

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

F. G. JACOBSE

přednesené dne 17. března 2005¹

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné 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 slučitelná se zákazem Společenství týkajícím se vnitrostátních daní z obratu jiných než DPH.

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 daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Relevantní právní předpisy Společenství

2. Základ harmonizovaného systému DPH Společenství je upraven v článku 2 první směrnice o DPH²:

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

„Společný systém daně 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

3. Tento systém postupného uplatňování a odpočtů daně tak představuje řetězec plnění, ve kterém je čistá 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.

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 obratu (Úř. věst., L P 071, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

4. Podrobnější pravidla jsou obsažena v šesté směrnici o DPH³.

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 obchodě. Článek 28c⁴, v hlavě XVIa, o přechodných úpravách v obchodu mezi členskými státy, mění článek 16, aby pokryl obchod uvnitř Společenství a přidal 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

3 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 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 daně 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).

osvobozen na základě článku 15, nárok na odpočet daně na vstupu, na rozdíl od osvobozených tuzemských plnění.

9. Konečně čl. 33 odst. 1 šesté směrnice⁵ 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 daně z pojistných smluv, daně ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoli daně, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daně z obrátu, pokud ovšem tyto daně, 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 daně,

dávky nebo poplatky podobné daním z obrátu⁶. 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 způsobem srovnatelným s DPH⁷. 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. Daně, 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 vyměřená z plnění se vypočítává po odpočítání daně zaplacené z předchozího plnění. Článek 33 odst. 1 tedy nebrání v zachovávaní

6 — Viz nejnovější rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *GII 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.

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

nebo zavádění daně, která nemá jeden ze základních znaků DPH⁸.

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.

Relevantní vnitrostátní právní předpisy

12. Legislativním nařízením č. 446 ze dne 15. prosince 1997⁹ 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

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 daně, ale v zásadě je to pro obchodní podniky rozdílný, 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 daně 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.

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.

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

20. Vnitrostátní soud shledal, že:

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 rozsudku¹⁰, 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.

- 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 přidaná plátcem daně, i když metoda výpočtu je jiná: zatímco pro DPH je daň na vstupu odpočítaná od daně na výstupu, pro IRAP jsou náklady odpočteny z výnosů;
- stejně jako DPH je IRAP vybírána v každém stupni výrobního nebo distribučního procesu, jelikož každý subjekt vytvářející zdanitelnou přidanou hodnotu je podroben dani;
- tak jako v případě DPH je celá částka IRAP, vybírána v různých stupních až do stupně konečné spotřeby, stejná se sazbou IRAP použitou na cenu účtovanou konečnému zákazníkovi, což se rovná obecné a poměrné dani z ceny, za kterou jsou zboží a služby prodávány spotřebiteli.

¹⁰ — Rozsudek 256/2001.

21. Posouzením těchto zjištění, s ohledem na judikaturu Soudního dvora týkající se článku 33 šesté směrnice, se Commissione Tributaria domnívá, že IRAP vykazuje základní znaky DPH, a tudíž se zdá být neslučitelná s právem Společenství, a neměla by tedy být vnitrostátními soudy uplatňována.

znaky IRAP, zatímco italská vláda tvrdí, že tyto znaky jsou podstatně odlišné od těch, které má DPH, než aby se na ně zákaz vztahoval.

Posouzení

22. Nicméně vzhledem k novosti této otázky a nedostatku zvláštní judikatury se rozhodl nejprve požádat Soudní dvůr o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

24. Je nesporné, že aby se na daň vztahoval zákaz uvedený v článku 33 šesté směrnice, vnitrostátní daň musí vykazovat všechny základní znaky DPH, které jsou podle judikatury Soudního dvora čtyři, úzce odpovídající definici v článku 2 první směrnice:

„Musí být článek 33 směrnice 77/388/EHS (ve znění směrnice 91/680/EHS) vykládán tak, že zakazuje uložení takové daně, jakou je IRAP, z čisté hodnoty výroby vytvořené pravidelným provozováním samostatné výdělečné činnosti, jejímž předmětem je výroba nebo obchod se zbožím nebo poskytování služeb?“

— daň se uplatňuje obecně na dodání zboží nebo poskytování služeb;

— daň je poměrná k ceně tohoto zboží nebo služeb bez ohledu na počet uskutečněných plnění;

23. Písemná vyjádření byla předložena Banca Popolare, italskou vládou a Komisí, které všechny přednesly ústní vyjádření při jednání. Banca Popolare a Komise zastávají stanovisko, že článek 33 zakazuje daň se

— daní je zatížen každý stupeň výrobního a distribučního procesu; a

- daň je uvalena na hodnotu přidanou k dotčenému zboží nebo službám.

zahrnuje podrobnější posouzení vnitrostátního práva. Nicméně na základě popisu podaného předkládajícím soudem v předkládacím usnesení a Corte Costituzionale v jeho rozsudku¹³ je podle mého názoru Soudní dvůr schopný posoudit, zda daň popsaného druhu má základní znaky DPH.

25. Existence všech čtyř základních znaků DPH je tedy zároveň nezbytnou a postačující podmínkou proto, aby byla daň zakázána na základě článku 33 šesté směrnice. Nicméně je zároveň nesporné, že daň neunikne zákazu jenom proto, že není totožná s DPH ve všech ohledech¹¹.

Obecné použití na dodání zboží a poskytování služeb

26. Je tedy nezbytné vzít postupně tyto čtyři znaky a posoudit, zda je IRAP vykazuje přinejmenším ve značně podobné formě. Bude lepší posoudit tyto znaky v pořadí použitím předkládajícím soudem, které se trochu liší od toho, které je často používáno v judikatuře¹². Začnu tedy posouzením, zda je IRAP obecně uplatňována, potom zda je uvalena na hodnotu přidanou k plnění, dále zda jsou IRAP zatíženy všechny stupně a konečně zda je poměrná k přidané hodnotě bez ohledu na počet plnění.

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.

27. Je zřejmé, že pouze italské soudy jsou příslušné určit přesné znaky IRAP, což

29. Soudní dvůr rozhodl, že daň není obecně uplatňována, pokud se vztahuje pouze na

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.

omezené kategorie dodání zboží nebo poskytování služeb¹⁴ nebo na určité kategorie plátců daně¹⁵. Nicméně daň 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 nepodléhají¹⁶.

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.

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 daně 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

32. Nicméně italská vláda při jednání také tvrdila, že ačkoliv IRAP může být označena za obecně uplatňovanou, nevztahuje se na dodání zboží nebo poskytnutí služeb; uplatní se na vytvořenou hodnotu, a nikoli na uskutečněná plnění, a tudíž například podnik, který v předmětném daňovém období vyrobí 1000 motorových vozidel, ale neprodá je, zaplatí v tomto daňovém 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.

14 — Rozsudky ze dne 13. července 1989, Wisselink a další, 93/88 a 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.

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.

telného postavení“, tvrdí, že základ, z kterého je daň počítána, je „přidaná hodnota vytvořená samostatnou činností“¹⁷.

35. Nicméně rozdíl mezi daní přímou a nepřímou je obvykle ten, že prvně uvedená daň zatěžuje vlastní disponibilní majetek nebo příjem osob (fyzických nebo právnických) bez jakékoli možnosti přenesení na jinou osobu, zatímco později uvedená daň je ukládána na výdaje nebo spotřebu a její zatížení může být – ve skutečnosti obvykle je – přeneseno na konečného spotřebitele a jím nesen. Zdá se mi v tomto ohledu, že mechanismus popsany italskou vládou je takový jako u nepřímé daně, jejíž zatížení bude nesen hlavně konečným spotřebitelem.

37. Pokud tedy IRAP může být vybírána předtím, než je zboží ve skutečnosti dodáno, nebrání to zatížení následného dodání stejně, jako by byla vybrána v tom okamžiku, s úplně stejným výsledkem jako je u DPH.

38. Na druhé straně to vypadá, že IRAP může být uplatňována v několika ohledech dokonce obecněji než DPH. Stát a regionální orgány, například, nejsou zjevně osvobozeny tak jako na základě čl. 4 odst. 5 šesté směrnice a daň je vybírána z vývozu bez jakékoli možnosti vrácení na rozdíl od situace na základě článku 15 a čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice.

36. Corte Costituzionale ve svém rozsudku tvrdí, že IRAP „není vybírána z osobního příjmu plátce daně, ale spíše z přidané hodnoty vytvořené samostatnou činností“. Zamítaje určité argumenty v tom smyslu, že daň byla vybírána z „pouhé možnosti zdani-

39. Nicméně z rozsudku Dansk Denkavit¹⁸ je zřejmé, že pokud má daň v podstatě stejný rozsah působnosti jako DPH, skutečnost, že se vztahuje také na ostatní oblasti nepokryté DPH, neubírá z její podoby s později jmenovanou daní pro účely jejího posouzení na

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

18 — Uvedený v poznámce pod čarou 16.

základě článku 33 šesté směrnice. Tedy pouze pokud by její rozsah působnosti byl podstatně užší, IRAP by postrádala základní znaky obecné uplatnitelnosti.

získání prodané věci od výnosů z těchto prodejších“.

40. Navíc ze zásady, kterou musíme mít na mysli, pokud posuzujeme povahu daně ve vztahu k DPH, vyplývá, že pokud se IRAP vztahuje na situace nepokryté DPH, jakýkoli rozdíl mezi jejím daňovým základem v těchto situacích a daňovým základem pro DPH je prostě irrelevantní.

43. Nicméně ve svých důsledcích jsou si tyto dva mechanismy podobné jako „dvě kapky vody“.

44. V každém případě je třeba určit, zda je IRAP vybírána z hodnoty přidané ke zboží nebo službám, a nikoli, zda je tato hodnota vypočtena stejným způsobem jako u DPH. Můžeme si vzpomenout, že Corte Costituzionale shledal, že IRAP je daní z přidané hodnoty¹⁹.

Uvalení na hodnotu přidanou k dodanému zboží nebo poskytnutým službám

41. Je nesporné, že způsob výpočtu IRAP se liší od způsobu výpočtu DPH.

45. Přidaná hodnota může být definována různými, ale stejně platnými způsoby a jak Soudní dvůr zdůraznil, daň nemusí být totožná s DPH ve všech ohledech pro to, aby se dostala do konfliktu se zákazem v článku 33 šesté směrnice.

42. Předkládající soud tvrdí: „U DPH je zlomek nebo podíl přidané hodnoty vytvořené jednotlivým výrobcem stanoven a vypočítán na základě mechanismu odpočtu daně (daň na vstupu uhrazena při nákupech je odpočtena z daně na výstupu vybrané při prodejších). U IRAP je zlomek stanoven a vypočítán, zhruba, odečtením nákladů na

46. Na základě informací obsažených ve spise se zdá, že daňový základ pro IRAP je v podstatě rozdíl mezi výnosy a náklady (nepočítaje mzdy nebo určité finanční výdaje) výrobních činností plátce daně

¹⁹ — Viz bod 18 výše.

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 daně ke zboží a službám, které dodává nebo poskytuje.

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.

47. DPH se na druhé straně teoreticky vybírá z plné hodnoty každého uskutečněného zdanitelného plnění a její částka je snížena částkou daně, 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 daně uvedené dříve²⁰.

49. V rozsudku Dansk Denkavit²¹ 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.

48. Existuje tedy malý rozdíl mezi těmito dvěma daněmi 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“,

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 daně 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,

20 — Viz článek 28h šesté směrnice nahrazující článek 22 týkající se povinností daňových dlužníků v rámci vnitřního systému, zejména odstavce 4 až 6 tohoto článku, které jednoznačně počítají se shromážděním údajů a výpočty pro každé příslušné daňové období.

21 — Uvedený v poznámce pod čarou 16.

spíše nežli naopak. U IRAP je toto nemožné: pokud v daném daňovém období výdaje přesáhnou příjmy, daň je prostě nulová.

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 výjimečně hodnota spíše snížena než přidána. Každopádně z povahy hospodářské činnosti vyplývá, že takové případy jsou okrajové.

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

Vybírána v každém stupni výrobního a distribučního procesu

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 daně.

55. Ačkoliv 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.

53. V tomto ohledu můžeme znovu najít podobnost s názorem, který Soudní dvůr zastával v rozsudku Dansk Denkavit²², 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 čem spíše záleží, je rozsah, pokud vůbec, který může postrádat jakýkoli z uváděných základních znaků.

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.

²² — Viz body 29 a 39 výše.

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“.

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 převáděných na spotřebitele“.

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 spotřebitelům; daň bude vybírána vzhledem ke každému stupni v tomto procesu. Znovu řečeno, 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

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 orgánem²³. 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.

59. V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že „částka IRAP vybírána v různých

23 — Viz bod 16 výše.

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 účetnictví 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 značně měnit nebo je dokonce nemožné ji určit.

63. Nicméně nepovažuji 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 vstřebat 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 řetězce.

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 situací, ve které se podnikatel rozhodne vstřebat daňové zatížení, a situací, 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 daně, 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 Careda²⁴ Soudní dvůr výslovně uvedl, že „aby mohla být daň charakterizována jako daň z obrátu, ve smyslu článku 33 šesté směrnice, dotčená

24 — Rozsudek ze dne 26. června 1997, Careda, C-370/95, C-371/95 a C-372/95, Recueil, s. I-3721, body 15, 18 a 26.

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 faktuře nebo obdobném dokumentu.

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

Možnost časového omezení účinků rozsudku

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 daně 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 obejita²⁶.

72. Podle ustálené judikatury mají jednotlivci nárok na vrácení vnitrostátních daní uložených v rozporu s právem Společenství²⁷. 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.

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.

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 EKW²⁸.

25 — Bod 15, zvýrazněno autorem.

26 — Viz bod 10 výše.

27 — Viz například nejnověji rozsudek ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 30.

28 — Rozsudek uvedený v poznámce pod čarou 7, body 55 až 60.

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. Předtím, než se rozhodne pro takové omezení, ověří, že dvě základní kritéria jsou splněna, zejména, že zúčastněné osoby jednaly v dobré víře a že zde bude existovat riziko vážných problémů²⁹.

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 skutečností, 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 daň 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 nepřímé 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 daně z přidané hodnoty. Přesto si ponechávám právo znovu daň 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 daň 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

29 — Viz nejnověji rozsudek ze dne 15. března 2005, Bidar, C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, body 66 až 69.

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 mě nepřesvědčil; byl formulován 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 EKW³⁰, neomezený časový účinek by mohl „zpětně narušit systém, kterým jsou italské regionální orgány financovány“.

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

82. V rozsudku EKW, vycházejí ze své jednotné praxe v takových případech, Soudní dvůr vyloučil možnost dovolávání se jeho rozsudku v návrzích na vrácení daně 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, změnily své daňové zákony, aby značně 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 rozsudku³².

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,

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

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

30 – Uvedený v poznámce pod čarou 7, bod 59.

a nebezpečí velmi vážného narušení regionálního financování – s žádným pravděpodobným dlouhodobým celkovým přínosem pro plátce daně, 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.

účinek svého výkladu článku Smlouvy. Další inovace byly přijaty v roce 1980, když v rozsudku Providence agricole de la Champagne³⁴ 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 Landschoot³⁵ šel o krok dál, zachovává účinky neplatného ustanovení Společenství do té doby, než bylo nahrazeno platným ustanovením.

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 Defrenne³³ Soudní dvůr omezil zpětný

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.

34 — Rozsudek ze dne 15. října 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 Maiseries 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. června 1988, Landschoot, C-300/86, Recueil, s. 3443, body 22 až 24.

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

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 řadě dodání zboží nebo poskytnutí služeb nebo řadě 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 obratu 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.