

Downloaded via the EU tax law app / web

C-475/03. sz. ügy

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

kontra

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

(a Commissione tributaria provinciale di Cremona [Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 33. cikk (1) bekezdése – Más forgalmiadó-jellegű nemzeti adó kivetésének tilalma – A »forgalmi adók« fogalma – A termelési tevékenységet terhelő olasz regionális adó”

Az ítélet összefoglalása

*Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadórendszer – Más forgalmiadó-jellegű nemzeti adók kivetésének tilalma*

*(77/388 tanácsi irányelv, 33. cikk, (1) bekezdés)*

A 91/680 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 33. cikke nem akadályozza az olyan közteher fenntartását, amely olyan jellemzőkkel rendelkezik, mint a termelési tevékenységet terhelő olasz regionális adó. Ugyanis az ilyen adó oly módon különbözik a hozzáadottértékadótól, hogy nem minősíthető az irányelv 33. cikkének (1) bekezdése szerinti forgalmiadó-jellegű adónak, mivel összege nem arányos az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás árával, és nem úgy került kialakításra, hogy azt a hozzáadottértékadóra jellemző módon a végső fogyasztóra hárítsák.

(vö. 30., 35., 38–39. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. október 3. (\*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 33. cikk (1) bekezdése – Más forgalmiadó-jellegű nemzeti adó kivetésének tilalma – A »forgalmi adók« fogalma – A termelési tevékenységet terhelő olasz regionális adó”

A C-475/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Commissione tributaria provinciale di Cremona (Olaszország) a Bírósághoz 2003. november

17-én érkezett, 2003. október 9-i határozatával terjesztett elő az előtte

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

és

az **Agenzia Entrate Ufficio Cremona**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk tanácselnökök, N. Colneric (előadó), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kóris, Juhász E. és G. Arestis bírák,

előtanácsnok: F. G. Jacobs, később C. Stix-Hackl,

hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos, később H. von Holstein hivatalvezető-helyettes és L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli eljárásra és a 2004. november 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl képviseletében R. Tieghi avvocato,
- az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében E. Traversa és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

Jacobs előtanácsnok indítványának a 2005. március 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

tekintettel a szóbeli szakasz ismételt megnyitását elrendelő 2005. október 21-i végzésre és a 2005. december 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl képviseletében R. Tieghi és R. Esposito avvocati,
- az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a belga kormány képviseletében M. Wimmer, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviseletében T. Božek, meghatalmazotti minőségben,
- a dán kormány képviseletében J. Molde, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében R. Stotz és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,

- a spanyol kormány képviselőjében N. Díaz Abad, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében J. O'Reilly SC, és P. McCann BL,
- a magyar kormány képviselőjében Müller A. és Somssich R., meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviselőjében H. Dossi, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, A. Seíça Neves és R. Lares, meghatalmazotti minőségben,
- a finn kormány képviselőjében E. Bygglin, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében K. Norman és A. Kruse, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében E. O'Neill, meghatalmazotti minőségben, segítői: D. Anderson QC és T. Ward barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében E. Traversa és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

Stix-Hackl főtanácsnok indítványának a 2006. március 14-én tárgyaltán történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

## **Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1991. december 16-án 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 33. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (a továbbiakban: Banca popolare) és az Agenzia Entrate Ufficio Cremona között a termelési tevékenységet terhelő regionális adó kivetése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

## **Jogi háttér**

### *A közösségi szabályozás*

3 A hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Az egyéb közösségi rendelkezések, különösen a jövedéki termékek birtoklására, szállítására és ellenőrzésére vonatkozó általános, hatályban lévő közösségi rendelkezések sérelme nélkül, ezen irányelv nem akadályozza a tagállamokat biztosítási szerződésekre vonatkozó adók, a fogadásokra és szerencsejátékokra vonatkozó adók, a jövedéki adók, a bélyegilletékek és még általánosabban az olyan adók, illetékek vagy terhek fenntartásában vagy bevezetésében,

amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy terhek a tagállamok közötti kereskedelemben nem vezetnek alaki követelményekhez a határátlépéssel összefüggésben.”

4 A 77/388 irányelvnek már az eredeti változatában is szerepelt a lényegében e rendelkezéssel azonos 33. cikk.

#### *A nemzeti szabályozás*

5 A termelési tevékenységet terhelő regionális adót (imposta regionale sulle attività produttiva, a továbbiakban: IRAP) az 1997. december 15-én 446. sz. törvényrendelet (a GURI 1997. december 23-án 298. számának rendes melléklete, a továbbiakban: törvényrendelet).

6 E rendelet 1–4. cikke az alábbiak szerint szól:

#### „1. cikk. Az adó bevezetése

- (1) A régiók területén végzett termelési tevékenységet terhelő regionális adó kerül bevezetésre.
- (2) Az adó önálló terhet képez, és nem vonható le a jövedelemadó kiszámításakor.

#### 2. cikk. Az adó tárgya

(1) Az adó tárgyát az önállóan szervezett, termékek előállítására vagy kereskedelmére, illetve szolgáltatásnyújtásra irányuló tevékenység rendszeres végzése képezi. A társaságok és a szervezetek – ideértve az állam szerveit és hivatalait is – által végzett tevékenység minden esetben az adó tárgyát képezi.

#### 3. cikk. Adóalanyok

(1) Az adó alanyai azon gazdasági szereplők, akik a 2. cikkben említett egy vagy több tevékenységet végeznek. Adóalanyok tehát:

a) az 1986. december 22-én 917. sz. köztársasági elnöki rendelettel jóváhagyott, a jövedelemadóról szóló egységes szerkezetbe foglalt jogszabály 87. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjában említett társaságok és szervezetek;

b) a közkereseti társaságok, a betéti társaságok és az ezekkel egy tekintet alá eső más társaságok [...], valamint az ugyanezen egységes szerkezetbe foglalt jogszabály 51. cikkében felsorolt kereskedelmi tevékenységeket végző természetes személyek;

c) az ugyanezen egységes szerkezetbe foglalt jogszabály 49. cikkének (1) bekezdésében felsorolt mesterségeket és szakmákat gyakorló természetes személyek, polgári jogi, illetve ehhez hasonló társaságok [...];

d) a mezőgazdasági jövedelemmel rendelkező mezőgazdasági termelők [...]

[...]

(2) Nem adóalanyok:

a) a közös befektetési alapok [...]

b) a nyugdíjalapok [...]

c) az európai gazdasági egyesülések (EGE) [...]

4. cikk. Adóalap

(1) Az adót a régió területén végzett tevékenységből származó termelés nettó értékére kell kivetni.

[...]"

7 A törvényrendelet 5–12. cikke tartalmazza a fent említett „termelés nettó értéke” megállapításának szempontjait, amelyek változóak az IRAP-kötelezettséget keletkeztető különböző gazdasági tevékenységek szerint.

8 E rendelet 5. cikke pontosítja, hogy az ugyanezen rendelet 3. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja szerinti, nem hitelintézeti, egyéb pénzügyi, illetve biztosítási tevékenységet végző gazdasági szereplők esetében az adóalapot a polgári törvénykönyv 2425. cikke (1) bekezdésének A) pontjában említett termelési értéként besorolható tételek összege és az ugyanezen bekezdés B) pontjában említett termelési ráfordításként besorolható tételek összege közötti különbség határozza meg, az utóbbiak közül egyesek, többek között a személyi jellegű ráfordítások kivételével.

9 A polgári törvénykönyv „Az eredménykimutatás tartalma” című 2425. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az eredménykimutatást az alábbi tagolásban kell elkészíteni:

A) A termelés értéke:

- 1) Az értékesítések és szolgáltatások árbevétele;
- 2) A termelés alatt álló, a félkész és a kész termékek készleteinek változása;
- 3) A megrendelésre végzett, folyamatban lévő munkák állományváltozása;
- 4) A belső munkálatokra szolgáló tárgyi eszközök értéknövekedése;
- 5) Egyéb, az időszak könyvelésében külön feltüntetett árbevétel és termék.

Összesen.

B) Termelési ráfordítások:

- 6) Alapanyag-, alkatrész-, fogyóeszköz- és árukészlet;
- 7) Az igénybe vett szolgáltatásokhoz kapcsolódó ráfordítások;
- 8) Harmadik személyek eszközeinek hasznosításához kapcsolódó ráfordítások;
- 9) Személyi jellegű ráfordítások:
  - a) munkabér és juttatások;
  - b) társadalombiztosítási terhek;

- c) végkielégítések;
- d) öregségi nyugdíj és hasonló;
- e) egyéb ráfordítások;
- 10) Értékcsökkenési leírás és értékvesztés:
  - a) az immateriális javak értékcsökkenési leírása;
  - b) a tárgyi eszközök értékcsökkenési leírása;
  - c) az eszközök egyéb értékvesztése;
  - d) a forgóeszközök között feltüntetett követelések és a rendelkezésre álló készpénzállomány értékvesztése;
- 11) Az alapanyag?, alkatrész?, fogyóeszköz? és árukészlet változása;
- 12) Kockázati tartalékok;
- 13) Egyéb tartalékok;
- 14) Egyéb működési ráfordítások.

Összesen.

A termelés értéke és a termelési ráfordítások különbsége (A – B).

[...]

10 A törvényrendelet 14. cikke szerint „[A]z adó tárgyidőszakonként esedékes, amely minden egyes ilyen időszakt tekintetében önálló adókötelezettséget képez. A tárgyidőszak a jövedelemadó tekintetében rögzített szempontok szerint kerül meghatározásra”.

11 A törvényrendelet 16. cikke értelmében: általános szabály szerint „az adó mértéke a termelés nettó értékének 4,25%-a”. Ez a mérték változó aszerint, hogy a vállalkozás melyik régióban telepedett le.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

12 A Banca Popolare a kérdést előterjesztő bíróság előtt megtámadta az Agenzia Entrate Ufficio Cremona azon határozatát, amellyel ez utóbbi megtagadta az 1998. és 1999. év során megfizetett IRAP visszatérítését az előbbi részére.

13 Az alapeljárás felperese szerint ellentmondás áll fenn a törvényrendelet és a hatodik irányelv 33. cikke között.

14 A kérdést előterjesztő bíróság az alábbi megfontolásokra hivatkozik:

- el?ször is az IRAP általánosan alkalmazandó minden olyan nyereségszerzésre irányuló termelési vagy kereskedelmi ügyletre, amelynek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik, és amelyet rendszeres, ilyen célú – azaz vállalkozás üzemeltetése vagy mesterség, illetve szakma gyakorlása során végzett – tevékenység keretében teljesítenek;
- másodsor az IRAP – habár más számítási módozaton alapul, mint a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) – a termelési tevékenységb?l származó nettó értéket terheli, pontosabban a termel? által a termékhez „hozzáadott” nettó értéket, ily módon az IRAP egyfajta HÉÁ?nak min?sülhet;
- harmadszor az IRAP?ot a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában kivetik;
- negyedszer az IRAP címén a termelést?l a fogyasztásig terjed? ciklus különböz? szakaszai során kivetett teljes összeg megegyezik a termékek és szolgáltatások forgalomba hozatalkor érvényesített eladási árában rejl? IRAP mértékével.

15 E bíróság mindazonáltal bizonytalan a tekintetben, hogy a HÉA és az IRAP között fennálló különbségek azon lényegi tulajdonságokat érintik?e, amelyek meghatározzák azt, hogy az egyik vagy a másik adó ugyanazon adónemhez tartozik?e, vagy sem.

16 Ilyen feltételek mellett a Commissione tributaria provinciale di Cremona úgy határozott, hogy felfüggeszti eljárását, és el?zetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszteti a Bíróság elé:

„A [...] hatodik irányelv 33. cikkét úgy kell?e értelmezni, hogy tiltja az IRAP kivetését a rendszeresen végzett, önállóan szervezett, termékek el?állítására és kereskedelmére, illetve szolgáltatásnyújtásra irányuló tevékenységb?l származó termelés nettó értékére?”

#### **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l**

17 A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 33. cikke akadályát képezi?e olyan közteher fenntartásának, amely olyan jellemz?ekkel rendelkezik, mint az alapeljárásban szerepl? adó.

18 A hatodik irányelv 33. cikkének értelmezéséhez e rendelkezést jogszabályi összefüggéseiben kell elhelyezni. Ennek érdekében hasznos mindenkélt – a C?338/97., C?344/97. és C?390/97. sz., Pelzl és társai egyesített ügyekben 1999. június 8?án hozott ítélet (EBHT 1999., I?3319. o.) 13–20. pontjához hasonlóan – emlékeztetni a HÉA közös rendszerének létrehozása által követett célokra.

19 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11?i 67/227/EGK els? tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelv? kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: els? irányelv) preambulumbekzdéseib?l következik, hogy a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályok összehangolásának lehet?vé kell tennie az olyan közös piac létrehozását, amelyen belül egészséges verseny folyik, és amelynek jellemz?i hasonlóak a bel? piac jellemz?ihez, megszüntetve az adóztatás azon eltéréseit, amelyek torzíthatják a versenyt és akadályozhatják a kereskedelmet.

20 A közös HÉA?rendszer létrehozását a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó?rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11?i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1303. o., a továbbiakban: második irányelv) és a hatodik irányelv valósította meg.

21 Az első irányelv 2. cikkének megfelelően a közös HÉA-rendszer alapelve abban áll, hogy a termékekre és szolgáltatásokra a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag általános fogyasztási adót alkalmazzanak, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően valósultak meg.

22 Mindazonáltal az egyes ügyletek során a HÉA csak az ár különböző összetevőit közvetlenül terhel. HÉA összegének levonását követően számítandó fel; a levonás mechanizmusát a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szabályozza oly módon, hogy az adóalanyok jogosultak legyenek levonni az általuk fizetendő HÉA-ból a HÉA azon összegeit, amelyeket az előzetes termékek és szolgáltatások után számoltak fel, és az adó az egyes szakaszokban kizárólag a hozzáadott értéket terhelje, valamint annak terheit végül a végső fogyasztó viselje.

23 Azon cél elérése érdekében, hogy az azonos ügyletek adózási feltételei egyenlők legyenek függetlenül attól, hogy azokat melyik tagállamban teljesítik, a második irányelv preambulumbekkezdéseinek megfelelően a HÉA-nak fel kellett váltania a különböző tagállamokban hatályos forgalmi adókat.

24 E gondolatmenetet követve a hatodik irányelv a 33. cikkében kizárólag akkor engedi meg a termékértékesítést, a szolgáltatásnyújtást és a behozatalt terhelő adók, illetékek és terhek valamely tagállam általi fenntartását vagy bevezetését, ha azok nem forgalmiadó-jellegűek.

25 Annak megállapításához, hogy a hatodik irányelv 33. cikke értelmében valamely adó, illeték vagy teher forgalmiadó-jellegű-e, különösen azt kell vizsgálni, hogy az veszélyezteti-e a közös HÉA-rendszer működését azáltal, hogy a termékek és szolgáltatások forgalmát, valamint a kereskedelmi ügyleteket a HÉA-ra jellemzőhöz hasonló módon terheli.

26 A Bíróság e tekintetben leszögezte, hogy minden esetben a termékek és szolgáltatások forgalmát a HÉA-hoz hasonló módon terhelőnek kell tekinteni azon adókat, illetékeket és terheket, amelyek a HÉA alapvető jellemzőivel rendelkeznek, még ha nem is egyeznek meg ez utóbbival minden szempontból (a C-200/90. sz., Dansk Denkavit és Poulsen Trading ügyben 1992. március 31-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-2217. o.] 11. és 14. pontja, valamint a C-308/01. sz., GIL Insurance és társai ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4777. o.] 32. pontja).

27 Ezzel szemben nem ellentétes a hatodik irányelv 33. cikkével az olyan adó fenntartása vagy bevezetése, amely nem rendelkezik a HÉA valamely alapvető jellemzőjével (a C-130/96. sz., Solisnor-Estaleiros Navais ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-5053. o.] 19. és 20. pontja, valamint a fent hivatkozott GIL Insurance és társai ügyben hozott ítélet 34. pontja).

28 A Bíróság pontosította, hogy melyek a HÉA alapvető jellemzői. A megfogalmazásban rejlik néhány eltéréstől eltekintve a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy négy ilyen jellemző létezik: az adó általános alkalmazása az olyan ügyletekre, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; az adó kivetése a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától; a folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegek levonása az adóalany által fizetendő adóból oly módon, hogy az adott szakaszban az adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és az adó végül a fogyasztót terhelje (lásd különösen a fent hivatkozott Pelzl és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 21. pontját).

29 Annak érdekében, hogy elkerülhetők legyenek a közös HÉA-rendszer által követett – a



jelen ítélet 20–26. pontjában felelevenített – céllal összeegyeztethetetlen eredmények, minden esetben e célra tekintettel kell elvégezni az olyan adó jellemzőinek a HÉA jellemzőivel történő összehasonlítását, mint az IRAP. Ebben a körben különös figyelmet kell fordítani annak követelményére, hogy a közös HÉA-rendszer semlegessége mindig biztosítva maradjon.

30 A jelen esetben a HÉA második alapvető jellemzőjét illetően elször is meg kell állapítani, hogy amíg a HÉA ügyletenként kerül kivetésre a forgalomba hozatal szakaszában, és összege arányos az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás árával, addig az IRAP olyan adó, amelynek alapja a vállalkozás adott időszakban végzett termelésének nettó értéke. Ugyanis ezen adó alapja egyrészt a „termelés értékének”, másrészt pedig a „termelési ráfordításoknak” – amint e fogalmakat az olasz jogszabályok meghatározzák – az eredménykimutatásból megállapítható különbsége. Olyan elemeket tartalmaz, mint a készletváltozás, az értékcsökkenési leírások és az értékvesztés, amelyek nem állnak közvetlen kapcsolatban magukkal a termékértékesítésekkel és szolgáltatásnyújtásokkal. Ilyen feltételek mellett az IRAP nem tekinthető arányosnak az értékesített termékek vagy a nyújtott szolgáltatások árával.

31 Emellett a HÉA negyedik alapvető jellemzője kapcsán meg kell említeni, hogy az elzetesen megfizetett adó levonásának kiszámítására szolgáló módszer tekintetében fennálló különbségek nem vonhatnak ki valamely adót a hatodik irányelv 33. cikkében rögzített tilalom alól, ha ezen eltérések inkább technikai jellegűek, és nem akadályozzák meg azt, hogy ezen adó alapvetően a HÉA-val azonos módon érvényesüljön. Ezzel szemben a hatodik irányelv 33. cikkének alkalmazási körén kívül kerülhet az olyan adó, amely a termelési tevékenységet úgy terheli, hogy nem biztos, hogy a HÉA-hoz hasonló fogyasztási adó mintájára végül a végső fogyasztó fogja annak terheit viselni.

32 A jelen esetben, amíg a hatodik irányelv 17–20. cikkében elírt levonási mechanizmus útján a HÉA kizárólag a végső fogyasztót terheli, és teljes mértékben semleges a végső adófelszámítást megelőző termelési és forgalmazási folyamatban részt vevő adóalanyok szempontjából, függetlenül az elzetesen teljesített ügyletek számától (a C-317/94. sz. Elida Gibbs-ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-5339. o.] 19., 22. és 23. pontja, valamint a C-427/98. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 15-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-8315. o.] 29. pontja), addig az IRAP esetében nem ez a helyzet.

33 Ugyanis egyrészt az adóalany nem képes pontosan meghatározni a beszerzett termékek és az igénybevett szolgáltatások árában foglalt IRAP összegét. Másrészt, ha a saját tevékenységével kapcsolatos adónak a következő forgalmazási vagy fogyasztási szakaszra történő áthárítása érdekében az adóalany beépíthetné e terhet eladási áraiba, az IRAP alapja a továbbiakban nemcsak a hozzáadott értéket, hanem magát az adót is tartalmazná, így az IRAP-ot olyan összeg alapján kellene kiszámítani, amelyet a fizetendő adót elrelatív módon már tartalmazó eladási ár alapján határoztak meg.

34 Mindenesetre, még ha feltételezhető is, hogy az IRAP azon alanya, aki a végső fogyasztó részére értékesít, az árai megállapításakor figyelembe veszi az általános ráfordításaiban foglalt adót, nem minden adóalany számára lehetséges az adó ilyen módon történő – vagy teljes – áthárítása (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Pelzl és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 24. pontját).

35 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy az IRAP-ra irányadó szabályozás szerint ez az adó nem úgy került kialakításra, hogy azt a HÉA-ra jellemző módon a végső fogyasztóra hárítsák.

36 Kétségtelen, hogy a Bíróság a HÉA összehangolt rendszerével összeegyeztethetetlennek minősítette az olyan adót, amelyet a vállalkozás által adott időszak során teljesített

értékesítéseknek és nyújtott szolgáltatásoknak az ugyanezen időszakra alatt beszerzett termékek és igénybevett szolgáltatások összegével csökkentett teljes összege bizonyos százalékában vetettek ki. A Bíróság megállapította, hogy a kérdéses adó alapvető elemeiben hasonló volt a HÉÁ-hoz, és az eltérések ellenére megtartotta forgalmiadó-jellegét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Dansk Denavit és Poulsen Trading ügyben hozott ítélet 14. pontját).

37 Mindazonáltal az IRAP különbözik az említett ítélet tárgyát képező adótól, amennyiben ez utóbbit arra szánták, hogy – amint a fenti ítélet 3. pontjából következik – a végső fogyasztóra hárítsák. Ezt az adót a HÉA esetében alkalmazottal azonos adóalapra vetették ki, és a HÉÁ-val párhuzamosan igényelték vissza.

38 A fenti megfontolásokból következik, hogy az IRAP jellemzőivel bíró adó oly módon különbözik a HÉÁ-tól, hogy nem minősíthető a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése szerinti forgalmiadó-jellegű adónak.

39 Ilyen feltételek mellett azt a választ kell adni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, hogy a hatodik irányelv 33. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem akadályozza az olyan közteher fenntartását, amely olyan jellemzőkkel rendelkezik, mint az alapeljárásban szereplő adó.

### **A költségekről**

40 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

**Az 1991. december 16-ai 91/680/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK tanácsi irányelv 33. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem akadályozza az olyan közteher fenntartását, amely olyan jellemzőkkel rendelkezik, mint az alapeljárásban szereplő adó.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: olasz.