

Downloaded via the EU tax law app / web

**Sprawa C-475/03**

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

**przeciwko**

**Agenzia Entrate Ufficio Cremona**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Commissione tributaria provinciale di Cremona)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 33 ust. 1 – Zakaz poboru innych podatków krajowych, które mogłyby być uznane za podatki obrotowe – Pojęcie „podatku obrotowego” – Włoski podatek regionalny od działalności produkcyjnej

Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa przedstawiona w dniu 17 marca 2005 r.

Opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl przedstawiona w dniu 14 marca 2006 r.

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 3 października 2006 r.

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zakaz poboru innych podatków krajowych, które mogłyby być uznane za podatki obrotowe*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 33 ust. 1)*

Artykuł 33 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 91/860, nie sprzeciwia się utrzymywaniu obciążenia podatkowego o takich cechach, jak włoski podatek regionalny od działalności produkcyjnej. Obciążenie takie różni się bowiem od podatku od wartości dodanej w sposób wykluczający możliwość zakwalifikowania go jako podatku, który może być uznany za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 ust. 1 tej dyrektywy, ponieważ nie można tego obciążenia uznać za proporcjonalne do ceny dostarczonych towarów lub usług i ponieważ nie zostało ono skonstruowane tak, by być przenoszone na końcowego konsumenta w sposób charakterystyczny dla podatku od wartości dodanej.

(por. pkt 30, 35, 38, 39 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 3 października 2006 r. (\*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 33 ust. 1 – Zakaz poboru innych podatków krajowych, które mogłyby być uznane za podatki obrotowe – Pojęcie „podatku obrotowego” – Włoski podatek regionalny od działalności produkcyjnej

W sprawie C-475/03

mając za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria provinciale di Cremona (Włoscy) postanowieniem z dnia 9 października 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 listopada 2003 r., w postępowaniu:

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

przeciwko

**Agenzia Entrate Ufficio Cremona**

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, prezesi izb, N. Colneric (sprawozdawca), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász i G. Arestis, sędziowie,

rzecznik generalny: F. G. Jacobs, a następnie C. Stix-Hackl,

sekretarz: K. Sztranc, administrator, ponadto H. von Holstein, zastępca sekretarza, i L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 listopada 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl przez R. Tieghiego, avvocato,
- w imieniu rządu włoskiego przez I. M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversę i D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego F. G. Jacobsa na posiedzeniu w dniu 17 marca 2005 r.,

uwzględniając postanowienie z dnia 21 października 2005 r. o otwarciu procedury ustnej na nowo i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 grudnia 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl przez R. Tieghiego i R. Esposita, avvocati,
- w imieniu rządu włoskiego przez I. M. Braguglię, działającego w charakterze

pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Wimmera, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu czeskiego przez T. Božka, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu duńskiego, przez J. Molde'a, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez R. Stotza i U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez N. Díaz Abad, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Berguesa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Irlandii przez J. O'Reilly'ego, SC, i P. McCanna, BL,
- w imieniu rządu węgierskiego przez A. Müller i R. Somssich, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. de Grave'a, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu austriackiego przez H. Dossiego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesza, A. Seiç? Nevesa i R. Laresa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez E. Bygglin, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez K. Norman i A. Kruse'a, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez E. O'Neill, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez D. Andersona, QC, i T. Warda, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Travers? i D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego C. Stix?Hackl na posiedzeniu w dniu 14 marca 2006 r.,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 33 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, str. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (zwanego dalej „Banca popolare”) a Agenzia Entrate Ufficio Cremona w przedmiocie poboru podatku regionalnego od działalności produkcyjnej.

## Ramy prawne

### *Uregulowania wspólnotowe*

3 Zgodnie z art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności obowiązujących przepisów Wspólnoty dotyczących ogólnego systemu przechowywania, transportu i monitorowania produktów podlegających akcyzie, niniejsza dyrektywa nie zabrania żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczenia, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych oraz, ogólnie, jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat, które nie mogą być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem jednakże, że te podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy”.

4 Już pierwotna wersja dyrektywy 77/388 zawierała art. 33 w zasadniczej postaci identyczny z tym przepisem.

### *Uregulowania krajowe*

5 Podatek regionalny od działalności produkcyjnej (imposta regionale sulle attività produttiva, zwany dalej „IRAP”) został wprowadzony na mocy decreto legislativo nr 446 z dnia 15 grudnia 1997 r. (dodatek zwykły do GURI nr 298 z dnia 23 grudnia 1997 r., dekretu z mocą ustawy zwanego dalej „dekretem”).

6 Artykuły 1–4 brzmią następująco:

„Artykuł 1. Ustanowienie podatku

1. Wprowadza się podatek regionalny od działalności produkcyjnej wykonywanej na terytorium regionów.
2. Podatek ma charakter rzeczowy i nie podlega odliczeniu do celów podatków dochodowych.

Artykuł 2. Przesłanka stosowania podatku

1. Przesłanką stosowania podatku jest zwykłe wykonywanie działalności zorganizowanej w sposób samodzielny, skierowanej na produkcję, wymianę towarów lub na świadczenie usług. Działalność wykonywana przez spółki i przez podmioty, w tym organy i instytucje państwowe, stanowi zawsze przesłankę stosowania podatku.

Artykuł 3. Podatnicy

1. Podatkowi podlegają podmioty, które wykonują jeden lub więcej rodzajów działalności, o której mowa w art. 2. Podatkowi podlegają:
  - a) spółki i podmioty, o których mowa w art. 87 ust. 1 lit. a) i b) jednolitego aktu dotyczącego podatków dochodowych, zatwierdzonego dekretem prezydenta Republiki nr 917 z dnia 22 grudnia 1986 r.;

- b) spółki jawne i komandytowe oraz spółki, które są z nimi zrównane [...], jak również osoby fizyczne wykonujące działalność gospodarczą, o której mowa w art. 51 tego aktu;
- c) osoby fizyczne, spółki cywilne oraz spółki, które są z nimi zrównane [...], które wykonują działalność i zawody wymienione w art. 49 ust. 1 tego aktu;
- d) producenci rolni uzyskujący dochody z działalności rolniczej [...]

[...]

2. Nie podlegają podatkowi:

- a) fundusze inwestycyjne [...]
- b) fundusze emerytalne [...]
- c) europejskie zrępowania interesów gospodarczych (GEIE) [...]

Artykuł 4. Podstawa opodatkowania

1. Opodatkowaniu podlega wartość produkcji netto wynikająca z działalności wykonywanej na terytorium regionu.

[...]”.

7 Artykuły 5–12 dekretu zawierają kryteria określenia owej „wartości produkcji netto”, zmieniającej się w zależności od różnych rodzajów działalności gospodarczej, której wykonywanie stanowi zdarzenie podatkowe w zakresie IRAP.

8 Artykuł 5 dekretu precyzuje, że w przypadku podmiotów, o których mowa w art. 3 ust. 1 lit.

a) i b) tego dekretu, niewykonywujących działalności bankowej, innych podmiotów i spółek finansowych oraz zakładów ubezpieczeń, podstawa opodatkowania jest określana jako różnica między sumą pozycji, które mogą zostać zakwalifikowane jako wartość produkcji, wzmiankowana w art. 2425 § 1 lit. A) włoskiego kodeksu cywilnego, a sumą pozycji możliwych do zakwalifikowania jako koszty produkcji, wzmiankowane w lit. B tego samego artykułu, z wyłączeniem niektórych z nich, w tym kosztów osobowych.

9 Artykuł 2425 włoskiego kodeksu cywilnego, zatytułowany „Pozycje rachunku wyników” stanowi:

„Rachunek wyników należy sporządzać zgodnie z poniższym schematem:

A) Wartość produkcji:

- 1) Przychody ze sprzedaży towarów i usług;
- 2) Zmiana stanu produktów w trakcie wytworzenia, półproduktów i produktów gotowych;
- 3) Zmiana stanu zleconych robót w toku;
- 4) Wzrost wartości aktywów trwałych w związku z ich wytworzeniem lub ulepszeniem;
- 5) Inne przychody i produkty, z odrębnym wskazaniem udziału działalności podstawowej.

Suma.

B) Koszty produkcji:

6) Surowce, materiały pomocnicze, materiały i towary;

7) Koszty usług;

8) Koszty korzystania ze środków osób trzecich;

9) Koszty osobowe:

a) wynagrodzenia;

b) ubezpieczenia społeczne;

c) odprawy;

d) emerytury i podobne;

e) pozostałe koszty;

10) Amortyzacja i aktualizacja wartości:

a) aktualizacja wartości trwałych aktywów niematerialnych;

b) aktualizacja wartości trwałych aktywów rzeczowych;

c) pozostała amortyzacja aktywów trwałych;

d) aktualizacja wartości zobowiązań wchodzących w skład środków obrotowych oraz kwot pieniężnych;

11) Zmiana stanu zapasów surowców, materiałów pomocniczych, materiałów i towarów;

12) Rezerwy na pokrycie ryzyka;

13) Pozostałe rezerwy;

14) Pozostałe koszty operacyjne.

Suma.

Różnica między wartością a kosztami produkcji (A-B).

[...].

10 Zgodnie z art. 14 dekretu „podatek jest należny za poszczególne okresy podatkowe, odrębny obowiązek podatkowy powstaje w każdym z tych okresów. Okres podatkowy jest określany w zależności od kryteriów ustalonych do celów podatków dochodowych”.

11 Zgodnie z art. 16 dekretu co do zasady „podatek jest obliczany przy zastosowaniu do wartości produkcji netto stawki 4,25%”. Stawka ta zmienia się w zależności od regionu, w którym przedsiębiorstwo ma swój siedzibę.

## **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

12 Banca popolare zaskarżyła do sądu krajowego decyzję Agenzia Entrate Ufficio Cremona, której odmówiono jej zwrotu IRAP wpłaconego przez nią w latach 1998 i 1999.

13 Zdaniem skarżycy, w postępowaniu przed sądem krajowym istnieje sprzeczność między dekretem a art. 33 szóstej dyrektywy.

14 Sąd krajowy przedkłada następujące uwagi:

– po pierwsze, IRAP stosuje się w sposób generalny do wszystkich transakcji handlowych polegających na produkcji lub wymianie, których przedmiotem są towary i usługi, dokonywanych w ramach zwykłej działalności wykonywanej w takim celu, to znaczy w celu prowadzenia przedsiębiorstwa lub wykonywania zawodu;

– po drugie, choć IRAP podlega innej procedurze niż podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”), to jest nakładany na wartość netto działalności produkcyjnej, a konkretnie na wartość netto „dodaną” do produktu przez producenta, a zatem IRAP jest zdaniem sądu krajowego podatkiem VAT;

– po trzecie, IRAP jest pobierany na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji;

– po czwarte, kwota pobierana tytułem IRAP w poszczególnych etapach tego cyklu, od produkcji po wprowadzenie do obrotu, jest równa stawce IRAP stosowanej do ceny sprzedaży towarów i usług w związku z wprowadzeniem do obrotu;

15 Sąd ten ma jednak wątpliwości, czy różnice między podatkiem VAT a IRAP zmieniają istotę podatku, która decyduje o ewentualnej przynależności jednego i drugiego podatku do tej samej kategorii podatkowej.

16 W tej sytuacji Commissione tributaria provinciale di Cremona postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 33 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że zakazuje on nakładania IRAP na wartość produkcji netto wynikającą ze zwykłego wykonywania działalności zorganizowanej w sposób samodzielny, skierowanej na produkcję, wymianę towarów lub świadczenie usług?”.

## **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

17 Poprzez swoje pytanie sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 33 szóstej dyrektywy sprzeciwia się utrzymywaniu obciążenia podatkowego o takich cechach, jak podatek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

18 Aby dokonać wykładni art. 33 szóstej dyrektywy, należy umieścić ten przepis w kontekście prawnym, w jakim on występuje. W tym celu użyteczne będzie, podobnie jak to miało miejsce w wyroku z dnia 8 czerwca 1999 r. w sprawach połączonych C-338/97, C-344/97 i C-390/97 Pelzl i in. (Rec. str. I-3319, pkt 13–20), przypomnieć pokrótce cele, którym służy ustanowienie wspólnego systemu podatku VAT.

19 Z motywów pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, str. 1301, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą”) wynika, że harmonizacja ustawodawstwa

dotyczy tego podatków obrotowych powinna umożliwić ustanowienie wspólnego rynku, na którym istnieje zdrowa konkurencja i którego cechy są podobne do rynku krajowego poprzez wyeliminowanie różnic w opodatkowaniu mogących naruszyć zasady konkurencji i zakłócających wymiany handlowe.

20 Wspólny system podatku VAT został ustanowiony przez drugą dyrektywę Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1967, 71, str. 1303, zwanej dalej „drugą dyrektywą”) oraz szóstą dyrektywą.

21 Wspólny system podatku VAT zasadza się, zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy, na zastosowaniu do towarów i usług, a do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany.

22 Jednakże każda transakcja będzie podlegała podatkowi VAT dopiero po odjęciu kwoty podatku VAT poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów; mechanizm odliczeń został określony w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w ten sposób, że podatnicy są uprawnieni do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązani są zapłacić, kwot podatku VAT naliczonych od towarów lub usług z tym skutkiem, że podatek ten na każdym etapie obciąża jedynie wartość dodaną i ostatecznie ponosi go konsument końcowy.

23 Dla realizacji celu, jakim są równe zasady opodatkowania tej samej czynności niezależnie od państwa członkowskiego, w którym ma ona miejsce, wspólny system podatku VAT powinien zastąpić, zgodnie z motywami drugiej dyrektywy, podatki obrotowe obowiązujące w różnych państwach członkowskich.

24 W tym duchu szósta dyrektywa pozwala w art. 33 na utrzymywanie lub wprowadzanie przez państwa członkowskie jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat nakładanych na dostawy towarów i świadczenie usług bądź na przywóz tylko wtedy, gdy nie mogą być one uznane za podatki obrotowe.

25 Aby dokonać oceny, czy dany podatek, cło lub opłata może być uznana za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 szóstej dyrektywy, należy w szczególności ustalić, czy powoduje ona zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, obciążając obrót towarów i usług oraz oddziałując na transakcje handlowe w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT.

26 Trybuna wyjaśni w tym zakresie, że za obciążającą obrót towarów i usług w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT, należy w każdym razie uznać podatki i opłaty mające zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT, nawet jeżeli nie są we wszystkich aspektach identyczne względem niego (zob. wyroki: z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-200/90 Dansk Denkavit i Poulsen Trading, Rec. str. I-2217, pkt 11 i 14 oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Rec. str. I-4777, pkt 32).

27 Natomiast art. 33 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się utrzymywaniu lub wprowadzeniu przez państwa członkowskie podatku, który nie ma zasadniczych cech charakterystycznych podatku VAT (zob. wyrok z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-130/96 Solisnor Estaleiros Navais, Rec. str. I-5053, pkt 19 i 20 oraz ww. wyrok w sprawie GIL Insurance i in., pkt 34).

28 Trybuna wyjaśni, jakie są zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT. Pomijając



kilka różnic redakcyjnych, z orzecznictwa wynika, że są cztery takie cechy: generalny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi; ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi; pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji; odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyjątkowo do wartości dodanej na tym etapie oraz że koszty obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Pelzl i in., pkt 21).

29 Dla uniknięcia wyników niezgodnych z celem, jakiemu służy wspólny system podatku VAT, tak jak został sformułowany w pkt 20–26 niniejszego wyroku, porównanie cech charakterystycznych takiego podatku jak IRAP z cechami podatku VAT powinno być dokonywane w kontekście tego celu. W tak określonych ramach należy przyjąć szczególne uwagi do wymogu, aby w każdym punkcie zagwarantowana była neutralność wspólnego systemu podatku VAT.

30 W niniejszej sprawie, odnosząc się do drugiej zasadniczej cechy charakterystycznej, należy przede wszystkim stwierdzić, że podczas gdy podatek VAT jest pobierany w związku z każdą kolejną czynnością na etapie sprzedaży, a jego kwota jest proporcjonalna do ceny dostarczonych towarów lub usług, IRAP jest – przeciwnie – podatkiem, którego podstawą jest wartość netto produkcji przedsiębiorstwa w danym okresie. Podstawa opodatkowania jest w jego przypadku w istocie równa, wynikającej z rachunku wyników, różnicy między, po pierwsze, „wartością produkcji”, a po drugie, „kosztami produkcji”, zgodnie z definicjami zawartymi w ustawodawstwie włoskim. Zawiera ona takie elementy, jak zmiana stanu zapasów, aktualizacja wartości i amortyzacja, które nie mają bezpośredniego związku z samym dostarczaniem towarów i usług. W tej sytuacji IRAP nie może być uznany za proporcjonalny do ceny dostarczonych towarów lub usług.

31 Następnie w odniesieniu do czwartej zasadniczej ceny podatku VAT należy wskazać, że istnienie różnic w zakresie metody, według której obliczane jest odliczenie zapłaconego już podatku, nie uchyla w stosunku do tego podatku zakazu z art. 33 szóstej dyrektywy, jeżeli różnice te mają raczej charakter techniczny i nie stanowią przeszkody, aby podatek ten działał w istocie w taki sam sposób, jak podatek VAT. Natomiast podatek nakładany na działalność produkcyjną w taki sposób, że nie jest pewne, iż zostanie on ostatecznie poniesiony przez konsumenta, jak to ma miejsce w przypadku podatku VAT, może nie mieścić się w zakresie art. 33 szóstej dyrektywy.

32 W niniejszym przypadku, podczas gdy dzięki mechanizmowi odliczenia podatku, przewidzianemu w art. 17–20 szóstej dyrektywy, podatek VAT obciąża wyjątkowo konsumenta i jest całkowicie neutralny dla podatników uczestniczących w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany, niezależnie od tego, ile czynności miało miejsce (wyroki: z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. str. I-5339, pkt 19, 22 i 23 oraz z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-8315, pkt 29), nie ma to miejsca w przypadku IRAP.

33 Po pierwsze bowiem, podatnik nie może dokądś określić kwoty podatku IRAP zawartego już w cenie nabycia towarów i usług. Po drugie, gdyby – celem przeniesienia ciężaru podatku należnego w związku z jego własną działalnością na następny etap procesu produkcji – podatnik mógł wyliczyć ten ciężar do swojej ceny sprzedaży, podstawa opodatkowania podatkiem IRAP zawierałaby skutek tego nie tylko wartość dodaną, lecz również sam podatek, a zatem IRAP byłby w ten sposób obliczany od kwoty wynikającej z ceny sprzedaży zawierającej antycypowaną

kwoty podatku podlegającego zapłacie.

34 W każdym razie nawet jeżeli można założyć, że podatnik IRAP, który dokonuje sprzedaży na rzecz konsumenta końcowego, uwzględnia przy ustalaniu ceny kwoty podatku zawarte w swoich kosztach ogólnych, to jednak nie wszyscy podatnicy mają możliwość przeniesienia w ten sposób – lub całkowitego przeniesienia – ciężaru podatku (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Pelzl i in., pkt 24).

35 Ze wszystkich powyższych rozważań wynika, że zgodnie z uregulowaniem dotyczącym IRAP podatek ten nie został skonstruowany tak, by być przenoszony na końcowego konsumenta w sposób charakterystyczny dla podatku VAT.

36 Wprawdzie Trybunał orzekł o niezgodności ze zharmonizowanym systemem podatku VAT opłaty, która była pobierana w formie ulicznej kwoty sprzedaży lub usług wykonanych w danym okresie, pomniejszonej o kwotę zakupów towarów i usług dokonanych w tym okresie przez przedsiębiorstwo. Trybunał stwierdził, że przedmiotowy ciężar podatkowy był podobny w zasadniczych aspektach do podatku VAT oraz że mimo różnic zachował charakter podatku obrotowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Dansk Denkavit i Poulsen Trading, pkt 14).

37 Jednak IRAP różni się w tym zakresie od podatku będącego przedmiotem tego wyroku o tyle, że ten ostatni był tak skonstruowany, by obciążać konsumenta końcowego, jak to wynika z pkt 3 tego wyroku. Podstawa opodatkowania, od której pobierany był ten podatek, była identyczna z podstawą opodatkowania wykorzystywaną do celów podatku VAT; ten pierwszy podatek pobierany był równolegle z podatkiem VAT.

38 Z powyższych rozważań wynika, że podatek o takich cechach, jak IRAP różni się od podatku VAT w sposób wykluczający możliwość zakwalifikowania go jako podatku, który może być uznany za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy.

39 W tej sytuacji na pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że art. 33 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on utrzymywaniu obciążenia podatkowego o takich cechach, jak podatek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

### **W przedmiocie kosztów**

40 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 33 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywy Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on utrzymywaniu obciążenia podatkowego o takich cechach, jak podatek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.**

Podpisy

\* Język postępowania: włoski.