

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

F. G. JACOBS

prednesené 17. marca 2005 (1)

Vec C-475/03

Banca Popolare di Cremona

proti

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania predložený Commissione tributaria provinciale (regionálny daňový súd) di Cremona (Taliansko) v zásade predkladá otázku, či taká daň, akou je imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – regionálna daň z výroby vyberaná v Taliansku –, je zlučiteľná so zákazom Spoločenstva týkajúcim sa vnútroštátnych daní z obratu iných ako DPH.

Príslušné právo Spoločenstva

2. Podstata harmonizovaného systému DPH v Spoločenstve je vyjadrená v článku 2 prvej smernice o DPH(2):

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažný daňou.

Na každé plnenie sa vyrubí daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty sa uplatňuje až po a vrátane maloobchodného stupňa.“

3. Tento systém postupného uplatňovania a odpotov dane tak predpokladá reazec plnení, v ktorom istá suma, ktorá musí byť zaplatená za každé plnenie, je určená pomerne k hodnote pridanej v každom štádiu. V konečnom štádiu súkromnej spotreby na konci reazca sa celková odvedená suma rovná príslušnému pomeru konečnej ceny.

4. Šiesta smernica o DPH(3) obsahuje podrobnejšie pravidlá.

5. Podľa článku 2 šiestej smernice dodávky tovarov ako aj poskytnutie služieb vykonané

odplatne platite?om dane, ktorý koná ako taký, podliehajú DPH.

6. Platite? dane je vymedzený v ?lánku 4 ods. 1 ako každá osoba, ktorá uskuto??uje hospodársku ?innos?, bez oh?adu na jej predmet alebo výsledok. Pod?a ?lánku 4 ods. 2 sú hospodárske ?innosti „všetky ?innosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby“, ako aj „využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na ú?ely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe“. Pod?a ?lánku 4 ods. 5 sa však „štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za osoby podliehajúce dani vzh?adom na ?innosti alebo plnenia, ktorých sa zú?ast?ujú ako verejné orgány ani vtedy, ke? v súvislosti s týmito ?innos?ami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby“.

7. Hlava X šiestej smernice stanovuje, že ur?itý po?et plnení je oslobodený od DPH. ?lánok 13 obsahuje výpo?et výnimiek uplatnite?ných na plnenia uskuto?nené na území štátu – v podstate niektoré ?innosti uskuto?ované vo verejnom záujme, niektoré poistné alebo finan?né transakcie (vrátane správy niektorých osobitných investi?ných fondov) a niektoré úkony týkajúce sa nehnute?ností – zatia? ?o ?lánky 14 až 16 obsahujú výpo?et výnimiek uplatnite?ných na medzinárodný obchod. ?lánok 28c(4), ktorý sa nachádza v hlave XVIa týkajúcej sa prechodného režimu zdanenia obchodu medzi ?lenskými štátmi, mení ?lánok 16 tak, aby pokryl aj obchod v rámci Spolo?enstva a pridáva v tejto súvislosti menší po?et ?alších výnimiek.

8. Podstatné ?rty práva na odpo?et sú vyjadrené v ?lánku 17. ?lánok 17 ods. 2 upres?uje: „Pokia? sa tovary a služby používajú na ú?ely jeho zdanite?ných plnení, platite? dane má právo odpo?íta? nasledovné položky z dane, ktorú má zaplati?: a) da? z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má doda? iný [platite? dane]“. Pod?a ?lánku 17 ods. 3 písm. b) vývoz zo Spolo?enstva, ktorý je oslobodený od dane pod?a ?lánku 15, spôsobuje vznik práva na odpo?et dane zaplatenej na vstupe, na rozdiel od tuzemských oslobodených plnení.

9. Napokon ?lánok 33 ods. 1 šiestej smernice(5) stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spolo?enstva, najmä tie, ktoré sú stanovené v platných ustanoveniach spolo?enstva, súvisiacich so všeobecnými opatreniami pre vlastníenie, pohyb a sledovanie produktov, podriadených spotrebnej dani, táto smernica nesmie zabráni? ?lenskému štátu udržiava? alebo zavádza? dane na zmluvy o poistení, dane na sádzania a hazardné hry, spotrebné clá, kolkovné, a viac všeobecne na akéko?vek dane, clá alebo poplatky, ktoré sa nedajú charakterizova? ako dane z obratu, za predpokladu však, že tieto dane, clá a poplatky nespôsobia v obchode medzi ?lenskými štátmi formality spojené s prechodom hraníc.“

10. Pod?a ustálenej judikatúry Súdneho dvora toto ustanovenie zakazuje ?lenským štátom zavádza? alebo ponecha? v platnosti dane, clá a poplatky, ktoré majú povahu daní z obratu.(6) Jeho ú?elom je zabráni? tomu, aby došlo k ohrozeniu fungovania spolo?ného systému DPH da?ovými opatreniami ?lenského štátu, ktoré za?ažujú obeh tovarov a služieb, a postihujú obchodné transakcie porovnate?ným spôsobom ako DPH.(7) Je zrejmé, že spolo?ný systém by bol ohrozený, ak by bola ?lenským štátom uplat?ovaná podobná da? ako DPH v jej podstatných ?rtách a unikla by harmonizácii považovanej za nevyhnutnú pre vnútorný trh.

11. Dane, clá a poplatky musia by? v každom prípade považované za takéto opatrenia, ak vykazujú podstatné vlastnosti DPH, aj ke? s ?ou nie sú vo všetkých oh?adoch totožné. Tieto vlastnosti sú vymedzené Súdnym dvorom takto: DPH sa všeobecne uplat?uje na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby, je pomerná cene týchto tovarov a týchto služieb, je vyberaná v každom štádiu výrobného a distribu?ného procesu bez oh?adu na po?et uskuto?nených plnení, napokon sa uplat?uje na pridanú hodnotu tovarov a služieb, ke?že da? splatná pri plnení sa vypo?íta po odpo?ítaní dane, ktorá bola zaplatená pri predchádzajúcom

plnení. Naproti tomu ?lánok 33 ods. 1 nezakazuje ponechanie v platnosti alebo zavedenie dane, ktorá nevykazuje podstatné vlastnosti DPH.(8)

Príslušné vnútroštátne právo

12. Legislatívnym dekrétom ? 446 z 15. decembra 1997(9) Talianska republika zaviedla da? – IRAP – ktorá poskytuje regionálnym orgánom zdroj príjmov na financovanie výkonu právomocí, ktoré sú im zverené.

13. Ustanovenia, ktoré upravujú vyberanie IRAP, sú zložité a obsahujú po?etné odkazy na ?alšie právne úpravy. V tomto prípade ich podrobne neuvádzam. Zdá sa by? preukázaným, že tieto základné aspekty sú nasledujúce.

14. Pod?a ?lánkov 2 a 3 legislatívneho dekrétu sa IRAP vyberá na ?archu podnikate?ov, ktorí sústavne vykonávajú samostatnú ?innos?, ur?enú na výrobu alebo obchod s tovarmi alebo poskytovanie služieb. Vä?šina fyzických a právnických osôb, vrátane štátu a štátnych orgánov, podlieha dani, ale niektoré spoločné investí?né fondy, dôchodkové fondy a niektoré európske združenia hospodárskeho záujmu sú od nej oslobodené.

15. ?lánok 4 ods. 1 vymedzuje základ dane ako ?istú hodnotu vyplývajúcu z výroby v regióne. Presný spôsob stanovenia tejto hodnoty sa odlišuje pod?a kategórie platite?ov, ale pre obchodné podniky sa v zásade rovná rozdielu, ktorý vyplýva z výkazu ziskov a strát, medzi, na jednej strane, príjmami z ?innosti, s vylú?ením príjmov odvodených z výnimo?ných finan?ných transakcií, a, na druhej strane, výrobnými nákladmi s výnimkou nákladov na zamestnancov a finan?ných výdavkov. Pre verejné orgány a súkromné podniky neobchodnej povahy spo?íva základ dane v zásade v mzdách.

16. Pod?a ?lánku 16 sa základná sadzba dane rovná 4,25 % takto vymedzenej ?istej hodnoty, ktorá sa zdvojnásobuje v prípade niektorých verejných orgánov a ktorá môže by? zmenená regionálnymi orgánmi až o 1 % nahor alebo nadol.

Návrh na za?atie prejudiciálneho konania

17. V roku 1999 sa Banca popolare di Cremona soc. Coop.arl (?alej len „Banca popolare“) domáhala vrátenia rôznych súm, ktoré zaplatila ako IRAP v priebehu tohto a predchádzajúcich rokov, s tvrdením, že ide o protiprávnu da?, najmä pre jej nezlu?iteľnosť s ?lánkom 33 šiestej smernice.

18. Platnosť IRAP bola tiež napadnutá v rámci rôznych ?alších žalôb v Taliansku pre jej údajnú nezlu?iteľnosť s niektorými ustanoveniami talianskej ústavy. D?a 10. mája 2001, v rozsudku,(10) na ktorý vnútroštátny súd a ú?astníci konania, ktorí predložili pripomienky, upozornili Súdny dvor, Corte costituzionale (Ústavný súd) vyhlásil, že tieto žaloby boli nedôvodné.

19. Da?ové orgány preto odmietli vrátiť sumy, o ktoré žiadala Banca popolare, ktorá toto odmietnutie napadla pred Commissione tributaria provinciale.

20. Vnútroštátny súd sa domnieva, že:

- rovnako ako DPH sa IRAP uplat?uje vo všeobecnosti na všetky obchodné plnenia, ktoré sa týkajú výroby alebo obchodu s tovarmi alebo poskytovania služieb v rámci obchodu alebo podnikate?skej ?innosti,
- ako v prípade DPH, základ IRAP je ?istá hodnota pridaná platite?om, aj ke? spôsob výpo?tu je odlišný: zatiaľ ?o v prípade DPH sa da? na vstupe odpo?íta od dane na výstupe, v prípade

IRAP sa náklady odpočítajú od príjmov,

- rovnako ako DPH je IRAP vyberaná v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, pretože každý podnikateľ, ktorý vyrába zdaniteľnú pridanú hodnotu, je platiteľom dane,
- ako pri DPH je celková suma IRAP vybraná v rôznych štádiách až po konečnú spotrebu rovná sadzbe IRAP uplatnenej na cenu úctovanú konečnému spotrebiteľovi, takže sa rovná všeobecnej a pomernej dani k cene, za ktorú sa tovary alebo služby predávajú spotrebiteľovi.

21. Na základe preskúmania týchto skutočností vo svetle judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 33 šiestej smernice sa Commissione tributaria domnieva, že IRAP vykazuje podstatné vlastnosti DPH, takže sa zdá byť nezlučiteľná s právom Spoločenstva, a preto nemôže byť uplatňovaná vnútroštátnymi súdmi.

22. Vzhľadom na novú otázku a úplný nedostatok precedensov v judikatúre v tejto veci sa však rozhodla najskôr predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o nasledujúcej otázke:

„Má sa článok 33 smernice 77/388/EHS (tak ako bol zmenený smernicou 91/680/EHS) vykladať v tom zmysle, že zakazuje ukladať IRAP na istú hodnotu produkcie pochádzajúcu zo sústavného vykonávania samostatnej činnosti, ktorej účelom je výroba tovarov alebo obchodovanie s nimi alebo poskytovanie služieb?“

23. Banca popolare, talianska vláda a Komisia, ktoré všetky predniesli svoje tvrdenia na pojednávaní, predložili písomné pripomienky. Banca popolare a Komisia sa domnievajú, že článok 33 zakazuje daň, ktorá vykazuje vlastnosti IRAP, zatiaľ čo talianska vláda uvádza, že tieto vlastnosti sa dostatočne odlišujú od vlastností DPH na to, aby sa na ne zákaz nevzťahoval.

Posúdenie

24. Je nesporné, že na to, aby sa na vnútroštátnu daň vzťahoval zákaz podľa článku 33 šiestej smernice, musí vykazovať všetky podstatné vlastnosti DPH, ktoré sú podľa judikatúry Súdneho dvora štyri a úzko súvisia s definíciou v článku 2 prvej smernice:

- uplatňuje sa vo všeobecnosti na tovary alebo služby,
- je pomerná k cene týchto tovarov a služieb, bez ohľadu na počet uskutočnených plnení,
- je vyberaná v každom štádiu výrobného a distribučného procesu a
- uplatňuje sa na hodnotu pridanú k predmetným tovarom a službám.

25. Aby bola daň zakázaná na základe článku 33 šiestej smernice, je nevyhnutné a dostačujúce, ak vykazuje všetky štyri podstatné vlastnosti DPH. Je však rovnako nesporné, že daň neunikne zákazu len preto, že nie je vo všetkých ohľadoch totožná s DPH.(11)

26. Preto je nevyhnutné postupne vziať tieto štyri vlastnosti a preskúmať, či sú prítomné pri IRAP prinajmenšom v podstatne totožnej forme. Domnievam sa, že je lepšie preskúmať tieto vlastnosti v poradí, ktoré použil vnútroštátny súd, ktoré sa trochu odlišuje od poradia často používaného v judikatúre.(12) Preto začnem skúmaním, či je IRAP všeobecne platná, potom stanovím, či zaťažuje pridanú hodnotu, či sa uplatňuje vo všetkých štádiách a nakoniec či je pomerná k pridanej hodnote bez ohľadu na počet uskutočnených plnení.

27. Niet pochyb o tom, že jedine talianske súdy sú oprávnené určiť presné vlastnosti IRAP, čo

zahŕňa dosť podrobné posúdenie vnútroštátneho práva. Na základe opisu poskytnutého vnútroštátnym súdom v návrhu na začatie prejudiciálneho konania a prostredníctvom Corte costituzionale v jeho rozsudku(13) je však Súdny dvor podľa mňa tiež oprávnený rozhodnúť, či daň, ktorá má povahu opísanej dane, vykazuje podstatné vlastnosti DPH.

Všeobecné uplatňovanie na dodávky tovarov a poskytnutie služieb

28. Commissione tributaria vyhlasuje, že podľa článku 2 legislatívneho dekrétu „IRAP sa vo všeobecnosti uplatňuje na každé obchodné plnenie zahŕňajúce výrobu alebo obchodovanie, ktorého predmetom sú tovary alebo služby, ktoré sa uskutočňuje pri sústavnom vykonávaní činnosti určenej na tento účel, teda pri prevádzkovaní podnikov alebo výkonov profesií“. Ako zdôrazňuje Banca popolare a Komisia, svedčí to o veľmi všeobecnej úrovni uplatňovania IRAP.

29. Súdny dvor rozhodol, že daň nie je všeobecne platná, ak sa vzťahuje výlučne na vymedzené kategórie tovarov alebo služieb(14) alebo sa týka osobitných kategórií platiev dane.(15) Túto podstatnú vlastnosť DPH však vykazuje vtedy, ak sa odvádza tak z činností podliehajúcich DPH, ako aj z ďalších činností priemyselnej a obchodnej povahy, ktoré jej nepodliehajú.(16)

30. Zdá sa mi, že IRAP predmetnú vlastnosť vykazuje. Ustanovenia článkov 2 a 3 legislatívneho dekrétu, ktoré opisujú činnosti, ktoré spôsobujú vznik danej povinnosti a povinné osoby, možno v zásade porovnať s ustanovením článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice.

31. Žiadna kategória tovarov alebo služieb sa nezdá byť vylúčená ako taká. Niektoré kategórie platiev sú vylúčené, avšak tieto výnimky sú obmedzené v ich počte a rozsahu a zdanlivo vo veľkej miere zodpovedajú niektorým výnimkám stanoveným šiestou smernicou alebo čo do vylúčenia niektorých plnení, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH. Banca popolare vo svojich písomných pripomienkach a na pojednávaní uvádza, bez toho, aby to bolo popreté, že všetci podnikatelia s daným identifikačným číslom DPH podliehajú IRAP.

32. Počas pojednávania však talianska vláda tiež tvrdila, že aj keď IRAP možno opísať ako všeobecne uplatniteľnú, nezdaňuje *dodávky tovarov alebo poskytnutie služieb*; uplatňuje sa na vytvorené bohatstvo a nie na uskutočnené plnenia, takže napríklad podnik, ktorý vyrobí 1 000 motorových vozidiel v určitom zdaňovacom období, ale ich nepredá, musí v tomto období zaplatiť IRAP, nie však DPH. Takže na rozdiel od DPH je IRAP v každom prípade priamou, a nie nepriamou daňou. Talianska vláda sa tiež dovoľovala niektorých dohovorov Spoločenstva a dokumentov Komisie označujúcich IRAP ako priamu daň. Banca popolare neoblomne popierala, že sa IRAP vyberá z vyrobených, ale ešte nepredaných tovarov.

33. Súdny dvor nie je oprávnený určiť štádium vyberania IRAP. Nemyslím si však, že tvrdenia talianskej vlády majú vplyv na kvalifikáciu IRAP ako všeobecne uplatniteľnú na dodávky tovarov a poskytovanie služieb.

34. Klasifikácia daní na „priame“ a „nepriame“ nie je vždy jednoduchá, a ani v mnohých ohľadoch relevantná. Otázka, ktorá vzniká v tomto prípade, nie je teda či má byť IRAP kvalifikovaná ako priama alebo nepriama daň, ale či vykazuje tie isté podstatné vlastnosti ako DPH.

35. Nech je to akokoľvek, všeobecne prípustné rozlišovanie medzi priamymi a nepriamymi daňami je, že prvé dane zdaňujú vlastný majetok alebo príjmy osoby (fyzickej alebo právnickej) bez možnosti prenesenia na niekoho iného, zatiaľ čo druhé dane sa vyberajú z výdavkov alebo spotreby a ich záťaž môže byť – v skutočnosti a bežne – prenesená na konečného spotrebiteľa, ktorý ju znáša. Vo svetle týchto skutočností sa mi zdá, že mechanizmus opísaný talianskou vládou

je mechanizmus nepriamej dane, ktorej záťaž v podstate znáša konečný spotrebiteľ.

36. Vo svojom rozsudku Corte costituzionale konštatuje, že IRAP „sa nevyberá z osobného príjmu platiteľov dane, ale z pridanej hodnoty vytvorenej činnosťami vykonávanými samostatne“. Zamietá niektoré tvrdenia, podľa ktorých sa daň vyberá „z čisto potenciálnej možnosti stať sa platiteľom dane“, a vyhlasuje, že základom IRAP je „pridaná hodnota vytvorená činnosťami vykonávanými samostatne“. (17)

37. Teda ak sa IRAP môže vyberať prv, než sa tovary skutočne predajú, nebráni to zaťaženiu posledného plnenia, ako keby bola vyberaná v tomto okamihu, s úplne rovnocenným výsledkom ako pri DPH.

38. Na druhej strane sa zdá, že IRAP možno v mnohých ohľadoch uplatňovať všeobecnejšie ako DPH. Napríklad štát a regionálne orgány nie sú od nej oslobodené, ako sú oslobodené podľa článku 4 ods. 5 šiestej smernice, a daň zdaňuje vývoz bez možnosti vrátenia na rozdiel od situácie uvedenej v článkoch 15 a 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice.

39. Rozsudok Dansk Denkavit a Poulsen Trading (18) však jasne svedčí o tom, že ak má daň v podstate taký istý rozsah pôsobnosti ako DPH, skutočnosť, že sa vzťahuje aj na oblasti, ktoré nie sú upravené DPH, nie nemožno na jej podobnosti s poslednou uvedenou daňou na účely jej posúdenia s ohľadom na článok 33 šiestej smernice. Teda jedine ak by jej rozsah pôsobnosti bol podstatne užší, bola by IRAP zbavená podstatnej vlastnosti, akou je všeobecná uplatniteľnosť.

40. Navyše z tejto zásady, ktorú treba mať jasne na mysli pri skúmaní povahy dane vo vzťahu k DPH, vyplýva, že ak sa IRAP uplatňuje na situácie, ktoré nie sú pokryté DPH, akýkoľvek rozdiel medzi jej daňovým základom v týchto situáciách a daňovým základom DPH je jednoducho irelevantný.

Vyberaná z pridanej hodnoty k dodaným tovarom alebo poskytnutým službám

41. Je nepochybné, že spôsob výpočtu IRAP sa odlišuje od spôsobu výpočtu DPH.

42. Vnútroštátny súd vyhlásil: „V prípade DPH sa určenie a zdanenie zlomku alebo časti pridanej hodnoty, ktorá bola vytvorená výrobcom, uskutočňuje mechanizmom daňového odpočtu od dane (daň na vstupe odvodená z nákupu sa odpočíta od dane na výstupe odvodené z predaja). V prípade IRAP sa zlomok vypočíta a zdaňuje tak, že sa od príjmov z predaja odpočítajú náklady na získanie predávanej veci“.

43. Vo svojich dôsledkoch sa oba mechanizmy „podobajú ako vajce vajcu“.

44. Nech je to akokoľvek, dôležité je, či IRAP zdaňuje pridanú hodnotu k tovarom a službám, a nie či je táto hodnota vypočítaná rovnakým spôsobom ako pri DPH. Okrem toho možno pripomenúť, že Corte costituzionale rozhodol, že IRAP je daň z pridanej hodnoty. (19)

45. Pridaná hodnota môže byť vymedzená rôznymi spôsobmi, ale rovnako platnými, a, ako zdôraznil Súdny dvor, nie je potrebné, aby bola daň vo všetkých ohľadoch totožná s DPH, aby sa na ňu vzťahoval zákaz podľa článku 33 šiestej smernice.

46. Zdá sa, že informácie, ktoré sa nachádzajú v spise, naznačujú, že daňový základ IRAP spočíva v rozdieli medzi príjmami a nákladmi (s výnimkou miezd a niektorých finančných výdavkov) na výrobné činnosti platiteľov počas daného zdaňovacieho obdobia – bežne je to kalendárny rok. Tento prístup treba bezpochyby považovať za jeden, nie však jediný zo spôsobov, akým možno vymedziť hodnotu pridanú platiteľom dane k dodaným tovarom a poskytnutým službám.

47. Naproti tomu sa DPH teoreticky vyberá z celkovej hodnoty každého zdaniteľného plnenia, pričom jeho suma je znížená o sumu dane zaplatenej z nákladových položiek tohto plnenia (opäť s výnimkou miezd a viacerých finančných výdavkov, ktoré sú oslobodené). V praxi je však daň zo všetkých plnení uskutočnených počas daného zdaňovacieho obdobia – do jedného roka – zhrnutá rovnako ako daň zaplatená zo všetkých nákladových položiek zakúpených počas tohto obdobia, pričom posledná uvedená suma je znížená o skôr uvedenú sumu.(20)

48. Takže v praxi je medzi oboma daňami len malý rozdiel a bezpochyby ešte menší vo výsledkoch, aj keď je DPH koncipovaná ako určená od plnenia k plneniu. Navyše existencia toho, čo vnútroštátny súd opísal ako „jednoduché ústavné body zanedbateľného významu“, podľa môjho názoru nepostačuje na vyvrátenie tejto podstatnej podobnosti, ak chceme, aby nebol zákaz iných daní a poplatkov s povahou DPH zbavený akéhokoľvek úniku.

49. Vo svojom rozsudku Dansk Denkavit a Poulsen Trading(21) Súdny dvor totiž rozhodol, že je v rozpore s článkom 33 šiestej smernice daň, o ktorej vyhlásil, že bola vyberaná ako percento „z celkovej sumy predajov uskutočnených a služieb poskytnutých každým podnikom v priebehu daného obdobia, zníženej o sumu nákupov tovarov a služieb uskutočnených počas tohto obdobia tým istým podnikom“ – opis mechanizmu, ktorý sa veľmi približuje spôsobu výpočtu IRAP.

50. Talianska vláda však zdôrazňuje rozdiel, ktorý sa môže javiť ako podstatný. Pokiaľ si v rámci systému DPH môže platiť daň na vstupe, len čo je splatná, nezávisle od sumy dane na výstupe, ktorú je povinný odvieť počas tohto istého zdaňovacieho obdobia, môže dôjsť a dochádza skôr k situáciám, v ktorých je istá platba počas stanoveného obdobia uskutočnená daňovým orgánom v prospech plátcu dane, ako naopak. V prípade IRAP to nie je možné: ak počas stanoveného zdaňovacieho obdobia výdavky presahujú príjmy, je daňová povinnosť jednoducho nulová.

51. Právo na odpočet dane je bezpochyby vyjadrením ústrednej zásady, podľa ktorej musí byť DPH úplne neutrálna vo vzťahu k zaťaženiu spočívajúcemu na všetkých zdaniteľných hospodárskych činnostiach podnikateľa a ako taká tvorí podstatný prvok systému DPH.

52. Skutočnosť, že iná daň nevyužíva tento istý mechanizmus, a preto nemôže vykazovať tú istú úroveň daňovej neutrality, však nemá vplyv na otázku, či sa vyberá z hodnoty pridanej platiteľom dane.

53. V tomto ohľade môžeme opäť preukázať analógiu so stanoviskom prijatým Súdnym dvorom v jeho rozsudku Dansk Denkavit a Poulsen Trading(22) a dospieť k všeobecnému záveru, že daň nestráca podstatné vlastnosti DPH len preto, že má širší rozsah pôsobnosti alebo ďalšie dodatočné vlastnosti. Dôležitý je skôr rozsah, v akom môže prípadne stratiť vyššie citované podstatné vlastnosti.

54. Stručne povedané, DPH a IRAP sa vyberajú z hodnoty pridanej k tovarom a službám, táto situácia nie je ovplyvnená skutočnosťou, že na rozdiel od DPH, IRAP sa nevracia, ak sa výnimkovo hodnota skôr stratí, ako by bola pridaná. V každom prípade však zo samotnej povahy hospodárskej činnosti vyplýva, že takéto prípady budú zanedbateľné.

Vyberaná v každom štádiu výrobného a distribuného procesu

55. Napriek tomu, že sa Súdny dvor odvolával na vyberanie v každom štádiu výrobného a distribu?ného procesu, ?lánok 2 prvej smernice jasne nazna?uje, že tento výraz sa vz?ahuje na vyberanie v štádiu každého úkonu v procese. Nie je podstatou dane z obratu, aby sa vyberala v ?isto vnútorných štádiách ?inností platite?a dane a DPH sa nevyberá v týchto štádiách.

56. ?lánok 2 legislatívneho dekrétu upres?uje, že kritériom na uplatnenie IRAP je „sústavn[é] vykonávan[ie] samostatnej ?innosti, ktorej ú?elom je výroba tovarov alebo obchodovanie s nimi alebo poskytovanie služieb“, a ?lánok 4 ods. 1 upres?uje, že da? zda?uje ?istú hodnotu výroby vyplývajúcu z ?innosti vykonávanej v predmetnom regióne.

57. Commissione tributaria v tomto oh?ade vyhlasuje, že „IRAP sa vyberá v každom štádiu výrobného a distribu?ného procesu, keďže každý podnikateľ, ktorý sa za?lení do jednej fázy cyklu vytvorením zdanite?nej pridanej hodnoty, je zákonom povýšený do postavenia platite?a dane“.

58. Zdá sa, že IRAP je v súlade s tým istým modelom ako DPH. Vyberá sa z obchodných plnení všetkých podnikateľov, ktorí vykonávajú zdanite?nú ?innos?, takže ak sú tovary a služby jedného podnikate?a využívané druhým podnikateľom na jeho vlastné dodávky tovarov a služieb a ak sú tieto neskôr uvedené využívané tretím podnikateľom, ktorý uskuto??uje plnenia kone?ným spotrebiteľom, tak sa da? vyberá v každom štádiu tohto procesu. Opä? je zá?až celková a neza?ažuje každé plnenie, je však nesporné, že sa uplat?uje v každom štádiu, vrátane štádia maloobchodného predaja, ako upres?uje prvá smernica.

Pomerná k cene tovarov alebo služieb bez oh?adu na po?et uskuto?nených plnení

59. Vnútroštátny súd v tomto oh?ade poznamenáva, že „suma IRAP vybratá v priebehu rôznych štádií cyklu, od výroby až po kone?nú spotrebu, sa rovná sadzbe IRAP uplatnenej na predajnú cenu tovarov a služieb ú?tovanú kone?nému spotrebiteľovi. Takže i napriek svojmu zlomkovému základu je IRAP všeobecnou da?ou pomernou k cene za prevod tovarov a služieb na kone?ného spotrebite?a“.

60. IRAP sa vyberá v jednej z dvoch sadzieb, vyjadrených ako percento z da?ového základu, ktoré sú stanovené legislatívnym dekrétom, môžu však byť v ur?itých medziach zmenené príslušnými regionálnymi orgánmi.(23) Ke?že je da?ový základ v podstate tvorený hodnotou pridanou platiteľom dane k dodaným tovarom a poskytnutým službám, je pomerná k tejto hodnote.

61. Celková povaha IRAP však nepochybne poskytuje podnikateľom vä?šiu flexibilitu ako v prípade DPH. Môžu si upraviť spôsob, akým prenesú da?ovú zá?až na svojich klientov alebo sa môžu rozhodnúť vôbec túto zá?až nepreniesť. Naproti tomu musí byť DPH vybraná v primeranej sadzbe a pri každom plnení.

62. Teda zatiaľ čo systém DPH vyžaduje, aby bola každá suma dane stanoveným pomerom ceny ú?tovanej za každú dodávku tovarov alebo služieb, takže prinajmenšom na ú?ely ú?tovníctva zostáva striktné „pomerná, bez oh?adu na po?et plnení“, nemusí to striktné platiť pre IRAP, ktorej suma sa ako pomer ceny každého uskuto?neného plnenia môže zna?ne meniť, alebo ju dokonca nemusí byť možné ur?iť.

63. Nemyslím si však, že táto otázka je veľmi relevantná pre celkové posúdenie, ku ktorému treba pristúpiť.

64. Ako predovšetkým ukazuje ekonomická realita, bremeno dane vyberanej v každom štádiu v obchodnej reži je vo všeobecnosti prenášané na ďalšie štádium v tejto reži.
65. Výnimočne a krátkodobo sa môžu niektorí podnikatelia rozhodnúť z rôznych dôvodov vstrebať bremeno IRAP bez prenesenia na svojich klientov, avšak z dlhodobého hľadiska je pravdepodobné, že podiel každého podnikateľa sa prispôsobí a že bremeno bude nakoniec znášané na konci reže.
66. V druhom rade je pri DPH možná presne sa zhodujúca voľba v hospodárskych pojmoch. Pre jedného alebo druhého účastníka transakcie neexistuje žiadny alebo len malý praktický alebo ekonomický rozdiel medzi situáciou, v ktorej sa podnikateľ rozhodne „vstrebať“ bremeno dane, a situáciou, v ktorej zníži svoj podiel na zisku – alebo pravdepodobnejšie rozdelí svoj podiel na zisku medzi rôzne kategórie plnení v závislosti od konkurencie. Navyše, žiadna z týchto dvoch situácií nemá vplyv na vyberanie dane, ktorá zostáva stále pomerná cene plnení.
67. Corte costituzionale v tomto rámci vo svojom rozsudku z 10. mája 2001 rozhodol, že „hospodárska záťaž spojená s daňou môže byť v skutočnosti prenesená do ceny tovarov alebo služieb, v súlade s platnými trhovými zákonmi, alebo môže byť úplne alebo čiastočne pokrytá voľbou vhodného organizačného postupu“.
68. Vo svojom rozsudku Careda a i.(24) Súdny dvor výslovne vyhlásil, že „aby mohla byť daň charakterizovaná ako daň z obratu v zmysle článku 33 smernice, *musí byť možné preniesť* predmetnú daň na spotrebiteľa“(25), nie je však nevyhnutné, aby príslušná vnútroštátna právna úprava výslovne stanovila, že daň môže byť prenesená, alebo že jej prenesenie musí byť uvedené na faktúre alebo na inom obdobnom dokumente.
69. Ak by mohol členský štát zaviesť to, čo je v podstate daňou z pridanej hodnoty a obísť tak zákaz podľa článku 33 šiestej smernice tým, že by zaistil, že suma dane *nemusí* zostať konštantná ako pomer ceny každého plnenia, stal by sa tento zákaz neúčinným a harmonizácia požadovaná vnútorným trhom by mohla byť obídená.(26)

Záver o zlužiteľnosti IRAP s právom Spoločenstva

70. Z toho vyvodzujem záver, že taká daň, akou je IRAP, vykazuje podstatné vlastnosti DPH a spadá do pôsobnosti zákazu podľa článku 33 šiestej smernice.
71. Je však potrebné preskúmať aj konkrétne úinky, ktoré vyplývajú z tohto záveru.

Možnosť obmedzenia časových úinkov rozsudku

72. V súlade s ustálenou judikatúrou majú jednotlivci právo domáhať sa vrátenia daní vybratých v rozpore s pravidlami práva Spoločenstva.(27) Je zrejmé, že ak by bola IRAP vyhlásená za nezlužiteľnú s právom Spoločenstva, právo dotknutých osôb na vrátenie daní by bolo podľa talianskych procesných pravidiel obmedzené 48-mesačnou lehotou.
73. Talianska vláda na pojednávaní uviedla, že odvedené sumy, vybraté a použité na financovanie činnosti regionálnych orgánov počas tohto obdobia, presahujú 120 miliárd eur. S ohľadom na závažnosť tejto veci požiadala, aby boli v prípade rozhodnutia o nezlužiteľnosti IRAP s článkom 33 šiestej smernice úinky rozsudku časovo obmedzené, ako to bolo napríklad v prípade rozsudku EKW a Wein & Co(28).
74. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora ním podaný výklad ustanovenia práva Spoločenstva objasňuje a vymedzuje význam a rozsah pôsobnosti tohto ustanovenia tak, ako

malo by? chápané a uplatňované od okamihu, kedy nadobudlo účinnosť.

75. Výnimčne a v súlade so zásadou právnej istoty je Súdny dvor oprávnený obmedziť možnosť dotknutých osôb dovoľávať sa výkladu podaného v rozsudku na účely spochybnenia právnych vzťahov založených na dobrej viere v minulosti. Pred rozhodnutím o uložení takéhoto obmedzenia overí, či sú splnené obidve zásadné podmienky, teda že dotknuté osoby konali v dobrej viere a že existuje nebezpečenstvo závažných ťažkostí.(29)

76. S ohľadom na dobrú vieru Súdny dvor obzvlášť prihliadal na postoj Komisie k právnej úprave členského štátu. Napríklad uznal, že členský štát sa môže dovoľávať toho, že Komisia nepodala proti nemu žalobu o nesplnenie povinnosti. Tým skôr musí byť členský štát oprávnený dovoľávať sa skutočnosti, že Komisia výslovne uznala zlužiteľnosť jeho právnej úpravy s právom Spoločenstva.

77. V prejednáwanej veci vychádza talianska vláda zo skutočností, že predmetná právna úprava bola oznámená Komisii v štádiu návrhu (v tomto zase bola dať označená ako IREP) a že v odpovedi z 10. marca 1997, ktorú táto vláda predložila spolu s ďalšími dokumentmi na pojednávaní, generálny riaditeľ zodpovedný za colné otázky a nepriame dane napísal: „pokiaľ ide o... IREP, po pozornom preskúmaní priložených dokumentov vás môžem informovať o tom, že v jej súčasnej podobe sa tento návrh dane nezdá byť nezlužiteľný s platným právom v oblasti daní z pridanej hodnoty. Predsa si však vyhradzujem právo opätovne ju preskúmať vo svetle zmien a/alebo vykonávacích opatrení, ktoré budú prijaté.“

78. Vzhľadom na tento list a neexistenciu následnej kritiky zo strany Komisie si talianska vláda myslí, že oprávnene dospela k záveru, že dať nebola v rozpore s právom Spoločenstva. Zástupca Komisie však na pojednávaní uviedol, že list odrážal len dočasné stanovisko oddelení Komisie a nijaké konečné stanovisko nebolo nikdy prijaté samotnou Komisiou. Súdna kancelária následne zaslala dokumenty predložené na pojednávaní Komisii, aby sa k nim prípadne vyjadrila, Komisia k tejto otázke však už nič neuviedla.

79. Pokiaľ ide o nebezpečenstvo závažných ťažkostí, talianska vláda poukazuje na známe sumy, ktoré by predstavovali potenciálne žaloby na vrátenie toho, čo je dnes hlavným, ak nie jediným zdrojom príjmov regiónov, ako aj na katastrofálne dôsledky, ktoré by so sebou vrátenie daní prinieslo, pre regionálne financovanie.

80. Myslím si, že existuje závažný argument v prospech obmedzenia časových účinkov rozsudku, ktorým by bolo rozhodnuté o nezlužiteľnosti IRAP s právom Spoločenstva. Nepresvedčili ma tvrdenia Komisie o váhe, ktorú treba pripísať listu z 10. marca 1997; ten bol formulovaný jednoznačne, podpísaný príslušným generálnym riaditeľom a nenasledoval ho žiadny ďalší postup zo strany Komisie. Navyše, nebezpečenstvo závažných ťažkostí je zrejme reálne; v súlade so slovami v rozsudku EKW a Wein & Co(30) by mohol rozsudok, ktorého účinky by neboli časovo obmedzené, „späťne rozvrátiť systém financovania talianskych regiónov“.

81. V tomto prípade však treba určiť dátum, ku ktorému by mohlo byť primerané stanoviť obmedzenie časových účinkov.

82. V súlade s ustálenou praxou v takýchto situáciách Súdny dvor vylúčil vo svojom rozsudku EKW a Wein & Co možnosť dovoľávať sa ho na podporu žalôb o vrátenie daní zaplatených alebo splatných „pred dátumom tohto rozsudku, okrem navrhovateľov, ktorí pred týmto dátumom podali návrh na začatie konania na súde alebo obdobnú správnu sťažnosť“.

83. Následne však vyšlo najavo, že všetky regionálne orgány dotknuté touto vecou zmenili svoju časovú právnu úpravu tak, aby známe obmedzili možnosti úspechu takýchto žalôb, a to aj

vo vzťahu k dotknutým osobám, ktoré už žalobu podali. Vo všetkých prípadoch boli tieto zmeny prijaté po prednese návrhov vo veci EKW a Wein & Co a, s výnimkou jedného z nich, pred vydaním rozsudku.(31)

84. V prejednáwanej veci je problém odlišnej povahy. V talianskej tlaži sa možno doŕítať, že veľký počet podnikateľov sa pokúša alebo sú nabádaní k domáhaniu sa vrátenia súm zaplatených ako IRAP v oŕakávaní priaznivého rozhodnutia Súdneho dvora.

85. Preto s ohľadom na úinok rôznych taktík, ktoré boli alebo ešte môžu byť prijaté v oŕakávaní, že Súdny dvor konštatuje nezluŕiteľnosť IRAP, a na nebezpečenstvo závažného narušenia regionálneho financovania – pravdepodobne bez akejkoľvek dlhodobej prospešnosti pre platiteľov dane, pretože každý zdroj financovania, ktorý sa vyŕerpá, musí byť nahradený ŕalšími daŕovými opatreniami – by bolo možné uvažovať o inom prístupe ako v rozsudku EKW a Wein & Co a v ŕalších veciach.

86. Jeden z týchto prístupov by sa mohol inšpirovať prístupom ŕasto používaným nemeckým ústavným súdom – vyhlásenie nezluŕiteľnosti podmienenej budúcim dátumom, pred ktorým sa jednotlivci nemôžu dovolávať tejto nezluŕiteľnosti v rámci žaloby namierenej proti štátu, pričom predmetný dátum sa zvolí tak, aby sa ponechal dostatok ŕasu na prijatie novej právnej úpravy.

87. Pre Súdny dvor by bolo prijatie takého kroku značnou inováciou. Takéto inovácie však už v minulosti uzreli svetlo sveta. Napríklad inováciou bolo, keď Súdny dvor obmedzil v roku 1976 vo svojom rozsudku Defrenne(32) úinok ním podaného výkladu ŕlánku Zmluvy. Možno citovať aj ŕalšie inovácie, najprv v roku 1980, keď vo veci Providence agricole de la Champagne(33) Súdny dvor uplatnil druhý odsek ŕlánku, ktorý sa stal ŕlánkom 231 ES, analogicky v prejudiciálnom konaní obmedzením spätných úinkov svojho rozsudku, ktorým vyhlásil neplatnosť niektorých nariadení Komisie, a nakoniec keď v roku 1988 vo svojom rozsudku Van Landschoot(34) pristúpil k ŕalšiemu kroku zachovaním neplatnosti ustanovenia práva Spoločenstva až do jeho nahradenia platným pravidlom.

88. V prejednáwanej veci však môže byť pre Súdny dvor ŕažké rozhodnúť o primeranom obmedzení ŕasových úinkov, zvlášť pokiaľ zrieknutie sa jeho obvyklého prístupu nebolo požas konania prerokované, ani navrhnuté talianskou vládou. S ohľadom na ŕažkosti, ktoré súvisia s voľbou primeraného obmedzenia, by mohlo byť ŕiaduce, aby Súdny dvor nariadil opätovné zaŕatie ústnej ŕasti konania na účely preskúmania ŕalších argumentov k tejto otázke.

Návrh

89. Preto sa domnievam, že na otázku, ktorú položila Commissione tributaria di Cremona, je potrebné odpovedať takto:

Vnútroštátna daň, ako je imposta regionale sulle attività produttive, ktorá:

- sa vyberá na ŕarchu fyzických a právnických osôb, ktoré pravidelne vykonávajú ŕinnosti, ktorých predmetom je výroba alebo obchod s tovarmi alebo poskytovanie služieb,
- vyberá sa z rozdielu medzi príjmami a výdavkami na túto zdaniteľnú ŕinnosť,
- vyberá sa v každom štádiu výrobného alebo distribučného procesu, ktoré zodpovedá jednej alebo viacerým dodávkam tovarov alebo služieb platiteľom dane, a
- v každom z týchto štádií ukladá zaŕaženie, ktoré je celkovo pomerné cene, za ktorú sa tovary alebo služby predávajú,

sa musí považovať za daň z obrátu zakázanú článkom 33 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obrátu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.

90. Vo vzťahu k tým, ktorí sa chcú dovoliť rozsudku, ktorý Súdny dvor vydá, je však vhodné obmedziť časové účinky rozsudku s odkazom na dátum, ktorý stanoví Súdny dvor.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obrátu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3).

3 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obrátu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

4 – Začlenený smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplní smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160).

5 – V znení článku 1 bodu 23 smernice 91/680, už citovanej v poznámke pod čiarou 4.

6 – Pozri v poslednom období rozsudok z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, Zb. s. I-4777, bod 31 a tam citovanú judikatúru.

7 – Pozri rozsudok z 9. marca 2000, EKW a Wein & Co, C-437/97, Zb. s. I-1157, bod 20 a tam citovanú judikatúru.

8 – Pozri rozsudky GIL Insurance a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 32 až 34, a EKW a Wein & CO, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, body 21 až 23, a judikatúru citovanú v oboch rozsudkoch.

9 – Uverejnený v GURI č. 298 z 23. decembra 1997, ďalej len „legislatívny dekrét“, v znení zmien a doplnení.

10 – Rozsudok 256/2001.

11 – Pozri judikatúru už citovanú v poznámkach pod čiarou 6 a 7.

12 – Pozri body 11, 20 a 24 vyššie.

13 – Pozri bod 18 vyššie.

14 – Rozsudky z 13. júla 1989, Wisselink a i., 93/88 a 94/88, Zb. s. 2671, bod 20; z 19. marca 1991, Giant, C-109/90, Zb. s. I-1385, bod 14; zo 16. decembra 1992, Beaulande, C-208/91, Zb. s. I-6709, bod 16; zo 17. septembra 1997, UCAL, C-347/95, Zb. s. I-4911, bod 36; Fricarnes, C-28/96, Zb. s. I-4939, bod 40, a Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Zb. s. I-5053, bod 17; EKW a Wein & Co, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 24; z 19. septembra 2002, Tulliasiamies a Siilin, C-101/00, Zb. s. I-7487, bod 101, a GIL Insurance a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 33.

15 – Rozsudok zo 7. mája 1992, Bozzi, C-347/90, Zb. s. I-2947, bod 14.

16 – Rozsudok z 31. marca 1992, Dansk Denkvit a Poulsen Trading, C-200/90, Zb. s. I-2217,

bod 15.

17 – Pozri bod 18 vyššie, oddiely 6 a 10.1 rozsudku.

18 – Už citovaný v poznámke pod ťiarou 16.

19 – Pozri bod 18 vyššie.

20 – Pozri článok 28h šiestej smernice, ktorý nahrádza článok 22 o povinnostiach platiteľov vo vnútornom režime, zvlášť odseky 4 a 6 tohto článku, ktoré jasne pripomínajú súhrn údajov a výpočtov pre každé dotknuté daňové obdobie.

21 – Už citovaný v poznámke pod ťiarou 16.

22 – Pozri body 29 a 39 vyššie.

23 – Pozri bod 16 vyššie.

24 – Rozsudok z 26. júna 1997, C-370/95 až C-372/95, Zb. s. I-3721, body 15, 18 a 26.

25 – Bod 15, kurzívou zvýraznil generálny advokát.

26 – Pozri bod 10 vyššie.

27 – Pozri, pre nedávny príklad, ktorý sa odvoláva na skoršiu judikatúru, rozsudok z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 30.

28 – Rozsudok už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, body 55 až 60.

29 – Pozri, naposledy, rozsudok z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, body 66 až 69.

30 – Už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 59.

31 – Pozri rozsudok z 2. októbra 2003, Weber's Wine World a i., C-147/01, Zb. s. I-11365, bod 11 a nasl.

32 – Rozsudok z 8. apríla 1976, 43/75, Zb. s. 455, body 69 až 75.

33 – Rozsudok z 15. októbra 1980, 4/79, Zb. s. 2823, body 42 až 46, a v dvoch ďalších rozsudkoch vydaných v ten istý deň v spojených veciach – rozsudky Maïseries de Beauce, 109/79, Zb. s. 2883, body 42 až 46, a Roquette Frères, 145/79, Zb. s. 2917, body 50 až 52.

34 – Rozsudok z 29. júna 1988, 300/86, Zb. s. 3443, body 22 až 24.