

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

F. G. JACOBSON,

predstavljeni 17. marca 2005¹

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe Commissione tributaria provinciale (regionalno davčno sodišče) v Cremoni v bistvu načena vprašanje, ali je davek, kot je IRAP – regionalni davek na proizvodnjo, ki se pobira v Italiji – združljiv s skupnostno prepovedjo drugih nacionalnih prometnih davkov kot DDV.

ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Upoštevena zakonodaja Skupnosti

2. Bistvo skupnostnega usklajenega sistema DDV je določeno v členu 2 Prve direktive o DDV²:

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem

3. Ta sistem zaporednih uporab in odbitkov davka tako predvideva verigo transakcij, v katerih je v odnosu do vsake transakcije plačljiva neto vrednost določen delež vrednosti dodane v tej fazi. Ko se v končni fazi potrošnje veriga zaključi, bo skupni odmerjeni znesek znašal upoštevni delež končne cene.

¹ – Jezik izvirnika: angleščina.

² – Prva direktiva Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (67/227/EGS) (posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 3 in 4).

4. Natančnejša pravila so v Šesti direktivi o DDV³.

5. Na podlagi člena 2 Šeste direktive je dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, predmet DDV.

6. Davčni zavezanec je v členu 4(1) opredeljen kot vsaka oseba, ki opravlja gospodarsko dejavnost ne glede na namen ali rezultat. Gospodarske dejavnosti so glede na člen 4(2) „vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve“ ter tudi „izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“. Vendar se na podlagi člena 4(5) „[d]ržavni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava [...] ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami“.

7. Naslov X Šeste direktive določa oprostitve od DDV za številne dejavnosti. Člen 13 določa oprostitve, ki se uporabljajo za transakcije na ozemlju države – v bistvu nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, nekatere zavarovalne in finančne transakcije (skupaj z upravljanjem posebnih investicijskih skladov) in nekatere transakcije glede nepremičnin – medtem ko členi od 14 do 16 določajo oprostitve v mednarodni trgovini. Člen 28c⁴ v naslovu XIVa glede prehodne ureditve za trgovino med državami članicami spreminja člen 16, da bi zajel trgovino znotraj Skupnosti, in dodaja nekaj drugih oprostitvev v tem kontekstu.

8. Osnove pravice do odbitka so določene v členu 17. Člen 17(2) določa: „Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati: davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec [...]“. Drugače kot za domače transakcije se v skladu s členom 17(3)(b) za izvoz iz Skupnosti, ki je

3 – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. od 23 do 62, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

4 – Vstavljen z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. od 160 do 178).

oproščen na podlagi člena 15, odobri pravica do odbitka vstopnega davka.

9. Nazadnje, člen 33(1) Šeste direktive⁵ določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti, zlasti tiste iz veljavnih predpisov Skupnosti glede splošne ureditve razpolaganja, pretoka in spremljanja trošarinskih izdelkov, ta direktiva ne preprečuje, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe, davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, vse davke, dajatve ali bremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, vendar s pogojem, da ti davki, dajatve in bremenitve v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

10. Glede na ustaljeno sodno prakso Sodišča ta določba prepoveduje državam članicam, da uvedejo ali ohranijo davke, dajatve in bremena, ki bi imeli naravo prome-

tnih davkov.⁶ Želi se preprečiti, da bi bilo delovanje skupnega sistema DDV ogroženo z davčnimi ukrepi države članice, ki vplivajo na pretok blaga in storitev in ki bi se uporabljale za komercialne transakcije podobno kot DDV.⁷ Jasno je, da bi bil skupni sistem ogrožen, če država članica uporabljala davek, ki je v osnovnih pogledih podoben DDV, vendar bi se izognil usklajevanju, ki se šteje za nujno za notranji trg.

11. Davke, dajatve in bremena je treba vsekakor šteti za take ukrepe, če kažejo osnovne značilnosti DDV, čeprav niso enaki DDV v vseh pogledih. Te značilnosti so v sodni praksi Sodišča določene tako: DDV se uporablja splošno za transakcije, ki se nanašajo na blago in storitve; je sorazmeren s ceno tega blaga in storitev ne glede na število opravljenih transakcij; je obračunan v vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa; in, končno, je obračunan na dodano vrednost blaga in storitev, saj je davek, ki ga je treba plačati na transakcijo, izračunan po odbitku davka, plačanega na prejšnjo transakcijo. Po drugi strani člen 33(1) ne preprečuje

6 – Glej nedavno sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance in drugi (C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 31 in navedena sodna praksa).

7 – Glej sodbo z dne 9. marca 2000 v zadevi EKW in Wein & Co. (C-437/97, Recueil, str. I-1157, točka 20 in navedena sodna praksa).

5 – Kakor je bil spremenjen s členom 1, točka 23, Direktive 91/680, navedene v opombi 4.

ohranitve ali uvedbe davka, ki nima ene od osnovnih značilnosti DDV.⁸

z državnimi in javnimi organi in upravami, je zavezano davku, vendar so nekateri vzajemni skladi, nekateri pokojninskih skladi in nekateri Evropska gospodarska interesna združenja oproščeni.

Upoštevena nacionalna zakonodaja

12. Z zakonsko uredbo št. 446 z dne 15. decembra 1997⁹ je Italijanska republika uvedla davek – imposta regionale sulle attività produttive, znan kot IRAP – ki je bil za regionalne oblasti vir dohodka za financiranje izvajanja njihovih prenesenih pristojnosti.

13. Pravila, ki urejajo odmero IRAP, so zapletena, z mnogo sklicevanji na drugo zakonodajo. Tu jih ne bom podrobno našteval. Vendar se zdi, da na splošno velja, da so temeljne značilnosti naslednje.

14. Glede na člena 2 in 3 zakonske uredbe se IRAP odmeri tistim, ki redno opravljajo samostojno dejavnost s ciljem proizvodnje ali trgovine z blagom ali ponujanja storitev. Večina fizičnih in pravnih oseb, vključno

15. Člen 4(1) opredeljuje osnovo za odmero kot neto vrednost, ki izhaja iz proizvodnje v regiji. Natančna metoda določitve te vrednosti se nekoliko spreminja glede na kategorijo davčnega zavezanca, vendar je kot temeljno načelo za komercialna podjetja razlika navedena v izkazu uspeha med celotnimi prihodki od dejavnosti, v kar ni vštet dohodek iz izjemnih finančnih transakcij, po eni strani in stroškov proizvodnje, v kar niso všteti stroški dela ali stroški financiranja, na drugi strani. Za javne organe in nekomercialna zasebna podjetja so davčna osnova v bistvu plače.

16. V skladu s členom 16 je osnovna stopnja davka 4,25 % tako opredeljene neto vrednosti, ki je v primeru nekaterih javnih uprav podvojena in ki je glede na regionalni organ lahko različna do ene odstotne točke navzgor ali navzdol.

8 – Glej sodbo GIL Insurance in drugi, navedeno v opombi 6, točke od 32 do 34, in EKW in Wein & Co., navedeno v opombi 7, točke od 21 do 23, ter v obeh sodbah navedeno sodno prakso.

9 – Objavljena v GURI št. 298 z dne 23. decembra 1997, v nadaljevanju: zakonska uredba; od tedaj že spremenjena.

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

17. Leta 1999 je Banca popolare di Cremona (v nadaljevanju: Banca popolare) zahtevala vračilo več zneskov, ki jih je plačala kot IRAP, v tem in preteklem letu, pri čemer je navedla, da je davek nezakonit, ker je med drugim nezdružljiv s členom 33 Šeste direktive.

18. Veljavnost IRAP se je oporekala v različnih drugih postopkih v Italiji na podlagi domnevne nezdružljivosti s številnimi določbami italijanske ustave. Corte costituzionale (ustavno sodišče) je 10. maja 2001 v sodbi¹⁰, na katero so Sodišče opozorili tako predložitevno sodišče kot vse stranke, ki so predložile stališča, je odločilo, da so bila vsa ta izpodbijanja neutemeljena.

19. Davčna uprava je zatem zavrnila vračilo zneskov, ki jih je zahtevala Banca popolare, ta pa je tej zavrnitvi oporekala pred Commissione tributaria provinciale.

20. Nacionalno sodišče je ugotovilo, da:

- se IRAP kot DDV uporablja splošno, za vse komercialne transakcije, ki vključujejo proizvodnjo ali trgovino z blagom, ali opravljanje storitev v okviru trgovinske ali poklicne dejavnosti;
- je osnova za odmero IRAP kot pri DDV neto vrednost, ki jo doda davčni zavezanec, čeprav je metoda izračuna drugačna: medtem ko je pri DDV vstopni davek odbit od izstopnega davka, so za IRAP stroški odbiti od prihodkov;
- se IRAP kot DDV odmeri v vsaki fazi proizvodnega ali distribucijskega procesa, saj je vsak subjekt, ki ustvarja obdavčljivo dodano vrednost, potrjen davku;
- je kot pri DDV skupni znesek pobranega IRAP v različnih fazah vse do končne potrošnje enak stopnji IRAP, uporabljenega za ceno, zaračunano končnemu potrošniku, tako da predstavlja splošni in sorazmerni davek na ceno, po kateri so blago ali storitve prodane potrošniku.

¹⁰ – Sodba 256/2001.

21. Glede na te ugotovitve in ob upoštevanju sodne prakse Sodišča glede člena 33 Šeste direktive Commissione tributaria meni, da IRAP kaže osnovne značilnosti DDV, tako da se zdi nezdružljiv s pravom Skupnosti in ga zato nacionalna sodišča ne bi več smela uporabljati.

italijanska vlada navaja, da se te značilnosti dovolj razlikujejo od tistih, ki jih ima DDV, tako da s prepovedjo ni zajet.

Presoja

22. Vendar se je glede na novost stališča in pomanjkanja specifične sodne prakse odločilo, da najprej Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

24. Splošno stališče je, da mora biti nacionalni davek, zato da bi bil zajet s prepovedjo v členu 33 Šeste direktive, kazati osnovne značilnosti DDV, ki so glede na sodno prakso Sodišča štiri in se zelo skladajo z opredelitvijo v členu 2 Prve direktive:

„Ali je treba člen 33 Šeste direktive [...] (kakor je bila spremenjena z Direktivo 91/680/EGS) razlagati tako, da prepoveduje, da se z IRAP obdavči neto vrednost proizvodnje, ki izhaja iz rednega opravljanja samostojne dejavnosti in je namenjena proizvodnji blaga ali trgovini z blagom ali opravljanju storitev?“

- uporablja se splošno za dobave blaga in storitev;
- sorazmeren je s ceno tega blaga in storitev ne glede na število opravljenih transakcij;

23. Banca popolare, italijanska vlada in Komisija so vložile pisna stališča in tudi ustno podale navedbe na obravnavi. Banca Popolare in Komisija menita, da člen 33 prepoveduje davek z značilnostmi IRAP, medtem ko

- obračunan je v vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa in

- obračunan je na vrednost, dodano zadevnemu blagu ali storitvam.

kar zajema precej podrobna vprašanja glede nacionalnega prava. Vendar je na podlagi opisov, ki jih je dalo predložitveno sodišče v predložitvenem sklepu, in Corte Costituzionale v svoji sodbi¹³, Sodišče v položaju, da ugotavlja, ali ima davek, kakršen je opisan, osnovne značilnosti DDV.

25. Imeti vse štiri osnovne značilnosti DDV je torej nujni in zadostni pogoj, da je davek na podlagi člena 33 Šeste direktive prepovedan. Vendar prav tako ni sporno, da davek ne ubeži prepovedi zgolj zato, ker ni enak DDV v vseh pogledih.¹¹

Splošna uporaba za dobave blaga in storitev

26. Tako je treba pogledati štiri značilnosti eno za drugo in ugotoviti, ali so pri IRAP prikazane v vsaj znatno enaki obliki. Menim, da bo jasneje, če te značilnosti proučim v vrstnem redu, ki ga je uporabilo predložitveno sodišče in se nekoliko razlikuje od pogosto uporabljenega v sodni praksi.¹² Tako bom začel z ugotavljanjem, ali je IRAP splošne uporabe, nato, ali je obračunan na vrednost dodani dobavam, naprej, ali se uporablja v vseh fazah in, končno, ali je sorazmeren dodani vrednosti ne glede na število transakcij.

28. Commissione tributaria navaja, da iz člena 2 zakonske uredbe izhaja, da se „IRAP [...] uporablja, na splošno, za vse komercialne transakcije, ki vključujejo proizvodnjo ali trgovino z blagom ali storitvam in ki nastanejo zaradi rednega opravljanja dejavnosti v ta namen, to je prek podjetij, trgovcev ali poklicev“. Kot poudarjata Banca popolare in Komisija, to kaže na zelo splošno stopnjo uporabe IRAP.

27. Očitno so zgolj italijanska sodišča pristojna določiti natančne značilnosti IRAP,

29. Sodišče je razsodilo, da davek ni splošne uporabe, če se uporablja le za omejene

11 – Glej sodno prakso, navedeno v opombah 6 in 7 zgoraj.

12 – Glej točke 11, 20 in 24 zgoraj.

13 – Glej točko 18 zgoraj.

kategorije dobave blaga ali storitev¹⁴ ali za posebne kategorije davčnih zavezancev¹⁵. Vendar vseeno kaže to osnovno značilnost DDV, če se uporablja tako za komercialne dejavnosti, ki so podvržene DDV, kakor za druge vrste industrijske in komercialne dobave, ki mu niso podvržene.¹⁶

zunaj področja uporabe DDV. Tako v pisnih stališčih kot na obravnavi je Banca popolare navedla, ne da bi ji bilo oporekano, da so vsi podjetniki oziroma podjetja, ki so registrirani za DDV, podvrženi IRAP.

30. Zdi se mi, da IRAP zadevno značilnost ima. Določbe člena 2 in 3 zakonske uredbe, ki opredeljujejo dejavnosti, zaradi katerih se lahko obdavči oziroma so osebe obdavčene, so vsebinsko znatno zelo podobne tistim iz člena 4(1) in (2) Šeste direktive.

31. Kot kaže, ni nobena kategorija blaga ali storitev oproščena kot taka. Nekatere kategorije davčnih zavezancev so oproščene, vendar so oprostitev omejene po številu in obsegu in se očitno znatno prekrivajo z nekaterimi oprostitvami iz Šeste direktive ali z oprostitvijo določenih transakcij, ki so popolnoma

32. Vendar je italijanska vlada trdila – tudi na obravnavi – da čeprav se lahko IRAP opiše kot na splošno uporabljan, se ne uporablja za *dobave* blaga ali storitev; uporablja se namreč na ustvarjeno premoženje, in ne na opravljene dobave, tako da bo na primer podjetje, ki v nekem davčnem obdobju proizvede 1000 motornih vozil, vendar jih ne proda, plačalo IRAP, ne pa DDV v tem davčnem obdobju. IRAP je tako vsekakor neposreden davek, in ne posreden kot DDV. Italijanska vlada nakazuje tudi na nekatere konvencije Skupnosti in dokumente Komisije, ki IRAP razvrščajo kot neposredni davek. Banca popolare je odločno oporekala trditvi, da je IRAP odmerjen od proizvedenega, vendar še ne prodanega blaga.

33. To Sodišče ni pristojno, da ugotovi fazo, v kateri se odmeri IRAP. Vendar navedba italijanske vlade po mojem mnenju ne vpliva na kategorizacijo IRAP kot splošno uporabljanega za dobave blaga in storitev.

14 – Sodbe z dne 13. julija 1989 v združenih zadevah Wisselink in drugi (93/88 in 94/88, Recueil, str. 2671, točka 20); z dne 19. marca 1991 v zadevi Giant (C-109/90, Recueil, str. I-1385, točka 14); z dne 16. decembra 1992 v zadevi Beaulande (C-208/91, Recueil, str. I-6709, točka 16); z dne 17. septembra 1997 v zadevah UCAL (C-347/95, Recueil, str. I-4911, točka 36); Ericarves (C-28/96, Recueil, str. I-4939, točka 40) in Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Recueil, str. I-5053, točka 17), v opombi 7 navedena sodba EKW in Wein & Co. (točka 24), sodba z dne 19. septembra 2002 v zadevi Tulliasamies in Siilin (C-101/00, Recueil, I-7487, točka 101) in v opombi 6 navedena sodba GIL Insurance in drugi (točka 33).

15 – Sodba z dne 7. maja 1992 v zadevi Bozzi (C-347/90, Recueil, str. I-2947, točka 14).

16 – Sodba z dne 31. marca 1992 v zadevi Dansk Denkvit in Poulsen Trading (C-200/90, Recueil, str. I-2217, točka 15).

34. Razvrstitev davkov v „neposredne“ in „posredne“ ni vedno preprosta in za veliko namenov ni pomembna. Tu ni vprašanje, ali je treba kategorizirati IRAP kot neposredni ali posredni davek, ampak ali ima enake osnovne značilnosti kot DDV.

da je osnova za odmero IRAP „dodana vrednost, proizvedena z samostojno opravljenimi dejavnostmi“.¹⁷

35. Vendar je splošno sprejeto razlikovanje med neposredno in posredno obdavčitvijo ta, da prva bremeni lastno razpoložljivo premoženje ali dohodek (fizične ali pravne) osebe, ne da bi se lahko prenesla na druge osebe, medtem ko je druga odmerjena na porabo ali potrošnjo in je lahko – celo normalno je – prenesena in bremeni končnega potrošnika. Glede na to se mi zdi, da je mehanizem, ki ga opisuje italijanska vlada, mehanizem posrednega davka, ki bo bremenil predvsem končnega potrošnika.

37. Torej, če je lahko IRAP odmerjen, preden je bilo blago dejansko dobavljeno, mu to ne preprečuje obremenitve naslednje dobave, kot da bi bil odmerjen takrat, s popolnoma enakim rezultatom, kot ga ima DDV.

38. Po drugi strani se zdi, da je IRAP lahko v nekaterih pogledih celo bolj splošne uporabe kot DDV. Državni in regionalni organi na primer domnevno niso oproščeni, kot so glede na člen 4(5) Šeste direktive, in davek je odmerjen na izvoz brez možnosti vračila, drugače od položaja glede na člena 15 in 17(3)(b) Šeste direktive.

36. Corte costituzionale v svoji sodbi navaja, da IRAP „ni odmerjen od osebnega dohodka davčnega zavezanca, ampak na dodano vrednost, proizvedeno s samostojno opravljenimi dejavnostmi“. Z zavrnitvijo nekaterih trditev v smislu, da je bil davek odmerjen na „zgolj možnost davčne zavezanosti“, navaja,

39. Vendar je iz zadeve Dansk Denkavit in Poulsen Trading¹⁸ jasno, da kadar ima davek znatno enako področje uporabe kot DDV, dejstvo, da se širi tudi na druga področja, ki niso pokrita z DDV, za njegovo presojo na

17 – Glej točko 18 zgoraj, v oddelkih 6 in 10.1 pravne obrazložitve sodbe.

18 – Navedena v opombi 16.

podlagi člena 33 Šeste direktive ne odvrča od podobnosti z DDV. Tako bi IRAP manjkala osnovna značilnost splošne uporabe le, če je njegovo področje uporabe znatno ožje.

pridobitve „prodane stvari“ od prihodkov „prodaj“.

40. Dalje, iz tega načela sledi, kar je treba zelo upoštevati pri presoji narave davka v razmerju do DDV, da kadar se IRAP uporablja za situacije, ki niso pokrite z DDV, vsakršna razlika med njegovo osnovo za odmero v teh situacijah in osnovo za odmero DDV preprosto ni pomembna.

43. Vendar, nadaljuje, sta si ta mehanizma po rezultatu „tako podobna kot kapljici vode“.

44. Ne glede na vse, je treba ugotoviti, ali je IRAP obračunan na vrednost, dodano blagu in storitvam, in ne, ali je ta vrednost izračunana enako za DDV. Treba se je tudi spomniti, da je Corte costituzionale ugotovilo, da je IRAP davek na dodano vrednost.¹⁹

Obračunan na dodano vrednost dobavljenega blaga in storitev

41. Ni sporno, da se metoda izračunavanja IRAP razlikuje od tiste, ki se uporablja za DDV.

45. Dodana vrednost je lahko opredeljena na različne, vendar enako veljavne načine, in kot je poudarilo Sodišče, ni treba, da je davek enak DDV v vseh pogledih, da ne bi bil zajet s prepovedjo iz člena 33 Šeste direktive.

42. Predložitevno sodišče navaja: Z DDV je ulomek ali delež dodane vrednosti, ki jo proizvede posamezni proizvajalec izmerjen ali odmerjen prek mehanizma odbitka davka od davka (vstopni davek, plačan na nakupe, je odbit od izstopnega davka na prodaje). Z IRAP je ulomek ali delež izračunan ali odmerjen, približno, z odbitkom stroškov

46. Iz podatkov iz dosjeja zadeve izhaja, da je osnova za odmero za IRAP v bistvu razlika med prihodki in stroški (brez upoštevanja plač in drugih stroškov financiranja) proizvodnih dejavnosti davčnega zavezanca v nekem

¹⁹ – Glej točko 18 zgoraj.

davčnem obdobju – normalno, kot kaže, v koledarskem letu. To se lahko očitno jemlje kot en, čeprav ne edini način opredelitve vrednosti, ki jo je dodal davčni zavezanec blagu in storitvam, ki jih je dobavil.

vodskih vidikov zanemarljivih posledic“ pa po mojem mnenju ne more biti zadosten, da pretehta to bistveno podobnost, če naj ima prepoved drugih dajatev ali bremenitev, ki imajo naravo DDV, sploh kak učinek.

47. DDV je po drugi strani teoretično odmerjen od polne vrednosti vsake opravljene obdavčene dobave, njegov znesek pa zmanjšan za že plačan davek na stroškovne komponente te dobave (spet izključujoč plače in veliko finančnih stroškov, ki so oproščeni). Vendar je v praksi dolgovani davek na vse dobave, opravljene v danem davčnem obdobju – do enega leta – seštet, prav tako kot davek, plačan na vse stroškovne komponente, pridobljene med tem obdobjem, ta pa je odbit od prvega.²⁰

49. V sodbi Dansk Denkvit in Poulsen Trading²¹ je namreč Sodišče ugotovilo, da je v nasprotju s členom 33 Šeste direktive davek, za katerega je navedlo, da je odmerjen kot odstotek „celotnih opravljenih prodaj in ponujenih storitev s strani vsakega podjetja v nekem obdobju, zmanjšan za nabave blaga in storitev tega podjetja v tem obdobju“, kar opisuje mehanizem, ki je očitno zelo blizu tistemu, po katerem je izračunan IRAP.

48. Tako v praksi obstaja malo razlik med njima in mogoče celo manj glede rezultata, čeprav se za DDV šteje, da se odmeri na podlagi transakcije. Obstoj po opisu predložitvenega sodišča „nepomembnih računo-

50. Italijanska vlada pa vendarle poudarja eno razliko, ki bi se utegnila pokazati za pomembno. Ker v okviru sistema DDV davčni zavezanec lahko odbije vstopni davek, takoj ko nastane, ne glede na znesek izstopnega davka v istem davčnem obdobju, lahko in tudi dejansko nastane položaj, v katerem je neto plačilo v nekem obdobju na strani davčnega organa nasproti davčnemu zavezancu, namesto obratno. Pri IRAP to ni mogoče: če

20 – Glej člen 28 Šeste direktive, s katerim je bil nadomeščen člen 22 glede obveznosti oseb, ki so zavezane za plačilo v skladu z notranjim sistemom, zlasti odstavke od 4 do 6 tega člena, ki jasno določajo zbiranje podatkov in izračunavanje za vsako upošteveno davčno obdobje.

21 – Navedena v opombi 16.

so v danem davčnem obdobju odhodki večji od prihodkov, je davek preprosto nič.

51. Res je pravica do odbitka izraz osrednjega načela, da mora biti DDV popolnoma nevtralen, kar zadeva bremena na vse obdavčljive gospodarske dejavnosti podjetja, in je kot taka osnovni del sistema DDV.

52. Vendar dejstvo, da drugi davek ne uporablja takih mehanizmov in tako morda nima enake stopnje davčne nevtralnosti, ne vpliva na vprašanje, ali je odmerjen od vrednosti, ki jo doda davkoplačevalec.

53. V tem pogledu lahko spet naredim primerjavo z oceno Sodišča v sodbi Dansk Denkavit in Poulsen Trading²² in na splošno sklenem, da davek ne izgubi osnovnih značilnosti DDV zgolj zato, ker je njegovo področje uporabe širše ali ker ima druge dodatne značilnosti. Pomembno je, do katere mere, če sploh, lahko nima katerih od omenjenih bistvenih značilnosti.

54. Na kratko, tako DDV kot IRAP se odmerita na vrednost, dodano blagu in storitvam; na to ne vpliva dejstvo, da v nasprotju z DDV IRAP ni „vrnjen“, kadar je, izjemoma, vrednost izgubljena, namesto dodana. Vsekakor je v sami naravi gospodarske dejavnosti, da so taki primeri obrobni.

Obračunan na vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa

55. Čeprav se je Sodišče sklicevalo na obračunavanje v vsaki „fazi“ proizvodnega in distribucijskega procesa, iz člena 2 Prve direktive jasno izhaja, da je mišljeno obračunavanje v fazi vsake transakcije v tem procesu. V naravi prometnega davka ni, da bi bil obračunan v fazah, ki so popolno notranje podjetju davčnega zavezanca, in DDV ni obračunan na takih stopnjah.

56. Člen 2 zakonske uredbe določa, da je merilo za zavezanost za IRAP „redno opravljanje samostojne dejavnosti, katere cilj je proizvodnja ali trgovina z blagom ali opravljanje storitev“, člen 4(1) pa določa, da se ta davek odmeri na vrednost neto proizvodnje, ki nastane iz dejavnosti, ki se opravlja v upošteveni regiji.

²² – Glej točki 29 in 39 zgoraj.

57. Glede tega Commissione tributaria navaja, da je „IRAP [...] odmerjen v vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa, saj se na podlagi zakona šteje, da je vsak trgovec, ki je vključen v fazo cikla, v katerem se proizvaja dodana obdavčljiva vrednost, predmet davka“.

fazah cikla, od proizvodnje vse do končnega potrošnika, [...] enaka stopnji IRAP, ki se uporablja za prodajno ceno blaga in storitev, zaračunano končnemu potrošniku. Torej kljub delni osnovi IRAP dejansko deluje kot splošen in sorazmeren davek na ceno prenosa blaga ali storitev potrošniku.“

58. Kaže, da IRAP torej deluje po enakem vzorcu kot DDV. Odmeri se vsem tistim podjetjem, ki opravljajo obdavčljivo dejavnost, tako da bo, kadar blago ali storitve enega podjetja uporabi drugo podjetje zaradi ponujanja lastnega blaga ali storitev in te nato uporabi tretje podjetje, ki dobavlja končnemu potrošniku, davek obračunan za vsako fazo v tem procesu. Spet je bremenitev globalna, namesto da bi temeljila na posamezni transakciji, vendar ni dvoma, da je odmerjena v vsaki fazi, vključno s fazo na drobno, kot določa v Prvi direktivi.

60. IRAP se odmeri po eni od dveh stopenj, ki sta izraženi kot odstotek osnove za odmero in sta določeni z zakonsko uredbo, vendar ju lahko pristojni regionalni organ v mejah spreminja.²³ Ker je osnova za odmero v bistvu vrednost, ki jo davkoplačevalec doda blagu in storitvam, ki jih dobavi, je torej sorazmeren tej vrednosti.

Sorazmeren ceni blaga ali storitev ne glede na število transakcij

61. Vendar globalnost IRAP nedvomno dovoljuje gospodarskim subjektom večjo prožnost, kot velja pri DDV. Ti lahko prilagajajo, kako bodo prenesli davčno breme na svoje potrošnike, ali celo izberejo, da bremena sploh ne bodo prenesli. Za primerjavo mora biti DDV obračunan po ustrezni stopnji na vsako posamično dobavo.

59. V zvezi s tem predložitveno sodišče meni, da je „vsota IRAP, zbranega v različnih

23 – Glej točko 16 zgoraj.

62. Zato medtem ko sistem DDV zahteva, da je znesek davka določen delež cene, zaračunane za vsako dobavo blaga ali storitev, tako da vsaj za računovodske namene ostane strogo „sorazmeren ne glede na število transakcij“, to morda ne drži dobesedno za IRAP, katerega znesek se lahko kot delež cene katerekoli dobave občutno spreminja ali ga morda celo ni mogoče ugotoviti.

63. Vendar menim, da ta ugotovitev ni zelo pomembna za celotno oceno.

64. Prvič, kot dejstvo ekonomske resničnosti se bo breme davka, odmerjenega v katerikoli fazi, na splošno preneslo nižje po verigi.

65. Izjemno in kratkoročno so lahko nekateri gospodarski subjekti iz različnih razlogov izbrali, da prevzamejo breme IRAP, ne da bi ga prenesli na svoje kupce, vendar je dolgoročno verjetno, da se bo marža subjektov prilagodila in da bo končno breme nošeno na koncu verige.

66. Drugič, natanko enaka možnost je v ekonomskem smislu na voljo pri DDV. Malo ali skoraj nič praktične ali ekonomske razlike ni za katerokoli stranko transakcije med položajem, v katerem se trgovec odloči, da „prevzame“ breme davka, in tistim, v katerem zmanjša maržo, ali mnogo verjetneje, kot odgovor konkurenčnim silam prerazporedi marže med različne kategorije dobav. In nobeden od teh položajev ne vpliva pobiranje davka, ki ostane stalno sorazmeren deležu cene dobav.

67. V zvezi s tem Corte costituzionale v sodbi z dne 10. maja 2001 ugotavlja, da je „ekonomska breme davka [...] lahko dejansko preneseno v ceno proizvedenega blaga ali storitev, v skladu z zakonitostmi trga, ali v celoti ali delno nadomeščeno z ustreznimi organizacijskimi izbirami“.

68. V sodbi Careda in drugi²⁴ je Sodišče izrecno navedlo, da mora „zadevni davek [...] za to, da bi bil opredeljen kot prometni davek v smislu člena 33 Šeste direktive, *omogočati*,

24 – Sodba z dne 26. junija 1997 (od C-370/95 do C-372/95, Recueil, str. I-3721, točke 15, 18 in 26).

*da se prenese na potrošnika*²⁵, vendar da ni nujno, da upoštevna nacionalna zakonodaja izrecno omogoča prenosljivost, ali da je tako prenašanje zapisano na računu ali enakovrednem dokumentu.

71. Vendar moram prav tako ugotoviti, kakšne konkretne učinke ima taka ugotovitev.

Možnost začasne omejitve učinkov sodbe

69. Če bi država članica lahko vpeljala v bistvu davek na dodano vrednost, vendar bi se lahko izognila prepovedi v členu 33 Šeste direktive z zagotovitvijo, da *ni treba*, da znesek davka ostane stalen kot delež cene vsake neodvisne dobave blaga ali storitev, bi postala ta določba neučinkovita in usklajitev, ki jo zahteva notranji trg, bi se lahko zaobšla.²⁶

72. V skladu z ustaljeno sodno prakso so posamezniki upravičeni do nadomestila glede nacionalnih bremenitev, odmerjenih v nasprotju s pravom Skupnosti.²⁷ Kaže, da če bi se ugotovilo, da IRAP ni združljiv s pravom Skupnosti, bi glede na italijanska procesna pravila retroaktivna upravičenost do vračila pokrila 48 mesecev.

Ugotovitve glede združljivosti IRAP s pravom Skupnosti

70. Tako menim, da ima davek, kot je IRAP, bistvene značilnosti DDV in je zajet s prepovedjo iz člena 33 Šeste direktive.

73. Na obravnavi je italijanska vlada navedla, da so pobrani zneski, ki so bili uporabljeni za financiranje dejavnosti regionalnih organov, v tem obdobju presegli 120 milijard EUR. Zaradi resnih posledic je zahtevala, da se časovni učinki sodbe, če se za IRAP ugotovi, da ni združljiv s členom 33 Šeste direktive, omejijo kot na primer pri sodbi EKW in Wein & Co²⁸.

25 – Točka 15, moj poudarek.

26 – Glej točko 10 zgoraj.

27 – Za nedaven primer, v katerem se sklicuje na zgodnejšo sodno prakso, glej sodbo z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 30).

28 – Navedena v opombi 7, točke od 55 do 60.

74. Sodišče je dosledno presojalo, da razlaga, ki jo da določbi prava Skupnosti, razjasni in določi pomen ter okvir te določbe, kot bi morala biti razumljena in uporabljena od takrat, ko je začela veljati.

75. Vendar lahko Sodišče izjemoma, ob upoštevanju potrebe po pravni varnosti, omeji možnost strank, da se zanašajo na razlago v taki sodbi, da bi izpodbijala pravna razmerja, vzpostavljena v dobri veri v preteklosti. Preden se odloči, da naloži tako omejitev, preveri, ali sta izpolnjeni bistveni merili, namreč, da so tisti, ki jih to zadeva, delovali v dobri veri in da mora obstajati nevarnost resnih težav.²⁹

76. Glede dobre vere je Sodišče upoštevalo predvsem mnenje Komisije glede zakonodaje države članic. Sodišče je sprejelo na primer, da se lahko država članica sklicuje na to, da Komisija zoper njo ni začela postopka zaradi neizpolnitve obveznosti. Država članica se lahko še toliko bolj sklicuje na to, da je Komisija izrecno priznala združljivost njene zakonodaje s pravom Skupnosti.

77. V tej zadevi se italijanska vlada sklicuje na dejstvo, da je sporočila osnutek zakonodaje Komisiji (v tej fazi je bil davek imenovan IREP) in da je v odgovoru z dne 10. marca 1997 tudi ob upoštevanju drugih dokumentov, ki jih je Italija predložila na zaslišanju, generalni direktor, odgovoren za carine in posredno obdavčitev, zapisal: „Glede [...] IREP vas lahko po temeljiti proučitvi predloženih dokumentov obvestim, da se v tem stanju predlog za ta novi davek ne zdi, da ne bi bil združljiv z zakonodajo, ki se uporablja na področju davka na dodano vrednost. Ne glede na vse si pridržujem pravico, da ga še enkrat proučim v primeru sprejetja kakršnihkoli sprememb in/ali izvedbenih določb.“

78. Glede na ta dopis in na to, da se Komisija nanj ni kritično odzvala, italijanska vlada meni, da je bila upravičena sklepati, da je davek združljiv s pravom Skupnosti. Vendar je zastopnik Komisije na obravnavi trdil, da je ta dopis predstavljal zgolj začasno mnenje služb Komisije in da Komisija ni nikoli sprejela nobene dokončne odločitve. Vložišče je pozneje poslalo Komisiji dokumente, predložene na obravnavi, da bi predložila morebitne pripombe, vendar glede tega ni navedla ničesar novega.

79. Glede nevarnosti velikih težav se italijanska vlada zanaša na morebiten zelo velik

²⁹ – Glej najnedavnejšo sodbo z dne 15. marca 2005 v zadevi Bidar (C-209/03, ZOdl., str. I-2119, točke od 66 do 69).

znesek v zvezi z zahtevki za vračilo tega, kar je zdaj glavni, če ne celo edini vir dohodka regij, in na katastrofalne posledice, ki bi jih ugoditev tem zahtevkom imela na regijsko financiranje.

80. Zdi se mi, da obstajajo močni argumenti za omejitev časovnih učinkov ugotovitve, da IRAP ni združljiv s pravom Skupnosti. Mnenje Komisije me ne prepriča glede pomena, ki ga je treba prisoditi dopisu dne 10. marca 1997; bil je zapisan z nedvoumnimi izrazi, podpisal ga je pristojni generalni direktor in ni mu sledilo nobeno nadaljnje dejanje Komisije. Nevarnost resnih težav se poleg tega zdi dejanska; če prilagodim besedilo sodbe EKW in Wein & Co³⁰, bi neomejen časovni učinek utegnil „retroaktivno povzročiti zmedo v sistemu, s katerim so italijanske regije financirane“.

81. Vendar se postavi vprašanje glede datuma, ki bi utegnil biti ustrezen za določitev meje temu časovnemu učinku.

82. V sodbi EKW in Wein & Co je Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso v takih zadevah izključilo sklicevanje na njegovo sodbo v zahtevkih za vračilo plačanega ali obračunanega davka, „vloženimi pred to sodbo, razen v zahtevkih vložnikov, ki so pred tem datumom sprožili sodne postopke ali vložili enakovreden upravni zahtevek“.

83. Vendar se je pozneje izkazalo, da so vsi zadevni regionalni organi iz te zadeve spremenili davčne zakonike, tako da so občutno omejili možnost odobritve zahtevka, tudi tistih, ki so že začeli postopke. V vseh primerih so bile te spremembe uvedene po predstavitvi sklepnih predlogov v zadevi EKW in Wein & Co – in razen v enem primeru pred razglasitvijo sodbe.³¹

84. V tej zadevi je problem drugačen. Iz italijanskega tiska izhaja, da v pričakovanju sodbe Sodišča v tej zadevi veliko podjetnikov že zahteva – ali se jih v to prepričuje – da zahtevajo vračilo zneskov, ki so jih plačali zaradi IRAP.

85. Tako bi glede na učinek različnih taktik, ki bi lahko bile uporabljene v pričakovanju sodbe Sodišča, in ob nevarnosti resne motnje

30 – Navedena v opombi 7, točka 59.

31 – Glej sodbo z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World in drugi (C-147/01, Recueil, str. I-11365, točka 11 in naslednje).

regionalnega financiranja – brez verjetne dolgotrajne skupne koristi davkoplačevalcem, saj bo domnevno vsak manko v financiranju treba nadomestiti z drugo obdavčitvijo – bilo primerno sprejeti drugačen pristop od tistega v zadevi EKW in drugih zadevah.

Providence Agricole de la Champagne³³ po analogiji uporabilo drugi odstavek člena, ki je zdaj člen 231 ES, v postopku predhodnega odločanja tako, da je omejilo retroaktivni učinek ugotovitve, da določene uredbe Komisije niso veljavne, in spet leta 1988, ko je v sodbi Landschoot³⁴ naredilo korak naprej in ohranilo učinke neveljavne skupnostne določbe, dokler ni nadomeščena z veljavno.

86. En tak pristop bi se lahko zgledoval po pristopu, ki ga velikokrat uporabi nemško ustavno sodišče – ugotovitev nezdružljivosti, katere učinki so odloženi na datum v prihodnosti, pred katerim se posamezniki ne morejo sklicevati na nezdružljivost katerihkoli zahtevkov proti državi, zadevni dan pa se določi zato, da je na razpolago dovolj časa za sprejetje nove zakonodaje.

87. Sprejetje take odločitve s strani Sodišča bi predstavljajo precejšnjo novost. Take novosti pa so bile sprejete že v preteklosti. Novost je bila na primer leta 1976 v sodbi Defrenne³², ko je Sodišče omejilo retroaktivni učinek svoje razlage Pogodbe. Dalje, bilo je novost, ko je Sodišče leta 1980 v sodbi

88. Vendar je v tej zadevi za Sodišče lahko težavno, da odloči o morebitnih časovnih omejitvah, zlasti ker odstopanje od ustaljene prakse Sodišča ni bilo niti obravnavano v postopku niti ga ni italijanska vlada zahtevala. Glede na težave pri izbiri ustrezne omejitve je lahko zaželeno, da Sodišče ponovno odpre ustni postopek, da se mu predstavijo nadaljnje utemeljitve glede tega vprašanja.

32 – Sodba z dne 8. aprila 1976 (43/75, Recueil, str. 455, točke od 69 do 75).

33 – Sodba z dne 15. oktobra 1980 (4/79, Recueil, str. 2823, točke od 42 do 46) in istega dne izrečeni sodbi v zadevah Maiseries de Beauce (109/79, Recueil, str. 2883, točke od 42 do 46) in Roquette Frères (145/79, Recueil, str. 2917, točke od 50 do 52).

34 – Sodba z dne 29. junija 1988 (300/86, Recueil str. 3443, točke od 22 do 24).

Predlog

89. Zato menim, da je treba na vprašanje Commissione tributaria odgovoriti:

Nacionalni davek, kot je imposta regionale sulle attività produttive, ki

- se naloži vsem fizičnim in pravnim osebam, ki redno opravljajo dejavnost z namenom proizvodnje ali trgovine z blagom ali opravljanjem storitev,
- se obračuna na podlagi razlike med prihodki in stroški obdavčljive dejavnosti,
- se obračuna glede na vsako fazo v proizvodnem in distribucijskem procesu, ki ustreza dobavi ali dobavam blaga ali storitev, ki jih je opravil davčni zavezanec, in
- naloži breme v zvezi z vsako od teh faz, pri čemer je to breme na splošno sorazmerno s ceno, po kateri so blago in storitve dobavljene,

je treba opredeliti za prometni davek, ki ga prepoveduje člen 33(1) Šeste direktive.

90. Vendar pa morajo biti za tiste, ki se nameravajo sklicevati na sodbo, ki jo bo izdalo Sodišče, učinki te sodbe časovno omejeni z dnevom, ki ga določi Sodišče.