

Zaak C-475/03

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

tegen

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

(verzoek van de Commissione tributaria provinciale di Cremona om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 33, lid 1 – Verbod op heffing van andere nationale belastingen die karakter van omzetbelasting bezitten – Begrip ‚omzetbelasting‘ – Italiaanse regionale belasting op productieve activiteiten”

Conclusie van advocaat-generaal F. G. Jacobs van 17 maart 2005

Conclusie van advocaat-generaal C. Stix-Hackl van 14 maart 2006

Arrest van het Hof (Grote kamer) van 3 oktober 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Verbod op heffing van andere nationale belastingen die karakter van omzetbelasting bezitten

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 33, lid 1)

Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680, staat niet in de weg aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de Italiaanse regionale belasting op productieve activiteiten. Een dergelijke heffing verschilt namelijk zodanig van de belasting over de toegevoegde waarde dat zij niet kan worden aangemerkt als een belasting met het karakter van een omzetbelasting in de zin van artikel 33, lid 1, van de richtlijn, aangezien zij niet kan worden geacht evenredig te zijn aan de prijs van de geleverde goederen of diensten, en zij niet bedoeld is om op de eindverbruiker te worden afgewenteld op een wijze die kenmerkend is voor de belasting over de toegevoegde waarde.

(cf. punten 30, 35, 38-39 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

3 oktober 2006 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 33, lid 1 – Verbod op heffing van andere nationale belastingen die karakter van omzetbelasting bezitten – Begrip ‚omzetbelasting‘ – Italiaanse regionale belasting op productieve activiteiten”

In zaak C-475/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Commissione tributaria provinciale di Cremona (Italië) bij beslissing van 9 oktober 2003, ingekomen bij het Hof op 17 november 2003, in de procedure

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

tegen

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schieman en J. Makarczyk, kamerpresidenten, N. Colneric (rapporteur), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász en G. Arestis, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs, vervolgens C. Stix-Hackl,

griffier: K. Sztranc, administrateur, vervolgens H. von Holstein, adjunct-griffier, en L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 november 2004,

gelet op de opmerkingen van:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, vertegenwoordigd door R. Tieghi, avvocato,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gehoord de conclusie van advocaat-generaal Jacobs ter terechtzitting van 17 maart 2005,

gezien de beschikking tot heropening van de mondelinge behandeling van 21 oktober 2005 en na de terechtzitting op 14 december 2005,

gelet op de opmerkingen van:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, vertegenwoordigd door R. Tieghi en R. Esposito, avvocati,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Wimmer als gemachtigde,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door T. Božek als gemachtigde,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door R. Stotz en U. Forsthoff als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door N. Díaz Abad als gemachtigde,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues als gemachtigde,
- Ierland, vertegenwoordigd door J. O'Reilly, SC, en P. McCann, BL,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door A. Müller en R. Somssich als gemachtigden,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. de Grave als gemachtigde,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi als gemachtigde,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, A. Seiça Neves en R. Lares als gemachtigden,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door E. Bygglin als gemachtigde,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door K. Norman en A. Kruse als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door E. O'Neill als gemachtigde, bijgestaan door D. Anderson, QC, en T. Ward, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gehoord de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl ter terechtzitting van 14 maart 2006,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB L 376, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (hierna: „Banca popolare”) en Agenzia Entrate Ufficio Cremona betreffende de heffing van een regionale belasting op productieve activiteiten.

Toepasselijke bepalingen

De gemeenschapsregeling

3 Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.”

4 De oorspronkelijke versie van de Zesde richtlijn bevatte reeds een artikel 33 dat in wezen identiek was aan deze bepaling.

De nationale regeling

5 De regionale belasting op productieve activiteiten (imposta regionale sulle attività produttive; hierna: „IRAP”) is ingesteld bij wetsbesluit nr. 446 van 15 december 1997 (gewone bijlage bij GURI nr. 298 van 23 december 1997; hierna: „wetsbesluit”).

6 De artikelen 1 tot en met 4 van dat wetsbesluit bepalen:

„Artikel 1. Instelling van de belasting

1. Er wordt een regionale belasting ingesteld op productieve activiteiten die worden verricht op het grondgebied van de regio's.
2. De belasting is een zakelijke belasting en kan niet worden afgetrokken voor de inkomstenbelasting.

Artikel 2. Voorwaarde voor de belastingheffing

1. De belasting wordt geheven over de gewoonlijke uitoefening van een zelfstandige activiteit, die gericht is op de productie van of de handel in goederen of op het verrichten van diensten. De door vennootschappen en lichamen, waaronder de organen en administratieve autoriteiten van de Staat, uitgeoefende activiteit is in elk geval onderworpen aan de belastingheffing.

Artikel 3. Belastingplichtigen

1. De belasting wordt verschuldigd door de marktdeelnemers die één of meer van de in artikel 2 bedoelde activiteiten uitoefenen. De belasting wordt derhalve verschuldigd door:
 - a) de vennootschappen en lichamen bedoeld in artikel 87, lid 1, sub a en b, van de gecoördineerde tekst betreffende de inkomstenbelasting, goedgekeurd bij besluit van de president van de Republiek nr. 917 van 22 december 1986;
 - b) vennootschappen onder firma, commanditaire vennootschappen en daarmee gelijkgestelde vennootschappen [...] alsmede natuurlijke personen die de in artikel 51 van die gecoördineerde tekst genoemde handelsactiviteiten uitoefenen;
 - c) natuurlijke personen, maatschappen en daarmee gelijkgestelden [...] die de in artikel 49, lid 1, van die gecoördineerde tekst genoemde ambachten en beroepen uitoefenen;
 - d) landbouwproducenten met een inkomen uit landbouw [...]

[...]

2. De belasting wordt niet verschuldigd door:

- a) gemeenschappelijke investeringsfondsen [...]
- b) pensioenfondsen [...]
- c) Europese Economische Samenwerkingsverbanden (EESV) [...]

Artikel 4. Belastinggrondslag

1. De belasting wordt geheven over de waarde van de nettoproductie die voortvloeit uit de op het grondgebied van de regio uitgeoefende activiteit.

[...]"

7 De artikelen 5 tot en met 12 van het wetsbesluit bevatten de criteria voor de bepaling van de „waarde van de nettoproductie”, die verschillen naar gelang van de verschillende economische activiteiten door de uitoefening waarvan IRAP verschuldigd wordt.

8 Artikel 5 van het wetsbesluit bepaalt dat voor de in artikel 3, lid 1, sub a en b, van dat wetsbesluit bedoelde marktdeelnemers die niet de activiteiten van een bank, andere financiële lichamen en vennootschappen of een verzekeringsmaatschappij uitoefenen, de belastinggrondslag wordt gevormd door het verschil tussen de som van de rubrieken die kunnen worden ingedeeld onder de waarde van de productie bedoeld in lid 1, sub A, van artikel 2425 van het Burgerlijk Wetboek en de som van de rubrieken die kunnen worden ingedeeld onder de productiekosten bedoeld in dat lid, sub B, met uitzondering van een aantal daarvan, waaronder personeelskosten.

9 Artikel 2425 van het Burgerlijk Wetboek, met als opschrift „Inhoud van de resultatenrekening”, luidt:

„De resultatenrekening moet worden opgesteld overeenkomstig het volgende schema:

A) Waarde van de productie:

- 1) Inkomsten uit verkoop en dienstverrichtingen;
- 2) Variaties van de voorraden producten die worden verwerkt, halffabricaten en eindproducten;
- 3) Variaties in bestelde werkzaamheden in uitvoering;
- 4) Toename van vastleggingen voor interne werkzaamheden;
- 5) Andere inkomsten en producten, met afzonderlijke vermelding van belastingen in de loop van het boekjaar.

Totaal.

B) Productiekosten:

- 6) Grondstoffen, hulpstoffen, consumptiegoederen en koopwaar;

- 7) Kosten in verband met diensten;
- 8) Kosten voor het gebruik van goederen van derden;
- 9) Personeelskosten:
 - a) lonen en salarissen;
 - b) sociale lasten;
 - c) vergoedingen bij beëindiging van arbeidsovereenkomst;
 - d) ouderdomspensioenen en daarmee gelijkgestelde pensioenen;
 - e) andere kosten;
- 10) Afschrijvingen en waardeverminderingen:
 - a) afschrijvingen van immateriële activa;
 - b) afschrijvingen van materiële activa;
 - c) andere waardeverminderingen van vaste activa;
 - d) waardeverminderingen van schuldvorderingen in het vlottend kapitaal en van liquide middelen;
- 11) Variaties van de voorraden grondstoffen, hulpstoffen, consumptiegoederen en koopwaar;
- 12) Reserves voor risico's;
- 13) Andere reserves;
- 14) Verschillende exploitatiekosten.

Totaal.

Verschil tussen productiewaarde en productiekosten (A-B).

[...]"

10 Volgens artikel 14 van het wetsbesluit „wordt de belasting verschuldigd per aanslagperiode, waarbij voor elke periode een zelfstandige belastingplicht bestaat. De aanslagperiode wordt bepaald aan de hand van de voor de inkomstenbelasting gehanteerde criteria”.

11 Volgens artikel 16 van het wetsbesluit bedraagt de belasting in de regel „4,25 % van de waarde van de nettoproductie”. Dit percentage verschilt naar gelang van de regio waarin de onderneming is gevestigd.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 Banca popolare is bij de verwijzende rechter opgekomen tegen het besluit waarbij Agenzia Entrate Ufficio Cremona heeft geweigerd haar de in 1998 en 1999 betaalde IRAP terug te betalen.

13 Volgens verzoekster in het hoofdgeding is het wetsbesluit in strijd met artikel 33 van de

Zesde richtlijn.

14 De verwijzende rechter overweegt het volgende:

- in de eerste plaats is de IRAP over het algemeen van toepassing op alle commerciële verrichtingen betreffende de productie van of handel in goederen en het verrichten van diensten, die bij de gewoonlijke uitoefening van een daarop gerichte werkzaamheid tot stand komen, dat wil zeggen bij de exploitatie van ondernemingen of de uitoefening van ambachten en beroepen;
- in de tweede plaats wordt de IRAP, hoewel zij is gebaseerd op een ander procédé dan dat van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), geheven over de nettowaarde van productieve activiteiten, meer bepaald de nettowaarde die de producent „toevoegt” aan het product, zodat de IRAP eigenlijk een btw is;
- in de derde plaats wordt de IRAP geheven in elke fase van het productie- en distributieproces;
- in de vierde plaats is het bedrag van de IRAP geheven in de verschillende fasen van de cyclus, van de productie tot het in het vrije verkeer brengen, gelijk aan het IRAP-tarief dat wordt toegepast op de bij het in het vrije verkeer brengen gehanteerde verkoopprijs van goederen en diensten.

15 Deze rechter vraagt zich echter af of de verschillen tussen de btw en de IRAP betrekking hebben op de wezenlijke kenmerken die bepalen of beide belastingen tot dezelfde categorie behoren.

16 Derhalve heeft de Commissione tributaria provinciale di Cremona de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 33 van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd, dat het verbiedt om IRAP te heffen over de waarde van de nettoproductie die voortvloeit uit de gewoonlijke uitoefening van een zelfstandige werkzaamheid, die gericht is op de productie van en de handel in goederen of op het verrichten van diensten?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 33 van de Zesde richtlijn in de weg staat aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de belasting die in het hoofdgeding aan de orde is.

18 Voor de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn moet deze bepaling in haar regelgevend kader worden gezien. Daarvoor is het nuttig om, zoals in het arrest van 8 juni 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 en C-390/97, Jurispr. blz. I-3319, punten 13-20), meteen te herinneren aan de doelstellingen die met de invoering van een gemeenschappelijk btw-stelsel worden nagestreefd.

19 Blijkens de considerans van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn”) dient de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting de instelling mogelijk te maken van een gemeenschappelijke markt waarin een niet-vervalste mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt, door het wegwerken van de verschillen in belasting die de mededinging zouden kunnen vervalsen en het handelsverkeer zouden kunnen belemmeren.

20 De invoering van een gemeenschappelijk btw-stelsel kreeg haar beslag bij de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn”), en bij de Zesde richtlijn.

21 Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn berust het gemeenschappelijk btw-stelsel op het beginsel dat tot en met de kleinhandelsfase van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie? en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

22 Bij elke transactie is de btw evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast; in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn is de aftrek aldus geregeld, dat de belastingplichtigen de reeds voordien over de goederen of diensten geheven btw in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde btw, zodat in elke fase enkel de toegevoegde waarde wordt belast en de belasting uiteindelijk wordt gedragen door de eindverbruiker.

23 Om te bereiken dat eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt, dienden volgens de considerans van de Tweede richtlijn de omzetbelastingen in de verschillende lidstaten te worden vervangen door het gemeenschappelijk btw-stelsel.

24 Daartoe laat artikel 33 van de Zesde richtlijn de lidstaten slechts de vrijheid, belastingen, rechten en heffingen op de levering van goederen, op het verrichten van diensten of op importen te handhaven of in te voeren die niet het karakter van omzetbelasting bezitten.

25 Om uit te maken of een belasting, een recht of een heffing het karakter van omzetbelasting bezit in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn, moet met name worden nagegaan of die belasting, dat recht of die heffing de werking van het gemeenschappelijk btw-stelsel in gevaar brengt door het goederen? en dienstenverkeer te belasten en op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de btw.

26 Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd dat in ieder geval moeten worden geacht het goederen? en dienstenverkeer te belasten op vergelijkbare wijze als de btw, belastingen, rechten en heffingen die de wezenlijke kenmerken van de btw bezitten, ook al zijn zij niet in alle onderdelen daaraan identiek (arresten van 31 maart 1992, Dansk Denavit en Poulsen Trading, C-200/90, Jurispr. blz. I-2217, punten 11 en 14, en 29 april 2004, GIL Insurance e.a., C-308/01, Jurispr. blz. I-4777, punt 32).

27 Artikel 33 van de Zesde richtlijn verzet zich echter niet tegen de handhaving of de invoering van een belasting die één van de wezenlijke kenmerken van de btw niet bezit (arresten van 17 september 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Jurispr. blz. I-5053, punten 19 en 20, en GIL Insurance e.a., reeds aangehaald, punt 34).

28 Het Hof heeft nader omschreven wat de wezenlijke kenmerken van de btw zijn. Ondanks enkele redactionele verschillen blijkt uit de rechtspraak dat er vier van die kenmerken zijn: de belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing vindt plaats in elke fase van het productie? en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; de belastingplichtige kan

de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt (zie met name arrest Pelzl e.a., reeds aangehaald, punt 21).

29 Teneinde resultaten te vermijden die niet stroken met het doel van het gemeenschappelijk btw-stelsel zoals het in de punten 20 tot en met 26 van dit arrest in herinnering is gebracht, moet elke vergelijking van de kenmerken van een belasting als de IRAP met die van de btw worden verricht in het licht van dat doel. In dat verband moet bijzondere aandacht worden besteed aan het vereiste dat de neutraliteit van het gemeenschappelijk btw-stelsel steeds is gewaarborgd.

30 In casu moet met betrekking tot het tweede wezenlijke kenmerk van de btw allereerst worden vastgesteld dat terwijl de btw wordt geheven bij elke transactie in het stadium van verhandeling en het bedrag daarvan evenredig is aan de prijs van de geleverde goederen of diensten, de IRAP daarentegen een belasting is die wordt geheven over de nettowaarde van de productie van de onderneming in een bepaalde periode. De belastinggrondslag ervan is immers gelijk aan het in de resultatenrekening blijken verschil tussen de „waarde van de productie” en de „productiekosten”, zoals die begrippen in de Italiaanse wetgeving zijn gedefinieerd. Hij omvat elementen als variaties van de voorraden, afschrijvingen en waardeverminderingen, die geen rechtstreeks verband houden met de leveringen van goederen of diensten als zodanig. De IRAP kan dan ook niet worden geacht evenredig te zijn aan de prijs van de geleverde goederen of diensten.

31 Verder moet met betrekking tot het vierde wezenlijke kenmerk van de btw worden opgemerkt dat het bestaan van verschillen in methode voor de berekening van de aftrek van de reeds betaalde belasting een belasting niet kan onttrekken aan het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn wanneer die verschillen eerder technisch van aard zijn en niet beletten dat de belasting in wezen werkt zoals de btw. Daarentegen kan een belasting die op zodanige wijze op productieve activiteiten drukt dat het niet zeker is dat zij, zoals een verbruiksbelasting als de btw, uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen, buiten de werkingssfeer van artikel 33 van de Zesde richtlijn vallen.

32 Terwijl via het mechanisme van aftrek van de belasting in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn enkel de eindverbruiker met btw wordt belast en deze belasting volledig neutraal is ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- en distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties (arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punten 19, 22 en 23, en 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland, C-427/98, Jurispr. blz. I-8315, punt 29), is dat in casu voor de IRAP niet het geval.

33 Enerzijds kan een belastingplichtige immers niet nauwkeurig bepalen hoeveel IRAP reeds is vervat in de prijs van goederen en diensten. Kon een belastingplichtige anderzijds met het oog op de afwenteling van de last van de in verband met zijn eigen activiteiten verschuldigde belasting op de volgende fase van het distributie- of consumptieproces deze last in zijn verkoopprijs opnemen, dan zou de grondslag van de IRAP niet alleen de toegevoegde waarde, maar ook de belasting zelf omvatten, zodat de IRAP zou worden berekend over een bedrag dat is bepaald aan de hand van een verkoopprijs die vooraf reeds de te betalen belasting omvat.

34 Hoe dan ook, zelfs indien mag worden aangenomen dat een IRAP-plichtige die aan de eindverbruiker verkoopt, bij de bepaling van zijn prijs rekening zal houden met het bedrag aan belasting dat in zijn algemene kosten is begrepen, beschikken niet alle belastingplichtigen over de mogelijkheid deze last op deze wijze af te wentelen, laat staan volledig af te wentelen (zie in die zin arrest Pelzl e.a., reeds aangehaald, punt 24).

35 Uit een en ander volgt dat volgens de regeling betreffende de IRAP deze belasting niet is bedoeld om op de eindverbruiker te worden afgewenteld op een wijze die kenmerkend is voor de btw.

36 Het Hof heeft weliswaar verklaard dat een belasting die werd geheven als een percentage van de waarde van alle door een onderneming in een bepaald tijdvak verrichte verkopen en leveringen van goederen en diensten, verminderd met de waarde van de door de onderneming in dat tijdvak verrichte aankopen van goederen en diensten, onverenigbaar is met het geharmoniseerde btw-stelsel, maar het heeft erop gewezen dat de betrokken fiscale bijdrage op wezenlijke punten op de btw geleek en ondanks de verschillen het karakter van een omzetbelasting behield (zie in die zin arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading, reeds aangehaald, punt 14).

37 Op dit punt verschilt de IRAP echter van de belasting die in dat arrest aan de orde was, aangezien die belasting blijkens punt 3 van dat arrest op de eindverbruiker moest worden afgewenteld. Die belasting werd geheven op dezelfde berekeningsgrondslag als de btw en werd naast de btw geïnd.

38 Uit het voorafgaande volgt dat een belasting met de kenmerken van de IRAP zodanig verschilt van de btw dat zij niet kan worden aangemerkt als een belasting met het karakter van een omzetbelasting in de zin van artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn.

39 Bijgevolg moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de belasting die in het hoofdgeding aan de orde is.

Kosten

40 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991, moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de belasting die in het hoofdgeding aan de orde is.

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.