OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
F.G. JACOBSA
przedstawiona w dniu 17 marca 2005 r. [1]

1. Będący przedmiotem niniejszego postępowania wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjalnego przedstawiony przez Commissione Tributaria Provinciale (sąd podatkowy dla prowincji) w Cremonie zasadza się na pytaniu, czy podatek tego rodzaju jak IRAP, będący regionalnym podatkiem od produkcji nakładanym na terenie Włoch, nie jest sprzeczny ze wspólnotowym zakazem nakładania krajowych podatków obrotowych innych niż VAT.

Uregulowania wspólnotowe

2. Istota wspólnotowego zharmonizowanego systemu podatku VAT ujęta została w art. 2 pierwszej dyrektywy VAT [2]:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem".

3. Ten system sukcesywnego nakładania podatku i sukcesywnego dokonywania odliczeń przewiduje łańcuch transakcji, w którym kwota netto płatna w stosunku do każdej transakcji stanowi określony procent wartości dodanej na tym etapie. Jeżeli łańcuch ten zamyka ostateczny etap będący konsumpcją prywatną, całkowita kwota nałożonego podatku stanowi stosowny procent ceny końcowej.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 maja 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. nr 71, str. 1301).

4. Bardziej szczegółowe uregulowania zawarte zostały w szóstej dyrektywie VAT [3].

5. Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje, podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

6. Zgodnie z art. 4 ust. 1 podatnikiem jest każda osoba wykonująca działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Zgodnie z art. 4 ust. 2 działalność gospodarcza obejmuje „wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi". Za działalność gospodarczą uznaje się również „wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych". Jednakże zgodnie z art. 4 ust. 5 „krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami".

7. W tytule X szóstej dyrektywy wymienione są liczne czynności zwolnione z podatku VAT. Artykuł 13 zawiera listę zwolnień, które znajdują zastosowanie do czynności wykonywanych na terenie kraju. Są to zasadniczo pewne rodzaje działalności wykonywanej w interesie publicznym, niektóre usługi ubezpieczeniowe i finansowe (w tym zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi) oraz niektóre czynności dotyczące nieruchomości. Artykuły 14–16 zawierają z kolei listę zwolnień w handlu międzynarodowym. Artykuł 28c [4] w tytule XVIa zawierającym przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi wprowadza zmiany do art. 16, dzięki którym postanowienia tego artykułu rozciągają się na handel wewnątrzwspólnotowy, i w tym względzie ustanawia niewielką liczbę nowych zwolnień.

8. Istota uprawnienia do dokonywania odliczeń opisana została w art. 17. Artykuł 17 ust. 2 stanowi: „O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot: a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika [...]". Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. b) wywóz ze Wspólnoty, który został zwolniony z podatku na podstawie art. 15, upoważnia do odlicze-

3 — Szósta dyrektywa 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 (Dz.U. L 145, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

4 — Wprowadzony dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1).

nia podatku naliczonego, w przeciwieństwie do zwolnionych z podatku czynności dokonywanych na terenie kraju.

9. Wreszcie art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy [5] stanowi:

„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".

10. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przepis ten zabrania państwom członkowskim nakładania lub utrzymywania w mocy podatków, ceł lub innych ciężarów o charakterze podatków obrotowych [6]. Jego zadaniem jest zapobieżenie zagrożeniu dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, jakie mogłoby powstać wskutek posunięć fiskalnych państw członkowskich mających wpływ na przepływ towarów i usług i stosowanych do czynności handlowych w podobny sposób jak podatek VAT [7]. Jest rzeczą oczywistą, że wspólny system byłby zagrożony w sytuacji, w której doszłoby do wprowadzenia przez dane państwo członkowskie podatku zasadniczo podobnego w skutkach do podatku VAT, który to podatek nie byłby poddany harmonizacji, uważanej za niezbędną do funkcjonowania rynku wewnętrznego.

11. Za tego rodzaju posunięcia należy w każdym razie uznać wprowadzenie podatków, ceł i innych opłat, jeśli mają cechy charakteryzujące podatek VAT, nawet jeśli nie są identyczne z tym podatkiem we wszystkich aspektach. Cechy te zostały w następujący sposób opisane w orzecznictwie Trybunału: VAT zasadniczo stosuje się wobec czynności odnoszących się do towarów i usług; (podatek) stanowi określony procent ceny tych towarów lub usług niezależnie od liczby wykonanych czynności; jest (on) naliczany na każdym etapie produkcji i dystrybucji; i, wreszcie, nalicza się go od wartości dodanej towarów i usług, jako że kwota podatku od danej czynności jest obliczana po odliczeniu podatku zapłaconego od czynności poprzedzającej. Z drugiej zaś strony art. 33 ust. 1 nie zabrania utrzymywania lub wprowadzania podatku,

5 — W brzmieniu zmienionym art. 1 pkt 23 przywołanej w przypisie 4 dyrektywy 91/680.

6 — Zobacz wydany ostatnio wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance, Rec. str. I-4777, pkt 31 oraz przywołane tam orzecznictwo.

7 — Zobacz wyrok z dnia 9 marca 2000 r. w sprawie C-437/97 EKW, Rec. str. I-1157, pkt 20 oraz przywołane tam orzecznictwo.

który nie przejawia żadnej z cech charakterystycznych dla VAT [8].

Uregulowania krajowe

12. Mocą dekretu ustawodawczego nr 446 z dnia 15 grudnia 1997 r. [9] Republika Włoska wprowadziła podatek — imposta regionale sulle attività produttive, znany jako IRAP — wyposażając władze regionalne w źródło dochodu pozwalające na finansowanie zadań zleconych.

13. Zasady rządzące podatkiem IRAP są złożone i zawierają wiele odesłań do innych aktów prawnych, dlatego też nie będę ich przedstawiał w szczegółach. Wydaje się jednak, że jest kwestią bezsporną, iż podstawowe cechy są takie, jak opisano poniżej.

14. Zgodnie z art. 2 i 3 dekretu ustawodawczego IRAP obciąża osoby, które w sposób ciągły wykonują jako niezależni przedsiębiorcy działalność polegającą na wytwarzaniu lub handlu towarami lub usługami. Podatek obciąża większość osób fizycznych i prawnych, nie wyłączając państwa i podmiotów prawa publicznego oraz organów administracji publicznej, zwolnione są natomiast z niego niektóre wspólne fundusze inwestycyjne, niektóre fundusze emerytalne oraz niektóre europejskie zgrupowania interesów gospodarczych.

15. Artykuł 4 ust. 1 określa podstawę opodatkowania jako wartość netto produkcji na terenie prowincji. Precyzyjna metoda określania tej wielkości różni się nieznacznie w stosunku do poszczególnych kategorii podatników, jednakże co do zasady podstawę opodatkowania w przypadku przedsiębiorstw handlowych stanowi wykazywana w rachunku zysków i strat różnica pomiędzy całkowitym przychodem z tytułu działalności (z wyłączeniem przychodu z tytułu nietypowych dla nich transakcji finansowych) a kosztami produkcji, z wyłączeniem kosztów osobowych i finansowych. W przypadku organów władzy publicznej i niekomercyjnych przedsięwzięć prywatnych podatek oblicza się zasadniczo na podstawie listy wynagrodzeń.

16. Zgodnie z art. 16 podstawowa stawka podatku wynosi 4,25% tak określonej wartości netto, która to stawka jest podwajana w odniesieniu do niektórych organów administracji publicznej i która może zostać zmniejszona lub zwiększona przez władze regionalne w granicach jednego punktu procentowego.

8 — Zobacz przywołany w przypisie 6 wyrok w sprawie GIL Insurance, pkt 32–34 i powołany powyżej wyrok w sprawie EKW, pkt 21–23 oraz orzecznictwo przywołane w obu orzeczeniach.

9 — Opublikowany w GURI nr 298 z dnia 23 grudnia 1997 r., z późniejszymi zmianami, zwany dalej „dekretem ustawodawczym".

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

17. W 1999 r. Banca Popolare di Cremona (zwany dalej „Banca Popolare") zażądał zwrotu pewnych kwot zapłaconych przezeń z tytułu IRAP w tymże roku oraz w roku poprzedzającym, twierdząc, że podatek ten jest sprzeczny z prawem z uwagi na to, że pozostaje on w sprzeczności między innymi z art. 33 szóstej dyrektywy.

18. Ważność przepisów wprowadzających IRAP poddano w wątpliwość również w innych postępowaniach wszczętych we Włoszech z uwagi na jego rzekomą sprzeczność z szeregiem przepisów włoskiej konstytucji. W wyroku z dnia 10 maja 2001 r. [10], na który zwrócił niniejszemu Trybunałowi uwagę zarówno sąd występujący z pytaniem prejudycjalnym, jak i wszystkie strony, które przedstawiły swoje uwagi, Corte Costituzionale (trybunał konstytucyjny) stwierdził, że zarzuty te są bezpodstawne.

19. W następstwie tego organy podatkowe odmówiły zwrotu kwot dochodzonych przez Banca Popolare, który to bank zaskarżył tę odmowę przed Comissione Tributaria Provinciale.

20. Zdaniem sądu krajowego:

— IRAP, podobnie jak VAT, znajduje zastosowanie do wszystkich czynności handlowych, w tym do wytwarzania i sprzedaży towarów lub świadczenia usług wykonywanych w ramach działalności handlowej lub zawodowej;

— podobnie jak w przypadku podatku VAT, podstawę opodatkowania IRAP stanowi wartość dodana przez podatnika, mimo że różnią się one co do sposobu obliczania wysokości podatku: w przypadku VAT podatek należny jest obniżany o podatek naliczony, natomiast w przypadku IRAP koszty odliczane są od przychodu;

— podobnie jak podatek VAT, IRAP nakładany jest na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, jako że obowiązek podatkowy ciąży na każdym podmiocie wytwarzającym opodatkowaną wartość dodaną;

— podobnie jak w przypadku podatku VAT, całkowita kwota IRAP płatna na poszczególnych etapach aż do ostatecznej konsumpcji odpowiada stawce IRAP stosowanej do ceny, którą płaci konsument końcowy, a zatem podatek ten jest ogólnym, proporcjonalnym podatkiem pobieranym od ceny, za którą towary lub usługi sprzedawane są konsumentowi.

10 — Wyrok w sprawie 256/2001.

21. Rozważając powyższe stwierdzenia w świetle orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 33 szóstej dyrektywy, Commissione Tributaria stoi na stanowisku, że IRAP wykazuje istotne cechy podatku VAT i w związku z tym wydaje się sprzeczny z prawem wspólnotowym. W konsekwencji sądy krajowe nie powinny go stosować.

22. Jednakże ze względu na to, że jest to nowe zagadnienie i brak jest dotychczas orzecznictwa w tej materii, Comissione Tributaria zdecydował się wystąpić najpierw do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 33 dyrektywy 77/388/EWG (w brzmieniu zmienionym dyrektywą 91/680/EWG) należy interpretować w ten sposób, że zabrania on nakładania IRAP na wartość netto produkcji pochodzącej ze stałego wykonywania niezależnie prowadzonej działalności, której celem jest wytwarzanie lub handel towarami lub świadczenie usług?".

23. Banca Popolare, rząd włoski i Komisja przedstawiły swoje uwagi na piśmie, a także przedstawiły swoje argumenty ustnie na rozprawie. Zdaniem Banca Popolare i Komisji art. 33 zabrania utrzymywania podatku o cechach takich, jakie posiada IRAP, podczas gdy rząd włoski twierdzi, że cechy te różnią się na tyle od cech podatku VAT, że zakaz ten nie dotyczy tego podatku.

Ocena

24. Strony zgadzają się co do tego, że aby być objętym zakazem przewidzianym w art. 33 szóstej dyrektywy, podatek krajowy musi wykazywać wszystkie istotne cechy, których zgodnie z orzecznictwem Trybunału jest cztery, i które odpowiadają ściśle definicji zawartej w art. 2 pierwszej dyrektywy:

— podatek ma ogólne zastosowanie do sprzedaży towarów i świadczenia usług;

— podatek musi być proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji;

— podatek nakładany jest na każdym etapie wytwarzania i dystrybucji; oraz

— podatek nakładany jest na wartość dodaną do danych towarów lub usług.

25. A zatem posiadanie przez dany podatek istotnych cech podatku VAT jest zarówno niezbędnym, jak i wystarczającym warunkiem uznania go za zakazany na podstawie art. 33 szóstej dyrektywy. Jednakże jest również kwestią bezsporną, że podatek nie przestaje być zakazany tylko dlatego, że nie jest identyczny z podatkiem VAT we wszystkich aspektach [11].

26. Dlatego też należy przeanalizować kolejno wszystkie cztery cechy, o których była mowa wyżej, by stwierdzić, czy IRAP wykazuje je przynajmniej w zasadniczo podobnej postaci. Wydaje mi się, że łatwiej będzie przeanalizować te cechy w kolejności, w jakiej wymienia je sąd krajowy, która to kolejność różni się nieco od kolejności, w jakiej cechy te często występują w orzecznictwie [12]. Dlatego też zacznę od zbadania, czy IRAP jest podatkiem o ogólnym zastosowaniu, następnie zbadam, czy nakładany jest on na wartość dodaną do towarów lub usług, a dalej, czy nakładany jest on na wszystkich etapach i wreszcie, czy jest proporcjonalny do wartości dodanej niezależnie od liczby transakcji.

27. Niewątpliwie tylko sądy włoskie władne są zdefiniować precyzyjne cechy IRAP, gdyż wiąże się to z analizą dość szczegółowych zagadnień prawa krajowego. Jednakże na podstawie opisu przedstawionego przez sąd krajowy w złożonym wniosku oraz opisu zawartego w wyroku Corte Costituzionale [13] Trybunał jest, w moim przekonaniu, władny stwierdzić, czy tego rodzaju podatek posiada istotne cechy podatku VAT.

Ogólne zastosowanie do sprzedaży towarów i świadczenia usług

28. Commissione Tributaria stwierdza, że z art. 2 dekretu ustawodawczego wynika, iż „IRAP stosuje się co do zasady do wszelkich czynności handlowych, w tym do produkcji lub handlu, dotyczących towarów i usług, a wypływających ze stałego wykonywania działalności, której są celem, to jest poprzez prowadzenie przedsiębiorstwa, działalność handlową i wykonywanie zawodu". Oznacza to bardzo ogólne zastosowanie IRAP, co podkreśla zarówno Banca Popolare, jak i Komisja.

29. Trybunał stwierdził, że podatek, który stosuje się wyłącznie do określonych katego-

11 — Zobacz orzecznictwo powołane w przypisach 6 i 7 powyżej.

12 — Zobacz pkt 11, 20 i 24 powyżej.

13 — Zobacz pkt 18 powyżej.

rii sprzedaży towarów lub świadczenia usług [14] lub który obciąża tylko niektóre kategorie podatników, nie jest podatkiem mającym ogólne zastosowanie [15]. Jednakże dany podatek wykazuje istotną cechę podatku VAT, jeśli stosuje się go zarówno do czynności handlowych opodatkowanych podatkiem VAT, jak i do innych rodzajów działalności przemysłowej lub handlowej, która nie jest tym podatkiem opodatkowana [16].

30. W mojej ocenie IRAP wykazuje omawianą cechę. Przepisy art. 2 i art. 3 dekretu ustawodawczego, które definiują czynności opodatkowane oraz osobę podatnika, są zasadniczo bardzo podobne do przepisów art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy.

31. Wydaje się, że nie przewidziano zwolnień podatkowych w stosunku do określonych kategorii towarów lub usług jako takich. Zwolnione są niektóre kategorie podatników, ale liczba i zakres zwolnień są ograniczone i zwolnienia te wydają się pokrywać co do zasady z niektórymi zwolnieniami zawartymi w szóstej dyrektywie lub z wyłączeniem niektórych czynności, które nie są opodatkowane podatkiem VAT. Zarówno w swoich uwagach na piśmie, jak i na rozprawie Banca Popolare stwierdził, że wszyscy przedsiębiorcy będący podatnikami VAT są również podatnikami podatku IRAP, a twierdzeniu temu nikt nie zaprzeczył.

32. Jednakże również w czasie rozprawy rząd włoski twierdził, że pomimo iż IRAP można opisać jako mający ogólne zastosowanie, nie stosuje się go do *sprzedaży* towarów lub *świadczenia* usług. Podatek ten obciąża wytworzone dobra, nie zaś sprzedaż towarów czy świadczenie usług. I tak na przykład przedsiębiorstwo, które w danym okresie rozliczeniowym wytworzyło 1000 pojazdów mechanicznych, lecz nie dokonało ich sprzedaży, zapłaci za ten okres podatek IRAP, lecz nie zapłaci podatku VAT. A zatem IRAP, w przeciwieństwie do VAT, jest podatkiem bezpośrednim, nie zaś pośrednim. Rząd włoski powołał się także na niektóre porozumienia wspólnotowe oraz dokumenty Komisji, w których IRAP został sklasyfikowany jako podatek bezpośredni. Banca Popolare stanowczo zaprzeczał twierdzeniu, jakoby IRAP nakładany był na towary wytworzone, lecz jeszcze niesprzedane.

33. Trybunał nie jest właściwy, by określić etap, na którym nakładany jest podatek IRAP. Jednakże, w mojej opinii, powyższe twierdzenie rządu włoskiego w żaden sposób nie wpływa na sklasyfikowanie IRAP jako podatku mającego ogólne zastosowanie do sprzedaży towarów i świadczenia usług.

14 — Wyroki z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88 Wisselink, Rec. str. 2671, pkt 20; z dnia 19 marca 1991 r. w sprawie C-109/90 Giant, Rec. str. I-1385, pkt 14; z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-208/91 Beaulande, Rec. str. I-6709, pkt 16; z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-347/95 UCAL, Rec. str. I-4911, pkt 36; z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-28/96 Fricarnes, Rec. str. I-4939, pkt 40; z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-130/96 Solisnor-Estaleiros Navais, Rec. str. I-5053, pkt 17; przywołany w przypisie 7 wyrok w sprawie EKW, pkt 24; wyrok z dnia 19 września 2002 r. w sprawie C-101/00 Tulliasamies, Rec. str. I-7487, pkt 101; przywołany w przypisie 6 wyrok w sprawie GIL Insurance, pkt 33.

15 — Wyrok z dnia 7 maja 1992 r. w sprawie C-347/90 Bozzi, Rec. str. I-2947, pkt 14.

16 — Wyrok z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-200/90 Dansk Denkavit, Rec. str. 2217, pkt 15.

34. Sklasyfikowanie podatku jako „bezpośredniego" lub „pośredniego" nie jest ani zawsze łatwe, ani nawet z wielu względów istotne. W niniejszej sprawie nie jest istotne, czy IRAP należy sklasyfikować jako podatek bezpośredni, czy pośredni, lecz czy posiada on te same istotne cechy co podatek VAT.

35. Jednakże zgodnie z powszechnie przyjętym kryterium rozróżnienia podatków bezpośrednich i pośrednich pierwszy z nich obciąża należący do danej osoby (fizycznej lub prawnej) majątek lub dochód, bez możliwości przeniesienia ciężaru tego podatku na inną osobę, podczas gdy drugi z nich nakładany jest na ponoszone wydatki lub konsumpcję, zaś ciężar tego podatku może być — i zwykle jest — przenoszony na konsumenta końcowego, który ponosi ostateczny koszt tego podatku. W świetle powyższego wydaje mi się, że mechanizm opisany przez rząd włoski jest mechanizmem podatku pośredniego, którego ciężar spoczywa zasadniczo na konsumencie końcowym.

36. W swoim wyroku Corte Costituzionale stwierdza, że IRAP „nie jest nakładany na osobisty dochód podatnika, lecz na wartość dodaną wytworzoną w wyniku niezależnie wykonywanej działalności". Odrzucając niektóre twierdzenia, jakoby podatek nakładany był wyłącznie na „potencjał podatkowy", stwierdza on, że podstawą opodatkowania podatkiem IRAP jest „wartość dodana wytwarzana w wyniku niezależnie wykonywanej działalności" [17].

37. A zatem chociaż IRAP może zostać nałożony zanim dojdzie do faktycznej sprzedaży towarów, nie oznacza to, że nie obciąża on późniejszej sprzedaży, jak gdyby nakładany był właśnie w tym momencie, co wywołuje dokładnie takie same skutki, jak obciążenie podatkiem VAT.

38. Z drugiej strony wydaje się, że IRAP może mieć pod pewnymi względami nawet szersze zastosowanie niż VAT. Władze krajowe i regionalne na przykład nie są zwolnione z tego podatku tak jak są zwolnione z VAT zgodnie z art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy. Ponadto podatek ten obciąża eksport bez możliwości uzyskania zwrotu, odmiennie niż w przypadku regulacji dotyczącej podatku VAT zawartej w art. 15 i 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy.

39. Jednakże z treści wyroku w sprawie Dansk Denkavit [18] wynika, że w sytuacji, w której podatek ma co do zasady ten sam zakres zastosowania co podatek VAT, okoliczność, że obowiązek podatkowy w zakresie tego podatku występuje również w sytuacjach, w których nie mamy do czynienia z obowiązkiem podatkowym w zakresie pod-

17 — Zobacz pkt 18 powyżej, pkt 6 i 10.1 uzasadnienia wyroku.
18 — Powołany w przypisie 16.

atku VAT, nie umniejsza jego podobieństwa do podatku VAT na potrzeby jego oceny zgodnie z art. 33 szóstej dyrektywy. Dlatego też jedynie gdyby zakres jego stosowania był znacząco węższy niż zakres stosowania podatku VAT, można byłoby stwierdzić, że podatkowi temu brakuje jednej z istotnych cech, jaką jest ogólne zastosowanie.

40. Z wymienionej wyżej zasady wynika również — co należy mieć na uwadze przy dokonywaniu oceny natury danego podatku w odniesieniu do VAT — że jeśli IRAP znajduje zastosowanie w sytuacjach niepowodujących obowiązku zapłaty podatku VAT, jakakolwiek różnica pomiędzy podstawą opodatkowania (tym podatkiem) w tych sytuacjach a podstawą opodatkowania podatkiem VAT nie ma żadnego znaczenia.

Obciążenie podatkiem wartości dodanej do sprzedawanych towarów lub świadczonych usług

41. Bezsporne jest, że sposób naliczania podatku IRAP różni się od sposobu naliczania podatku VAT.

42. Sąd krajowy stwierdza: „W przypadku podatku VAT część wartości dodanej wytworzona przez danego producenta jest mierzona i opodatkowywana poprzez mechanizm odliczania podatku od podatku (podatek naliczony płatny od zakupów odliczany jest od podatku należnego płatnego od sprzedaży). W przypadku IRAP wielkość ta jest obliczana i opodatkowywana, ogólnie rzecz ujmując, poprzez odliczenie kosztu nabycia »zbywanego towaru« od przychodu ze »sprzedaży«".

43. Dalej sąd ten stwierdza jednak, że wyniki otrzymywane przy zastosowaniu tych dwóch mechanizmów „są do siebie podobne jak dwie krople wody".

44. W każdym razie należy ustalić, czy IRAP nakładany jest na wartość dodaną towarów i usług. Nie jest natomiast istotne, czy nalicza się go w ten sam sposób co podatek VAT. Można w tym miejscu przypomnieć, że Corte Costituzionale stwierdził, iż IRAP jest podatkiem od wartości dodanej [19].

45. Wartość dodana może być definiowana na różne sposoby, spośród których każdy jest równie dobry, zaś — jak podkreśla Trybunał — dany podatek nie musi być identyczny z podatkiem VAT pod każdym względem, by obejmował go zakaz wynikający z art. 33 szóstej dyrektywy.

46. Z akt niniejszej sprawy wynika, że podstawą opodatkowania w przypadku podatku IRAP jest zasadniczo różnica pomiędzy przychodem a kosztami (z wyłączeniem wynagrodzeń i niektórych kosztów finanso-

19 — Zobacz pkt 18 powyżej.

wych) związanymi z wytwórczą działalnością podatnika w danym okresie. Można to bez wątpienia traktować jako jeden, choć nie jedyny, sposób określania wartości dodanej przez podatnika do zbywanych przezeń towarów i świadczonych przezeń usług.

47. Podatek VAT z kolei jest teoretycznie nakładany na pełną wartość każdej podlegającej opodatkowaniu sprzedaży towaru lub usługi, a jego wysokość pomniejszana jest o wartość podatku już zapłaconego od wartości składników tej sprzedaży (tutaj też wyłącza się koszt wynagrodzeń i niektóre koszty finansowe, które objęte są zwolnieniem). W praktyce jednak sumuje się podatek należny od sprzedaży dokonanej w danym okresie rozliczeniowym (za okres nieprzekraczający jednego roku) oraz sumuje się podatek naliczony od kosztu wszystkich składników nabytych w tym okresie rozliczeniowym i odejmuje się go od podatku należnego [20].

48. Dlatego też pomiędzy omawianymi dwoma podatkami istnieje niewielka różnica, która jest jeszcze mniejsza, jeśli chodzi o wywoływane przez nie skutki, mimo że VAT postrzegany jest jako podatek obliczany na poziomie każdej transakcji. Zaś istnienie wspomnianych przez sąd krajowy „niewielkich różnic rachunkowych o nieistotnych skutkach" nie jest, w moim przekonaniu, wystarczające, by zniwelować istotne podobieństwo, jeśli zakaz istnienia ceł lub opłat zbliżonych do podatku VAT ma w ogóle mieć jakąkolwiek skuteczność.

49. W sprawie Dansk Denkavit [21] Trybunał stwierdził, że sprzeczny z art. 33 szóstej dyrektywy jest podatek, który nakładany jest jako pewien procent „całkowitej dokonanej sprzedaży i całości usług świadczonych przez przedsiębiorstwo w danym okresie pomniejszony o wartość zakupu towarów i usług dokonanego przez to przedsiębiorstwo w tymże okresie". Powyższy opis mechanizmu poboru podatku jest wyraźnie bardzo zbliżony do mechanizmu naliczania podatku IRAP.

50. Rząd włoski wskazuje jednak na pewną różnicę, która może się okazać istotna. Z uwagi na to, że w systemie podatku VAT podatnik może odliczyć podatek naliczony z chwilą, w której zostaje nim obciążony, niezależnie od kwoty podatku należnego za ten sam okres rozliczeniowy, mogą występować — i w praktyce występują — sytuacje, w których to organy podatkowe przekazują w danym okresie określone kwoty na rzecz podatnika, a nie odwrotnie. W przypadku IRAP sytuacja taka jest niemożliwa, albo-

20 — Zobacz art. 28 h szóstej dyrektywy, który zastąpił art. 22 dotyczący obowiązków osób zobowiązanych do zapłaty podatku w ramach systemu wewnętrznego, w szczególności ust. 4–6 tego artykułu, które wyraźnie przewidują gromadzenie danych i dokonywanie obliczeń za każdy odnośny okres podatkowy.

21 — Zobacz przypis 16.

wiem jeśli w danym okresie rozliczeniowym wydatki przekraczają wpływy, podatek wynosi po prostu zero.

51. Prawdą jest, że uprawnienie do dokonywania odliczeń jest wyrazem podstawowej zasady, zgodnie z którą VAT powinien być zupełnie neutralny, jeśli chodzi o wszelką opodatkowaną działalność gospodarczą danego przedsiębiorstwa, która to zasada stanowi istotną cześć systemu podatku VAT.

52. Jednakże okoliczność, iż inny podatek nie korzysta z tego rodzaju mechanizmu i w związku z tym nie jest równie neutralny finansowo, nie ma żadnego znaczenia przy udzielaniu odpowiedzi na pytanie, czy podatek ten nakładany jest na wartość dodaną przez danego podatnika.

53. W tym względzie można ponownie nawiązać do stanowiska, jakie zajął Trybunał w sprawie Dansk Denkavit [22], i stwierdzić ogólnie, że podatek nie traci istotnych cech podatku VAT tylko dlatego, że ma on szersze zastosowanie, lub dlatego, że posiada inne dodatkowe cechy. Tym, co raczej ma znaczenie, jest ewentualnie stopień, w jakim brakuje mu jednej z tych istotnych cech.

22 — Zobacz pkt 29 i 39 powyżej.

54. Reasumując, należy stwierdzić, że zarówno VAT, jak i IRAP nakładane są na wartość dodaną do towarów i usług. Nie zmienia tego fakt, że w przeciwieństwie do VAT IRAP nie podlega „zwrotowi" w sytuacjach, w których wyjątkowo wartość została pomniejszona, a nie dodana. Jednakże z samej istoty działalności gospodarczej wynika, że przypadki takie są rzadkie.

Naliczanie podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji

55. Mimo że Trybunał mówi o naliczaniu podatku na każdym „etapie" procesu produkcji i dystrybucji, z art. 2 pierwszej dyrektywy wynika wyraźnie, że chodzi faktycznie o naliczanie podatku na etapie każdej transakcji w ramach tego procesu. Sprzeczne z naturą podatku obrotowego jest naliczanie go na etapach, które są wyłącznie czynnościami wewnętrznymi w stosunku do prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. VAT nie jest w takich sytuacjach naliczany.

56. Artykuł 2 dekretu ustawodawczego stanowi, że kryterium opodatkowania podatkiem IRAP jest „stałe wykonywanie niezależnie prowadzonej działalności, której celem jest produkcja lub sprzedaż towarów lub świadczenie usług", zaś art. 4 ust. 1 tego dekretu stanowi, że podatek stosuje się do wartości produkcji netto związanej z działalnością prowadzoną na terenie danego regionu.

57. W tym względzie Comissione Tributaria stwierdza, że „IRAP nakładany jest na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, jako że każdy przedsiębiorca zaangażowany w którykolwiek z etapów tego cyklu, wytwarzający opodatkowaną wartość dodaną, jest w świetle prawa uważany za osobę, na której ciąży obowiązek podatkowy".

58. A zatem IRAP wydaje się być skonstruowany według tego samego wzorca co VAT. Nakładany jest na transakcje tych wszystkich podmiotów, które prowadzą podlegającą opodatkowaniu działalność, a zatem jeśli z towarów lub usług jednego przedsiębiorstwa korzysta inne przedsiębiorstwo dla celów sprzedaży przezeń towarów lub świadczenia usług, z których to towarów lub usług korzysta z kolei trzecie przedsiębiorstwo, które dokonuje sprzedaży na rzecz konsumentów końcowych, podatek nałożony będzie na każdym etapie tego procesu. Również w tym przypadku obciążenie ma charakter raczej globalny niż odnoszący się do poszczególnych transakcji, lecz nie ulega wątpliwości, że podatek stosuje się na każdym etapie, aż do etapu sprzedaży detalicznej i łącznie z nim, podobnie jak ujmują to przepisy pierwszej dyrektywy.

Proporcjonalność do ceny towarów i usług niezależnie od liczby transakcji

59. Sąd występujący z wnioskiem o udzielenie odpowiedzi na pytanie prejudycjalne stwierdza, że „kwota podatku IRAP pobranego na różnych etapach cyklu, począwszy od wytworzenia, aż do sprzedaży konsumentowi końcowemu, równa się stawce IRAP stosowanej do ceny sprzedaży towarów i usług, którą zapłacić ma konsument końcowy. A zatem pomimo podziału podstawy opodatkowania IRAP działa jako ogólny i proporcjonalny podatek od ceny, za którą konsument może nabyć dane towary lub usługi".

60. IRAP nakładany jest w jednej z dwóch stawek wyrażonych jako określony procent podstawy opodatkowania, które to stawki zawarte zostały w dekrecie ustawodawczym. Władze regionalne mogą modyfikować wysokość tych stawek w określonych przepisami granicach [23]. Skoro podstawą opodatkowania jest zasadniczo wartość dodana przez podatnika do sprzedawanych przezeń towarów lub usług, jest ona w związku z tym proporcjonalna do tej wartości.

61. Jednakże globalny charakter podatku IRAP niewątpliwie pozwala podmiotom ekonomicznym na większą elastyczność niż w przypadku VAT. Mogą one zmieniać sposób przekazania ciężaru podatku na swoich klientów lub mogą zdecydować nawet o nieprzekazywaniu tego ciężaru, podczas gdy VAT musi być naliczany wg odpowiedniej stawki od każdej poszczególnej sprzedaży.

23 — Zobacz pkt 16 powyżej.

62. A zatem o ile system podatku VAT wymaga, by kwota podatku stanowiła określony procent ceny za każdą sprzedaż towarów lub usług i w związku z tym, przynajmniej z księgowego punktu widzenia, jest on ściśle „proporcjonalny, niezależnie od liczby transakcji", o tyle nie do końca ma to miejsce w przypadku podatku IRAP, którego wysokość, stanowiąca określony procent ceny danej sprzedaży, może podlegać znacznym wahaniom lub może być nawet niemożliwa do ustalenia.

63. Jednak w mojej opinii kwestia ta nie ma wielkiego znaczenia dla całościowej oceny sytuacji.

64. Po pierwsze, mając na względzie realia ekonomiczne, należy stwierdzić, że ciężar podatku nakładanego na każdym etapie łańcucha sprzedaży będzie co do zasady przekazywany na kolejne, niższe ogniwa.

65. Wyjątkowo i w krótkim okresie niektóre podmioty gospodarcze mogą z różnych powodów zdecydować się na poniesienie ciężaru podatku IRAP i nieprzerzucanie go na swoich konsumentów, jednak w długim okresie prawdopodobnie marże każdego z podmiotów dostosowane zostaną do rynku, a ciężar podatku ostatecznie spocznie na podmiocie znajdującym się na końcu łańcucha.

66. Po drugie, dokładnie taka sama możliwość — z ekonomicznego punktu widzenia — istnieje również w przypadku podatku VAT. Nie ma większej lub wręcz żadnej praktycznej czy ekonomicznej różnicy dla obydwu stron transakcji pomiędzy sytuacją, w której dany przedsiębiorca podejmuje decyzję o „przyjęciu na siebie" ciężaru podatku, a sytuacją, w której zmniejsza on swoją marżę zysku — lub, co jest być może bardziej prawdopodobne — dokonuje redystrybucji swoich marż zysku pomiędzy różne kategorie sprzedaży w odpowiedzi na działania konkurencji. Żadna z powyższych sytuacji nie wpływa na pobór podatku, który cały czas stanowi stały procent ceny sprzedaży.

67. Pod tym względem Corte Costituzionale w wyroku z dnia 10 maja 2001 r. stwierdził, że „ekonomiczny ciężar podatku może być w rzeczywistości przerzucany na inne podmioty w cenie wytwarzanych towarów lub usług zgodnie z przepisami obowiązującymi na danym rynku lub też może on być odzyskiwany w całości lub części za pomocą odpowiednich posunięć organizacyjnych".

68. W wyroku w sprawie Careda [24] Trybunał stwierdził, że „by móc być uznanym za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 szóstej dyrektywy, dany podatek musi

24 — Wyrok z dnia 26 czerwca 1997 r. w sprawach połączonych C-370/95, C-371/95 i C-372/95 Careda, Rec. str. I-3721, pkt 15, 18 i 26.

nadawać się do przerzucenia go na konsumenta" [25], lecz nie jest konieczne, by przepisy krajowe w sposób wyraźny przewidywały możliwość przerzucenia podatku, ani też przerzucenie takie nie musi być stwierdzone fakturą lub dokumentem równorzędnym.

69. Jeśli dane państwo członkowskie wprowadziłoby podatek będący zasadniczo podatkiem od wartości dodanej, lecz uniknęło zakazu wynikającego z art. 33 szóstej dyrektywy poprzez zapewnienie, że kwota podatku *nie musi* stanowić stałego procentu ceny każdej poszczególnej sprzedaży towarów lub usług, okazałoby się, że zakaz ten jest martwą regulacją, a wynikającą z potrzeb rynku wewnętrznego harmonizację można byłoby obejść [26].

Wniosek co do zgodności IRAP z prawem wspólnotowym

70. Z przedstawionych wyżej względów dochodzę do przekonania, że taki podatek jak IRAP posiada istotne cechy podatku VAT i objęty jest zakazem przewidzianym w art. 33 szóstej dyrektywy.

71. Jednakże należy rozważyć, jakie są konkretne następstwa takiego stwierdzenia.

Możliwość ograniczenia w czasie skuteczności wyroku

72. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem osoby fizyczne i prawne uprawnione są do uzyskania zwrotu ciężarów pieniężnych nałożonych na nie przez państwo członkowskie z naruszeniem prawa wspólnotowego [27]. Wydaje się, że gdyby IRAP uznany został za sprzeczny z prawem wspólnotowym, to zgodnie z włoskimi przepisami proceduralnymi uprawnienie do żądania zwrotu wpłaconego podatku obejmowałoby okres 48 miesięcy.

73. W czasie rozprawy rząd włoski stwierdził, że wysokość zgromadzonych kwot, z których finansowana była działalność władz regionalnych w tym okresie, przekracza 120 miliardów EUR. Dlatego też, mając na względzie tak poważne konsekwencje, zażądał on, by w razie stwierdzenia, że IRAP jest sprzeczny z art. 33 szóstej dyrektywy, Trybunał ograniczył skuteczność wydanego wyroku w czasie, jak to miało miejsce na przykład w sprawie EKW [28].

25 — Punkt 15, podkreślenie autora niniejszego tekstu.

26 — Zobacz pkt 10 powyżej.

27 — Zobacz wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. str. I-6325, pkt 30, jako jeden z ostatnich przykładów odnoszących się do wcześniejszego orzecznictwa.

28 — Powoływanej w przypisie 7, pkt 55-60.

74. Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że dokonywana przezeń wykładnia danego przepisu prawa wspólnotowego wyjaśnia i precyzuje znaczenie i zakres obowiązywania tego przepisu, tak jak powinien on być rozumiany i stosowany od momentu jego wejścia w życie.

75. Jednakże w wyjątkowych sytuacjach, mając na względzie potrzebę zapewnienia pewności prawa, Trybunał może ograniczyć wobec stron skuteczność wyroku, w którym zakwestionowane zostały stosunki prawne nawiązane w przeszłości w dobrej wierze. Zanim tego dokona, obowiązany jest zbadać, czy spełnione zostały dwa zasadnicze kryteria, a mianowicie kryterium dobrej wiary zainteresowanych podmiotów oraz ryzyko wystąpienia poważnych trudności [29].

76. Odnośnie do dobrej wiary Trybunał zwraca w szczególności uwagę na stanowisko zajęte przez Komisję w odniesieniu do prawodawstwa danego państwa członkowskiego. Trybunał uznał na przykład, że państwo członkowskie może działać w zaufaniu do postępowania Komisji, która nie wszczęła przeciwko niemu procedury z tytułu naruszenia prawa wspólnotowego.

77. W niniejszej sprawie rząd włoski powołuje się na to, że Komisja została przezeń powiadomiona o projekcie przedmiotowej regulacji (w tym czasie podatek nazwany został „IREP"), a w odpowiedzi z dnia 10 marca 1997 r., przedstawionej przez Włochy wraz z innymi dokumentami na rozprawie, dyrektor generalny odpowiedzialny za cła i podatki pośrednie napisał: „Jeśli chodzi o [...] IREP, to po dokonaniu dokładnej analizy przedstawionej dokumentacji stwierdzam, że w obecnym kształcie projekt nowego podatku nie wydaje się sprzeczny z uregulowaniami znajdującymi zastosowanie w kwestii podatku od wartości dodanej. Niemniej jednak zastrzegam sobie prawo do ponownego zbadania go w świetle ewentualnych poprawek lub przepisów wykonawczych, które zostaną przyjęte".

78. W świetle powołanego powyżej pisma i wobec braku jakiejkolwiek późniejszej reakcji krytycznej ze strony Komisji rząd włoski jest zdania, że miał prawo uznać, iż przedmiotowy podatek nie jest sprzeczny z prawem wspólnotowym. Przedstawiciel Komisji w czasie rozprawy twierdził natomiast, że pismo to zawierało jedynie tymczasową ocenę służb Komisji i że nie doszło do zajęcia ostatecznego stanowiska przez samą Komisję. Sekretariat Trybunału następnie przesłał Komisji dokumenty przedstawione na rozprawie w celu poczynienia ewentualnych uwag, lecz Komisja nic już w tym względzie nie dodała.

79. Jeśli chodzi o ryzyko wystąpienia poważnych trudności, rząd włoski wskazuje na

29 — Zobacz wydany ostatnio wyrok z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, pkt 66–69.

potencjalnie bardzo wysokie kwoty, które wchodziłyby w grę w razie żądania zwrotu podatku, który jest obecnie głównym — jeśli nie jedynym — źródłem dochodu dla regionów, oraz katastrofalny wpływ, jaki uwzględnienie tych żądań miałoby na system finansowania regionów.

80. Moim zdaniem istnieją poważne argumenty przemawiające za ograniczeniem w czasie skutków uznania, że IRAP jest sprzeczny z prawem wspólnotowym. Nie przekonuje mnie stanowisko Komisji dotyczące tego, jaką wagę należy nadać pismu z dnia 10 marca 1997 r. Pismo to zredagowane zostało mało konkretnie, a podpisał je uprawniony do tego dyrektor generalny. Poza tym w następstwie tego pisma Komisja nie podjęła żadnych działań. Nadto ryzyko wystąpienia poważnych trudności wydaje się realne. Dostosowując słowa wyroku w sprawie EKW [30] do stanu faktycznego zaistniałego w niniejszej sprawie, należy stwierdzić, że wyrok, którego skutki nie byłyby ograniczone w czasie, mógłby „wywołać retroaktywnie chaos w systemie finansowania regionów włoskich".

81. Nasuwa się jednak pytanie o datę, jaką należałoby przyjąć jako formalną granicę czasową.

82. W wyroku w sprawie EKW, zgodnie z utrwaloną praktyką stosowaną dotychczas w takich przypadkach, Trybunał wykluczył możliwość powoływania się na wydany przezeń wyrok w sprawach o zwrot podatku zapłaconego lub podlegającego zapłacie „przed dniem wydania niniejszego orzeczenia, z wyjątkiem sytuacji, gdy przed tą datą doszło do wszczęcia postępowania o zwrot lub też wystąpiono z równoważnym żądaniem administracyjnym".

83. Jednakże później okazało się, że wszystkie zainteresowane władze regionalne występujące w tej sprawie dokonały zmiany ordynacji podatkowych poprzez wprowadzenie przepisów, które znacząco ograniczyły możliwość uwzględnienia takiego żądania, nawet w przypadku osób, które już zdążyły wszcząć takie postępowanie. W każdym przypadku zmiany te zostały wprowadzone po przedstawieniu opinii w sprawie EKW i z jednym tylko wyjątkiem wszystkie zostały wprowadzone przed wydaniem wyroku [31].

84. W niniejszej sprawie mamy do czynienia z innym problemem. Na podstawie lektury prasy włoskiej można odnieść wrażenie, że antycypując treść wyroku, który ma zapaść w niniejszej sprawie, wielu przedsiębiorców włoskich stara się lub jest zachęcanych do starania się o zwrot kwot wpłaconych tytułem podatku IRAP.

85. Dlatego też, mając na uwadze przeróżne taktyki, które zastosowane zostały lub dopiero będą zastosowane w związku

30 — Punkt 59.

31 — Zobacz wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World, Rec. str. I-11365, pkt 11 i nast.

z wyrokiem, który Trybunał ma wydać w niniejszej sprawie, a także mając na względzie niebezpieczeństwo wystąpienia bardzo poważnego zakłócenia w systemie finansowania regionów — przy czym nie istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia w długim okresie korzyści dla podatników, jako że wszelkie niedobory w funduszach będą prawdopodobnie musiały być pokryte z innych podatków — może się okazać słuszne zajęcie innego stanowiska niż to, które zaprezentowane zostało przez Trybunał w wyroku w sprawie EKW i innych wyrokach.

86. Stanowisko takie może zainspirować stanowisko zajmowane często przez niemiecki sąd konstytucyjny, który orzeka o sprzeczności danych przepisów z ustawą zasadniczą z zastrzeżeniem skuteczności wyroku od określonego momentu w przyszłości, do którego to czasu jednostki nie mogą powoływać się na tę sprzeczność przy dochodzeniu roszczeń od państwa. Data ustalana jest w taki sposób, by prawodawca miał wystarczająco dużo czasu na wydanie nowych przepisów.

87. Zajęcie przez niniejszy Trybunał takiego stanowiska byłoby znaczącą innowacją w stosunku do dotychczas prezentowanego. Jednak innowacje takie zdarzały się już w przeszłości. Innowacją było na przykład ograniczenie w wyroku wydanym przez Trybunał w 1976 r. w sprawie Defrenne[32] retroaktywnego skutku dokonanej przezeń wykładni artykułu traktatu. Dalsze innowacje miały miejsce w roku 1980, kiedy to w wyroku w sprawie Providence Agricole de la Champagne[33] Trybunał w orzeczeniu prejudycjalnym zastosował per analogiam akapit drugi przepisu zawartego obecnie w art. 231 WE, ograniczając retroaktywny skutek stwierdzenia, że niektóre rozporządzenia Komisji są nieważne, oraz w roku 1988, kiedy to w sprawie van Landschoot[34] poszedł o krok dalej, pozostawiając w mocy nieważny przepis wspólnotowy do czasu zastąpienia go ważnym przepisem.

88. W niniejszej sprawie jednak Trybunał może mieć trudność w orzeczeniu o zastosowaniu odpowiedniego ograniczenia w czasie skuteczności wyroku, zwłaszcza że odejście od dotychczas zajmowanego przez Trybunał stanowiska nie było ani dyskutowane w toku postępowania, ani nie było przedmiotem żądania rządu włoskiego. Mając na względzie trudności w ustaleniu odpowiedniego ograniczenia, Trybunał może zechcieć otworzyć na nowo procedurę ustną, by wysłuchać stanowisk w tej sprawie.

32 — Wyrok z dnia 8 kwietnia 1976 r. w sprawie 43/75 Defrenne, Rec. str. 455, pkt 69–75.

33 — Wyrok z dnia 15 października 1980 r. w sprawie 4/79 Providence Agricole de la Champagne, Rec. str. 2823, pkt 42–46 oraz dwa inne podobne wyroki wydane w tym samym dniu: w sprawie 109/79 Maïseries de Beauce, Rec. str. 2883, pkt 42–46 oraz w sprawie 145/79 Roquette Frères, Rec. str. 2917, pkt 50–52.

34 — Wyrok z dnia 29 czerwca 1988 r. w sprawie 300/86 Van Landschoot, Rec. str. 3443, pkt 22–24.

Wnioski

89. W związku z tym, co zostało przedstawione powyżej, odpowiedź na pytanie zadane przez Commissione Tributaria powinna, moim zdaniem, brzmieć następująco:

Krajowy podatek taki jak imposta regionale sulle attività produttive, który:

— obciąża wszystkie osoby fizyczne i prawne, które stale wykonują działalność polegającą na wytwarzaniu lub sprzedaży towarów bądź na świadczeniu usług,

— nakładany jest na różnicę pomiędzy przychodem a kosztami prowadzenia działalności opodatkowanej,

— stosowany jest w odniesieniu do każdego etapu procesu produkcji i dystrybucji odpowiadającego jednej sprzedaży lub wielu sprzedażom towarów lub usług dokonanych przez podatnika oraz

— na każdym z tych etapów nakłada ciężar, który jest globalnie proporcjonalny do ceny sprzedaży tych towarów lub usług,

należy uznać za podatek obrotowy, którego wprowadzanie zabronione jest przez art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy.

90. Jednakże skuteczność orzeczenia, które zapadnie w niniejszej sprawie, wobec tych, którzy będą chcieli się na nie powoływać, powinna być ograniczona w czasie poprzez wskazanie konkretnej daty ustalonej przez Trybunał.