

Vec C-475/03

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

proti

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Commissione tributaria provinciale di Cremona)

„Šiesta smernica o DPH – článok 33 ods. 1 – Zákaz vyberať iné vnútroštátne dane, ktoré majú charakter daní z obratu – Pojem ‚dane z obratu‘ – Talianska regionálna daň z produkčných činností“

Abstrakt rozsudku

*Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zákaz vyberať iné vnútroštátne dane, ktoré majú charakter daní z obratu*

*(Smernica Rady 77/388, článok 33 ods. 1)*

Článok 33 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenený a doplnený smernicou 91/680, nebráni zachovaniu platby daňového charakteru, ktorá má také charakteristické znaky ako talianska regionálna daň z produkčných činností. Taká platba sa totiž odlišuje od dane z pridanej hodnoty takým spôsobom, že ju nemožno označiť za daň, ktorá má charakter dane z obratu v zmysle článku 33 ods. 1 smernice, keďže ju nemožno považovať za úmernú k cene dodaných tovarov alebo služieb a nie je skonštruovaná tak, aby sa preniesla na konečného spotrebiteľa spôsobom charakteristickým pre daň z pridanej hodnoty.

(pozri body 30, 35, 38, 39 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 3. októbra 2006 (\*)

„Šiesta smernica o DPH – ?lánok 33 ods. 1 – Zákaz vyberať iné vnútroštátne dane, ktoré majú charakter daní z obratu – Pojem ‚dane z obratu‘ – Talianska regionálna daň z produkčných ?inností“

Vo veci C-475/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 234 ES, podaný rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Cremona (Taliansko) z 9. októbra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 17. novembra 2003, ktorý súvisí s konaním:

**Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl**

proti

**Agenzia Entrate Ufficio Cremona,**

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schieman, J. Makarczyk, sudcovia N. Colneric (spravodajkyňa), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász a G. Arestis,

generálny advokát: F. G. Jacobs, neskôr generálna advokátka: C. Stix-Hackl,

tajomník: K. Sztranc, referentka, ďalej H. von Holstein, zástupca tajomníka, a L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. novembra 2004,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, v zastúpení: R. Tieghi, avvocato,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: E. Traversa a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs na pojednávaní 17. marca 2005,

so zreteňom na uznesenie z 21. októbra 2005 o opätovnom otvorení ústnej časti konania a po pojednávaní zo 14. decembra 2005,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, v zastúpení: R. Tieghi a R. Esposito, avvocati,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Wimmer, splnomocnený zástupca,

- česká vláda, v zastúpení: T. Božek, splnomocnený zástupca,
- dánska vláda, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: R. Stotz a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: N. Díaz Abad, splnomocnená zástupkyňa,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues, splnomocnený zástupca,
- Írsko, v zastúpení: J. O'Reilly, SC, a P. McCann, BL,
- maďarská vláda, v zastúpení: A. Müller a R. Somssich, splnomocnené zástupkyne,
- holandská vláda, v zastúpení: M. de Grave, splnomocnený zástupca,
- rakúska vláda, v zastúpení: H. Dossi, splnomocnený zástupca,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, A. Seica Neves a R. Lares, splnomocnení zástupcovia,
- fínska vláda, v zastúpení: E. Bygglin, splnomocnená zástupkyňa,
- švédsko, v zastúpení: K. Norman a A. Kruse, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: E. O'Neill, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci D. Anderson, QC, a T. Ward, barrister,
- Komisia Európskych spoločenských, v zastúpení: E. Traversa a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka C. Stix-Hackl na pojednávaní 14. marca 2006,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 33 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmeneného a doplneného smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Banca popolare di Cremona Soc. coop. a.r.l. (ďalej len „Banca popolare“) a Agenzia Entrate Ufficio Cremona, ktorého predmetom je vyberanie regionálnej dane z produkčných činností.

## **Právny rámec**

### *Právna úprava Spoločenského*

3 Podľa článku 33 ods. 1 šiestej smernice:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenského, najmä tie, ktoré sú stanovené v

platných ustanoveniach spoločenstva, súvisiacich so všeobecnými opatreniami pre vlastníenie, pohyb a sledovanie produktov, podriadených spotrebnej dani, táto smernica nesmie zabrániť členskému štátu udržiavať alebo zavádzať dane na zmluvy o poistení, dane na sádzania a hazardné hry, spotrebné clá, kolkovné, a viac všeobecne na akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré sa nedajú charakterizovať ako dane z obratu, za predpokladu však, že tieto dane, clá a poplatky nespôsobia v obchode medzi členskými štátmi formality spojené s prechodom hraníc.“

4 Už pôvodná verzia smernice 77/388 obsahovala článok 33, ktorý bol v podstate zhodný s týmto ustanovením.

### *Vnútroštátna právna úprava*

5 Regionálna daň z produkčných činností (imposta regionale sulle attività produttiva, ďalej len „IRAP“) bola zavedená legislatívnym dekrétom č. 446 z 15. decembra 1997 (riadna príloha ku GURI č. 298 z 23. decembra 1997, ďalej len „legislatívny dekrét“).

6 Články 1 až 4 tohto dekrétu znejú takto:

#### „Článok 1. Zavedenie dane

1. Zavádza sa regionálna daň z produkčných činností vykonávaných na území regiónov.
2. Daň má majetkový charakter a nie je odpôvitateľná na účely daní z príjmov.

#### Článok 2. Podmienka uplatnenia dane

1. Podmienka uplatnenia dane spočíva v sústavnom vykonávaní samostatnej činnosti, ktorej účelom je výroba tovarov alebo obchodovanie s nimi alebo poskytovanie služieb. Činnosť, ktorú vykonávajú spoločnosti a iné právnické osoby vrátane orgánov a správnych úradov štátu, predstavuje v každom prípade podmienku uplatnenia dane.

#### Článok 3. Platitelia dane

1. Dani podliehajú subjekty, ktoré vykonávajú jednu alebo viaceré z činností uvedených v článku 2. Dani tak podliehajú:
  - a) spoločnosti a iné právnické osoby uvedené v článku 87 ods. 1 písm. a) a b) jednotného textu o daniach z príjmov schváleného dekrétom prezidenta Talianskej republiky č. 917 z 22. decembra 1986;
  - b) verejné obchodné spoločnosti, komanditné spoločnosti a spoločnosti obdobného charakteru..., ako aj fyzické osoby, ktoré vykonávajú podnikateľské činnosti uvedené v článku 51 toho istého jednotného textu;
  - c) fyzické osoby, združenia a útvary obdobného charakteru..., ktoré vykonávajú remeslá a profesie uvedené v článku 49 ods. 1 toho istého jednotného textu;
  - d) poľnohospodárski výrobcovia, ktorí majú príjmy z poľnohospodárskej výroby...
- ...
2. Dani nepodliehajú:
  - a) spoločné investičné fondy...

- b) dôchodkové fondy...
- c) európske zoskupenia hospodárskych záujmov (EZH)

#### § 4. Základ dane

1. Daň sa uplatní na istú hodnotu produkcie pochádzajúcu z činnosti vykonávanej na území regiónu.

...

7 § 5 až 12 legislatívneho dekrétu obsahujú kritériá určenia uvedenej „istej hodnoty produkcie“, ktoré sa odlišujú podľa rôznych hospodárskych činností, ktorých výkon predstavuje zdroj IRAP.

8 § 5 tohto dekrétu spresňuje, že pre subjekty uvedené v § 3 ods. 1 písm. a) a b) toho istého dekrétu, ktoré nevykonávajú bankové činnosti, iné finančné inštitúcie a spoločnosti, ako aj pre poisťovne sa základ dane stanovuje ako rozdiel medzi súčtom rubriík, ktoré možno zaradiť do hodnoty produkcie uvedenej v odseku 1 písm. A) § 245 Občianskeho zákonníka a súčtom rubriík, ktoré možno zaradiť do nákladov produkcie uvedených v tom istom odseku písm. B) s výnimkou niektorých z nich, medzi ktorými sa nachádzajú výdavky na zamestnancov poberajúcich mzdu.

9 § 245 Občianskeho zákonníka, ktorého nadpis znie „Obsah výkazu ziskov a strát“, stanovuje:

„Výkaz ziskov a strát musí byť zostavený v súlade s nasledujúcou schémou:

A) Hodnota produkcie:

- 1) Tržby z predaja a plnení;
- 2) Zmeny stavu zásob nedokončených výrobkov, čiastočne hotových výrobkov a hotových výrobkov;
- 3) Zmeny stavu prebiehajúcich prác na objednávku;
- 4) Prírastky investičného majetku vlastnou prácou;
- 5) Ostatné tržby a výrobky s oddeleným uvedením výťažku v útovnej závierke.

Súčet.

B) Náklady produkcie:

- 6) Suroviny, doplnkové zariadenia, spotrebný materiál a tovar;
- 7) Náklady na služby;
- 8) Náklady na užívanie cudzích vecí;
- 9) Náklady na zamestnancov:

- a) mzdy a platy;
- b) náklady na sociálne zabezpečenie;
- c) odstupné;
- d) starobné a obdobné dôchodky;
- e) ostatné náklady;
- 10) Amortizácia a odpisy:
  - a) amortizácia nehmotného investičného majetku;
  - b) amortizácia hmotného investičného majetku;
  - c) ostatné odpisy investičného majetku;
  - d) odpisy pohľadávok zahrnutých v obežných aktívach a disponibilných aktív;
- 11) Zmeny stavu zásob surovín, doplnkových zariadení, spotrebného materiálu a tovaru;
- 12) Rezervy na riziká;
- 13) Ostatné rezervy;
- 14) Rôzne prevádzkové náklady.

Súčet.

Rozdiel medzi hodnotou a nákladmi produkcie (A – B).

...“

10 Podľa článku 14 legislatívneho dekrétu „ďa sa platí za zdaňovacie obdobia, pričom každému z nich zodpovedá samostatná daňová povinnosť. Zdaňovacie obdobie je určené podľa kritérií stanovených na účely daní z príjmov“.

11 Článok 16 legislatívneho dekrétu stanovuje, že vo všeobecnosti „ďa sa vypočíta uplatnením sadzby 4,25 % na čistú hodnotu produkcie“. Táto sadzba sa mení v závislosti od regiónu, v ktorom má podnik sídlo.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

12 Banca popolare napadla na vnútroštátnom súde rozhodnutie, ktorým jej Agenzia Entrate Ufficio Cremona odmietla vrátiť IRAP uhradenú počas rokov 1998 a 1999.

13 Podľa žalobcu vo veci samej existuje rozpor medzi legislatívnym dekrétom a článkom 33 šiestej smernice.

14 Vnútroštátny súd uvádza nasledujúce úvahy:

– po prvé, IRAP sa uplatňuje vo všeobecnosti na všetky podnikateľské operácie zahŕňajúce výrobu alebo obchodovanie, ktorých predmetom sú tovary a služby, a ktoré sa uskutočňujú pri sústavnom vykonávaní činností s takým účelom, teda pri prevádzkovaní podnikov alebo výkone

remesiel alebo profesií,

- po druhé, aj keď je IRAP založená na odlišnej metóde ako daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ukladá sa na istú hodnotu pochádzajúcu z produkčných činností, presnejšie na istú hodnotu „pridanú“ k výrobku výrobcom, takže IRAP je DPH,
- po tretie, IRAP sa vyberá v každej fáze výrobného alebo distribučného procesu,
- po štvrté, súčet vybraných súm IRAP počas rôznych fáz cyklu od výroby po spotrebu sa rovná sadzbe IRAP uplatnenej na cenu tovarov a služieb pri predaji na spotrebu.

15 Tento súd sa však pýta, či existujúce rozdiely medzi DPH a IRAP zasahujú do podstatných charakteristických znakov, ktoré určujú, či jedna a druhá daň patria do rovnakej kategórie daní alebo nie.

16 Za týchto podmienok sa Commissione tributaria provinciale di Cremona rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 33 šiestej smernice... vykladať v tom zmysle, že zakazuje ukladať IRAP na istú hodnotu produkcie pochádzajúcu zo sústavného vykonávania samostatnej činnosti, ktorej účelom je výroba tovarov alebo obchodovanie s nimi alebo poskytovanie služieb?“

### **O prejudiciálnej otázke**

17 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 33 šiestej smernice bráni zachovaniu platby daňového charakteru, ktorá má také charakteristické znaky ako daň, o akú ide vo veci samej.

18 Na výklad článku 33 šiestej smernice je potrebné umiestniť toto ustanovenie do jeho legislatívneho kontextu. Na tento účel je užitočné, rovnako ako v rozsudku z 8. júna 1999, Pelzl a i. (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, Zb. s. I-3319, body 13 až 20), na úvod pripomenúť ciele, ktoré sleduje zavedenie spoločného systému DPH.

19 Z odôvodnení prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, 1967, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3, ďalej len „prvá smernica“) vyplýva, že harmonizácia právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu má umožniť vytvorenie spoločného trhu s neskreslenou hospodárskou súťažou, ktorý má obdobné charakteristické znaky ako vnútorný trh, odstránením rozdielov v zdaňovaní, ktoré môžu skresľovať hospodársku súťaž a brániť rozvoju obchodu.

20 K zavedeniu spoločného systému DPH došlo druhou smernicou Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 71, 1967, s. 1303, ďalej len „druhá smernica“) a šiestou smernicou.

21 Zásada spoločného systému DPH spočíva podľa článku 2 prvej smernice v tom, že na tovary a služby sa až do štádia maloobchodu uplatňuje všeobecná daň zo spotreby, ktorá je presne úmerná cene tovarov a služieb, bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo vo výrobnom a distribučnom procese pred štádiom zdanenia.

22 Pri každej transakcii je však DPH splatná až po odpote sumy DPH, ktorá priamo zažila náklady na rôzne zložky ceny; mechanizmus odpotu je upravený v článku 17 ods. 2 šiestej smernice takým spôsobom, že platitelia dane sú oprávnení odpotiť od DPH, ktorú sú povinné zaplatiť, sumy DPH, ktorá už predtým zažila tovary alebo služby, a daň sa v každom štádiu

ukladá iba na pridanú hodnotu a napokon ju znáša konečný spotrebiteľ.

23 Na dosiahnutie cieľa rovnosti podmienok zdanenia tej istej operácie bez ohľadu na členský štát, v ktorom k nej došlo, mal spoločný systém DPH podľa odôvodnení druhej smernice nahradiť dane z obratu, ktoré sa uplatňovali v rôznych členských štátoch.

24 V tomto slede myšlienok šiesta smernica vo svojom článku 33 umožňuje, aby členský štát zachoval alebo zaviedol dane, dávky alebo poplatky ukladané na dodávky tovarov, poskytovanie služieb alebo dovozy iba vtedy, ak nemajú charakter daní z obratu.

25 Na posúdenie toho, či daň, dávka alebo poplatok má charakter dane z obratu v zmysle článku 33 šiestej smernice, je najmä potrebné preskúmať, či má za následok ohrozenie fungovania spoločného systému DPH tým, že zabraňuje obeh tovarov a služieb a zasiahne obchodné transakcie spôsobom porovnateľným s DPH.

26 Súdny dvor v tomto ohľade spresnil, že dane, dávky a poplatky, ktoré majú podstatné charakteristické znaky DPH, treba v každom prípade považovať za zabraňujúce obeh tovarov a služieb spôsobom porovnateľným s DPH, aj keď s ňou nie sú vo všetkých bodoch zhodné (rozsudky z 31. marca 1992, Dansk Denkvit a Poulsen Trading, C-200/90, Zb. s. I-2217, body 11 a 14, ako aj z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, Zb. s. I-4777, bod 32).

27 Článok 33 šiestej smernice naopak nebráni zachovaniu alebo zavedeniu dane, ktorá nemá niektorý z podstatných charakteristických znakov DPH (rozsudky zo 17. septembra 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Zb. s. I-5053, body 19 a 20, ako aj GIL Insurance a i., už citovaný, bod 34).

28 Súdny dvor spresnil, aké sú podstatné charakteristické znaky DPH. Napriek niektorým formálnym rozdielom z jeho judikatúry vyplýva, že uvedené charakteristické znaky sú spolu štyri: všeobecné uplatňovanie dane na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby; stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platíte dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby; vyberanie dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo; odpôčet súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu od dane, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ (pozri najmä rozsudok Pelzl a i., už citovaný, bod 21).

29 Aby nedošlo k rozdielnym výsledkom vo vzťahu k cieľu, ktorý spoločný systém DPH, ako bol pripomenutý v bodoch 20 až 26 tohto rozsudku, sleduje, musí sa akékoľvek porovnanie charakteristických znakov dane, ako je IRAP, s charakteristickými znakmi DPH uskutočniť so zreteľom na tento cieľ. V tomto rámci je opodstatnené venovať osobitnú pozornosť požiadavke, aby sa v každom momente zabezpečila neutralita spoločného systému DPH.

30 Pokiaľ ide v prejednávanej veci o druhý podstatný charakteristický znak DPH, je potrebné predovšetkým konštatovať, že zatiaľ čo DPH sa vyberá transakciu po transakcii po štádium uvedenia do obehu a jej suma je úmerná k cene dodaných tovarov alebo služieb, IRAP je naopak daň ukladaná na istú hodnotu produkcie podniku v priebehu daného obdobia. Jej základ sa totiž rovná rozdielu, ktorý vyplýva z výkazu ziskov a strát, medzi „hodnotou produkcie“ a „nákladmi produkcie“ podľa definícií, ktoré dáva týmto pojmom talianska právna úprava. Zahŕňa zložky ako zmeny stavu zásob, amortizácia a odpisy, ktoré nemajú priamu spojitosť s dodávkami tovarov alebo služieb ako takými. Za týchto podmienok nemožno IRAP považovať za úmernú k cene dodaných tovarov alebo služieb.

31 Ďalej treba vo vzťahu k štvrtému podstatnému charakteristickému znaku DPH uviesť, že

existencia rozdielov, čo sa týka metódy, podľa ktorej sa vypočíta odpoveď už zaplatenej dane, nemôže viesť k vyňatiu dane zo zákazu uvedeného v článku 33 šiestej smernice, ak sú také rozdiely skôr technického rázu a nebránia, aby táto daň pôsobila v podstate rovnakým spôsobom ako DPH. Naopak, daň zaťažujúca produkčné činnosti takým spôsobom, že nie je isté, či ju podľa vzoru dane zo spotreby, ako je DPH, napokon znáša konečný spotrebiteľ, môže byť mimo rozsahu pôsobnosti článku 33 šiestej smernice.

32 Zatiaľ čo z hľadiska mechanizmu odpovedu dane, ktorý je stanovený v článkoch 17 až 20 šiestej smernice, DPH zaťažuje výlučne konečného spotrebiteľa a je úplne neutrálna vo vzťahu k platiteľom dane, ktorí vstupujú do výrobného a distribučného procesu pred štádiom konečného zdanenia, bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo (rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, body 19, 22 a 23, ako aj z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko, C-427/98, Zb. s. I-8315, bod 29), v prejednávanej veci tomu tak nie je, pokiaľ ide o IRAP.

33 Jednak totiž platiteľ dane nemôže presne určiť sumu IRAP, ktorá je už zahrnutá v obstarávacej cene tovarov a služieb. Jednak, ak by platiteľ dane mohol – s cieľom preniesť bremeno dane, ktorú je povinný zaplatiť vo vzťahu k svojim vlastným činnostiam, na nasledujúcu etapu výrobného a distribučného procesu – zahrnúť toto bremeno do svojej predajnej ceny, základ IRAP by v dôsledku toho obsahoval nielen pridanú hodnotu, ale aj daň samotnú, takže IRAP by sa vypočítal zo sumy stanovenej z predajnej ceny, ktorá by zahŕňala predpokladanú daň na úhradu.

34 V každom prípade, ak by aj bolo možné predpokladať, že platiteľ IRAP, ktorý uskutočňuje predaj konečnému spotrebiteľovi, zohľadní pri stanovení svojej ceny sumu dane zahrnutú do svojich všeobecných nákladov, všetci platitelia dane nemajú možnosť preniesť takto alebo v plnom rozsahu daňové bremeno (pozri v tomto zmysle rozsudok Pelzl a i., už citovaný, bod 24).

35 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že podľa právnej úpravy IRAP nie je táto daň skonštruovaná tak, aby sa preniesla na konečného spotrebiteľa spôsobom charakteristickým pre DPH.

36 Iste, Súdny dvor vyhlásil za nezlučiteľnú s harmonizovaným systémom DPH daň, ktorá sa vyberala vo forme percentuálnej sadzby z celkovej sumy predajov a služieb, ktoré podnik počas daného obdobia uskutočnil a poskytol, zníženej o sumu nákupov tovarov a služieb, ktoré tento podnik uskutočnil počas daného obdobia. Súdny dvor uviedol, že predmetná daň bola vo svojich podstatných zložkách podobná DPH a napriek rozdielom si zachovala svoj charakter dane z obratu (pozri v tomto zmysle rozsudok Dansk Denavit a Poulsen Trading, už citovaný, bod 14).

37 IRAP sa však v tomto bode odlišuje od dane, ktorá bola predmetom uvedeného rozsudku, keďže táto posledná daň bola určená na to, aby sa preniesla na konečného spotrebiteľa, ako to vyplýva z bodu 3 tohto rozsudku. Táto daň sa vyberala z rovnakého základu, ako sa používa pre DPH a inkasovala sa súbežne s DPH.

38 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že daň, ktorá má charakteristické znaky IRAP, sa odlišuje od DPH takým spôsobom, že ju nemožno označiť za daň, ktorá má charakter dane z obratu v zmysle článku 33 ods. 1 šiestej smernice.

39 Za týchto podmienok je namieste odpovedať na prejudiciálnu otázku tak, že článok 33 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zachovaniu platby daňového charakteru, ktorá má také charakteristické znaky ako daň, o akú ide vo veci samej.

## O trovách

40 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (veľká komora) rozhodol takto:

**Článok 33 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenený a doplnený smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zachovaniu platby daňového charakteru, ktorá má také charakteristické znaky ako daň, o akú ide vo veci samej.**

Podpisy

\* Jazyk konania: taliančina.