ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 17ης Μαρτίου 2005 [1]

1. Η υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε η Commissione Tributaria Provinciale (Περιφερειακό Φορολογικό Δικαστήριο) της Cremona θέτει ουσιαστικά το ζήτημα αν ένας φόρος όπως το IRAP —ήτοι ένας περιφερειακός φόρος επί της παραγωγής που επιβάλλεται στην Ιταλία— είναι συμβατός προς την επιβαλλόμενη από το κοινοτικό δίκαιο απαγόρευση άλλων εθνικών φόρων κύκλου εργασιών πέραν του ΦΠΑ.

Η εφαρμοστέα κοινοτική νομοθεσία

2. Η ουσία του εναρμονισμένου κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ εκτίθεται στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ [2]:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.»

3. Το σύστημα αυτό των διαδοχικών εφαρμογών και αφαιρέσεων του φόρου αφορά συνεπώς μια αλυσίδα συναλλαγών, στις οποίες το καθαρό καταβλητέο ποσό όσον αφορά κάθε συναλλαγή αποτελεί ένα συγκεκριμένο ποσοστό της προστιθεμένης αξίας στο στάδιο αυτό. Όταν η αλυσίδα αυτή τελειώνει στο τελικό στάδιο της ιδιωτικής καταναλώσεως, το συνολικό επιβληθέν ποσό ισοδυναμεί με το σχετικό ποσοστό επί της τελικής τιμής.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3).

4. Περισσότερο λεπτομερείς κανόνες περιέχονται στην έκτη οδηγία ΦΠΑ [3].

5. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν, υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

6. Ως υποκείμενος στον φόρο ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, οποιοσδήποτε ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, ως οικονομικές δραστηριότητες νοούνται «όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες», συμπεριλαμβανομένης της «εκμετάλλευσης ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα». Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 5: «Τα Κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων η πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές η άλλες επιβαρύνσεις».

7. Ο τίτλος Χ της έκτης οδηγίας προβλέπει ορισμένες δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Το άρθρο 13 απαριθμεί τις απαλλαγές που ισχύουν για τις συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας —ουσιαστικά ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, ορισμένες ασφαλιστικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές (συμπεριλαμβανομένης της διαχειρίσεως των αμοιβαίων κεφαλαίων) και ορισμένες συναλλαγές που αφορούν ακίνητα — ενώ τα άρθρα 14 έως 16 απαριθμούν τις απαλλαγές που ισχύουν στο διεθνές εμπόριο. Το άρθρο 28γ [4], στον τίτλο XVIα, περί του μεταβατικού καθεστώτος φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών, τροποποιεί το άρθρο 16 προκειμένου να καλυφθεί το ενδοκοινοτικό εμπόριο και προσθέτει μικρό αριθμό άλλων απαλλαγών στο πλαίσιο αυτό.

8. Το ουσιώδη στοιχεία του δικαιώματος προς έκπτωση προβλέπονται στο άρθρο 17. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, ορίζει τα εξής: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο». Βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', οι εξαγωγές από την Κοινότητα, οι οποίες απαλλάσσονται βάσει του άρθρου

3 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

4 — Που εισήχθη με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1).

15, γεννούν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών, αντίθετα προς τις απαλλασσόμενες συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας.

9. Τέλος, το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας [5] ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως, και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρησης, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

10. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η διάταξη αυτή απαγορεύει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν ή να διατηρούν φόρους, δικαιώματα ή τέλη που έχουν τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών [6]. Η εν λόγω διάταξη αποσκοπεί στην αποφυγή της διακυβεύσεως της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ από φορολογικά μέτρα ενός κράτους μέλους που πλήττουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και εφαρμόζονται στις εμπορικές συναλλαγές κατά όμοιο τρόπο με τον ΦΠΑ [7]. Είναι σαφές ότι θα διεκυβεύετο το κοινό σύστημα αν ένα κράτος μέλος εφάρμοζε ένα φόρο παρόμοιο στην ουσία με τον ΦΠΑ, αλλά ο οποίος δεν θα υπέκειτο στην εναρμόνιση η οποία θεωρείται αναγκαία για την εσωτερική αγορά.

11. Οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη πρέπει εν πάση περιπτώσει να θεωρούνται ότι αποτελούν τέτοια μέτρα αν παρουσιάζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυποι με τον ΦΠΑ. Η νομολογία του Δικαστηρίου ορίζει τα χαρακτηριστικά αυτά ως εξής: ο ΦΠΑ τυγχάνει γενικής εφαρμογής επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες· είναι ανάλογος προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αριθμού των διενεργουμένων συναλλαγών· επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής· τέλος, εφαρμόζεται επί της προστιθεμένης αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο οφειλόμενος για κάθε συγκεκριμένη συναλλαγή φόρος υπολογίζεται μετά την έκπτωση εκείνου που καταβλήθηκε κατά την προηγούμενη συναλλαγή. Το άρθρο 33, παράγραφος 1, δεν αποκλείει, εξάλλου, τη διατήρηση ή την εισαγωγή

5 — Όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 23, της οδηγίας 91/680, που παρατέθηκε στην υποσημείωση 4.

6 — Βλ., ως πλέον πρόσφατη, την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-308/01, GIL Insurance (Συλλογή 2004, σ. I-4777, σκέψη 31, και την παρατιθέμενη εκεί νομολογία).

7 — Βλ. απόφαση της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EKW και Wein & Co (Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 20, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

φόρου ο οποίος δεν παρουσιάζει ένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ [8].

Η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία

12. Με το νομοθετικό διάταγμα 446 της 15ης Δεκεκμβρίου 1997 [9] η Ιταλική Δημοκρατία θέσπισε ένα φόρο —τον imposta regionale sulle attività produttive, γνωστό ως IRAP— που παρέχει στις περιφερειακές αρχές μια πηγή εσόδων για τη χρηματοδότηση της ασκήσεως των εξουσιών που τους έχουν παρασχεθεί.

13. Οι κανόνες που διέπουν την είσπραξη του IRAP είναι πολύπλοκοι, με πολλές αναφορές σε άλλες ρυθμίσεις. Δεν θα τους εκθέσω εδώ εν λεπτομερεία. Ωστόσο, φαίνεται να αποτελεί κοινό τόπο ότι τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του είναι τα ακόλουθα.

14. Σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 3 του νομοθετικού διατάγματος, ο IRAP εισπράττεται από εκείνους που ασκούν συνήθη δραστηριότητα η οποία είναι ανεξάρτητα οργανωμένη και αποσκοπεί στην παραγωγή ή στο εμπόριο αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών. Η πλειονότητα των φυσικών και νομικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένων του Δημοσίου και των δημοσίων οργανισμών και υπηρεσιών, υπόκεινται στον φόρο, αλλά ορισμένα αμοιβαία κεφάλαια, ορισμένα συνταξιοδοτικά ταμεία και ορισμένοι ευρωπαϊκοί όμιλοι οικονομικών σκοπών απαλλάσσονται.

15. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζει ότι βάση επιβολής του φόρου αποτελεί η καθαρή αξία που προκύπτει από την παραγωγή εντός της περιφέρειας. Η ειδική μέθοδος για τον καθορισμό της αξίας αυτής ποικίλλει ελαφρώς ανάλογα με την κατηγορία του υποκειμένου στον φόρο, αλλά για τις εμπορικές επιχειρήσεις ισχύει κατ' αρχήν ότι η αξία αυτή αποτελεί τη διαφορά που εμφαίνεται στον λογαριασμό κερδών και ζημιών μεταξύ, αφενός, του συνόλου των εσόδων που προέρχονται από τη δραστηριότητα, εξαιρουμένων των εσόδων που προέρχονται από εξαιρετικές χρηματοοικονομικές συναλλαγές, και, αφετέρου, του κόστους παραγωγής, μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους των μισθών και των χρηματοοικονομικών επιβαρύνσεων. Για τις δημόσιες αρχές και τις μη εμπορικές ιδιωτικές επιχειρήσεις, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται ουσιαστικά στους καταβληθέντες μισθούς.

16. Σύμφωνα με το άρθρο 16, ο βασικός συντελεστής του φόρου είναι 4,25 % επί της ως άνω καθορισθείσας καθαρής αξίας, ο οποίος διπλασιάζεται σε περίπτωση ορισμένων δημοσίων υπηρεσιών και ο οποίος μπορεί να αυξομοιώνεται από τις περιφερειακές αρχές κατά μία ποσοστιαία μονάδα.

8 — Βλ. την απόφαση GIL Insurance, που παρατέθηκε στην υποσημείωση 6, σκέψεις 32 έως 34, και την απόφαση EKW, που παρατέθηκε στην υποσημείωση 7, σκέψεις 21 έως 23, και τη νομολογία που παρατίθεται σε αμφότερες τις αποφάσεις.

9 — Που δημοσιεύθηκε στο GURI αριθ. 298, της 23ης Δεκεμβρίου 1997, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα· όπως έχει τροποποιηθεί.

Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

17. Το 1999, η Banca Popolare di Cremona (στο εξής: Banca Popolare) ζήτησε την επιστροφή διαφόρων ποσών τα οποία είχε καταβάλει στο πλαίσιο του IRAP κατά το τρέχον και το προηγούμενο έτος, ισχυριζόμενη ότι ο φόρος ήταν παράνομος καθόσον, μεταξύ άλλων, δεν ήταν συμβατός με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας.

18. Το κύρος του IRAP αμφισβητήθηκε επίσης στο πλαίσιο διαφόρων άλλων προσφυγών στην Ιταλία λόγω της προβαλλομένης μη συμβατότητάς του με διάφορες διατάξεις του Ιταλικού Συντάγματος. Στις 10 Μαΐου 2001, με μια απόφαση [10] επί της οποίας επέσυραν την προσοχή του Δικαστηρίου τόσο το αιτούν δικαστήριο όσο και όλοι οι διάδικοι που κατέθεσαν παρατηρήσεις, το Corte Costituzionale (Συνταγματικό Δικαστήριο) έκρινε ότι οι προσφυγές αυτές ήσαν αβάσιμες.

19. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές αρχές αρνήθηκαν να επιστρέψουν τα ποσά που ζητούσε η Banca Popolare, η οποία προσέβαλε την άρνηση αυτή ενώπιον της Commissione Tributaria Provinciale.

10 — Απόφαση 256/2001.

20. Το εθνικό δικαστήριο θεωρεί ότι:

— όπως και ο ΦΠΑ, ο IRAP εφαρμόζεται γενικώς επί όλων των εμπορικών πράξεων που αφορούν παραγωγή ή εμπορία αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας·

— όπως και στην περίπτωση του ΦΠΑ, η βάση επί της οποίας επιβάλλεται ο IRAP αποτελείται από την καθαρή προστιθέμενη από τον υποκείμενο στον φόρο αξία, μολονότι η μέθοδος υπολογισμού είναι διαφορετική: ενώ στον ΦΠΑ ο φόρος επί των εισροών αφαιρείται από τον φόρο επί των εκροών, στην περίπτωση του IRAP οι δαπάνες αφαιρούνται από τα έσοδα·

— όπως και ο ΦΠΑ, ο IRAP επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της παραγωγικής ή της διανεμητικής διαδικασίας, καθόσον κάθε επιχειρηματίας που παράγει φορολογητέα προστιθέμενη αξία υπόκειται στον φόρο·

— όπως και στην περίπτωση του ΦΠΑ, το συνολικό ποσό του IRAP που εισπράττεται κατά τα διάφορα στάδια μέχρι την τελική κατανάλωση ισοδυναμεί με τον συντελεστή του IRAP εφαρμοζόμενο στην τιμή που χρεώνεται ο τελικός καταναλωτής, οπότε αποτελεί γενικό και αναλογικό φόρο επί της τιμής στην οποία τα αγαθά ή οι υπηρεσίες πωλούνται στον καταναλωτή.

21. Η Commissione Tributaria, εξετάζοντας τα στοιχεία αυτά υπό το φως της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, θεωρεί ότι ο IRAP εμφανίζει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, οπότε φαίνεται να είναι ασύμβατος προς το κοινοτικό δίκαιο και πρέπει συνεπώς να μην εφαρμόζεται από τα εθνικά δικαστήρια.

22. Ωστόσο, δεδομένου ότι το ζήτημα είναι καινοφανές και δεν υπάρχει συγκεκριμένη νομολογία επ' αυτού, αποφασίστηκε κατ' αρχάς να ζητηθεί η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως από το Δικαστήριο επί του ακόλουθου ερωτήματος:

«Έχει το άρθρο 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 91/680/ΕΟΚ) την έννοια ότι απαγορεύει την επιβολή του IRAP επί της καθαρής αξίας παραγωγής που προκύπτει από τη συνήθη άσκηση αυτοτελώς οργανωμένης δραστηριότητας που προορίζεται για την παραγωγή ή την εμπορία αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών;»

23. Η Banca Popolare, η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και ανέπτυξαν προφορικώς την επιχειρηματολογία τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Η Banca Popolare και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το άρθρο 33 απαγορεύει ένα φόρο με τα χαρακτηριστικά του IRAP, ενώ η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι τα χαρακτηριστικά αυτά είναι αρκούντως διαφορετικά από εκείνα του ΦΠΑ ούτως ώστε να μην ισχύει η απαγόρευση.

Εκτίμηση

24. Θεωρείται δεδομένο ότι, για να εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, ένας εθνικός φόρος πρέπει να παρουσιάζει όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ τα οποία, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, είναι τέσσερα τον αριθμό και αντιστοιχούν στενά στον ορισμό που δίδει το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας:

— επιβάλλεται γενικά επί των αγαθών και των υπηρεσιών,

— είναι ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών οι οποίες διενεργούνται,

— επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της παραγωγικής και διανεμητικής διαδικασίας, και

— επιβάλλεται επί της αξίας που προστίθεται στα πληττόμενα αγαθά ή/και υπηρεσίες.

25. Για να απαγορεύεται ένας φόρος από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας η παρουσία και των τεσσάρων ουσιωδών χαρακτηριστικών του ΦΠΑ αποτελεί τόσο αναγκαία όσο και επαρκή συνθήκη. Ωστόσο, είναι επίσης αναντίρρητο ότι ένας φόρος δεν εκφεύγει της απαγορεύσεως απλώς και μόνο επειδή δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυπος με τον ΦΠΑ [11].

Γενική εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών

26. Πρέπει συνεπώς να ληφθεί με τη σειρά καθένα από τα τέσσερα χαρακτηριστικά και να εξεταστεί αν ο IRAP τα παρουσιάζει σε τουλάχιστον ουσιωδώς πανομοιότυπη μορφή. Θεωρώ ότι είναι σαφέστερο να εξετάσω τα χαρακτηριστικά αυτά με τη σειρά που τα παρουσίασε το αιτούν δικαστήριο, η οποία είναι ελαφρώς διαφορετική από αυτή που συχνά χρησιμοποιεί η νομολογία [12]. Θα αρχίσω συνεπώς εξετάζοντας το αν ο IRAP τυγχάνει γενικής εφαρμογής, κατόπιν αν επιβάλλεται επί της προστιθεμένης αξίας, εν συνεχεία αν εφαρμόζεται σε όλα τα στάδια και τελικώς αν είναι ανάλογος προς την προστιθέμενη αξία, ανεξάρτητα από τον αριθμό των διενεργηθεισών συναλλαγών.

27. Είναι σαφές ότι μόνο τα ιταλικά δικαστήρια είναι αρμόδια για να καθορίσουν επακριβώς τα χαρακτηριστικά του IRAP, πράγμα το οποίο προϋποθέτει την εξέταση αρκετά λεπτομερών ζητημάτων εθνικού δικαίου. Ωστόσο, με βάση τις περιγραφές που παρέχει το αιτούν δικαστήριο με τη διάταξη περί παραπομπής και το Corte Costituzionale με την απόφασή του [13], το Δικαστήριο μπορεί κατά τη γνώμη μου να κρίνει αν ένας φόρος όπως ο περιγραφόμενος παρουσιάζει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.

28. Η Commissione Tributaria αναφέρει ότι από το άρθρο 2 του νομοθετικού διατάγματος προκύπτει ότι «ο IRAP εφαρμόζεται εν γένει επί όλων των συναλλαγών που αφορούν την παραγωγή ή το εμπόριο, και έχουν αντικείμενο αγαθά και υπηρεσίες και απορρέουν από τη συνήθη άσκηση δραστηριότητας που προορίζεται για τον σκοπό αυτό, ήτοι μέσω της άσκησης επιχειρηματικής, εμπορικής και επαγγελματικής δραστηριότητας». Όπως τονίζουν τόσο η Banca Popolare όσο και η Επιτροπή, τούτο καταδεικνύει ένα πολύ γενικό βαθμό εφαρμογής του IRAP.

29. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ένας φόρος δεν είναι γενικής εφαρμογής όταν

11 — Βλ. τη νομολογία που παρατέθηκε στις υποσημειώσεις 6 και 7 ανωτέρω.

12 — Σημεία 11, 20 και 24 ανωτέρω.

13 — Βλ. σημείο 18 ανωτέρω.

πλήττει μόνο περιορισμένες κατηγορίες αγαθών ή υπηρεσιών[14] ή αφορά ειδικές κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο[15]. Ωστόσο, ένας φόρος παρουσιάζει παρ' όλ' αυτά το εν λόγω ουσιώδες χαρακτηριστικό του ΦΠΑ αν εφαρμόζεται τόσο σε εμπορικές δραστηριότητες που υπόκεινται σε ΦΠΑ όσο και σε άλλα είδη βιομηχανικών ή εμπορικών δραστηριοτήτων στις οποίες δεν επιβάλλεται ΦΠΑ[16].

30. Θεωρώ ότι ο IRAP παρουσιάζει το εν λόγω χαρακτηριστικό. Οι διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του νομοθετικού διατάγματος, οι οποίες ορίζουν τις δραστηριότητες που γεννούν την υποχρέωση και τους υποκειμένους στον φόρο, είναι ουσιαστικά πολύ παρόμοιες πράγματι με εκείνες του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας.

31. Καμία κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών δεν φαίνεται να αποκλείεται. Ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων αποκλείονται, αλλά οι εξαιρέσεις είναι περιορισμένες σε αριθμό και εύρος και φαίνονται να συμπίπτουν ουσιαστικά με ορισμένες απαλλαγές που προβλέπει η έκτη οδηγία ή με την εξαίρεση ορισμένων συναλλαγών οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Η Banca Popolare, τόσο με τις γραπτές παρατηρήσεις της όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, υποστήριξε, χωρίς να αντικρουστεί επ' αυτού, ότι όλοι οι επιχειρηματίες που έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ υπόκεινται και στον IRAP.

32. Ωστόσο, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση επίσης, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι, μολονότι ο IRAP μπορεί να περιγραφεί ως γενικώς εφαρμοζόμενος, δεν εφαρμόζεται στις *παραδόσεις* αγαθών και στις *παροχές* υπηρεσιών· εφαρμόζεται στα δημιουργούμενα περιουσιακά στοιχεία και όχι στις πραγματοποιούμενες παροχές, οπότε, για παράδειγμα, η επιχείρηση η οποία σε μια δεδομένη φορολογική περίοδο παράγει 1 000 αυτοκίνητα αλλά δεν τα πωλεί, θα καταβάλει IRAP αλλά όχι ΦΠΑ στη φορολογική αυτή περίοδο. Ο IRAP είναι συνεπώς, εν πάση περιπτώσει, αντίθετα προς τον ΦΠΑ, άμεσος και όχι έμμεσος φόρος. Η Ιταλική Κυβέρνηση αναφέρθηκε επίσης σε ορισμένες συμβάσεις της Κοινότητας και σε ορισμένα έγγραφα της Επιτροπής που χαρακτηρίζουν τον IRAP ως άμεσο φόρο. Η Banca Popolare αντέκρουσε έντονα τον ισχυρισμό ότι ο IRAP επιβαλλόταν στα παραχθέντα αλλά όχι ακόμα πωληθέντα αγαθά.

33. Το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να καθορίσει το στάδιο στο οποίο επιβάλλεται ο IRAP. Ωστόσο, δεν θεωρώ ότι ο ισχυρισμός της Ιταλικής Κυβέρνησης επηρεάζει τον χαρακτηρισμό του IRAP ως γενικώς εφαρμοζόμενου στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών.

14 — Αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ., Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 20· της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, Giant, Συλλογή 1991, σ. I-1385, σκέψη 14· της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-208/91, Beaulande, Συλλογή 1992, σ. I-6709, σκέψη 16· της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-347/95, UCAL, Συλλογή 1997, σ. I-4911, σκέψη 36· της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-28/96, Fricarnes, Συλλογή 1997, σ. I-4939, σκέψη 40· της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Συλλογή 1997, σ. I-5053, σκέψη 17· EKW, και Wein & Co, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 24· της 19ης Σεπτεμβρίου 2002, C-101/00, Tulliasamies, και Siilin, Συλλογή 2002, σ. I-7487, σκέψη 101, και απόφαση GIL Insurance, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 33.

15 — Απόφαση της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi, Συλλογή 1992, σ. I-2947, σκέψη 14.

16 — Απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkavit, και Poulsen Trading, Συλλογή 1992, σ. 2217, σκέψη 15.

34. Ο χαρακτηρισμός των φόρων ως «αμέσων» και «εμμέσων» δεν είναι πάντοτε απλός ή ακόμη και, από πολλές απόψεις, λυσιτελής. Το ερώτημα εν προκειμένω δεν είναι αν ο IRAP πρέπει να χαρακτηριστεί άμεσος ή έμμεσος φόρος, αλλά αν έχει τα ίδια ουσιώδη χαρακτηριστικά με τον ΦΠΑ.

35. Ωστόσο, μια κοινώς αποδεκτή διαφορά μεταξύ αμέσων και εμμέσων φόρων είναι ότι οι πρώτοι πλήττουν τα περιουσιακά στοιχεία ή το εισόδημα ενός (φυσικού ή νομικού) προσώπου, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα μετακυλίσεώς τους σε οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, ενώ οι δεύτεροι επιβάλλονται στις δαπάνες ή στην κατανάλωση και η επιβάρυνσή τους μπορεί να μετακυλιστεί —στην πράξη δε συνήθως μετακυλίεται— στον τελικό καταναλωτή. Υπό το φως αυτό, θεωρώ ότι ο μηχανισμός τον οποίο περιγράφει η Ιταλική Κυβέρνηση προσιδιάζει σε έμμεσο φόρο, ο οποίος βαρύνει ουσιαστικά τον τελικό καταναλωτή.

36. Το Corte Costituzionale έκρινε με την απόφασή του ότι το IRAP «δεν επιβάλλεται στο προσωπικό εισόδημα του φορολογουμένου, αλλά στην προστιθέμενη αξία που παράγεται από την άσκηση ανεξάρτητα οργανωμένων δραστηριοτήτων». Απορρίπτοντας ορισμένα επιχειρήματα που υποστήριζαν ότι ο φόρος επιβαλλόταν επί μιας «αμιγώς δυνητικής φοροδοτικής ικανότητας», έκρινε ότι τη βάση υπολογισμού του IRAP αποτελεί η «προστιθέμενη αξία που παράγεται από την άσκηση ανεξάρτητα οργανωμένων δραστηριοτήτων» [17].

37. Έτσι, ναι μεν ο IRAP μπορεί να επιβάλλεται πριν από την πώληση των αγαθών, τούτο όμως δεν τον εμποδίζει να πλήττει την επακόλουθη παράδοση ως εάν είχε επιβληθεί κατά το χρονικό αυτό σημείο, με ακριβώς ισοδύναμο αποτέλεσμα με αυτό του ΦΠΑ.

38. Εξάλλου, φαίνεται ότι ο IRAP μπορεί από πολλές απόψεις να είναι γενικότερης εφαρμογής απ' ό,τι ο ΦΠΑ. Το Δημόσιο και οι περιφερειακές αρχές, για παράδειγμα, φαίνεται ότι δεν απαλλάσσονται του φόρου, όπως απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, και ο φόρος επιβάλλεται στις εξαγωγές χωρίς καμία δυνατότητα επιστροφής, αντίθετα προς ό,τι ισχύει βάσει των άρθρων 15 και 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

39. Ωστόσο, από την απόφαση Dansk Denkavit [18] προκύπτει σαφώς ότι, αν ένας φόρος έχει ουσιαστικά το ίδιο πεδίο εφαρμογής με τον ΦΠΑ, το γεγονός ότι εκτείνεται και σε άλλους τομείς μη καλυπτόμενους από τον ΦΠΑ δεν αναιρεί την ομοιότητά του προς τον ΦΠΑ όταν πρόκειται να εξεταστεί με

17 — Βλ. σημείο 18 ανωτέρω, και τμήματα 6 και 10.1 του σκεπτικού της αποφάσεως.

18 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 16.

βάση το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας. Συνεπώς, μόνον αν το πεδίο εφαρμογής του ήταν ουσιωδώς στενότερο δεν θα παρουσίαζε ο IRAP το ουσιώδες χαρακτηριστικό της γενικής εφαρμογής.

40. Επιπλέον, από την αρχή αυτή, την οποία πρέπει να έχουμε σαφώς κατά νου όταν εξετάζουμε τη φύση ενός φόρου σε σχέση με τον ΦΠΑ, προκύπτει ότι, ναι μεν ο IRAP εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από τον ΦΠΑ, πλην όμως οι ενδεχόμενες διαφορές μεταξύ της βάσεως επιβολής του στις περιπτώσεις αυτές και της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ απλώς δεν ασκούν επιρροή.

Επιβολή επί της προστιθεμένης αξίας των παραγομένων αγαθών ή των παρεχομένων υπηρεσιών

41. Δεν αμφισβητείται ότι η μέθοδος υπολογισμού του IRAP διαφέρει από αυτή που χρησιμοποιείται για τον ΦΠΑ.

42. Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει τα εξής: «Στα πλαίσια του ΦΠΑ, το κλάσμα ή το τμήμα προστιθεμένης αξίας που παράγεται από μεμονωμένο παραγωγό καθορίζεται και φορολογείται μέσω του μηχανισμού της εκπτώσεως φόρου από φόρου (ο φόρος επί των εισροών που καταβλήθηκε με τις αγορές αφαιρείται από τον φόρο επί των εκροών που εισπράχθηκε με τις πωλήσεις). Στα πλαίσια του IRAP, το κλάσμα υπολογίζεται και φορολογείται αφαιρώντας, χονδρικά, από τα έσοδα των "πωλήσεων" το κόστος αγοράς του "πωληθέντος"».

43. Ωστόσο, συνεχίζει το αιτούν δικαστήριο, οι δύο μηχανισμοί αυτοί «ομοιάζουν ως δύο σταγόνες νερού».

44. Εν πάση περιπτώσει, αυτό που πρέπει να καθορισθεί είναι αν ο IRAP επιβάλλεται επί της προστιθεμένης αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών και όχι αν η αξία αυτή υπολογίζεται κατά τον ίδιο τρόπο όπως και για τον ΦΠΑ. Εξάλλου, μπορεί να υπομνηστεί ότι το Corte Costituzionale έχει κρίνει ότι ο IRAP αποτελεί φόρο προστιθεμένης αξίας [19].

45. Η προστιθέμενη αξία μπορεί να οριστεί κατά διαφορετικούς αλλά εξ ίσου έγκυρους τρόπους και, όπως έχει τονίσει το Δικαστήριο, ένας φόρος δεν χρειάζεται να είναι καθ' όλα πανομοιότυπος με τον ΦΠΑ για να εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

46. Από τα στοιχεία της δικογραφίας φαίνεται να προκύπτει ότι η βάση επιβολής του IRAP είναι ουσιαστικά η διαφορά μεταξύ των εσόδων και του κόστους (χωρίς να υπολογίζονται οι μισθοί ή ορισμένα χρηματοοικονομικά έξοδα) των παραγωγικών δρα-

19 — Βλ. σημείο 18 ανωτέρω.

στηριοτήτων του φορολογουμένου κατά μια δεδομένη φορολογική περίοδο —συνήθως ένα ημερολογιακό έτος. Τούτο μπορεί σαφώς να θεωρηθεί ως ένας, αν και όχι ο μόνος, τρόπος ορισμού της αξίας που προσθέτει ο φορολογούμενος στα προϊόντα που παραδίδει και στις υπηρεσίες που παρέχει.

47. Ωστόσο, ο ΦΠΑ επιβάλλεται, θεωρητικώς, στη συνολική αξία κάθε φορολογητέας παραδόσεως ή παροχής, το δε ποσό του μειώνεται κατά το ποσό του ίδιου φόρου που καταβλήθηκε ήδη επί των στατικών στοιχείων του κόστους αυτής της παραδόσεως ή παροχής (εξαιρουμένων επίσης των μισθών και πολλών χρηματοοικονομικών εξόδων που απαλλάσσονται). Στην πράξη, ωστόσο, ο φόρος που οφείλεται για όλες τις παραδόσεις ή παροχές σε μια δεδομένη φορολογική περίοδο —μέχρι ένα έτος— προστίθεται, όπως επίσης προστίθεται ο φόρος που καταβάλλεται επί όλων των συστατικών στοιχείων του κόστους των αγορών κατά την περίοδο αυτή, το δε τελευταίο αυτό ποσό αφαιρείται από το πρώτο [20].

48. Συνεπώς, υπάρχει μικρή διαφορά μεταξύ των δύο στην πράξη και ίσως ακόμη μικρότερη στα αποτελέσματα, μολονότι ο ΦΠΑ έχει σχεδιαστεί ως υπολογιζόμενος με βάση κάθε συναλλαγή. Η ύπαρξη δε αυτών που το αιτούν δικαστήριο περιγράφει ως «λογιστικές ασημαντότητες μηδαμινής σημασίας» δεν μπορεί κατά τη γνώμη μου να αρκεί για να αναιρεθεί η ουσιώδης αυτή ομοιότητα αν πρέπει να διατηρηθεί η αποτελεσματικότητα της απαγορεύσεως άλλων δικαιωμάτων ή τελών που έχουν τη φύση του ΦΠΑ.

49. Πράγματι, με την απόφαση Dansk Denkavit [21], το Δικαστήριο έκρινε ότι ήταν αντίθετος προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ένας φόρος για τον οποίο αποφάνθηκε ότι επιβαλλόταν ως ποσοστό «επί του συνόλου των πωλήσεων που είχε πραγματοποιήσει κάθε επιχείρηση και των υπηρεσιών που είχε παράσχει κατά τη διάρκεια δεδομένης χρονικής περιόδου, αφαιρουμένου το ποσού για αγορά αγαθών και υπηρεσιών εκ μέρους της ιδίας επιχειρήσεως και για το αυτό χρονικό διάστημα» —πράγμα που συνιστά την περιγραφή ενός μηχανισμού που είναι προδήλως πολύ όμοιος με αυτόν βάσει του οποίου υπολογίζεται ο IRAP.

50. Η Ιταλική Κυβέρνηση τονίζει ωστόσο μια διαφορά η οποία θα μπορούσε να είναι σημαντική. Δεδομένου ότι στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ ένας υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αφαιρέσει τον φόρο επί των εισροών από τη στιγμή που θα αρχίσει να τον οφείλει, ανεξάρτητα από το ποσό του φόρου επί των εκροών τον οποίο οφείλει κατά την ίδια φορολογική περίοδο, μπορούν να εμφανιστούν περιπτώσεις στις οποίες η καθαρή πληρωμή κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης περιόδου πραγματοποιείται από τη φορολογική αρχή προς τον υποκείμενο στον φόρο παρά το αντίστροφο. Στην περίπτωση του IRAP, αυτό είναι αδύνατον:

20 — Βλ. άρθρο 28η της έκτης οδηγίας, που αντικαθιστά το άρθρο 22 σχετικά με τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο βάσει του εσωτερικού συστήματος, ειδικότερα τις παραγράφους 4 έως 6 του άρθρου αυτού, που αφορούν σαφώς σώρευση στοιχείων και υπολογισμών για κάθε οικεία φορολογική περίοδο.

21 — Παρατέθηκε στην υποσημείωση 16.

αν σε μια συγκεκριμένη φορολογική περίοδο οι δαπάνες υπερβαίνουν τα έσοδα, ο φόρος είναι απλώς μηδενικός.

51. Είναι αληθές ότι το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί έκφραση της κεντρικής αρχής ότι ο ΦΠΑ πρέπει να είναι απολύτως ουδέτερος όσον αφορά την επιβάρυνση όλων των φορολογητέων οικονομικών δραστηριοτήτων μιας επιχειρήσεως, και ως τέτοιο αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του συστήματος ΦΠΑ.

52. Ωστόσο, το γεγονός ότι ένας άλλος φόρος δεν χρησιμοποιεί ένα τέτοιο μηχανισμό και συνεπώς δεν έχει τον ίδιο βαθμό φορολογικής ουδετερότητας δεν επηρεάζει το ερώτημα αν αυτός επιβάλλεται επί της αξίας που προσθέτει ο υποκείμενος στον φόρο.

53. Συναφώς, μπορούμε εκ νέου να αναφερθούμε κατ' αναλογία στη θέση που έλαβε το Δικαστήριο με την απόφαση Dansk Denkavit και Poulsen Trading [22] και να καταλήξουμε γενικώς στο ότι ένας φόρος δεν χάνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή έχει ευρύτερο πεδίο εφαρμογής ή επειδή παρουσιάζει πρόσθετα χαρακτηριστικά. Αυτό που έχει σημασία είναι το αν και σε ποιο βαθμό ο φόρος αυτός μπορεί να μην παρουσιάζει κάποιο από τα προαναφερθέντα ως ουσιώδη χαρακτηριστικά.

22 — Βλ. σημεία 29 και 39 ανωτέρω.

54. Κοντολογίς, τόσο ο ΦΠΑ όσο και ο IRAP επιβάλλονται επί της προστιθεμένης αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών· η κατάσταση αυτή δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι, αντίθετα προς τον ΦΠΑ, ο IRAP δεν «επιστρέφεται» όταν, κατ' εξαίρεση, η αξία χάνεται αντί να προστίθεται. Εν πάση περιπτώσει, από την ίδια τη φύση της οικονομικής δραστηριότητας προκύπτει ότι τέτοιες περιπτώσεις είναι περιθωριακές.

Επιβολή του φόρου σε κάθε στάδιο της παραγωγικής και διανεμητικής διαδικασίας

55. Μολονότι το Δικαστήριο έχει αναφερθεί στην επιβολή σε κάθε «στάδιο» της παραγωγικής και διανεμητικής διαδικασίας, προκύπτει σαφώς από το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ότι υπό την έννοια αυτή νοείται η επιβολή στο στάδιο κάθε συναλλαγής στη διαδικασία αυτή. Δεν συνάδει με τη φύση ενός φόρου κύκλου εργασιών το να επιβάλλεται σε στάδια που είναι αμιγώς εσωτερικά στην επιχειρηματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο και ο ΦΠΑ δεν επιβάλλεται σε τέτοια στάδια.

56. Το άρθρο 2 του νομοθετικού διατάγματος προβλέπει ότι ο IRAP εφαρμόζεται επί «της συνήθους ασκήσεως δραστηριότητας που είναι αυτοτελώς οργανωμένη και αποσκοπεί στην παραγωγή ή στο εμπόριο αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών», το δε άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζει ότι ο φόρος εφαρμόζεται στην καθαρή αξία της παραγωγής που προκύπτει από τη δραστηριότητα η οποία ασκείται εντός της οικείας περιφέρειας.

57. Η Commissione Tributaria αναφέρει συναφώς ότι «ο IRAP εισπράττεται σε κάθε φάση της διαδικασίας παραγωγής ή διανομής, αφ' ης στιγμής κάθε επιχειρηματίας που εμπλέκεται σε μια φάση του κύκλου, παράγοντας φορολογητέα προστιθέμενη αξία, χαρακτηρίζεται από τον νόμο ως υποκείμενος στον φόρο».

58. Ο IRAP συνεπώς φαίνεται να παρουσιάζει το ίδιο σχήμα με τον ΦΠΑ. Επιβάλλεται στις εμπορικές πράξεις όλων εκείνων που ασκούν φορολογητέα δραστηριότητα, οπότε αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίας μιας επιχειρήσεως χρησιμοποιούνται από άλλη επιχείρηση για την παράδοση των δικών της αγαθών ή την παροχή των δικών της υπηρεσιών, τα δε τελευταία αυτά αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται επίσης από μια τρίτη επιχείρηση η οποία παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες στους τελικούς καταναλωτές, ο φόρος επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας αυτής. Εκ νέου, η επιβάρυνση είναι συνολική και δεν αφορά κάθε συναλλαγή, αλλά είναι αναμφίβολο ότι εφαρμόζεται σε κάθε στάδιο, συμπεριλαμβανομένου του σταδίου του λιανικού εμπορίου, όπως ορίζει η πρώτη οδηγία.

Φόρος ανάλογος προς την τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών, ανεξάρτητα από τον αριθμό των διενεργηθεισών συναλλαγών

59. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι «το ποσό του IRAP που εισπράττεται κατά τις διάφορες φάσεις του κύκλου, από την παραγωγή μέχρι τη διάθεση στην κατανάλωση, ισούται με τον συντελεστή του IRAP που ισχύει επί της εφαρμοζομένης κατά τη διάθεση στην κατανάλωση τιμής πωλήσεως αγαθών και υπηρεσιών. Επομένως, παρά την κατάτμηση, ο IRAP ενεργεί εν τέλει ως γενικός και αναλογικός φόρος επί της τιμής διαθέσεως στην κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών.

60. Ο IRAP επιβάλλεται με έναν από τους δύο υπάρχοντες συντελεστές, που εκφράζονται ως ποσοστό της βάσεως επιβολής του φόρου και οι οποίοι καθορίζονται στο νομοθετικό διάταγμα, αλλά μπορεί να τροποποιούνται, εντός ορισμένων ορίων, από τις αρμόδιες περιφερειακές αρχές [23]. Δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι κατ' ουσίαν η αξία που προσθέτει ο υποκείμενος στον φόρο στα αγαθά που παραδίδει ή στις υπηρεσίες που παρέχει, ο φόρος αυτός είναι κατά συνέπεια ανάλογος προς την αξία.

61. Ωστόσο, η φύση του IRAP συνολικά παρέχει αναμφίβολα στους επιχειρηματίες μεγαλύτερο βαθμό ευλυγισίας από ό,τι ο ΦΠΑ. Οι επιχειρηματίες μπορούν να ρυθμίζουν τον τρόπο κατά τον οποίο μετακυλίουν την επιβάρυνση του φόρου στους πελάτες τους ή μπορούν ακόμη να επιλέγουν να μη μετακυλίσουν καθόλου την επιβάρυνση αυτή. Ο ΦΠΑ αντιθέτως πρέπει να επιβάλλεται με τον κατάλληλο συντελεστή σε κάθε επιμέρους παράδοση ή παροχή.

23 — Βλ. σημείο 16 ανωτέρω.

62. Κατά συνέπεια, ενώ το σύστημα του ΦΠΑ απαιτεί το ποσόν του φόρου να αποτελεί ένα καθορισμένο ποσοστό της τιμής που εφαρμόζεται σε κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ούτως ώστε για λογιστικούς τουλάχιστον λόγους παραμένει αυστηρά «αναλογικός, ανεξάρτητα από τον αριθμό των συναλλαγών», τούτο μπορεί να μην είναι απολύτως αληθές όσον αφορά τον IRAP, του οποίου το ύψος ως ποσοστό της τιμής κάθε παραδόσεως αγαθού ή παροχής υπηρεσιών μπορεί να ποικίλλει σημαντικά ή ακόμη και να είναι αδύνατον να καθοριστεί.

63. Ωστόσο, δεν θεωρώ ότι το σημείο αυτό είναι σημαντικό για τη συνολική εκτίμηση.

64. Πρώτον, από την οικονομική πραγματικότητα προκύπτει ότι η επιβάρυνση ενός φόρου που επιβάλλεται σε οποιοδήποτε στάδιο μιας αλυσίδας συναλλαγών μετακυλίεται κατά κανόνα στον τελευταίο κρίκο της αλυσίδας.

65. Εξαιρετικά και βραχυπρόθεσμα, ορισμένοι επιχειρηματίες μπορούν, για διάφορους λόγους, να έχουν επιλέξει να απορροφούν την επιβάρυνση του IRAP χωρίς να τον μετακυλίουν στους πελάτες τους, αλλά μακροπρόθεσμα είναι πιθανόν ότι το περιθώριο κάθε επιχειρηματία θα προσαρμοστεί και η επιβάρυνση τελικώς θα μετακυλιστεί στον τελικό κρίκο της αλυσίδας.

66. Δεύτερον, η ίδια ακριβώς επιλογή υφίσταται, από οικονομική άποψη, όσον αφορά τον ΦΠΑ. Υπάρχει μικρή ή καθόλου διαφορά από πρακτική ή οικονομική άποψη, για οποιοδήποτε από τα μέρη της συναλλαγής, μεταξύ της καταστάσεως στην οποία ο επιχειρηματίας αποφασίζει να «απορροφήσει» την επιβάρυνση ενός φόρου και εκείνης στην οποία μειώνει το περιθώριο κέρδους του —ή, πιθανότερα ίσως, αναδιανέμει τα περιθώρια κέρδους του μεταξύ διαφόρων κατηγοριών παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ανταποκρινόμενος στις δυνάμεις του ανταγωνισμού. Καμία από τις καταστάσεις αυτές δεν επηρεάζει την είσπραξη του φόρου, η οποία παραμένει σταθερά αναλογική προς την τιμή των παραδόσεων ή των παροχών.

67. Στο πλαίσιο αυτό, το Corte Costituzionale με την απόφασή του της 10ης Μαΐου 2001 θεώρησε ότι «η οικονομική επιβάρυνση του φόρου μπορεί πράγματι να μετακυλιστεί στην τιμή των παραχθέντων αγαθών ή υπηρεσιών, σύμφωνα με τους κανόνες της αγοράς, ή να καλυφθεί πλήρως ή εν μέρει με κατάλληλες οργανωτικές επιλογές».

68. Με την απόφαση Careda [24], το Δικαστήριο έκρινε ειδικώς ότι «για να έχει τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33 της οδηγίας,

24 — Απόφαση της 26ης Ιουνίου 1997, C-370/95 έως C-372/95, Συλλογή 1997, σ. I-3721, σκέψεις 15, 18 και 26.

ο υπό κρίση φόρος πρέπει *να μπορεί να μετακυλίεται* στον καταναλωτή» [25], αλλά ότι δεν είναι αναγκαίο η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία να προβλέπει ότι μπορεί να μετακυλιστεί ή ότι η μετακύλιση αυτή πρέπει να καταγράφεται σε τιμολόγιο ή σε ισοδύναμο έγγραφο.

71. Ωστόσο, πρέπει επίσης να εξεταστούν τα συγκεκριμένα αποτελέσματα που έχει το συμπέρασμα αυτό.

Δυνατότητα διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της αποφάσεως

69. Αν ένα κράτος μέλος μπορούσε να θεσπίζει ένα κατ' ουσίαν φόρο προστιθεμένης αξίας αλλά να αποφύγει την απαγόρευση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας διασφαλίζοντας ότι το ποσόν του φόρου *δεν είναι αναγκαίο* να παραμένει σταθερό ως ποσοστό της τιμής κάθε επιμέρους παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, η απαγόρευση αυτή θα καθίστατο πράγματι αναποτελεσματική και η εναρμόνιση που επιβάλλει η εσωτερική αγορά θα μπορούσε να παρακαμφθεί [26].

72. Κατά πάγια νομολογία, οι ιδιώτες δικαιούνται την επιστροφή των εθνικών φορολογικών επιβαρύνσεων που έχουν επιβληθεί κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου [27]. Φαίνεται ότι αν ο IRAP κριθεί ασύμβατος προς το κοινοτικό δίκαιο, το δικαίωμα για επιστροφή, βάσει των ιταλικών διαδικαστικών κανόνων, θα καλύπτει 48 μήνες.

Συμπέρασμα όσον αφορά το συμβατό του IRAP προς το κοινοτικό δίκαιο

70. Συνεπώς, καταλήγω στο ότι ένας φόρος όπως ο IRAP παρουσιάζει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ και εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

73. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ιταλική Κυβέρνηση ανέφερε ότι τα ποσά που συνελέγησαν και χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων των περιφερειακών αρχών κατά την περίοδο αυτή υπερέβησαν τα 120 δισεκατομμύρια ευρώ. Ενόψει των σοβαρών συνεπειών, ζήτησε, αν ο IRAP κριθεί ασύμβατος προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως να περιοριστούν —όπως συνέβη για παράδειγμα με την απόφαση EKW [28].

25 — Σκέψη 15, η υπογράμμιση δική μου.

26 — Βλ. σημείο 10 ανωτέρω.

27 — Βλ., ως πρόσφατο παράδειγμα, την απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks and Spencer (Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 30).

28 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψεις 55 έως 60.

74. Το Δικαστήριο κρίνει παγίως ότι η ερμηνεία που δίδει σε μια διάταξη του κοινοτικού δικαίου διασαφηνίζει και ορίζει το νόημα και το εύρος της διατάξεως αυτής όπως θα έπρεπε να είχε κατανοηθεί και εφαρμοστεί από τη στιγμή που τέθηκε σε ισχύ.

75. Ωστόσο, εξαιρετικώς, κατ' εφαρμογήν της αρχής της ασφαλείας δικαίου, το Δικαστήριο μπορεί να περιορίσει τη δυνατότητα των διαδίκων να επικαλεστούν την ερμηνεία που δίδει μια τέτοια απόφαση προκειμένου να αμφισβητήσουν έννομες σχέσεις που δημιουργήθηκαν καλόπιστα κατά το παρελθόν. Προτού αποφασίσει να επιβάλει ένα τέτοιο περιορισμό, το Δικαστήριο εξετάζει το αν πληρούνται δύο ουσιώδη κριτήρια, ήτοι το αν οι ενδιαφερόμενοι ενήργησαν καλόπιστα και αν υπάρχει κίνδυνος σοβαρών δυσχερειών [29].

76. Όσον αφορά την καλή πίστη, το Δικαστήριο λαμβάνει ειδικότερα υπόψη τη θέση που λαμβάνει η Επιτροπή έναντι της νομοθεσίας του κράτους μέλους. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί, για παράδειγμα, ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να προβάλει την παράλειψη της Επιτροπής να κινήσει κατ' αυτού τη διαδικασία λόγω παραβάσεως. Ένα κράτος μέλος πρέπει κατά μείζονα λόγο να μπορεί να προβάλει τη ρητή εκ μέρους της Επιτροπής αποδοχή του συμβατού της νομοθεσίας του προς το κοινοτικό δίκαιο.

77. Στην υπό κρίση περίπτωση, η Ιταλική Κυβέρνηση προβάλλει το γεγονός ότι η νομοθεσία είχε κοινοποιηθεί στην Επιτροπή υπό μορφή σχεδίου (τη δε περίοδο εκείνη ο φόρος ονομαζόταν IREP) και ότι σε μια απάντηση της 10ης Μαρτίου 1997, την οποία η Ιταλία προσκόμισε μαζί με άλλα έγγραφα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο γενικός διευθυντής που είναι αρμόδιος για τους δασμούς και τους έμμεσους φόρους έγραψε τα εξής: «όσον αφορά [...] τον IREP, μετά από προσεκτική εξέταση των προσκομισθέντων εγγράφων, μπορεί να σας πληροφορήσω ότι, στην παρούσα κατάσταση, η πρόταση για τον νέο αυτό φόρο δεν φαίνεται να είναι ασύμβατη προς το δίκαιο που εφαρμόζεται στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας. Ωστόσο, επιφυλάσσομαι του δικαιώματος να επανεξετάσω τον φόρο αυτό υπό το φως ενδεχομένων τροποποιήσεων ή/και των εκτελεστικών διατάξεων που πρόκειται να θεσπιστούν.»

78. Υπό το φως της επιστολής αυτής, και ελλείψει οποιασδήποτε μετέπειτα επικριτικής αντιδράσεως εκ μέρους της Επιτροπής, η Ιταλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι μπορούσε να συναγάγει το συμπέρασμα ότι ο φόρος δεν ήταν ασύμβατος προς το κοινοτικό δίκαιο. Ο εκπρόσωπος της Επιτροπής ωστόσο υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι η επιστολή απλώς εξέφραζε μια προσωρινή θέση που έλαβαν οι υπηρεσίες της Επιτροπής, και ότι καμία οριστική θέση δεν ελήφθη ποτέ από την ίδια την Επιτροπή. Η Γραμματεία έστειλε εν συνεχεία στην Επιτροπή τα έγγραφα που προσκομίσθηκαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση, για ενδεχόμενα σχόλια, αλλά η Επιτροπή ουδέν προσέθεσε επί του σημείου αυτού.

79. Όσον αφορά τον κίνδυνο σοβαρών δυσχερειών, η Ιταλική Κυβέρνηση επικαλεί-

29 — Βλ., ως πλέον πρόσφατη, την απόφαση της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar (Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψεις 66 έως 69).

ται τα πολύ μεγάλα ποσά που ενδέχεται να ζητηθούν με τις αιτήσεις επιστροφής αυτού που σήμερα αποτελεί την κύρια αν όχι τη μόνη πηγή εσόδων για τις περιφέρειες, καθώς και τα καταστροφικά αποτελέσματα που θα έχουν κατά συνέπεια οι επιστροφές αυτές στα οικονομικά των περιφερειών.

80. Θεωρώ ότι υφίσταται ένα ισχυρό επιχείρημα για τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως που θα κρίνει ότι ο IRAP είναι ασύμβατος προς το κοινοτικό δίκαιο. Η άποψη της Επιτροπής όσον αφορά το βάρος που πρέπει να προσδοθεί στην επιστολή της 10ης Μαρτίου 1997 δεν με έπεισε· η επιστολή αυτή είχε συνταχθεί κατά μη διφορούμενο τρόπο και υπογραφεί από τον αρμόδιο γενικό διευθυντή, κατόπιν δε αυτής δεν επακολούθησε κάποια άλλη ενέργεια εκ μέρους της Επιτροπής. Επιπλέον, ο κίνδυνος σοβαρών δυσχερειών φαίνεται να είναι υπαρκτός· σύμφωνα με την προσαρμοσμένη διατύπωση της αποφάσεως EKW [30], ένα απεριόριστο διαχρονικό αποτέλεσμα «θα αναστάτωνε αναδρομικώς το σύστημα χρηματοδοτήσεως των ιταλικών περιφερειών».

81. Ωστόσο, τίθεται το ερώτημα της ημερομηνίας η οποία θα ήταν κατάλληλη να τεθεί ως όριο του διαχρονικού αποτελέσματος.

82. Το Δικαστήριο, σύμφωνα με την πάγια πρακτική του σε τέτοιες υποθέσεις, απέκλεισε με την απόφαση EKW τη δυνατότητα να γίνεται επίκληση της αποφάσεως αυτής για την επιστροφή του καταβληθέντος ή απαιτητού φόρου «πριν από την ημερομηνία εκδόσεως της παρούσας απόφασης, με εξαίρεση τους αιτούντες οι οποίοι, πριν από την ημερομηνία αυτή, άσκησαν δικαστική προσφυγή ή ισοδύναμη ένσταση».

83. Ωστόσο, προέκυψε εν συνεχεία ότι όλες οι εμπλεκόμενες στην υπόθεση αυτή περιφερειακές αρχές είχαν τροποποιήσει τους φορολογικούς κώδικές τους προκειμένου να περιορίσουν σε μεγάλο βαθμό τη δυνατότητα ευδοκιμήσεως των αιτήσεων αυτών, ακόμη και για εκείνους οι οποίοι είχαν ήδη ασκήσει προσφυγή. Σε όλες τις περιπτώσεις, οι τροποποιήσεις αυτές είχαν πραγματοποιηθεί μετά τη διατύπωση των προτάσεων στην υπόθεση EKW —και σε όλες τις υποθέσεις, εκτός από μία, πριν από την έκδοση της αποφάσεως [31].

84. Έτσι, στην υπό κρίση υπόθεση, το πρόβλημα είναι διαφορετικό. Από τον ιταλικό Τύπο προκύπτει ότι μεγάλος αριθμός Ιταλών επιχειρηματιών ζητούν ήδη ή ενθαρρύνονται να ζητήσουν την επιστροφή των ποσών που κατέβαλαν στο πλαίσιο του IRAP, προδικάζοντας την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση αυτή.

85. Έτσι, ενόψει των αποτελεσμάτων των διαφόρων τακτικών που έχουν εφαρμοστεί ή μπορούν ακόμη να εφαρμοστούν από όσους

30 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 59.

31 — Βλ. απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine World (Συλλογή 2003, σ. I-11365, σκέψεις 11 επ.).

προδικάζουν την απόφαση του Δικαστηρίου και ενόψει του κινδύνου της πολύ σοβαρής αναστάτωσης της περιφερειακής χρηματοδοτήσεως —χωρίς πιθανά μακροπρόθεσμα συνολικά οφέλη για τους φορολογούμενους δεδομένου ότι κάθε έλλειψη στη χρηματοδότηση υποτίθεται ότι πρέπει να αντισταθμιστεί από άλλα φορολογικά μέτρα— θα μπορούσε να είναι ενδεδειγμένο να εξεταστεί μια διαφορετική προσέγγιση από εκείνη που υιοθετήθηκε στην απόφαση EKW και σε άλλες υποθέσεις.

86. Μια τέτοια προσέγγιση θα μπορούσε να στηριχθεί σε εκείνη που συχνά υιοθετεί το γερμανικό Συνταγματικό Δικαστήριο —ήτοι μια απόφαση περί ασυμβάτου με καθορισμό μιας μελλοντικής ημερομηνίας πριν από την οποία οι ιδιώτες δεν μπορούν να επικαλεστούν το ασύμβατο αυτό σε προσφυγές ασκούμενες κατά του Δημοσίου, η δε ημερομηνία αυτή επιλέγεται κατά τρόπο ώστε να αφήνει αρκετά χρονικά περιθώρια για την εφαρμογή νέας νομοθεσίας.

87. Το να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο το Δικαστήριο θα αποτελούσε σημαντική καινοτομία. Τέτοιες καινοτομίες όμως έχουν υπάρξει κατά το παρελθόν. Ήταν για παράδειγμα καινοτομία όταν το 1976 με την απόφαση Defrenne [32] το Δικαστήριο περιόρισε την αναδρομική ισχύ της ερμηνείας που έδωσε σε ένα άρθρο της Συνθήκης. Υπήρξαν περαιτέρω καινοτομίες το 1980, όταν με την απόφαση Providence Agricole de la Champagne [33] το Δικαστήριο εφάρμοσε κατ' αναλογία τη δεύτερη παράγραφο αυτού που έχει καταστεί σήμερα το άρθρο 231 ΕΚ σε μια διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, περιορίζοντας τα αναδρομικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του με την οποία κρίθηκε ότι ορισμένοι κανονισμοί της Επιτροπής ήσαν άκυροι, στη συνέχεια δε το 1988, όταν με την απόφαση Van Landschoot [34] προχώρησε ένα βήμα περαιτέρω, διατηρώντας τα αποτελέσματα μιας άκυρης κοινοτικής διάταξης μέχρι την αντικατάστασή της από μια έγκυρη διάταξη.

88. Ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση, μπορεί να είναι δύσκολο για το Δικαστήριο να αποφασίσει σχετικά με τον ενδεδειγμένο διαχρονικό περιορισμό, ειδικότερα καθόσον η απομάκρυνση του Δικαστηρίου από τη συνηθισμένη προσέγγισή του ούτε συζητήθηκε κατά τη διαδικασία ούτε ζητήθηκε από την Ιταλική Κυβέρνηση. Ενόψει των δυσχερειών που συνεπάγεται η επιλογή του ενδεδειγμένου περιορισμού, το Δικαστήριο μπορεί να θελήσει να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας για να εξετάσει και άλλα επιχειρήματα επί του σημείου αυτού.

32 — Απόφαση της 8ης Απριλίου 1976, 43/75, Συλλογή τόμος 1976, σ. 175, σκέψεις 69 έως 75.

33 — Απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 1980, 4/79, Συλλογή τόμος 1980/III, σ. 95, σκέψεις 42 έως 46, και με δύο άλλες σχετικές αποφάσεις που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα —απόφαση 109/79 Maïseries de Beauce, Συλλογή τόμος 1980/III, σ. 147, σκέψεις 42 έως 46, και απόφαση 145/79, Roquette Frères, Συλλογή τόμος 1980/III, σ. 1543, σκέψεις 50 έως 52.

34 — Απόφαση της 29ης Ιουνίου 1988, 300/86, Συλλογή 1988, σ. 3443, σκέψεις 22 έως 24.

Πρόταση

89. Θεωρώ κατά συνέπεια ότι το Δικαστήριο πρέπει να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε η Commissione Tributaria:

«Ένας εθνικός φόρος, όπως η imposta regionale sulle attività produttive, ο οποίος

— επιβάλλεται σε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα τα οποία ασκούν συνήθη δραστηριότητα με αντικείμενο την παραγωγή ή το εμπόριο αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών,

— πλήττει τη διαφορά μεταξύ των εσόδων και του κόστους της φορολογούμενης δραστηριότητας,

— επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της παραγωγικής και διανεμητικής διαδικασίας που αντιστοιχεί σε μία ή περισσότερες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο, και

— συνιστά επιβάρυνση επιβαλλόμενη σε κάθε ένα από τα στάδια αυτά, η οποία είναι συνολικά ανάλογη προς την τιμή στην οποία παραδίδονται τα αγαθά ή παρέχονται οι υπηρεσίες,

πρέπει να θεωρείται φόρος κύκλου εργασιών απαγορευόμενος από το άρθρο 33 παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.»

90. Ωστόσο, για όποιον επιθυμεί να επικαλεστεί την απόφαση του Δικαστηρίου, τα αποτελέσματά της θα πρέπει να περιοριστούν διαχρονικά, με βάση μια ημερομηνία που θα καθορίσει το Δικαστήριο.