

V?c C-475/03

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

v.

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Commissione tributaria provinciale di Cremona)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 33 odst. 1 – Zákaz vybírat jiné vnitrostátní dan?, které lze ozna?it za dan? z obratu – Pojem ‚dan? z obratu‘ – Italská regionální da? z výrobních ?inností“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Zákaz vybírat jiné vnitrostátní dan?, které lze ozna?it za dan? z obratu

(Sm?rnice Rady 77/388 ?l. 33 odst. 1)

?lánek 33 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 91/680, není p?ekážkou pro zachování da?ového odvodu, který vykazuje takové znaky, jako jsou znaky italské regionální dan? z výrobních ?inností. Takový odvod se totiž liší od dan? z p?ídané hodnoty takovým zp?sobem, že nem?že být kvalifikován jako da?, kterou lze ozna?it za da? z obratu ve smyslu ?l. 33 odst. 1 sm?rnice, jelikož nem?že být považován za pom?rný k cen? dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, a není koncipován k p?enesení na kone?ného spot?ebitele zp?sobem, kterým se vyzna?uje da? z p?ídané hodnoty.

(viz body 30, 35, 38–39 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

3. ?íjna 2006 (*)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 33 odst. 1 – Zákaz vybírat jiné vnitrostátní dan?, které lze ozna?it za dan? z obratu – Pojem ‚dan? z obratu‘ – Italská regionální da? z výrobních ?inností“

Ve v?ci C?475/03,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Cremona (Itálie) ze dne 9. ?íjna 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 17. listopadu 2003, v ?ízení

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

proti

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, předsedové senátů, N. Colneric (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász a G. Arestis, soudci,

generální advokát: F. G. Jacobs, poté C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc rada, poté H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře, a L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. listopadu 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl R. Tieghim, avvocato,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za Komisi Evropských společenství E. Traversou a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta F. G. Jacobse na jednání konaném dne 17. března 2005,

s přihlédnutím k usnesení o znovuotevření ústní části řízení ze dne 21. října 2005 a po jednání konaném dne 14. prosince 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl R. Tieghim a R. Espositem, avvocati,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za belgickou vládu M. Wimmerem, jako zmocněncem,
- za českou vládu T. Boškem, jako zmocněncem,
- za dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem,
- za německou vládu R. Stotzem a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu N. Díaz Abad, jako zmocněnkyní,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem, jako zmocněncem,
- za Irsko J. O'Reillym, SC, a P. McCannem, BL,
- za maarskou vládu A. Müller a R. Somssich, jako zmocněnkyní,
- za nizozemskou vládu M. de Gravem, jako zmocněncem,

- za rakouskou vládu H. Dossim, jako zmocněncem,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandeszem, A. Seíça Nevesem a R. Laresem, jako zmocněnci,
- za finskou vládu E. Bygglin, jako zmocněnkyní,
- za švédskou vládu K. Norman a A. Krusem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království E. O'Neill, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Andersonem, QC, a T. Wardem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství E. Traversou a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky C. Stix-Hackl na jednání konaném dne 14. března 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 33 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úč. vst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Banca popolare di Cremona Soc. coop. a.r.l. (dále jen „Banca popolare“) a Agenzia Entrate Ufficio Cremona ve věci vybírání regionální daní z výrobních činností.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle čl. 33 odst. 1 šesté směrnice:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, zejména ty, které se týkají obecné úpravy držení, pohybu a sledování výrobků, jež jsou předmětem spotřební daní, není tato směrnice na překážku tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daní z pojistných smluv, daní ze sázek a her, spotřební daní, kolkovné a obecní jakékoliv daní, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daní z obrátu, pokud ovšem tyto daní, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.“

4 Již původní znění směrnice 77/388 obsahovalo článek 33, který byl v podstatě totožný s tímto ustanovením.

Vnitrostátní právní úprava

5 Regionální daň z výrobních činností (imposta regionale sulle attività produttiva, dále jen „IRAP“) byla zavedena legislativním nařízením č. 446 ze dne 15. prosince 1997 (běžný doplněk ke GURI č. 298 ze dne 23. prosince 1997, dále jen „legislativní nařízení“).

6 ?lánky 1 až 4 tohoto na?ízení zní následovně:

„?lánek 1. Zavedení daně

1. Zavádí se regionální daň z výrobních ?inností provozovaných na území regionu.
2. Daň je v?cnou daní a není odpo?itatelná pro ú?ely daní z p?íjmu.

?lánek 2. Podmínka zdanění

1. Podmínka zdanění spo?ívá v pravidelném provozování samostatn? organizované ?innosti, jejímž p?edm?tem je výroba nebo obchod se zbožím nebo poskytování služeb. ?innost vykonávaná spole?nostmi a útvary, v?etn? institucí a správních orgán? státu, p?edstavuje v každém p?ípad? podmínku zdanění.

?lánek 3. Osoby povinné k dani

1. Dani podléhají hospodá?ské subjekty, které provozují jednu nebo více ?inností uvedených v ?látku 2. Dani tedy podléhají:

a) spole?nosti a organizace uvedené v ?l. 87 odst. 1 písm. a) a b) konsolidovaných p?edpis? o daních z p?íjmu, schválených na?ízením prezidenta republiky ?. 917 ze dne 22. prosince 1986;

b) ve?ejné obchodní spole?nosti, komanditní spole?nosti a spole?nosti, které lze za takové pokládat [...], jakož i fyzické osoby provozující hospodá?ské ?innosti uvedené v ?látku 51 týchž konsolidovaných p?edpis?;

c) fyzické osoby, jednoduché spole?nosti bez právní subjektivity a spole?nosti, které lze za takové považovat [...], které provozují um?ní a profese uvedené v ?l. 49 odst. 1 stejných konsolidovaných p?edpis?;

d) zem?d?lci, kte?í mají p?íjem ze své zem?d?lské ?innosti [...]

[...]

2. Dani nepodléhají:

a) zvláštní investiční fondy [...]

b) penzijní fondy [...]

c) evropská hospodá?ská zájmová sdružení (EHZS) [...]

?lánek 4. Základ daně

1. Daň se použije na ?istou výrobní hodnotu získanou z ?innosti provozované na území regionu.

[...]“

7 ?lánky 5 až 12 legislativního na?ízení obsahují kritéria ur?ení uvedené „?isté výrobní hodnoty“, která se liší podle r?zných hospodá?ských ?inností, jejichž provozování p?edstavuje skute?nost zakládající povinnost k IRAP.

8 §lánek 5 tohoto nařzení upesuje, že pro hospodáské subjekty uvedené v §l. 3 odst. 1 písm. a) a b) téhož nařzení, které nevykonávají bankovní ěinnosti, ěinnosti jiných finančních institucí a spoleností, jakož i pojiřovacích podniků, se základ daně určí jako rozdíl mezi ěástkou položek, které mohou být zaženy do výrobní hodnoty uvedené v odst. 1 písm. A) §látku 2425 obžanského zákoníku a ěástkou položek, které mohou být zaženy do výrobních nákladů uvedených v témže odstavci písm. B), s vyloučením některých z těchto nákladů, mezi nimi i nákladů na zaměstnance.

9 §lánek 2425 obžanského zákoníku, nazvaný „Obsah výsledovky“, stanoví:

„Výsledovka musí být sestavena v souladu s následujícím schématem:

A) Výrobní hodnota:

- 1) příjmy z prodeje a služeb;
- 2) změny zásob výrobků v průběhu zpracování, polotovarů a hotových výrobků;
- 3) změny v probíhajících pracích na zakázkách;
- 4) zvýšení investic na interní práce;
- 5) další příjmy a výnosy, s odděleným údajem o příspěvcích na provozní úřet.

Celkově.

B) Výrobní náklady:

- 6) suroviny, pomocný materiál, spotřební materiál a zboží;
- 7) náklady na služby;
- 8) náklady za užívání majetku třetích osob;
- 9) osobní náklady:
 - a) mzdy a platy,
 - b) náklady na sociální zabezpečení,
 - c) odstupné při ukončení smlouvy,
 - d) důchodové a podobné penze,
 - e) další náklady;
- 10) odpisy a znehodnocení:
 - a) odpisy nehmotných investic,
 - b) odpisy hmotných investic,
 - c) další znehodnocení investic,
 - d) znehodnocení pohledávek zahrnutých v oběžných aktivech a znehodnocení likvidní

pohotovosti;

- 11) zm?ny zásob surovin, pomocného materiálu, spot?ebního materiálu a zboží;
- 12) rezervy na rizika;
- 13) další rezervy a opravné položky;
- 14) r?zné provozní náklady.

Celkov?.

Rozdíl mezi výrobní hodnotou a výrobními náklady ($A - B$).

[...]"

10 Podle ?lánku 14 legislativního na?ízení se „da? platí za zda?ovací období, p?i?emž každému z t?chto období odpovídá nezávislá da?ová povinnost. Zda?ovací období je ur?eno podle kritérií stanovených pro ú?ely daní z p?íjmu“.

11 Podle ?lánku 16 legislativního na?ízení se obecn? „da? vypo?te tak, že se na ?istou výrobní hodnotu použije sazba 4,25 %“. Tato sazba se m?ní podle regionu, ve kterém je podnik usazen.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

12 Banca popolare napadla p?ed p?edkládajícím soudem rozhodnutí Agenzia Entrate Ufficio Cremona, kterým tento orgán zamítl vrácení IRAP zaplacené v pr?b?hu let 1998 a 1999.

13 Podle žalobkyn? v p?vodním ?ízení existují rozpory mezi legislativním na?ízením a ?lánkem 33 šesté sm?rnice.

14 P?edkládající soud uplat?uje následující úvahy:

- zaprvé, IRAP se uplat?uje obecn? na všechny obchodní operace, které se týkají výroby nebo obchodu, jejichž p?edm?tem je zboží a služby, a které jsou uskute??ovány p?i pravidelném provozování ?innosti za tímto ú?elem, a sice provozu podniku nebo provozování um?ní a profesí;
- zadruhé, i když je IRAP založena na jiném postupu, než je postup, na kterém je založena da? z p?ídané hodnoty (dále jen „DPH“), použije se na ?istou hodnotu získanou z výrobních ?inností, p?esn?ji ?istou hodnotu „p?ídanou“ k výrobku výrobcem, takže IRAP m?že být DPH;
- zat?etí, IRAP je vybírána v každém stupni výrobního a distribu?ního procesu;
- za?tvrté, sou?et ?ástek vybíraných na základ? IRAP v r?zných stupních cyklu, od výroby až k poskytnutí ke spot?eb?, se rovná sazb? IRAP vztahující se na prodejní cenu zboží a služeb p?i poskytnutí ke spot?eb?.

15 Tento soud se nicmén? táže, zda se existující rozdíly mezi DPH a IRAP týkají základních znak?, které jsou ur?ující pro to, zda ob? dan? spadájí, ?i nikoliv do téže da?ové kategorie.

16 Za t?chto podmínek se Commissione tributaria provinciale di Cremona rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být ?lánek 33 šesté sm?rnice [...] vykládán tak, že zakazuje, aby ?istá výrobní hodnota získaná z pravidelného provozování samostatn? organizované ?innosti, jejímž p?edm?tem je

výroba nebo obchod se zbožím nebo poskytování služeb, podléhala IRAP?“

K p?edb?žné otázce

17 Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánek 33 šesté sm?rnice p?edstavuje p?ekážku zachování da?ového odvodu, který má takovou povahu, jako je povaha dan? dot?ené v p?vodním ?ízení.

18 Pro podání výkladu ?lánku 33 šesté sm?rnice je t?eba toto ustanovení umístit do jeho legislativního kontextu. Za tímto ú?elem je vhodné rovnou po vzoru rozsudku ze dne 8. ?ervna 1999, Pelzl a další (C?338/97, C?344/97 a C?390/97, Recueil, s. I?3319, body 13 až 20), p?ipomenout cíle, které sleduje zavedení spole?ného systému DPH.

19 Z bod? od?vodn?ní první sm?rnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu (Ú?. v?st. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3, dále jen „první sm?rnice“) vyplývá, že harmonizace právních p?edpis? týkajících se daní z obratu má umožnit zavést spole?ný trh s nenarušenou hospodá?skou sout?ží, který má podobné vlastnosti jako vnit?ní trh, tím, že odstraní rozdíly zdan?ní zp?sobílé narušit hospodá?skou sout?ž a obchod.

20 Zavedení spole?ného systému DPH bylo uskute?n?no druhou sm?rnicí Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Struktura a zp?soby použití spole?ného systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. 1967, 71, s. 1303, dále jen „druhá sm?rnice“) a šestou sm?rnicí.

21 Spole?ný systém DPH spo?ívá podle ?lánku 2 první sm?rnice v tom, že se na zboží a služby uplat?uje až do stupn? maloobchodu všeobecná da? ze spot?eby p?esn? pom?rn? k cen? zboží a služeb, bez ohledu na po?et pln?ní uskute?n?ných ve výrobním a distribu?ním procesu p?ed stupn?m, který je daní zatížen.

22 Nicmén? každé pln?ní je podrobeno DPH až po ode?tení ?ástky DPH, kterou byly p?ímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky, p?í?emž mechanismus odpo?tu je upraven ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice tak, že osoby povinné k dani jsou oprávn?ny odpo?íst od DPH, kterou jsou povinny odvést, ?ástky DPH, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu, a že da? se použije v každé fázi pouze na p?ídanou hodnotu a je v kone?ném d?sledku nesena kone?ným spot?ebitelem.

23 Za ú?elem dosažení stejných podmínek zdan?ní těže operace, bez ohledu na ?lenský stát, ve kterém k ní došlo, m?l spole?ný systém DPH, podle bod? od?vodn?ní druhé sm?rnice, nahradit dan? z obratu platné v jednotlivých ?lenských státech.

24 V tomto duchu šestá sm?rnice umož?uje ve svém ?lánku 33, aby si ?lenský stát zachoval nebo zavedl dan?, dávky nebo poplatky za dodání zboží, poskytování služeb nebo dovozy pouze tehdy, když je nelze ozna?it za dan? z obratu.

25 Pro posouzení toho, zda lze da?, dávku nebo poplatek ozna?it za da? z obratu ve smyslu ?lánku 33 šesté sm?rnice, je zejména namíst? zjistit, zda vede k ohrožení fungování spole?ného systému DPH tím, že zatíží pohyb zboží a služeb a použije se na obchodní pln?ní zp?sobem, který je srovnatelný s DPH.

26 Soudní dv?r v tomto ohledu up?esnil, že v p?ípad? daní, dávek nebo poplatk?, které vykazují základní znaky DPH, i když nejsou s DPH ve všech bodech totožné, je t?eba mít v každém p?ípad? za to, že zat?žují pohyb zboží a služeb zp?sobem srovnatelným s DPH

(rozsudky ze dne 31. března 1992, Dansk Denavit a Poulsen Trading, C-200/90, Recueil, s. I-2217, body 11 a 14, jakož i ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, Recueil, s. I-4777, bod 32).

27 Článek 33 šesté směrnice naproti tomu nebrání zachování nebo zavedení daně, která nevykazuje jeden ze základních znaků DPH (rozsudky ze dne 17. září 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Recueil s. I-5053, body 19 a 20, jakož i výše uvedený rozsudek GIL Insurance a další, bod 34).

28 Soudní dvůr upřesnil, jaké jsou základní znaky DPH. Z jeho judikatury vyplývá, bez ohledu na to, které rozdíly ve znění, že uvedené znaky jsou celkově tyto: obecné použití daně na plnění, která se týká zboží nebo služeb; stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; vybírání daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpoté částek odvedených v předchozích fázích procesu z daně dlužné osobou povinnou k dani, takže se daň v dané fázi použije pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli (viz zejména výše uvedený rozsudek Pelzl a další, bod 21).

29 Aby se zabránilo výsledkům, které nebudou v souladu s cílem, jež sleduje společný systém DPH, tak jak byl připomenut v bodech 20 až 26 tohoto rozsudku, musí se jakékoliv srovnání znaků takové daně, jako je IRAP se znaky DPH provést s ohledem na tento cíl. V tomto rámci je namístě vyhradit zvláštní pozornost požadavku, aby byla v každém okamžiku zaručena neutralita společného systému DPH.

30 V projednávaném případě, pokud jde o druhý základní znak DPH, je třeba nejdříve konstatovat, že zatímco DPH je vybírána v rámci jednotlivých plnění ve stadiu prodeje a její výše je poměrná k ceně dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, IRAP je naopak daň vyměřená z určité výrobní hodnoty podniku v průběhu daného období. Její základ se totiž shoduje s rozdílem, který vyplývá z výsledovky mezi jednak „výrobní hodnotou“, a jednak „výrobními náklady“ podle definic, které přiznávají k tomuto pojmu italské právní předpisy. Zahrnuje prvky, jako jsou změny zásob, odpisy a znehodnocení, které nemají přímou spojitost s dodáním zboží nebo poskytováním služeb jako takovým. Za těchto podmínek nemůže být IRAP považována za poměrnou k ceně dodaného zboží nebo poskytnutých služeb.

31 Dále je třeba uvést ohledně čtvrtého základního znaku DPH, že existence rozdílu, co se týče metody, podle které je stanoven odpoté již zaplacené daně, nemůže způsobit to, že daň bude vyváta ze zákazu uvedeného v článku 33 šesté směrnice, pokud takové rozdíly jsou spíše technické povahy a nebrání tomu, aby tato daň fungovala v podstatě stejným způsobem jako DPH. Naopak daň zatěžující výrobní činnosti takovým způsobem, že není jisté, že je po vzoru spotřební daně, jako je DPH v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem, se může vymykat z působnosti článku 33 šesté směrnice.

32 V projednávaném případě, zatímco DPH zatěžuje prostřednictvím mechanismu odpotu z daně stanoveného v článcích 17 až 20 šesté směrnice pouze konečného spotřebitele a je naprosto neutrální ve vztahu k osobám povinným k dani, které vystupují ve výrobním a distribučním procesu, jenž předchází fázi konečného zdanění, bez ohledu na počet uskutečněných plnění (rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Recueil s. I-5339, body 19, 22 a 23, jakož i ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo, C-427/98, Recueil s. I-8315, bod 29), totéž neplatí, pokud jde o IRAP.

33 Jednak totiž osoba povinná k dani nemůže přesně určit částku IRAP již zahrnutou do nákupní ceny zboží a služeb. Kromě toho, pokud by za účelem přenesení zátěže daně dlužné v

souvislosti s vlastními činnostmi na následující fázi procesu distribuce a spotřebitel by mohla osoba povinná k dani zahrnout tuto daňovou zátěž do své prodejní ceny, základ IRAP by v důsledku toho obsahoval nejen přidanou hodnotu, ale rovněž samotnou daň, takže IRAP by tak byla vypočtena z částky stanovené na základě prodejní ceny zahrnující již předem daň, která má být zaplacená.

34 V každém případě, i když je možné předpokládat, že osoba povinná k IRAP, která prodává konečnému spotřebiteli, zohlední při stanovení své ceny částku daně zahrnutou do svých obecných nákladů, všechny osoby povinné k dani nemají možnost daňovou zátěž takto přenést nebo ji přenést úplně (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Pelzl a další, bod 24).

35 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že podle právní úpravy IRAP není tato daň pojata tak, aby byla přenesena na konečného spotřebitele zpřesobem, kterým se vyznačuje DPH.

36 Soudní dvůr jistě prohlásil za neslučitelnou s harmonizovaným systémem DPH daň, která byla vybírána jako procentní podíl z celkové částky prodeje, které podnik uskutečnil, a služeb, které poskytl během daného období, snížené o nákupy zboží a služeb uskutečněné tímto podnikem během toho období. Soudní dvůr uvedl, že dotčený daňový příspěvek byl ve svých základních znacích podobný DPH a že si bez ohledu na rozdíly zachoval svou povahu daně z obratu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dansk Denkavit a Poulsen Trading, bod 14).

37 Nicméně IRAP se v tomto bodě liší od daně, která byla předmětem uvedeného rozsudku, jelikož tato poslední uvedená daň byla určena k tomu, aby byla přenesena na konečného spotřebitele, jak vyplývá z bodu 3 tohoto rozsudku. Tato daň byla vybírána z daňového základu totožného s daňovým základem, který je užíván pro DPH, a byla vybírána souasně s DPH.

38 Z výše uvedených úvah vyplývá, že daň, která vykazuje znaky jako IRAP, se liší od DPH takovým způsobem, že nemůže být kvalifikována jako daň, kterou lze označit za daň z obratu ve smyslu čl. 33 odst. 1 šesté směrnice.

39 Za těchto podmínek je namístě odpovědět na předložnou otázku, že článek 33 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že není překážkou pro zachování daňového odvodu, který vykazuje takové znaky, jako jsou znaky daně dotčené v původním řízení.

K nákladům řízení

40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Článek 33 šesté 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, ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, musí být vykládán v tom smyslu, že není překážkou pro zachování daňového odvodu, který vykazuje takové znaky, jako jsou znaky daně dotčené v původním řízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.