NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
F. G. JACOBS
prednesené 17. marca 2005 [1]

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 zaťažený 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 odpočtov dane tak predpokladá reťazec plnení, v ktorom čistá suma, ktorá musí byť zaplatená za každé plnenie, je určená pomerne k hodnote pridanej v každom štádiu. V konečnom štádiu súkromnej spotreby na konci reťazca sa celková odvedená suma rovná príslušnému pomeru konečnej ceny.

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 obratu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3).

4. Šiesta smernica o DPH [3] obsahuje podrobnejšie pravidlá.

5. Podľa článku 2 šiestej smernice dodávky tovarov ako aj poskytnutie služieb vykonané odplatne platiteľom dane, ktorý koná ako taký, podliehajú DPH.

6. Platiteľ dane je vymedzený v článku 4 ods. 1 ako každá osoba, ktorá uskutočňuje hospodársku činnosť, bez ohľadu na jej predmet alebo výsledok. Podľa článku 4 ods. 2 sú hospodárske činnosti „všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby", ako aj „využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe". Podľa článku 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 vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby".

7. Hlava X šiestej smernice stanovuje, že určitý počet plnení je oslobodený od DPH. Článok 13 obsahuje výpočet výnimiek uplatniteľných na plnenia uskutočnené na území štátu — v podstate niektoré činnosti uskutočňované vo verejnom záujme, niektoré poistné alebo finančné transakcie (vrátane správy niektorých osobitných investičných fondov) a niektoré úkony týkajúce sa nehnuteľností — zatiaľ čo články 14 až 16 obsahujú výpočet výnimiek uplatniteľných na medzinárodný obchod. Článok 28c [4], ktorý sa nachádza v hlave XVIa týkajúcej sa prechodného režimu zdanenia obchodu medzi členskými štátmi, mení článok 16 tak, aby pokryl aj obchod v rámci Spoločenstva a pridáva v tejto súvislosti menší počet ďalších výnimiek.

8. Podstatné črty práva na odpočet sú vyjadrené v článku 17. Článok 17 ods. 2 upresňuje: „Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, platiteľ dane má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť: a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný [platiteľ dane]". Podľa článku 17 ods. 3 písm. b) vývoz zo Spoločenstva, ktorý je oslobodený od dane podľa článku 15,

3 — Šiesta smernica 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).

4 — Začlenený 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).

spôsobuje vznik práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe, na rozdiel od tuzemských oslobodených plnení.

9. Napokon článok 33 ods. 1 šiestej smernice [5] stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, najmä tie, ktoré sú stanovené v platných ustanoveniach spoločenstva, súvisiacich so všeobecnými opatreniami pre vlastnenie, 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."

10. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora toto ustanovenie zakazuje členským štátom zavádzať alebo ponechať v platnosti dane, clá a poplatky, ktoré majú povahu daní z obratu. [6] Jeho účelom je zabrániť tomu, aby došlo k ohrozeniu fungovania spoločného systému DPH daňovými opatreniami členského štátu, ktoré zaťažujú obeh tovarov a služieb, a postihujú obchodné transakcie porovnateľným spôsobom ako DPH. [7] Je zrejmé, že spoločný systém by bol ohrozený, ak by bola členským štátom uplatňovaná podobná daň ako DPH v jej podstatných črtách a unikla by harmonizácii považovanej za nevyhnutnú pre vnútorný trh.

11. Dane, clá a poplatky musia byť v každom prípade považované za takéto opatrenia, ak vykazujú podstatné vlastnosti DPH, aj keď s ňou nie sú vo všetkých ohľadoch totožné. Tieto vlastnosti sú vymedzené Súdnym dvorom takto: DPH sa všeobecne uplatňuje na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby, je pomerná cene týchto tovarov a týchto služieb, je vyberaná v každom štádiu výrobného a distribučného procesu bez ohľadu na počet uskutočnených plnení, napokon sa uplatňuje na pridanú hodnotu tovarov a služieb, keďže daň splatná pri plnení sa vypočíta po odpočítaní dane, ktorá bola zaplatená pri predchádzajúcom plnení. Naproti tomu článok 33 ods. 1 nezakazuje

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.

ponechanie v platnosti alebo zavedenie dane, ktorá nevykazuje podstatné vlastnosti DPH. [8]

štátu a štátnych orgánov, podlieha dani, ale niektoré spoločné investičné fondy, dôchodkové fondy a niektoré európske združenia hospodárskeho záujmu sú od nej oslobodené.

Príslušné vnútroštátne právo

12. Legislatívnym dekrétom č. 446 z 15. decembra 1997 [9] Talianska republika zaviedla daň — 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 početné odkazy na ďalšie právne úpravy. V tomto prípade ich podrobne neuvádzam. Zdá sa byť preukázaným, že tieto základné aspekty sú nasledujúce.

14. Podľa článkov 2 a 3 legislatívneho dekrétu sa IRAP vyberá na ťarchu podnikateľov, ktorí sústavne vykonávajú samostatnú činnosť, určenú na výrobu alebo obchod s tovarmi alebo poskytovanie služieb. Väčšina fyzických a právnických osôb, vrátane

15. Článok 4 ods. 1 vymedzuje základ dane ako čistú hodnotu vyplývajúcu z výroby v regióne. Presný spôsob stanovenia tejto hodnoty sa odlišuje podľa kategórie platiteľov, ale pre obchodné podniky sa v zásade rovná rozdielu, ktorý vyplýva z výkazu ziskov a strát, medzi, na jednej strane, príjmami z činnosti, s vylúčením príjmov odvodených z výnimočných finančných transakcií, a, na druhej strane, výrobnými nákladmi s výnimkou nákladov na zamestnancov a finančných výdavkov. Pre verejné orgány a súkromné podniky neobchodnej povahy spočíva základ dane v zásade v mzdách.

16. Podľa článku 16 sa základná sadzba dane rovná 4,25 % takto vymedzenej čistej hodnoty, ktorá sa zdvojnásobuje v prípade niektorých verejných orgánov a ktorá môže byť zmenená regionálnymi orgánmi až o 1 % nahor alebo nadol.

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 obidvoch rozsudkoch.

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

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

17. V roku 1999 sa Banca popolare di Cremona soc. Coop.arl (ďalej len „Banca popolare") domáhala vrátenia rôznych súm, ktoré zaplatila ako IRAP v priebehu tohto a predchádzajúcich rokov, s tvrdením, že ide o protiprávnu daň, najmä pre jej nezlučiteľnosť s článkom 33 šiestej smernice.

18. Platnosť IRAP bola tiež napadnutá v rámci rôznych ďalších žalôb v Taliansku pre jej údajnú nezlučiteľnosť s niektorými ustanoveniami talianskej ústavy. Dňa 10. mája 2001, v rozsudku, [10] na ktorý vnútroštátny súd a účastníci konania, ktorí predložili pripomienky, upozornili Súdny dvor, Corte costituzionale (Ústavný súd) vyhlásil, že tieto žaloby boli nedôvodné.

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

10 — Rozsudok 256/2001.

20. Vnútroštátny súd sa domnieva, že:

— rovnako ako DPH sa IRAP uplatňuje vo všeobecnosti na všetky obchodné plnenia, ktoré sa týkajú výroby alebo obchodu s tovarmi alebo poskytovania služieb v rámci obchodu alebo podnikateľskej činnosti,

— ako v prípade DPH, základ IRAP je čistá hodnota pridaná platiteľom, aj keď spôsob výpočtu je odlišný: zatiaľ čo v prípade DPH sa daň na vstupe odpočíta 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 uplatňovanej na cenu účtovanú 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 novosť otázky 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 čistú 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 pochýb 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 výkone 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

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.

vymedzené kategórie tovarov alebo služieb [14] alebo sa týka osobitných kategórií platiteľov 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 daňovej 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 platiteľov 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 daňovým 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 dovolávala 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.

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 Denkavit a Poulsen Trading, C-200/90, Zb. s. I-2217, bod 15.

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". Zamieta 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, nič nemení na jej podobnosti s poslednou uvedenou daňou na účely jej posúdenia

17 — Pozri bod 18 vyššie, oddiely 6 a 10.1 rozsudku.
18 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 16.

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 uplatniteľosť.

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 odvedená z nákupu sa odpočíta od dane na výstupe odvedenej 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 daňou 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 rozdiele medzi príjmami a nákladmi (s vyňatím miezd a niektorých finančných výdavkov) na výrobné činnosti

19 — Pozri bod 18 vyššie.

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 vyňatím 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 účtovné 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 účinku.

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 platiteľ dane odpočítať daň na vstupe, len čo je splatná, nezávisle od sumy dane na výstupe, ktorú je povinný odviesť počas tohto istého zdaňovacieho obdobia, môže dôjsť a dochádza skôr k situáciám, v ktorých je čistá platba počas stanoveného obdobia uskutočnená daňovým orgánom v prospech platiteľa dane, ako naopak. V prípade IRAP to nie je možné:

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 čiarou 16.

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 spočívajúcom 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.

22 — Pozri body 29 a 39 vyššie.

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 výnimočne 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 distribučného procesu

55. Napriek tomu, že sa Súdny dvor odvolával na vyberanie v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, článok 2 prvej smernice jasne naznačuje, že tento výraz sa vzťahuje na vyberanie v štádiu každého úkonu v procese. Nie je podstatou dane z obratu, aby sa vyberala v čisto vnútorných štádiách činností platiteľa dane a DPH sa nevyberá v týchto štádiách.

56. Článok 2 legislatívneho dekrétu upresňuje, že kritériom na uplatnenie IRAP je „sústavn[é] vykonávan[ie] samostatnej činnosti, ktorej účelom je výroba tovarov alebo obchodovanie s nimi alebo poskytovanie služieb", a článok 4 ods. 1 upresňuje, že daň zdaňuje čistú hodnotu výroby vyplývajúcu z činnosti vykonávanej v predmetnom regióne.

57. Commissione tributaria v tomto ohľade vyhlasuje, že „IRAP sa vyberá v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, keďže každý podnikateľ, ktorý sa začlení do jednej fázy cyklu vytvorením zdaniteľnej pridanej hodnoty, je zákonom povýšený do postavenia platiteľa dane".

58. Zdá sa, že IRAP je v súlade s tým istým modelom ako DPH. Vyberá sa z obchodných plnení všetkých podnikateľov, ktorí vykonávajú zdaniteľnú činnosť, takže ak sú tovary a služby jedného podnikateľa využívané druhým podnikateľom na jeho vlastné dodávky tovarov a služieb a ak sú tieto neskôr uvedené využívané tretím podnikateľom, ktorý uskutočňuje plnenia konečným spotrebiteľom, tak sa daň vyberá v každom štádiu tohto procesu. Opäť je záťaž celková a nezaťažuje každé plnenie, je však nesporné, že sa uplatňuje v každom štádiu, vrátane štádia maloobchodného predaja, ako upresňuje prvá smernica.

Pomerná k cene tovarov alebo služieb bez ohľadu na počet uskutočnených plnení

59. Vnútroštátny súd v tomto ohľade poznamenáva, že „suma IRAP vybratá v priebehu rôznych štádií cyklu, od výroby až po konečnú spotrebu, sa rovná sadzbe IRAP uplatnenej na predajnú cenu tovarov a služieb účtovanú konečnému spotrebiteľovi. Takže i napriek svojmu zlomkovému základu je IRAP všeobecnou daňou pomernou k cene za prevod tovarov a služieb na konečného spotrebiteľa".

60. IRAP sa vyberá v jednej z dvoch sadzieb, vyjadrených ako percento z daňového základu, ktoré sú stanovené legislatívnym dekrétom, môžu však byť v určitých medziach zmenené príslušnými regionálnymi orgánmi.[23] Keďže je daňový 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 väčšiu flexibilitu ako v prípade DPH. Môžu si upraviť spôsob, akým prenesú daňovú záťaž na svojich klientov alebo sa môžu rozhodnúť vôbec túto záťaž nepreniesť. Naproti tomu musí byť DPH vyberaná v primeranej sadzbe a pri každom plnení.

23 — Pozri bod 16 vyššie.

62. Teda zatiaľ čo systém DPH vyžaduje, aby bola každá suma dane stanoveným pomerom ceny účtovanej za každú dodávku tovarov alebo služieb, takže prinajmenšom na účely účtovníctva zostáva striktne „pomerná, bez ohľadu na počet plnení", nemusí to striktne platiť pre IRAP, ktorej suma sa ako pomer ceny každého uskutočneného plnenia môže značne meniť, alebo ju dokonca nemusí byť možné určiť.

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 reťazi je vo všeobecnosti prenášané na ďalšie štádium v tejto reťazi.

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 reťaze.

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*

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

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.

71. Je však potrebné preskúmať aj konkrétne účinky, ktoré vyplývajú z tohto záveru.

Možnosť obmedzenia časových účinkov rozsudku

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]

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 nezlučiteľnú s právom Spoločenstva, právo dotknutých osôb na vrátenie daní by bolo podľa talianskych procesných pravidiel obmedzené 48-mesačnou lehotou.

Záver o zlučiteľnosti 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.

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 nezlučiteľnosti IRAP s článkom 33 šiestej smernice účinky rozsudku časovo obmedzené, ako to bolo napríklad v prípade rozsudku EKW a Wein & Co [28].

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 čiarou 7, body 55 až 60.

74. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora ním podaný výklad ustanovenia práva Spoločenstva objasňuje a vymedzuje význam a rozsah pôsobnosti tohto ustanovenia tak, ako malo byť chápané a uplatňované od okamihu, kedy nadobudlo účinnosť.

75. Výnimočne a v súlade so zásadou právnej istoty je Súdny dvor oprávnený obmedziť možnosť dotknutých osôb dovolávať 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 dovolávať toho, že Komisia nepodala proti nemu žalobu o nesplnenie povinnosti. Tým skôr musí byť členský štát oprávnený dovolávať sa skutočnosti, že Komisia výslovne uznala zlučiteľnosť jeho právnej úpravy s právom Spoločenstva.

77. V prejednávanej veci vychádza talianska vláda zo skutočností, že predmetná právna úprava bola oznámená Komisii v štádiu návrhu (v tomto čase bola daň 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 nezlučiteľný 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 daň 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 značné

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

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 nezlučiteľnosti 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, „spätne 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 dovolávať 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 daňovú právnu úpravu tak, aby značne 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 prejednávanej veci je problém odlišnej povahy. V talianskej tlači sa možno dočítať, že veľký počet podnikateľov sa pokúša alebo sú nabádaní k domáhaniu sa vrátenia súm zaplatených ako IRAP v očakávaní priaznivého rozhodnutia Súdneho dvora.

85. Preto s ohľadom na účinok rôznych taktík, ktoré boli alebo ešte môžu byť prijaté v očakávaní, že Súdny dvor konštatuje

30 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 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.

nezlučiteľnosť IRAP, a na nebezpečenstvo závažného narušenia regionálneho financovania — pravdepodobne bez akejkoľvek dlhodobej prospešnosti pre platiteľov dane, pretože každý zdroj financovania, ktorý sa vyčerpá, musí byť nahradený ďalšími daňovými opatreniami — by bolo možné uvažovať o inom prístupe ako v rozsudku EKW a Wein & Co a v ďalších veciach.

86. Jeden z týchto prístupov by sa mohol inšpirovať prístupom často používaným nemeckým ústavným súdom — vyhlásenie nezlučiteľnosti podmienenej budúcim dátumom, pred ktorým sa jednotlivci nemôžu dovolávať tejto nezlučiteľnosti v rámci žaloby namierenej proti štátu, pričom predmetný dátum sa zvolí tak, aby sa ponechal dostatok času 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] účinok ním podaného výkladu článku Zmluvy. Možno citovať aj ďalšie inovácie, najprv v roku 1980, keď vo veci Providence agricole de la Champagne [33] Súdny dvor uplatnil druhý odsek článku, ktorý sa stal článkom 231 ES, analogicky v prejudiciálnom konaní obmedzením spätných účinkov svojho rozsudku, ktorým vyhlásil neplatnosť niektorých nariadení Komisie, a nakoniec keď v roku 1988 vo svojom rozsudku Van Landschoot [34] pristúpil k ďalšiemu kroku zachovaním neplatnosti ustanovenia práva Spoločenstva až do jeho nahradenia platným pravidlom.

88. V prejednávanej veci však môže byť pre Súdny dvor ťažké rozhodnúť o primeranom obmedzení časových účinkov, zvlášť pokiaľ zrieknutie sa jeho obvyklého prístupu nebolo počas konania prerokované, ani navrhnuté talianskou vládou. S ohľadom na ťažkosti, ktoré súvisia s voľbou primeraného obmedzenia, by mohlo byť žiaduce, aby Súdny dvor nariadil opätovné začatie ústnej časti konania na účely preskúmania ďalších argumentov k tejto otázke.

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.

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 ťarchu fyzických a právnických osôb, ktoré pravidelne vykonávajú činnosti, ktorých predmetom je výroba alebo obchod s tovarmi alebo poskytovanie služieb,

— vyberá sa z rozdielu medzi príjmami a výdavkami na túto zdaniteľnú činnosť,

— 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 zaťaženie, ktoré je celkovo pomerné cene, za ktorú sa tovary alebo služby predávajú,

sa musí považovať za daň z obratu zakázanú článkom 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.

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