

Downloaded via the EU tax law app / web

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?idané 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?idané 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?idané 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 senátu, N. Colneric (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kriš, 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. Božkem, 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. Seiça 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. 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. arl (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 překročováním 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 odpodíratelná 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 ?lánku 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 ?lánku 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 řinnosti, řinnosti jiných finančních institucí a spoleřností, jakož i pojiřřovacích podniků, se základ danř urří jako rozdíl mezi řástkou položek, které mohou být zařazeny do výrobní hodnoty uvedené v odst. 1 písm. A) řláunku 2425 obřanského zákoníku a řástkou položek, které mohou být zařazeny do výrobních nákladř uvedených v témže odstavci písm. B), s vylouřením nřkterých z řřchto nákladř, mezi nimi i nákladř na zamřstnance.

9 §lánek 2425 obřanského 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 přispěvcích na provozní úřet.

Celkovř.

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 ukonření 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 obřžných 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? spadají, ?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?sobilé 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 téže 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 Denkavit 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; odpoutání 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 poskytnutím 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 odpoutání 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 odpoutání 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 přesunout částku IRAP již zahrnutou do nákupní ceny zboží a služeb. Kromě toho, pokud by za účelem přenesení zátěže daně dlužné v



souvislosti s vlastními ?innostmi na následující fázi procesu distribuce a spot?eby mohla osoba povinná k dani zahrnout tuto da?ovou zát?ž do své prodejní ceny, základ IRAP by v d?sledku toho obsahoval nejen p?ídanou hodnotu, ale rovn?ž samotnou da?, takže IRAP by tak byla vypo?tena z ?ástky stanovené na základ? prodejní ceny zahrnující již p?edem da?, která má být zaplacená.

34 V každém p?ípád?, i když je možné p?edpokládat, že osoba povinná k IRAP, která prodává kone?nému spot?ebiteli, zohlední p?i stanovení své ceny ?ástku dan? zahrnutou do svých obecných náklad?, všechny osoby povinné k dani nemají možnost da?ovou zát?ž takto p?enést nebo ji p?enést úpln? (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 da? pojata tak, aby byla p?enesena na kone?ného spot?ebitele zp?sobem, kterým se vyzna?uje DPH.

36 Soudní dv?r zajisté prohlásil za neslu?itelnou s harmonizovaným systémem DPH da?, která byla vybírána jako procentní podíl z celkové ?ástky prodej?, které podnik uskute?nil, a služeb, které poskytl b?hem daného období, snížené o nákupy zboží a služeb uskute?né tímto podnikem b?hem toho období. Soudní dv?r uvedl, že dot?ený da?ový p?ísp?vek byl ve svých základních znacích podobný DPH a že si bez ohledu na rozdíly zachoval svou povahu dan? z obratu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dansk Denkavit a Poulsen Trading, bod 14).

37 Nicmén? IRAP se v tomto bod? liší od dan?, která byla p?edm?tem uvedeného rozsudku, jelikož tato posledn? uvedená da? byla ur?ena k tomu, aby byla p?enesena na kone?ného spot?ebitele, jak vyplývá z bodu 3 tohoto rozsudku. Tato da? byla vybírána z da?ového základu totožného s da?ovým základem, který je užíván pro DPH, a byla vybírána sou?asn? s DPH.

38 Z výše uvedených úvah vyplývá, že da?, která vykazuje znaky jako IRAP, se liší od DPH takovým zp?sobem, že nem?že být kvalifikována jako da?, kterou lze ozna?it za da? z obratu ve smyslu ?l. 33 odst. 1 šesté sm?rnice.

39 Za t?chto podmínek je namíst? odpov?d?t na p?edb?žnou otázku, že ?lánek 33 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že není p?ekážkou pro zachování da?ového odvodu, který vykazuje takové znaky, jako jsou znaky dan? dot?ené v p?vodním ?ízení.

## **K náklad?m ?ízení**

40 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (velký senát) rozhodl takto:

**?lánek 33 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, ve zn?ní sm?rnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, musí být vykládán v tom smyslu, že není p?ekážkou pro zachování da?ového odvodu, který vykazuje takové znaky, jako jsou znaky dan? dot?ené v p?vodním ?ízení.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: italština.