

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

F. G. JACOBSE

přednesené dne 17. března 2005(1)

Věc C-475/03

Banca Popolare di Cremona

proti

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o potřebné otázce Commissione Tributaria Provinciale (regionální daňový soud) v Cremoně pokládá v zásadě otázku, zda taková daň, jako je IRAP – místní daň z výroby ukládaná v Itálii – je služitelná se zákazem Společenství týkajícím se vnitrostátních daní z obrátu jiných než DPH.

Relevantní právní předpisy Společenství

2. Základ harmonizovaného systému DPH Společenství je upraven v článku 2 první směrnice o DPH(2):

„Společný systém daní z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje 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 daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daní z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Společný systém daní z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

3. Tento systém postupného uplatnění a odpovídající daní tak představuje řetězec plnění, ve kterém je každá částka placená ohledně každého plnění určeným podílem z hodnoty přidané v tomto stupni. Když se řetězec blíží ke konci v závěrečném stupni soukromé spotřeby, celková uložená částka se bude rovnat odpovídajícímu podílu konečné ceny.

4. Podrobnější pravidla jsou obsažena v šesté směrnici o DPH(3).

5. Na základě článku 2 bodu 1 šesté směrnice je dodání zboží nebo poskytování služeb uskutečněné za protiplnění osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, předmětem DPH.

6. Osoba povinná k dani je definována v čl. 4 odst. 1 jako někdo, kdo provádí hospodářskou činnost bez ohledu na její účel nebo výsledek. Hospodářskými činnostmi jsou, na základě čl. 4 odst. 2, „veškeré činnosti producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb“, spolu s „využíváním hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“. Nicméně podle čl. 4 odst. 5: „Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.“

7. Hlava X šesté směrnice umožňuje, aby některá plnění byla osvobozena od DPH. Článek 13 vyjmenovává osvobození, která se vztahují na plnění na území státu – v zásadě určité činnosti ve veřejném zájmu, určité pojišťovací a finanční operace (včetně spravování zvláštních investičních fondů) a určitá plnění vztahující se k nemovitému majetku – zatímco článek 14 a 16 vyjmenovávají osvobození v mezinárodním obchodu. Článek 28c(4), v hlavě XVIa, o přechodných úpravách v obchodu mezi členskými státy, mání článek 16, aby pokryl obchod uvnitř Společenství a přidá malý počet dalších výjimek v této souvislosti.

8. Základy nároku na odpočet jsou upraveny v článku 17. Článek 17 odst. 2 stanoví: „Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést: a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani“. Na základě čl. 17 odst. 3 písm. b) zakládá vývoz ze Společenství, který je osvobozen na základě článku 15, nárok na odpočet daně na vstupu, na rozdíl od osvobozených tuzemských plnění.

9. Konečně čl. 33 odst. 1 šesté směrnice(5) 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 kterýkoliv členský stát zachoval nebo zavedl daň z pojistných smluv, daň ze sázek a her, spotřební daň, kolkovné a obecně jakékoli daň, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daň z obrátu, pokud ovšem tyto daň, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.“

10. Podle ustálené judikatury Soudního dvora toto ustanovení zakazuje členským státům, aby zaváděly nebo zachovávaly daň, dávky nebo poplatky podobné daním z obrátu(6). Snaží se zabránit tomu, aby fungování společného systému DPH bylo ohroženo daňovými opatřeními členských států, která narušují pohyb zboží a služeb a používají se na obchodní operace způsobilé srovnatelným s DPH(7). Je zřejmé, že společný systém by byl ohrožen, pokud by daň v zásadě podobná DPH byla uplatňována členským státem, ale unikla by harmonizaci, která je považována za nezbytnou pro vnitřní trh.

11. Daň, dávky a poplatky musí být v každém případě za taková opatření považovány, pokud mají základní znaky DPH, i když nejsou s DPH ve všech ohledech totožné. Tyto znaky jsou definovány judikaturou Soudního dvora následovně: DPH se obecně vztahuje na plnění, která se týkají zboží nebo služeb; je poměrná k ceně tohoto zboží nebo služeb, bez ohledu na počet uskutečněných plnění; je uplatňována v každém stupni výrobního a distribučního procesu; a konečně je ukládána na hodnotu přidanou ke zboží nebo službám, jelikož daň vyměněná z plnění se vypočítává po odpočítání daně zaplacené z předchozího plnění. Článek 33 odst. 1 tedy

nebrání v zachovávání nebo zavádění daní, která nemá jeden ze základních znaků DPH(8).

Relevantní vnitrostátní právní předpisy

12. Legislativním nařízením č. 446 ze dne 15. prosince 1997(9) zavedla Italská republika daň – imposta regionale sulle attività produttive, známou jako IRAP – poskytující regionálním orgánům zdroj příjmu k financování výkonu jejich přenesených pravomocí.

13. Pravidla upravující vybírání IRAP jsou složitá s mnoha odkazy na jiné právní předpisy. Nebudu je zde podrobně uvádět. Nicméně se zdá být nesporné, že základní rysy jsou následující.

14. Na základě článků 2 a 3 nařízení je IRAP vybírána od osob, které pravidelně provozují samostatnou výdělečnou činnost, jejímž předmětem je výroba nebo obchodování se zbožím nebo poskytování služeb. Většina fyzických a právnických osob včetně státu, veřejnoprávních orgánů a správních orgánů podléhá této dani, ale určité investiční fondy, určité penzijní fondy a určitá evropská zájmová sdružení jsou osvobozena.

15. Článek 4 odst. 1 definuje daňový základ jako čistou hodnotu získanou z výroby v rámci regionu. Přesná metoda určení této hodnoty se trochu mění v závislosti na kategorii plátců daní, ale v zásadě je to pro obchodní podniky rozdíl, vykázaný ve výkazu zisků a ztrát, mezi celkovým výnosem z činnosti vyjma příjmů z výjimečných finančních operací a náklady výroby vyjma nákladů na zaměstnance a finančních nákladů. Pro veřejné orgány a neobchodní soukromé podniky jsou v zásadě daňovým základem mzdy.

16. V souladu s článkem 16 je základní sazba daní 4,25 % z takto definované čisté hodnoty, která se zdvojnásobí v případě určitých orgánů veřejné správy a která může být měněna regionálním orgánem až o jedno procento nahoru nebo dolů.

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

17. V roce 1999 Banca Popolare di Cremona (dále jen „Banca Popolare“) požádala o vrácení různých částek, které zaplatila formou IRAP v tomto a předchozím roce, tvrdíc, že daň byla protiprávní, protože, kromě jiného, nebyla slučitelná s článkem 33 šesté směrnice.

18. Legálnost IRAP byla také namítána v různých jiných řízeních v Itálii na základě domnělé neslučitelnosti s některými ustanoveními italské ústavy. Dne 10. května 2001, v rozsudku(10), na který byl Soudní dvůr upozorněn jak předkládajícím soudem tak i všemi účastníky, kteří předložili vyjádření, Corte Costituzionale (ústavní soud) rozhodl, že tyto žaloby nebyly opodstatněné.

19. Daňový orgán v důsledku toho odmítl vrátit částky požadované Banca Popolare, která se odvolala proti tomuto odmítnutí ke Commissione Tributaria Provinciale.

20. Vnitrostátní soud shledal, že:

- stejně jako DPH se IRAP obecně vztahuje na všechna obchodní plnění, která se týkají výroby nebo obchodu se zbožím nebo poskytování služeb v rámci obchodní nebo profesionální činnosti;
- tak jako v případě DPH je základem, z kterého je IRAP vybírána, čistá hodnota předaná plátcem daní, i když metoda výpočtu je jiná: zatímco pro DPH je daň na vstupu odpočítána od daní na výstupu, pro IRAP jsou náklady odpočtené z výnosů;

- stejn? jako DPH je IRAP vybírána v každém stupni výrobního nebo distribu?ního procesu, jelikož každý subjekt vytvá?ející zdanitelnou p?ídanou hodnotu je podroben dani;
- tak jako v p?ípad? DPH je celá ?ástka IRAP, vybírána v r?zných stupních až do stupn? kone?né spot?eby, stejná se sazbou IRAP použitou na cenu ú?tovanou kone?nému zákazníkovi, což se rovná obecné a pom?rné dani z ceny, za kterou jsou zboží a služby prodávány spot?ebiteli.

21. Posouzením t?chto zjišt?ní, s ohledem na judikaturu Soudního dvora týkající se ?lánku 33 šesté sm?rnice, se Commissione Tributaria domnívá, že IRAP vykazuje základní znaky DPH, a tudíž se zdá být neslu?itelná s právem Spole?enství, a nem?la by tedy být vnitrostátními soudy uplat?ována.

22. Nicmén? vzhledem k novosti této otázky a nedostatku zvláštní judikatury se rozhodl nejprve požádat Soudní dv?r o rozhodnutí o následující p?edb?žné otázce:

„Musí být ?lánek 33 sm?rnice 77/388/EHS (ve zn?ní sm?rnice 91/680/EHS) vykládán tak, že zakazuje uložení takové dan?, jakou je IRAP, z ?isté hodnoty výroby vytvo?ené pravidelným provozováním samostatné výd?le?né ?innosti, jejímž p?edm?tem je výroba nebo obchod se zbožím nebo poskytování služeb?“

23. Písemná vyjád?ení byla p?edložena Banca Popolare, italskou vládou a Komisí, které všechny p?ednesly ústní vyjád?ení p?i jednání. Banca Popolare a Komise zastávají stanovisko, že ?lánek 33 zakazuje da? se znaky IRAP, zatímco italská vláda tvrdí, že tyto znaky jsou podstatn? odlišné od t?ch, které má DPH, než aby se na n? zákaz vztahoval.

Posouzení

24. Je nesporné, že aby se na da? vztahoval zákaz uvedený v ?lánku 33 šesté sm?rnice, vnitrostátní da? musí vykazovat všechny základní znaky DPH, které jsou podle judikatury Soudního dvora ?ty?i, úzce odpovídající definici v ?lánku 2 první sm?rnice:

- da? se uplat?uje obecn? na dodání zboží nebo poskytování služeb;
- da? je pom?rná k cen? tohoto zboží nebo služeb bez ohledu na po?et uskute?n?ných pln?ní;
- daní je zatížen každý stupe? výrobního a distribu?ního procesu; a
- da? je uvalena na hodnotu p?ídanou k dot?enému zboží nebo službám.

25. Existence všech ?ty? základních znak? DPH je tedy zároveň nezbytnou a posta?ující podmínkou proto, aby byla da? zakázána na základ? ?lánku 33 šesté sm?rnice. Nicmén? je zároveň nesporné, že da? neunikne zakazu jenom proto, že není totožná s DPH ve všech ohledech(11).

26. Je tedy nezbytné vzít postupn? tyto ?ty?i znaky a posoudit, zda je IRAP vykazuje p?inejmenším ve zna?n? podobné form?. Bude lepší posoudit tyto znaky v po?adí použitém p?edkládajícím soudem, které se trochu liší od toho, které je ?asto používáno v judikatu?e(12). Za?nu tedy posouzením, zda je IRAP obecn? uplat?ována, potom zda je uvalena na hodnotu p?ídanou k pln?ní, dále zda jsou IRAP zatíženy všechny stupn? a kone?n? zda je pom?rná k p?ídané hodnot? bez ohledu na po?et pln?ní.

27. Je z?ejmé, že pouze italské soudy jsou p?íslušné ur?it p?esné znaky IRAP, což zahrnuje

podrobnější posouzení vnitrostátního práva. Nicméně na základě popisu podaného předkládajícím soudem v předkládacím usnesení a Corte Costituzionale v jeho rozsudku(13) je podle mého názoru Soudní dvůr schopný posoudit, zda daně popsaného druhu má základní znaky DPH.

Obecné použití na dodání zboží a poskytování služeb

28. Commissione Tributaria tvrdí, že z článku 2 nařízení vyplývá, že „IRAP se obecně uplatňuje na všechna obchodní plnění, která se týkají výroby nebo obchodu, vztahující se ke zboží nebo službám a vznikající z pravidelného provozování činnosti za tímto účelem, což je prostřednictvím podniku, obchodu a profese“. Banca Popolare i Komise tvrdí, že to naznačuje velmi obecný stupeň použití IRAP.

29. Soudní dvůr rozhodl, že daně není obecně uplatňována, pokud se vztahuje pouze na omezené kategorie dodání zboží nebo poskytování služeb(14) nebo na určité kategorie plátců daní(15). Nicméně daně stále vykazuje základní znaky DPH, pokud se vztahuje jak na obchodní činnosti, které podléhají DPH, tak i na ostatní typy průmyslových nebo obchodních plnění, která DPH nepodléhají(16).

30. Zdá se mi, že IRAP vykazuje dotčený znak. Ustanovení článků 2 a 3 nařízení, který definuje činnosti, které podléhají IRAP, a osoby povinné k této dani, jsou v zásadě velmi podobné ustanovením čl. 4 odst. 1 a odst. 2 šesté směrnice.

31. Žádné kategorie zboží nebo služeb nevypadají, že by byly osvobozeny jako takové. Určité kategorie plátců daní jsou osvobozeny, ale tato osvobození jsou omezena v počtu a v rozsahu a zdá se, že se v podstatě překrývají s určitými osvobozeními šesté směrnice nebo s osvobozením určitých plnění, která všechna spadají mimo rozsah působnosti DPH. Jak ve svých písemných vyjádřeních, tak i při jednání Banca Popolare tvrdila, aniž by to bylo popřeno, že všichni podnikatelé zaregistrovaní pro DPH podléhají IRAP.

32. Nicméně italská vláda při jednání také tvrdila, že aťkoliv IRAP může být označena za obecně uplatňovanou, nevztahuje se na dodání zboží nebo poskytnutí služeb; uplatní se na vytvořenou hodnotu, a nikoli na uskutečňovaná plnění, a tudíž například podnik, který v předem určeném období vyrobí 1000 motorových vozidel, ale neprodá je, zaplatí v tomto období IRAP, ale ne DPH. IRAP je tedy vždy, na rozdíl od DPH, přímou, a nikoli nepřímou daní. Italská vláda také odkázala na určité úmluvy Společenství a dokumenty Komise označující IRAP za přímou daň. Banca Popolare důrazně popřela tvrzení, že IRAP byla ukládána na zboží vyrobené, ale dosud neprodané.

33. Soudní dvůr není příslušný určit stupeň, ve kterém je IRAP ukládána. Nicméně se nedomnívám, že tvrzení italské vlády ovlivňuje zařazení IRAP mezi daně obecně uplatňované na dodání zboží nebo poskytnutí služeb.

34. Roztřídit daně mezi přímé a nepřímé není vždy ani jednoduché, ani dokonce pro mnohé účely relevantní. Otázkou zde není, zda je IRAP považována za přímou nebo nepřímou daň, ale zda má stejné základní znaky jako DPH.

35. Nicméně rozdíl mezi daní p?ímou a nep?ímou je obvykle ten, že prvn? uvedená da? zat?žuje vlastní disponibilní majetek nebo p?íjem osob (fyzických nebo právnických) bez jakékoli možnosti p?enesení na jinou osobu, zatímco pozd?ji uvedená da? je ukládána na výdaje nebo spot?ebu a její zatížení m?že být – ve skute?nosti obvykle je – p?eneseno na kone?ného spot?ebitele a jím neseno. Zdá se mi v tomto ohledu, že mechanismus popsany italskou vládou je takový jako u nep?ímé dan?, jejíž zatížení bude neseno hlavn? kone?ným spot?ebitelem.

36. Corte Costituzionale ve svém rozsudku tvrdí, že IRAP „není vybírána z osobního p?íjmu plátce dan?, ale spíše z p?idané hodnoty vytvo?ené samostatnou ?inností“. Zamítaje ur?ité argumenty v tom smyslu, že da? byla vybírána z „pouhé možnosti zdanitelného postavení“, tvrdí, že základ, z kterého je da? po?ítána, je „p?idaná hodnota vytvo?ená samostatnou ?inností“(17).

37. Pokud tedy IRAP m?že být vybírána p?edtím, než je zboží ve skute?nosti dodáno, nebrání to zatížení následného dodání stejn?, jako by byla vybrána v tom okamžiku, s úpln? stejným výsledkem jako je u DPH.

38. Na druhé stran? to vypadá, že IRAP m?že být uplat?ována v n?kolika ohledech dokonce obecn?ji než DPH. Stát a regionální orgány, nap?íklad, nejsou zjevn? osvobozeny tak jako na základ? ?l. 4 odst. 5 šesté sm?rnice a da? je vybírána z vývoz? bez jakékoli možnosti vrácení na rozdíl od situace na základ? ?látku 15 a ?l. 17 odst. 3 písm. b) šesté sm?rnice.

39. Nicmén? z rozsudku Dansk Denkavit(18) je z?ejmé, že pokud má da? v podstat? stejný rozsah p?sobnosti jako DPH, skute?nost, že se vztahuje také na ostatní oblasti nepokryté DPH, neubírá z její podoby s pozd?ji jmenovanou daní pro ú?ely jejího posouzení na základ? ?látku 33 šesté sm?rnice. Tedy pouze pokud by její rozsah p?sobnosti byl podstatn? užší, IRAP by postrádala základní znaky obecné uplatnitelnosti.

40. Navíc ze zásady, kterou musíme mít na mysli, pokud posuzujeme povahu dan? ve vztahu k DPH, vyplývá, že pokud se IRAP vztahuje na situace nepokryté DPH, jakýkoli rozdíl mezi jejím da?ovým základem v t?chto situacích a da?ovým základem pro DPH je prost? irrelevantní.

Uvalení na hodnotu p?idanou k dodanému zboží nebo poskytnutým službám

41. Je nesporné, že zp?sob výpo?tu IRAP se liší od zp?sobu výpo?tu DPH.

42. P?edkládající soud tvrdí: „U DPH je zlomek nebo podíl p?idané hodnoty vytvo?ené jednotlivým výrobcem stanoven a vypo?ítán na základ? mechanismu odpot?u dan? (da? na vstupu uhrazena p?i nákupech je odpot?ena z dan? na výstupu vybrané p?i prodeích). U IRAP je zlomek stanoven a vypo?ítán, zhruba, ode?tením náklad? na získání prodané v?ci od výnos? z t?chto prodej?“.

43. Nicmén? ve svých d?sledcích jsou si tyto dva mechanismy podobné jako „dv? kapky vody“.

44. V každém p?ípad? je t?eba ur?it, zda je IRAP vybírána z hodnoty p?idané ke zboží nebo službám, a nikoli, zda je tato hodnota vypo?tena stejným zp?sobem jako u DPH. M?žeme si vzpomenout, že Corte Costituzionale shledal, že IRAP je daní z p?idané hodnoty(19).

45. P?idaná hodnota m?že být definována r?znými, ale stejn? platnými zp?soby a jak Soudní dv?r zd?raznil, da? nemusí být totožná s DPH ve všech ohledech pro to, aby se dostala do konfliktu se zákazem v ?látku 33 šesté sm?rnice.

46. Na základ? informací obsažených ve spise se zdá, že da?ový základ pro IRAP je v podstat? rozdíl mezi výnosy a náklady (nepo?ítaje mzdy nebo ur?ité finan?ní výdaje) výrobních

žinností plátce daní během daného daňového období – obvykle to je kalendářní rok. To může být jednoznačně považováno za jeden, ale ne pouze jediný, způsob jak definovat hodnotu přidanou plátcem daní ke zboží a službám, které dodává nebo poskytuje.

47. DPH se na druhé straně teoreticky vybírá z plné hodnoty každého uskutečného zdanitelného plnění a její částka je snížena částkou daní, která byla již zaplacená z nákladových položek tohoto plnění (znovu vyjma mezd a mnoha finančních výdajů, které jsou osvobozeny). Nicméně v praxi je splatná daň ze všech plnění uskutečněných v daném daňovém období – do jednoho roku – shrnuta stejně jako daň zaplacená ze všech nákladových položek pořízených během tohoto období, a později uvedená daň je odpočtena od daní uvedené dříve(20).

48. Existuje tedy malý rozdíl mezi tímto dvěma daními v praxi a dokonce snad ještě menší ve výsledcích, přestože je DPH koncipována tak, aby byla jednotlivá plnění zdaňována postupně. A existence toho, co předkládající soud nazval „jednoduchými účetními body zanedbatelného následku“, nemůže podle mého názoru být dostatečná, aby překonala tuto podstatnou podobnost, pokud zákaz ostatních daní nebo poplatků, které mají povahu DPH, má mít vůbec nějaké opodstatnění.

49. V rozsudku Dansk Denkvit(21) totiž Soudní dvůr shledal v rozporu s článkem 33 šesté směrnice daň, která, jak poznamenal, byla vybírána jako procento ze všech prodejů uskutečněných a služeb poskytnutých každým podnikem během určitého období, snížené o nákupy zboží a služeb uskutečněné tímto podnikem během toho období – popis mechanismu jednoznačně velmi podobného tomu, na základě kterého je IRAP vypočítávána.

50. Italská vláda nicméně poukazuje na jeden rozdíl, který se může ukázat důležitým. Jelikož si v rámci systému DPH osoba povinná k dani může odpočítat daň na vstupu, jakmile se objeví, bez ohledu na částku daní na výstupu splatné během stejného daňového období, mohou vznikat a vznikají situace, ve kterých je čistá platba ve vymezeném období provedena daňovým orgánem ve prospěch osoby povinné k dani, spíše nežli naopak. U IRAP je toto nemožné: pokud v daném daňovém období výdaje přesáhnou příjmy, daň je prostě nulová.

51. Je pravda, že nárok na odpočet je výrazem ústřední zásady, že DPH musí být plně neutrální vzhledem k zatížení všech zdanitelných hospodářských žinností a jako taková základní částí systému DPH.

52. Nicméně skutečnost, že jiná daň nepoužívá takový mechanismus, a tedy možná nemá stejný stupeň daňové neutrality, nemá vliv na otázku, zda je vybírána z hodnoty přidané plátcem daní.

53. V tomto ohledu můžeme znovu najít podobnost s názorem, který Soudní dvůr zastával v rozsudku Dansk Denkvit(22), a dojít k obecnému závěru, že daň nepostrádá základní znaky DPH jenom proto, že její rozsah je širší, nebo proto, že má jiné dodatečné znaky. Na tom spíše záleží, je rozsah, pokud vůbec, který může postrádat jakýkoli z uváděných základních znaků.

54. Stručně řečeno jak DPH, tak i IRAP jsou vybírány z hodnoty přidané ke zboží a službám; tato situace není ovlivněna skutečností, že na rozdíl od DPH IRAP není vrácena, pokud je výjimkou hodnota spíše snížena než přídána. Každopádně z povahy hospodářské žinnosti vyplývá, že takové případy jsou okrajové.

Vybírána v každém stupni výrobního a distribučního procesu

55. Aťkoliv Soud poukazoval na vybírání v každém stupni výrobního a distribučního procesu, je zřejmé z článku 2 první směrnice, že zamýšleným smyslem je vybírání ve stupni každého plnění v

tomto procesu. Není přirozené pro daň z obrátu, aby byla vybírána ve stupních, které jsou čistě vnitřní záležitostí pro podnikání osoby povinné k dani, a DPH není vybírána v takových stupních.

56. Článek 2 nařízení stanoví, že kritérium pro to, aby činnost podléhala IRAP, je „pravidelné provozování samostatné výdělečné činnosti, jejímž předmětem je výroba zboží nebo obchod se zbožím nebo poskytování služeb“ a čl. 4 odst. 1 stanoví, že daň se vztahuje na hodnotu čisté výroby, která vzniká z činnosti provozované v rámci určitého regionu.

57. V tomto ohledu Commissione Tributaria prohlašuje, že „IRAP je vybírána v každém stupni výrobního a distribučního procesu, jelikož každý podnikatel zapojený do stupně tohoto cyklu, který vytváří zdanitelnou přidanou hodnotu, je považován na základě zákona za povinného k dani“.

58. Zdá se tedy, že se IRAP podřizuje stejnému vzoru jako DPH. Je vybírána z plnění všech, kdo provozují zdanitelnou činnost, tedy tam, kde zboží nebo služby jednoho podniku jsou použity jiným podnikem pro účely dodání jeho vlastního zboží nebo poskytnutí vlastních služeb, a později uvedené zboží nebo služby jsou dále použity třetí podnikem, který provádí plnění konečným spotřebitelem; daň bude vybírána vzhledem ke každému stupni v tomto procesu. Znovu řešeno, tato daň má základ spíše globální než postupný, ale nemůže zde být žádná pochybnost, že se vybírá v každém stupni, až do stupně maloobchodu včetně, jak je uvedeno v první směrnici.

Poměrná k ceně zboží nebo služeb, bez ohledu na počet plnění

59. V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že „částka IRAP vybíraná v různých stupních cyklu, od výroby až ke konečnému spotřebiteli, se rovná sazbě IRAP vztahující se na prodejní cenu zboží nebo služeb, která je vybírána od konečného spotřebitele. I přes její zlomkový základ se tedy IRAP ve skutečnosti chová jako obecná a poměrná daň z ceny zboží a služeb poskytovaných na spotřebitele“.

60. IRAP je ukládána v jedné ze dvou sazeb, vyjádřených jako procento z daňového základu, který je stanoven v nařízení, ale může být měněna v rámci omezení příslušným regionálním orgánem(23). Jelikož je daňový základ v podstatě hodnota přidaná plátcem daně ke zboží nebo službám, které poskytuje, je tedy poměrný k této hodnotě.

61. Nicméně globální povaha IRAP nepochybně umožňuje hospodářským subjektům větší stupeň flexibility, než je tomu v případě DPH. Mohou si upravit způsob, jakým daňové zatížení přenesou na své zákazníky, nebo si dokonce mohou zvolit nepřevést zatížení vůbec. Naopak DPH musí být vybírána v odpovídající sazbě z každého jednotlivého plnění.

62. Tedy zatímco systém DPH požaduje, aby částka daně byla určitou poměrnou částí ceny účtované z každého dodání zboží nebo poskytnutí služeb, tedy aby přinejmenším pro účely účtování zůstala ryze „poměrná, bez ohledu na počet plnění“, to nemusí být doslova pravdou u IRAP, jejíž částka jako poměrná část ceny daného plnění se může znatelně měnit nebo je dokonce nemožné ji určit.

63. Nicméně nepovažují tuto otázku za velmi relevantní pro celkové posouzení.

64. Zprvée obecně bude, jako důsledek hospodářské reality, daňové zatížení ukládané v každém stupni obchodního řetězce přeneseno na konec řetězce.

65. Výjimečně a po krátkou dobu si mohou některé hospodářské subjekty z různých důvodů vybrat vstěbat zatížení IRAP, aniž by ho přenesly na své zákazníky, ale dlouhodobě je pravděpodobné, že podíl každého subjektu bude vyrovnán a zatížení bude definitivně neseno na konci tohoto etape.

66. Zadruhé je úplně stejná volba možná, v hospodářských podmínkách, u DPH. Existuje zde malý nebo žádný praktický nebo hospodářský rozdíl, pro jednu nebo druhou stranu plnění, mezi situacemi, ve které se podnikatel rozhodne vstěbat daňové zatížení, a situacemi, ve které si sníží svůj podíl na zisku – nebo, možná pravděpodobněji, svůj podíl na zisku přerozdělí mezi různé kategorie plnění v reakci na konkurenční síly. Žádná ze situací neovlivňuje vybírání daní, která zůstává neměnnou poměrnou částí k ceně plnění.

67. V této souvislosti Corte Costituzionale ve svém rozsudku ze dne 10. května 2001 došel k závěru, že „ekonomické daňové zatížení může být ve skutečnosti přeneseno v ceně dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, v souladu s právními předpisy trhu, nebo může být zcela nebo částečně získáno zpět prostřednictvím odpovídajících organizačních postupů“.

68. V rozsudku Careda(24) Soudní dvůr výslovně uvedl, že „aby mohla být daň charakterizována jako daň z obrátu, ve smyslu článku 33 šesté směrnice, dotčená daň musí být přenositelná na spotřebitele“(25), ale není nezbytné pro příslušné vnitrostátní právní předpisy, aby výslovně uváděly, že může být takto přenesena, nebo že takové přenesení musí být zaznamenáno na fakturě nebo obdobném dokumentu.

69. Pokud by členský stát mohl zavést to, co je v podstatě daní z přidané hodnoty, a obejít tak zákaz v článku 33 šesté směrnice, tím, že by zajistil, že částka daní nemusí zůstat neměnná, jako poměrná část ceny každého jednotlivého dodání zboží nebo poskytnutí služeb, tento zákaz by se stal neúčinným a harmonizace požadovaná vnitřním trhem by mohla být obejitá(26).

Závěry ohledně slučitelnosti IRAP s právem Společenství

70. Docházím tedy k závěru, že taková daň, jakou je IRAP, má základní znaky DPH a spadá pod zákaz uvedený v článku 33 šesté směrnice.

71. Nicméně musí být také prozkoumáno, jaké konkrétní důsledky tento závěr má.

Možnost časového omezení účinku rozsudku

72. Podle ustálené judikatury mají jednotlivci nárok na vrácení vnitrostátních daní uložených v rozporu s právem Společenství(27). Zdá se, že pokud by IRAP byla shledána neslučitelnou s právem Společenství, na základě italských procesních předpisů by byl retroaktivní nárok na vrácení 48 měsíců.

73. Při jednání italská vláda tvrdila, že částky vybrané a použité na financování činností regionálních orgánů během předmětného období překročily 120 miliard EUR. S ohledem na tyto vážné důsledky je tedy požadováno, aby, pokud by IRAP byla shledána neslučitelnou s článkem 33 šesté směrnice, časové účinky tohoto rozsudku byly omezeny – tak jako například v rozsudku EKW(28).

74. Soudní dvůr ustáleně rozhoduje, že výklad ustanovení práva Společenství, který podává, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto ustanovení, tak jak by mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy vstoupilo v platnost.

75. Nicméně výjimečně, s ohledem na potřebu právní jistoty, může Soudní dvůr omezit

možnost všech zúčastněných osob dovolávat se výkladu v takovém rozsudku, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře v minulosti. Přetím, než se rozhodne pro takové omezení, ověřit, že dvě základní kritéria jsou splněna, zejména, že zúčastněné osoby jednaly v dobré víře a že zde bude existovat riziko vážných problémů(29).

76. Co se týče dobré víry, Soudní dvůr vzal zejména v úvahu stanovisko zastávané Komisí ve vztahu k právním předpisům členského státu. Soudní dvůr například uznal, že se členský stát může odvolávat na opomenutí Komise zahájit proti němu řízení o nesplnění povinnosti. Tím spíše musí být členský stát oprávněn dovolávat se skutečnosti, že Komise výslovně uznala jeho právní předpisy za slučitelné s právem Společenství.

77. V projednávaném případě se italská vláda odvolává na skutečnost, že právní předpis byl předložen Komisi ve formě návrhu (v tomto stadiu byla dokonce označena jako IREP) a že v odpovědi ze dne 10. března 1997 předložené Itálii s ostatními dokumenty při jednání generální ředitel odpovědný za cla a nepříjemné daně napsal: „Co se týče [...] IREP, po důkladném posouzení předložené dokumentace Vás mohu informovat, že v její současné podobě se návrh této nové daně nezdá být neslučitelným s příslušnými právními předpisy v oblasti daní z přidávané hodnoty. Přesto si ponechávám právo znovu dokonce posoudit s ohledem na jakékoli změny nebo prováděcí ustanovení, které budou přijaty.“

78. Na základě tohoto dopisu a neexistence jakékoli následné kritické reakce ze strany Komise má italská vláda za to, že měla právo se domnívat, že dokonce nebyla neslučitelná s právem Společenství. Zástupce Komise nicméně při jednání tvrdil, že dopis představoval pouze provizorní názor zastávaný službami Komise a žádný konečný postoj nebyl nikdy přijat Komisí jako takovou. Soudní kancelář následně zaslala Komisi dokumenty, předložené při jednání, pro možné vyjádření, ale Komise se k nim nevyjádřila.

79. Pokud se týče rizika vážných problémů, italská vláda poukazuje na obrovské částky potenciálně požadované v žalobách na náhradu toho, co je nyní hlavní, i když ne jediný, zdroj příjmů pro regiony, a na katastrofické důsledky, které by vyplacení těchto nároků mělo na regionální financování.

80. Zdá se mi, že zde existuje přesvědčivý důvod pro omezení časových účinků rozsudku určujícího, že IRAP je neslučitelná s právem Společenství. Názor Komise o míře významnosti přikládané dopisu ze dne 10. března 1997 mi nepřesvědčil; byl formulovaný v jednoznačných termínech a podepsán příslušným generálním ředitelem a nebyl následován žádnou další akcí ze strany Komise. Riziko vážných problémů se zdá být mimoto skutečným; přizpůsobením slov rozsudku ve věci EKW(30), neomezený časový účinek by mohl „zpřetrhat“ narušit systém, kterým jsou italské regionální orgány financovány“.

81. Nicméně vzniká otázka, jaké datum zvolit pro stanovení omezení časového účinku.

82. V rozsudku EKW, vycházející ze své jednotné praxe v takových případech, Soudní dvůr vyloučil možnost dovolávání se jeho rozsudku v návrzích na vrácení daní zaplacené nebo vyúčtované „před datem tohoto rozsudku, kromě žalobců, kteří zahájili před tímto datem soudní řízení nebo podali ekvivalentní správní stížnost“(31).

83. Nicméně později vyšlo najevo, že všechny regionální orgány, kterých se věc týkala, změnilly své domácí zákony, aby znatně omezily možnost úspěšnosti žalob, dokonce i pro ty, kteří již zahájili řízení. Ve všech případech byly tyto změny provedeny po vydání stanoviska předcházejícího rozsudku EKW – a až na jednoho, před vydáním rozsudku(32).

84. V projednávaném případě se jedná o odlišný problém. Z italského tisku vyplývá, že velké

množství italských podnikatelů již žádá nebo jim bylo doporučeno žádat vrácení částek zaplacených formou IRAP, předvídaje rozhodnutí Soudního dvora v projednávané věci.

85. S ohledem na účinek různých taktik, které byly nebo mohou být stále přijaty v předjímání rozsudku Soudního dvora, a nebezpečí velmi vážného narušení regionálního financování – s žádným pravděpodobným dlouhodobým celkovým přínosem pro plátce daní, jelikož jakýkoli nedostatek ve financování musí být nepochybně nahrazen jinou daní – by tudíž mohlo být vhodné uvažovat o jiném přístupu než ve věci EKW a v jiných věcech.

86. Inspirací může být přístup, který je často přijímán německým ústavním soudem – rozhodnutí o neslučitelnosti je podmíněno budoucím datem, před kterým se jednotlivci nemohou dovolávat neslučitelnosti v žádných žalobách proti státu, přičemž dotčené datum je zvoleno tak, aby poskytovalo dostatečnou dobu pro přijetí nového právního předpisu.

87. Pro Soudní dvůr bude přijetí takového kroku značnou inovací. Takové inovace byly nicméně přijímány i v minulosti. Například v roce 1976 bylo inovací, když v rozsudku Defrenne(33) Soudní dvůr omezil zpětný účinek svého výkladu článku Smlouvy. Další inovace byly přijaty v roce 1980, když v rozsudku Providence agricole de la Champagne(34) Soudní dvůr použil druhý pododstavec článku, který je nyní článkem 231 ES, obdobně v řízení o předběžné otázce, omezuje zpětný účinek rozsudku určujícího, že určitá nařízení Komise byla neplatná, a znovu v roce 1988, když v rozsudku van Landschoot(35) šel o krok dál, zachovává účinky neplatného ustanovení Společenství do té doby, než bylo nahrazeno platným ustanovením.

88. Nicméně v projednávaném případě může být obtížné pro Soudní dvůr zvolit vhodné časové omezení, zejména proto, že odklon od obvyklého přístupu Soudního dvora nebyl jednak projednán při jednání a ani požadován italskou vládou. S ohledem na obtíže spojené s volbou vhodného omezení může být vhodné, aby Soudní dvůr nařídil znovuotevření ústní části řízení, aby si vyslechl další argumenty k této otázce.

Závěry

89. Jsem tedy toho názoru, že odpověď na otázku položenou Commissione Tributaria by měla být, že:

Taková vnitrostátní daň, jakou je imposta regionale sulle attività produttive, která

- je vybírána od všech fyzických a právnických osob, které pravidelně provozují činnost, jejímž předmětem je výroba zboží nebo obchodování se zbožím nebo poskytování služeb,
- je uvalena na rozdíl mezi výnosy a náklady této zdanitelné činnosti,
- je vybírána v každém stupni výrobního a distribučního procesu, který odpovídá dodání nebo před dodáním zboží nebo poskytnutí služeb nebo před poskytnutí služeb poskytnutých osobou povinnou k dani, a
- ukládá zatížení v každém z těchto stupňů, které je globálně poměrné k ceně, za kterou jsou zboží nebo služby poskytnuty,

musí být považována za daň z obrátu zakázanou čl. 33 odst. 1 šesté směrnice.

90. Nicméně pro ty, kteří se chtějí dovolávat rozsudku, který Soudní dvůr vydá, je namístě časově omezit účinky tohoto rozsudku s odkazem na datum, které určí Soudní dvůr.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst., L P 071, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

3 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“).

4 – Přijatý směrnicí 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 (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

5 – Tak jak byla zmíněna čl. 1 odst. 23 směrnice Rady 91/680/EHS, uvedené v poznámce pod čarou 4.

6 – Viz nejnověji rozsudek ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance, C-308/01, Recueil, s. I-4777, bod 31 a uvedená judikatura.

7 – Viz rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW, C-437/97, Recueil, s. I-1157, bod 20 a uvedená judikatura.

8 – Viz rozsudek GIL Insurance uvedený v poznámce pod čarou 6, body 32 až 34, a rozsudek EKW uvedený v poznámce pod čarou 7, body 21 až 23, a judikatura uvedená v obou rozsudcích.

9 – Zveřejněný v GURI č. 298 ze dne 23. prosince 1997, dále jen „nařízení“; ve znění pozdějších předpisů.

10 – Rozsudek 256/2001.

11 – Viz judikatura uvedená v poznámkách pod čarou 6 a 7 výše.

12 – Viz body 11, 20 a 24 výše.

13 – Viz bod 18 výše.

14 – Rozsudky ze dne 13. července 1989, Wisselink a další, C-93/88 a C-94/88, Recueil, s. 2671, bod 20; ze dne 19. března 1991, Giant, C-109/90, Recueil, s. I-1385, bod 14; ze dne 16. prosince 1992, Beaulande, C-208/91, Recueil, s. I-6709, bod 16; ze dne 17. září 1997, UCAL, C-347/95, Recueil, s. I-4911, bod 36; ze dne 17. září 1997, Fricarnes, C-28/96, Recueil, s. I-4939, bod 40; ze dne 17. září 1997, Solisnor/Estaleiros Navais, C-130/96, Recueil, s. I-5053, bod 17; EKW uvedený v poznámce pod čarou 7, bod 24; rozsudek Soudního dvora ze dne 19. září 2002, Tulliasiamies a Siilin, C-101/00, Recueil, s. I-7487, bod 101, a rozsudek GIL Insurance uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 33.

15 – Rozsudek ze dne 7. května 1992, Bozzi, C-347/90, Recueil, s. I-2947, bod 14.

16 – Rozsudek ze dne 31. března 1992, Dansk Denkvit, C-200/90, Recueil, s. 2217, bod 15.

17 – Viz bod 18 výše, části 6 a 10.1 odůvodnění rozsudku.

18 – Uvedený v poznámce pod čarou 16.

19 – Viz bod 18 výše.

20 – Viz ?lánek 28h šesté sm?rnice nahrazující ?lánek 22 týkající se povinností da?ových dlužníků v rámci vnit?ního systému, zejména odstavce 4 až 6 tohoto ?lánku, které jednozna?n? po?ítají se shromážd?ním údaj? a výpo?ty pro každé p?íslušné da?ové období.

21 – Uvedený v poznámce pod ?arou 16.

22 – Viz body 29 a 39 výše.

23 – Viz bod 16 výše.

24 – Rozsudek ze dne 26. ?ervna 1997, Careda, C?370/95, C?371/95 a C?372/95, Recueil, s. I?3721, body 15, 18 a 26.

25 – Bod 15, zvýrazn?no autorem.

26 – Viz bod 10 výše.

27 – Viz nap?íklad nejnov?ji rozsudek ze dne 11. ?ervence 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Recueil, s. I?6325, bod 30.

28 – Rozsudek uvedený v poznámce pod ?arou 7, body 55 až 60.

29 – Viz nejnov?ji rozsudek ze dne 15. b?ezna 2005, Bidar, C?209/03, Sb. rozh. s. I?2119, body 66 až 69.

30 – Uvedený v poznámce pod ?arou 7, bod 59.

31 – Viz rozsudek EKW, uvedený v poznámce pod ?arou 7, bod 60.

32 – Viz rozsudek ze dne 2. ?íjna 2003, Weber's Wine World, C?147/01, Recueil, s. I?11365, bod 11 a násl.

33 – Rozsudek ze dne 8. dubna 1976, Defrenne, C?43/75, Recueil, s. 455, body 69 až 75.

34 – Rozsudek ze dne 15. ?íjna 1980, Providence agricole de la Champagne, C?4/79, Recueil, s. 2823, body 42 až 46; a dva další související rozsudky vydané ve stejný den – rozsudek Maïseries de Beauce, C?109/79, Recueil, s. 2883, body 42 až 46, a rozsudek Roquette Frères, C?145/79, Recueil, s. 2917, body 50 až 52.

35 – Rozsudek ze dne 29. ?ervna 1988, Landschoot, C?300/86, Recueil, s. 3443, body 22 až 24.