

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 3. oktobra 2006*

V zadevi C-475/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Commissione tributaria provinciale di Cremona (Italija) s sklepom z dne 9. oktobra 2003, ki je na Sodišče prispel 17. novembra 2003, v postopku

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

proti

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, predsedniki senatov, N. Colneric (poročevalka), sodnica, J. N. Cunha Rodrigues, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, K. Lenaerts, P. Küris, E. Juhász in G. Arestis, sodniki,

* Jezik postopka: italijanščina.

generalni pravobranilec: F. G. Jacobs, nato C. Stix-Hackl, generalna pravobranilka,
sodna tajnica: K. Sztranc, administratorica, nato H. von Holstein, namestnik sodnega
tajnika, in L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. novembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl R. Tieghi, odvetnik,

- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,

- za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in D. Triantafyllou, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Jacobsa na obravnavi
17. marca 2005,

na podlagi sklepa o ponovnem odprtju ustnega postopka z dne 21. oktobra 2005 in
obrnave z dne 14. decembra 2005,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl R. Tieghi in R. Esposito, odvetnika,

- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,

- za belgijsko vlado M. Wimmer, zastopnik,

- za češko vlado T. Boček, zastopnik,

- za dansko vlado J. Molde, zastopnik,

- za nemško vlado R. Stotz in U. Forsthoff, zastopnika,

- za špansko vlado N. Díaz Abad, zastopnica,

- za francosko vlado G. de Bergues, zastopnik,

- za Irsko J. O'Reilly, SC, in P. McCann, BL,

- za madžarsko vlado A. Müller in R. Somssich, zastopnici,

- za nizozemsko vlado M. de Grave, zastopnik,

- za avstrijsko vlado H. Dossi, zastopnik,

- za portugalsko vlado L. Inez Fernandez, A. Seiça Neves in R. Lares, zastopniki,

- za finsko vlado E. Bygglin, zastopnica,

- za švedsko vlado K. Norman, zastopnica, in A. Kruse, zastopnik,

- za vlado Združenega kraljestva E. O'Neill, zastopnica, skupaj z D. Andersonom, QC, in T. Wardom, barrister,

– za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in D. Triantafyllou, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi
14. marca 2006

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 33 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL L 376, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (v nadaljevanju: Banca popolare) in Agenzio Entrate Ufficio Cremona zaradi pobiranja regionalnega davka na proizvodne dejavnosti.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 33(1) Šeste direktive 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.“

4 Že prvotna različica Direktive 77/388 je vsebovala člen 33, ki je bil v bistvu enak tej določbi.

Nacionalna ureditev

5 Imposta regionale sulle attività produttiva (regionalni davek na proizvodne dejavnosti, v nadaljevanju: IRAP) je bil uveden z zakonsko uredbo št. 446 z dne 15. decembra 1997 (redna priloga h GURI št. 298 z dne 23. decembra 1997, v nadaljevanju: zakonska uredba).

6 Členi od 1 do 4 te zakonske uredbe določajo:

„Člen 1: Uvedba davka

1. Uvede se regionalni davek na proizvodne dejavnosti, ki se opravljajo na območju regij.
2. Gre za stvarni davek in ga ni mogoče odbiti za namene davkov od dohodkov.

Člen 2: Pogoji za obračun davka

1. Pogoj za obračun davka je redno opravljanje samostojno organizirane dejavnosti, namenjene proizvodnji ali trgovanju blaga ali opravljanju storitev. Dejavnost, ki jo opravljajo družbe in organizacije, vključno z državnimi organi in upravo, je v vsakem primeru pogoj za obračun davka.

Člen 3: Davčni zavezanci

1. Davku so zavezani gospodarski subjekti, ki opravljajo eno ali več dejavnosti iz člena 2. Davku so torej zavezani:
 - a) družbe in organizacije iz člena 87(1)(a) in (b) enotnega besedila o davkih od dohodkov, ki ga je predsednik Republike odobril z uredbo št. 917 z dne 22. decembra 1986;

- b) družbe z neomejeno odgovornostjo, komanditne družbe in družbe, ki so z njimi izenačene [...] ter fizične osebe, ki opravljajo tržne dejavnosti, našete v členu 51 istega enotnega besedila;

- c) fizične osebe, družbe civilnega prava in družbe, ki so z njimi izenačene [...], ki opravljajo obrt in poklice, našete v členu 49(1) istega enotnega besedila;

- d) kmetijski proizvajalci s kmetijskimi prihodki [...]

[...]

2. Davku niso zavezani:

- a) skupni investicijski skladi [...]

- b) pokojninski skladi [...]

- c) evropska gospodarska interesna združenja (EGIZ) [...]

Člen 4: Davčna osnova

1. Davek se obračuna na neto vrednost proizvodnje, ki izhaja iz dejavnosti, ki se opravlja na območju regije.

[...]“

- 7 Členi od 5 do 12 zakonske uredbe vsebujejo merila za določitev omenjene „neto vrednosti proizvodnje“, ki se razlikujejo glede na različne gospodarske dejavnosti, katerih opravljanje je obdavčljiv dogodek za IRAP.
- 8 Člen 5 te uredbe natančno določa, da se davčna osnova za gospodarske subjekte iz člena 3(1)(a) in (b), ki ne opravljajo dejavnosti bank, drugih finančnih organizacij in družb ter zavarovalnic, določi z razliko med vsoto postavk, ki jih je mogoče umestiti med vrednost proizvodnje iz člena 2425(1), točka A, civilnega zakonika in vsoto postavk, ki jih je mogoče umestiti med stroške proizvodnje iz točke B istega odstavka, razen nekaterih, na primer stroški za zaposleno osebje.
- 9 Člen 2425 civilnega zakonika z naslovom „Vsebina izkaza poslovnega izida“ določa:

„Izkaz poslovnega izida mora biti sestavljen v skladu s to shemo:

(A) Vrednost proizvodnje:

1. prejemki od prodaje in storitev;
2. spremembe zalog proizvodov v fazi proizvodnje, nedokončanih in dokončanih proizvodov;
3. spremembe del, ki se opravljajo po naročilu;

4. povečanja osnovnih sredstev za interna dela;
5. drugi prejemki in dobički, z ločeno navedbo prispevkov v poslovnem računu.

Skupaj.

(B) Stroški proizvodnje:

6. za osnovne in pomožne surovine, potrošne proizvode ter blago;
7. stroški za storitve;
8. stroški za rabo premoženja tretjih;
9. stroški za zaposlene:
 - a) plače in nagrade;
 - b) socialni prispevki;
 - c) odpravnine;
 - d) pokojnine in podobne dajatve;

e) drugi stroški;

10. amortizacija in odpisi:

a) amortizacija neopredmetenih osnovnih sredstev;

b) amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev;

c) drugi odpisi osnovnih sredstev;

d) odpisi terjatev, vključenih v tekoča sredstva, in razpoložljivih likvidnih sredstev;

11. spremembe zalog osnovnih in pomožnih surovin, potrošnih proizvodov ter blaga;

12. rezerve za tveganja;

13. druge rezerve;

14. različna bremena obratovanja.

Skupaj.

Razlika med vrednostjo in stroški proizvodnje (A – B).

[...]"

- 10 V skladu s členom 14 zakonske uredbe „[s]e davek dolguje za davčna obdobja, vsako obdobje pa pomeni samostojno davčno obveznost. Davčno obdobje se določi po merilih, določenih za davke od dohodkov.“
- 11 Člen 16 zakonske uredbe kot splošno pravilo določa, da „se davek izračuna tako, da se na neto vrednost proizvodnje uporabi stopnja 4,25 %“. Ta stopnja se spreminja glede na regijo, v kateri ima podjetje sedež.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 12 Banca popolare je pred predložitvenim sodiščem izpodbijala odločbo Agenzia Entrate Ufficio Cremona, s katero ji je ta zavrnila vračilo IRAP, plačanega v letih 1998 in 1999.
- 13 Po mnenju tožeče stranke v postopku v glavni stvari si zakonska uredba in člen 33 Šeste direktive nasprotujeta.
- 14 Predložitveno sodišče navaja te ugotovitve:
- prvič, IRAP se na splošno uporablja za vse gospodarske transakcije proizvodnje ali trgovine, katerih predmet so blago in storitve, ki se izvajajo v okviru rednega opravljanja dejavnosti za ta namen, in sicer pri obratovanju podjetja ali izvajanju obrti in drugih poklicev;

- drugič, čeprav IRAP temelji na drugačnem postopku kot davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), se obračuna na neto vrednost, ki izhaja iz proizvodnih dejavnosti, natančneje neto vrednost, ki jo proizvajalec „doda“ na proizvod, tako da naj bi bil IRAP DDV;

- tretjič, IRAP se pobira v vseh fazah proizvodnega ali distribucijskega procesa;

- četrtič, vsota zneskov, pobranih iz naslova IRAP na različnih stopnjah ciklusa, od proizvodnje do predaje v končno potrošnjo, je enaka stopnji IRAP, ki se obračuna na prodajno ceno blaga in storitev ob predaji v potrošnjo.

15 To sodišče se vseeno sprašuje, ali razlike med DDV in IRAP zadevajo bistvene značilnosti, ki določajo, ali oba davka pripadata isti skupini davkov.

16 V teh okoliščinah je Commissione tributaria provinciale di Cremona prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 33 Šeste direktive [...] razlagati tako, da prepoveduje, da se z IRAP obdavči neto vrednost proizvodnje, ki izhaja iz rednega opravljanja samostojno orga-

nizirane dejavnosti in je namenjena proizvodnji ali trgovini blaga ali opravljanju storitev?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 17 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 33 Šeste direktive preprečuje, da bi se ohranila davčna dajatev, ki ima takšne značilnosti kot davek, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.
- 18 Za razlago člena 33 Šeste direktive je treba to določbo uvrstiti v njen zakonodajni okvir. Zato je kot v sodbi z dne 8. junija 1999 v združenih zadevah Pelzl in drugi (C-338/97, C-344/97 in C-390/97, Recueil, str. I-3319, točke od 13 do 20), primerno za uvod opozoriti na cilje, ki jim sledi uvedba skupnega sistema DDV.
- 19 Iz uvodnih izjav Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301, v nadaljevanju: Prva direktiva) izhaja, da mora uskladitev zakonodaje o prometnih davkih omogočiti vzpostavitev skupnega trga, znotraj katerega poteka neizkrivljena konkurenca in katerega značilnosti so podobne značilnostim domačega trga, in tako odpraviti davčne razlike, ki lahko izkrivljajo konkurenco in ovirajo trgovino.

- 20 Skupni sistem DDV je bil uveden z Drugo direktivo Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303, v nadaljevanju: Druga direktiva) in s Šesto direktivo.
- 21 V skladu s členom 2 Prve direktive načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnja blaga in storitev do faze maloprodaje, ki je strogo sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.
- 22 Vendar se DDV dolguje za vsako transakcijo šele po tem, ko se odbije znesek DDV, ki je neposredno obremenil strošek različnih cenovnih elementov; mehanizem odbitkov ureja člen 17(2) Šeste direktive tako, da so davčni zavezanci od DDV, ki so ga dolžni plačati, upravičeni odbiti zneske DDV, ki so že obremenili blago ali storitve, in da se davek v vsaki fazi obračuna le na dodano vrednost in ga dokončno nosi končni potrošnik.
- 23 Da bi dosegli cilj enakosti pogojev obdavčitve enake transakcije, ne glede na to, v kateri državi članici se opravi, je bilo treba v skladu z uvodnimi izjavami Druge direktive prometne davke, veljavne v različnih državah članicah, nadomestiti s skupnim sistemom DDV.
- 24 Zato člen 33 Šeste direktive dopušča državam članicam, da ohranijo ali uvedejo davke, dajatve in bremenitve na dobavo blaga, opravljanje storitev ali uvoze, ki nimajo narave prometnih davkov.

- 25 Da bi presodili, ali ima davek, dajatev ali bremenitev naravo prometnega davka v smislu člena 33 Šeste direktive, je treba zlasti ugotoviti, ali njegov učinek ogroža delovanje skupnega sistema DDV s tem, da bremeni pretok blaga in storitev ter da obdavčuje gospodarske transakcije na način, primerljiv z DDV.
- 26 Sodišče je v tej zvezi ugotovilo, da je treba pri davkih, dajatvah in bremenitvah, ki imajo bistvene značilnosti DDV, čeprav z njim niso identične, vsekakor šteti, da bremenijo pretok blaga in storitev podobno kot DDV (sodbi z dne 31. marca 1992 v zadevi Dansk Denkavit in Poulsen Trading, C-200/90, Recueil, str. I-2217, točki 11 in 14, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance in drugi, C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 32).
- 27 Nasprotno člen 33 Šeste direktive ne preprečuje, da bi se ohranil ali uvedel davek, ki ne bi imel ene od bistvenih značilnosti DDV (sodba z dne 17. septembra 1997 v zadevi Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Recueil, str. I-5053, točki 19 in 20, in zgoraj navedena sodba GIL Insurance in drugi, točka 34).
- 28 Sodišče je natančneje določilo, katere so bistvene značilnosti DDV. Ne glede na nekaj redakcijskih razlik je iz sodne prakse razvidno, da so navedene značilnosti štiri: davek

na splošno velja za blagovne ali storitvene transakcije; znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve; pobiranje davka v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij; davčni zavezanec od dolgovanega davka odbije zneske, plačane v prejšnjih fazah procesa, tako da se davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in je končna obremenitev davka na koncu prenesena na potrošnika (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Pelzl in drugi, točka 21).

29 Da bi se izognili neskladnim rezultatom v zvezi s ciljem, ki mu sledi skupni sistem DDV, kot je bil opisan v točkah od 20 do 26 te sodbe, je treba značilnosti davka, kot je IRAP, primerjati z značilnostmi DDV ob upoštevanju tega cilja. V tem okviru je treba posebno pozornost nameniti zahtevi, da se vedno zagotovi nevtralnost skupnega sistema DDV.

30 V obravnavanem primeru je treba v zvezi z drugo bistveno značilnostjo DDV najprej ugotoviti, da medtem ko se DDV obračunava za vsako transakcijo posebej v fazi trženja in je njegov znesek sorazmeren s ceno dobavljenega blaga ali opravljenih storitev, je IRAP, nasprotno, davek, ki se odmeri na neto vrednost proizvodnje podjetja v danem obdobju. Njegova osnova za odmero je namreč enaka razliki, ki izhaja iz izkaza poslovnega izida, med „vrednostjo proizvodnje“ in „stroški proizvodnje“, kot te izraze opredeljuje italijanska zakonodaja. Vključuje elemente, kot so spremembe zalog, amortizacije in odpisi, ki niso v neposredni zvezi z dobavami blaga ali opravljenimi storitvami kot takimi. V teh okoliščinah IRAP ni mogoče šteti za sorazmernega s ceno dobavljenega blaga ali opravljenih storitev.

31 Dalje je treba v zvezi s četrto bistveno značilnostjo DDV navesti, da obstoj razlik, kar zadeva metodo, po kateri se izračuna odbitek že plačanega davka, ne more izvzeti

davka iz prepovedi, določene v členu 33 Šeste direktive, če so te razlike bolj tehnične in ne preprečujejo, da ta davek v bistvu deluje enako kot DDV. Nasprotno se lahko davek – ki bremeni proizvodne dejavnosti tako, da ni gotovo, ali ga kakor davek na porabo, kot je DDV, dokončno nosi končni potrošnik – izogne področju uporabe člena 33 Šeste direktive.

32 V obravnavanem primeru DDV z mehanizmom odbitka davka, določenega v členih od 17 do 20 Šeste direktive, bremeni le končnega potrošnika in je popolnoma nevtralen do davčnih zavezancev, vpletenih v proizvodni in distribucijski proces pred fazo dokončne obdavčitve ne glede na število opravljenih transakcij (sodbi z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, str. I-5339, točke 19, 22 in 23, in z dne 15. oktobra 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-427/98, Recueil, str. I-8315, točka 29), kar pa ne velja za IRAP.

33 Zavezanec namreč po eni strani ne more natančno določiti zneska IRAP, ki je že vključen v ceno nakupa blaga in storitev. Po drugi strani, če je davčni zavezanec, da bi breme davka, ki ga dolguje v zvezi s svojimi dejavnostmi, prevalil na naslednjo fazo procesa distribucije ali potrošnje, smel tega vključiti v svojo prodajno ceno, osnova za odmero IRAP tako ne bi vsebovala le dodane vrednosti, ampak tudi davek sam, tako da bi IRAP obračunali na znesek, ugotovljen iz prodajne cene, v katero je vnaprej vključen davek, ki se plača.

34 Tudi če domnevamo, da bo davčni zavezanec za IRAP, ki prodaja končnemu potrošniku, pri določitvi svoje cene upošteval znesek davka, ki je vključen v njegove

splošne stroške, vsi davčni zavezanci nikakor nimajo možnosti, da bi tako prevalili ali v celoti prevalili davčno breme (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Pelzl in drugi, točka 24).

35 Iz vsega navedenega izhaja, da ta davek glede na ureditev IRAP ni zasnovan, da bi se prevalil na končnega potrošnika tako kot DDV.

36 Sodišče je za nezdržljiv z usklajenim sistemom DDV razglasilo davek, ki se je pobiral kot odstotek od skupnega zneska v danem obdobju ustvarjene prodaje in opravljenih storitev s strani podjetja z odbitkom zneska nakupov blaga in storitev v tem obdobju s strani tega podjetja. Sodišče je ugotovilo, da je bil zadevni davčni prispevek v bistvenih delih podoben DDV in da je kljub razlikam ohranil naravo prometnega davka (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Dansk Denkavit in Poulsen Trading, točka 14).

37 Vendar se IRAP glede tega razlikuje od davka, ki je bil predmet navedene sodbe, ker je bil njegov namen, da se prevale na končnega potrošnika, kot je bilo ugotovljeno v točki 3 te sodbe. Ta davek je bil odmerjen po enaki osnovi za odmero, kot se uporablja za DDV, in je bil izterjevan vzporedno z DDV.

38 Iz navedenega izhaja, da se davek, ki ima značilnosti IRAP, razlikuje od DDV tako, da ga ni mogoče opredeliti za davek, ki ima naravo prometnega davka v smislu člena 33(1) Šeste direktive.

- 39 V teh okoliščinah je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 33 Šeste direktive razlagati tako, da ne preprečuje, da bi se ohranila davčna dajatev, ki ima take značilnosti kot davek, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.

Stroški

- 40 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člen 33 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991, je treba razlagati tako, da ne preprečuje,

da bi se ohranila davčna dajatev, ki ima take značilnosti kot davek, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.

Podpisi