JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

F. G. JACOBS

17 päivänä maaliskuuta 2005 [1]

1. Commissione tributaria provinciale di Cremonan (verovalituksia ensimmäisenä asteena käsittelevä alueellinen tuomioistuin) esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä tiedustellaan lähinnä sitä, onko IRAPin kaltainen vero, joka on Italiassa tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettava vero, yhdenmukainen yhteisön kiellon kanssa, jolla jäsenvaltioita kielletään kantamasta arvonlisäveron lisäksi muita liikevaihtoveroja.

Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö

2. Yhteisön yhdenmukaistetun arvonlisäverojärjestelmän pääpiirteistä säädetään ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa seuraavaa: [2]

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palveluiden hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka."

3. Tällaisessa veron peräkkäiseen soveltamiseen ja vähentämiseen perustuvassa järjestelmässä tarkastellaan siis liiketoimien ketjua, jossa ketjun kustakin liiketoimesta maksettava nettomäärä vastaa tiettyä osuutta tässä vaiheessa kertyvästä lisäarvosta. Kun ketju päättyy loppukulutusvaiheessa, kannettu kokonaismäärä vastaa kyseistä osuutta lopullisesta hinnasta.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, P 71, s. 1301).

4. Kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin [3] sisältyy yksityiskohtaisempia säännöksiä.

5. Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisävero kannetaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

6. Verovelvollisen käsite määritellään 4 artiklan 1 kohdassa siten, että verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Taloudellista toimintaa on 4 artiklan 2 kohdan mukaan "kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta" sekä "aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntäminen jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa". Direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa: "valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen".

7. Kuudennen direktiivin X osastossa säädetään muutamien liiketoimien vapauttamisesta arvonlisäverosta. Direktiivin 13 artiklassa luetellaan vapautukset, joita sovelletaan maan sisäisiin liiketoimiin. Tällaisia liiketoimia ovat lähinnä tietyt yleishyödylliset toiminnot, tietynlainen vakuutus- ja rahoitustoiminta (mukaan lukien erityisten sijoitusrahastojen hallinta) ja tietyt kiinteistöalan liiketoimet. Direktiivin 14–16 artiklassa taas luetellaan kansainvälistä kauppaa koskevat vapautukset. Direktiivin 28 c artiklalla, [4] joka sisältyy jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmää koskevaan osastoon XVI a, 16 artiklaan sisällytettiin yhteisön sisäinen kauppa ja lisättiin muutamia muita vapautuksia tässä yhteydessä.

8. Vähennysoikeus määritellään pääpiirteissään 17 artiklassa. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa: "Jos tavarat tai palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen – –." Direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla 15 artiklan mukaisesti vapautetut yhteisön ulkopuolelle suoritetta-

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

4 – Lisättiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

vat vientitoimet oikeuttavat arvonlisäveron vähentämiseen, toisin kuin vapautetut jäsenvaltioiden sisäiset liiketoimet.

9. Kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa [5] säädetään vielä seuraavaa:

"Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltioita pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussopimusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja ja yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, jos nämä verot, tullit ja maksut eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muita, erityisesti voimassa oleviin valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkuvuudesta ja tarkastuksista annettuihin yhteisön säännöksiin sisältyviä yhteisön säännöksiä."

10. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan edellä mainitussa säännöksessä kielletään jäsenvaltioita ottamasta käyttöön tai pysyttämästä voimassa veroja, tulleja tai maksuja, jotka ovat luonteeltaan liikevaihtoveroja. [6] Tällä artiklalla pyritään estämään se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta vaarannetaan jäsenvaltion verotoimenpiteillä, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja jotka kohdistuvat liiketoimiin arvonlisäveron tavoin. [7] On selvää, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä vaarantuisi, jos jokin jäsenvaltio soveltaisi olennaisilta osiltaan arvonlisäveron kaltaista veroa, joka jäisi sisämarkkinoiden kannalta välttämättömäksi katsotun yhdenmukaistamisen ulkopuolelle.

11. Tällaisiksi toimenpiteiksi on joka tapauksessa katsottava verot, tullit ja maksut, jotka ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltaisia, vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin samanlaisia. Kyseiset ominaispiirteet on määritelty yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä seuraavasti: arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta, olipa suoritettuja liiketoimia kuinka monta tahansa; vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa; veron määrä lasketaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä siten, että kunkin liiketoimen perusteella maksettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero. Direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa ei sitä vastoin estetä pysyttämästä voimassa tai ottamasta käyttöön sellaista

5 – Sellaisena kuin se on muutettuna edellä alaviitteessä 4 mainitun direktiivin 91/680/ETY 1 artiklan 23 kohdalla.

6 – Ks. viimeksi asia C-308/01, GIL Insurance ym., tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4777, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

7 – Ks. asia C-437/97, EKW ja Wein & Co, tuomio 9.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1157, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

veroa, joka ei ole keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltainen. [8]

Asiaa koskeva kansallinen lainsäädäntö

12. Italian tasavalta otti 15.12.1997 annetulla konsolidoivalla asetuksella (decreto legislativo) nro 446 [9] käyttöön imposta regionale sulle attività produttive -nimisen veron, josta käytetään lyhennettä IRAP. Verosta saatavilla tuloilla alueviranomaiset rahoittavat niille annetun toimivallan käyttöä.

13. IRAPin kantamista koskevat säännöt ovat monimutkaiset ja sisältävät useita ristiviittauksia muuhun lainsäädäntöön. En käsittele niitä yksityiskohtaisesti tässä. On kuitenkin selvää, että veron keskeiset piirteet ovat seuraavanlaiset.

14. Konsolidoivan asetuksen 2 ja 3 §:n nojalla IRAP kannetaan niiltä, jotka harjoittavat säännönmukaisesti itsenäistä toimintaa, jonka tarkoituksena on hyödykkeiden tuotanto tai vaihdanta tai palvelujen tarjoaminen. Useimmat luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt, mukaan lukien valtio sekä julkisoikeudelliset yhteisöt ja viranomaiset, ovat verovelvollisia. Tietyt yhteissijoitusrahastot, tietyt eläkekassat ja tietyt eurooppalaiset taloudelliset eturyhmät on sitä vastoin vapautettu verosta.

15. Konsolidoivan asetuksen 4 §:n 1 momentissa määritetään veron määräytymisperusteeksi alueellisesti harjoitettavan tuotantotoiminnan nettoarvo. Tämän arvon määrittämisessä käytettävä menetelmä vaihtelee jonkin verran sen mukaan, mistä verovelvollisten ryhmästä on kyse. Perusperiaatteena kuitenkin on, että kaupallisten yritysten osalta nettoarvo määräytyy sen perusteella, mikä on toisaalta toiminnasta saatavan tuoton, johon ei lueta mukaan poikkeuksellisista rahoitusliiketoimista saatavaa tuloa, ja toisaalta tuotantokustannusten, joihin eivät sisälly henkilöstökulut tai rahoituskustannukset, erotus tuloslaskelmassa. Viranomaisten ja ei-kaupallista toimintaa harjoittavien yksityisten yritysten osalta veron perusteena ovat pääasiallisesti palkkamenot.

16. Konsolidoivan asetuksen 16 §:n nojalla perusverokanta on 4,25 prosenttia näin määritellystä nettoarvosta. Tiettyihin viranomaisiin sovelletaan kaksinkertaista veroa, ja alueviranomaiset voivat nostaa tai laskea perusverokantaa enintään yhdellä prosenttiyksiköllä.

8 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia GIL Insurance ym., tuomion 32–34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia EKW ja Wein & Co, tuomion 21–23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

9 – Julkaistu Gazzetta ufficiale della Repubblica italianassa (jäljempänä GURI) nro 298, 23.12.1997; jäljempänä konsolidoiva asetus, jota on sittemmin muutettu.

Ennakkoratkaisupyyntö

17. Vuonna 1999 Banca popolare di Cremona (jäljempänä Banca popolare) vaati vuosina 1998 ja 1999 IRAPin muodossa suorittamiensa summien palauttamista väittäen, että vero on lainvastainen, koska se on muun muassa ristiriidassa kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa.

18. IRAPin laillisuus kyseenalaistettiin myös useissa muissa Italiassa käydyissä oikeudenkäynneissä, joissa perusteena oli veron väitetty yhteensoveltumattomuus joidenkin Italian perustuslain säännösten kanssa. Corte costituzionale (Italian perustuslakituomioistuin) antoi 10.5.2001 tuomion,[10] jonka mukaan nämä väitteet olivat perusteettomia ja johon sekä kansallinen tuomioistuin että kaikki huomautuksia esittäneet tahot ovat kiinnittäneet yhteisöjen tuomioistuimen huomion.

19. Veroviranomainen kieltäytyi tästä syystä palauttamasta vaadittuja summia Banca popolarelle, joka riitautti veroviranomaisen päätöksen Commissione tributaria provincialessa.

20. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että

– arvonlisäveron tavoin IRAP kannetaan yleisesti kaikista kaupallisista tuotantotoimista tai vaihdannasta, jonka kohteena ovat tavarat tai palvelut, joita tuotetaan elinkeino- tai ammattitoiminnassa

– arvonlisäveron tavoin IRAPin kantoperuste on verovelvollisen lisäämä nettoarvo, vaikka laskentatapa onkin erilainen: kun arvonlisäverotuksessa ostoon sisältyvä vero vähennetään myynnissä kertyneestä verosta, IRAPia laskettaessa kustannukset vähennetään tuotosta

– arvonlisäveron tavoin IRAP kannetaan kussakin tuotanto- tai jakeluprosessin vaiheessa, koska kaikki verotettavaa lisäarvoa tuottavat toimijat ovat verovelvollisia

– arvonlisäveron tavoin loppukulutukseen päättyvän prosessin eri vaiheissa kannetun IRAPin kokonaismäärä vastaa kuluttajalta perittävästä hinnasta kannettavan IRAPin määrää, joten kyseessä on yleinen ja suhteellisena osuutena määräytyvä vero, joka kohdistuu kuluttajalle myytyjen tavaroiden tai palvelujen hintaan.

10 – Tuomio nro 256/2001.

21. Tarkastellessaan näitä toteamuksia yhteisöjen tuomioistuimen kuudennen direktiivin 33 artiklaa koskevan oikeuskäytännön valossa Commissione tributaria katsoo, että IRAPilla on arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, joten se vaikuttaa yhteisön oikeuden vastaiselta, minkä vuoksi kansalliset tuomioistuimet eivät saisi soveltaa sitä.

22. Koska asia on kuitenkin uusi eikä tältä osin ole nimenomaista oikeuskäytäntöä, Commissione tributaria päätti ensin esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko direktiivin 77/388/ETY 33 artiklaa (sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 91/680/ETY) tulkittava siten, että se estää IRAPin kaltaisen veron kantamisen nettotuotantoarvosta, joka on saatu tavaroiden tuotantoa ja vaihdantaa tai palvelujen tarjoamista varten organisoidun itsenäisen yksikön tavanomaisesta toiminnasta?"

23. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Banca popolare, Italian hallitus ja komissio, jotka kaikki esittivät suulliset lausumat suullisessa käsittelyssä. Banca popolare ja komissio katsovat, että 33 artiklassa kielletään vero, jolla on IRAPin kaltaiset ominaispiirteet, kun taas Italian hallitus esittää, että IRAPin ominaispiirteet ovat riittävän erilaiset arvonlisäveron ominaispiirteisiin verrattuna, jotta IRAP ei kuulu kiellon soveltamisalaan.

Asian arviointi

24. On kiistatonta, että jotta kansallisen veron voitaisiin katsoa kuuluvan kuudennen direktiivin 33 artiklassa määrätyn kiellon soveltamisalaan, verolla on oltava kaikki arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, joita on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan neljä ja jotka vastaavat läheisesti ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa esitettyä määritelmää:

– arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta

– vero määräytyy suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta niitä koskevien liiketoimien lukumäärästä riippumatta

– vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa ja

– vero kohdistuu asianomaisten tavaroiden ja/tai palvelujen arvonlisään.

25. Kaikkien neljän arvonlisäveron keskeisen ominaispiirteen täyttyminen on näin ollen sekä välttämätön että riittävä edellytys veron kieltämiselle kuudennen direktiivin 33 artiklan nojalla. On kuitenkin yhtä kiistatonta, ettei vero jää kiellon soveltamisalan ulkopuolelle ainoastaan siitä syystä, ettei se ole kaikilta osiltaan täysin arvonlisäveron kaltainen. [11]

26. Näin ollen on välttämätöntä tarkastella näitä neljää ominaispiirrettä vuorotellen ja pohtia, ovatko IRAPin ominaispiirteet ainakin olennaisilta osin samanlaiset kuin arvonlisäveron ominaispiirteet. Minusta on selvempää tutkia näitä ominaispiirteitä kansallisen tuomioistuimen käyttämässä järjestyksessä, joka poikkeaa hieman oikeuskäytännössä usein käytetystä järjestyksestä. [12] Aloitan siten pohtimalla, kannetaanko IRAP yleisesti, minkä jälkeen tarkastelen sitä, kohdistuuko vero tavaroiden ja palvelujen arvonlisään, kannetaanko se kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa ja määräytyykö se suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen lisäarvosta niitä koskevien liiketoimien lukumäärästä riippumatta.

27. On selvää, että ainoastaan Italian tuomioistuimet ovat toimivaltaisia määrittämään IRAPin täsmälliset ominaispiirteet, joihin liittyy varsin yksityiskohtaisia kansallista lainsäädäntöä koskevia kysymyksiä. Kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössään ja Corte costituzionalen tuomiossaan [13] esittämien kuvausten perusteella yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin nähdäkseni arvioida, onko kuvatun kaltaisella verolla arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet.

Veron yleinen kantaminen tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta

28. Commissione tributaria toteaa, että konsolidoivan asetuksen 2 §:stä ilmenee, että "IRAP kannetaan yleisesti kaikista kaupallisista tuotantotoimista tai vaihdannasta, jonka kohteena ovat tavarat tai palvelut, joita tuotetaan tähän tarkoitetun toiminnan puitteissa, eli yritys-, pienyritys- tai ammattitoiminnassa". Kuten sekä Banca popolare että komissio huomauttavat, tämä on osoitus IRAPin erittäin yleisestä soveltamisesta.

29. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, ettei veroa voida pitää yleisesti kannettavana,

11 – Ks. edellä alaviitteissä 6 ja 7 mainittu oikeuskäytäntö.

12 – Ks. edellä 11, 20 ja 24 kohta.

13 – Ks. edellä 18 kohta.

jos se kannetaan ainoastaan rajoitetuista liiketoimien tai palvelujen ryhmistä [14] tai tietyiltä verovelvollisten ryhmiltä. [15] Verolla on kuitenkin edelleen tämä arvonlisäveron keskeinen ominaispiirre, jos vero kannetaan sekä arvonlisäverollisesta liiketoiminnasta että muusta elinkeinotoiminnasta, joka ei ole arvonlisäveron alaista. [16]

30. Minusta näyttää siltä, että IRAPilla on kyseinen ominaispiirre. Konsolidoivan asetuksen 2 ja 3 §:n säännökset, joissa määritellään verovelvollisuuteen johtava toiminta ja verovelvolliset, ovat olennaisilta osin todellakin hyvin samanlaisia kuin kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan säännökset.

31. Mitään tavaroita tai palveluja sinänsä ei näytettäisi jätettävän verovelvollisuuden ulkopuolelle. Jotkin verovelvollisten ryhmät on jätetty verovelvollisuuden ulkopuolelle, mutta poikkeusten määrä ja laajuus ovat rajallisia. Poikkeukset näyttävät olevan oleellisesti päällekkäisiä tiettyjen kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusten tai tiettyjen, kokonaan arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävien liiketoimien vapauttamisen kanssa. Banca popolare esitti sekä kirjallisissa huomautuksissaan että suullisessa käsittelyssä muiden osapuolten tätä kiistämättä, että kaikki elinkeinonharjoittajat, jotka ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi, ovat IRAPin alaisia.

32. Italian hallitus väitti kuitenkin samoin suullisessa käsittelyssä, että vaikka IRAPia voidaan kuvailla yleisesti kannettavaksi veroksi, sitä ei kanneta tavaroiden *luovutuksesta* tai palvelujen *suorituksesta*. Vero kannetaan syntyneestä varallisuudesta eikä luovutuksista tai suoritetuista palveluista. Näin esimerkiksi yritys, joka valmistaa tietyllä verokaudella 1 000 moottoriajoneuvoa, joita yritys ei kuitenkaan myy, maksaa kyseiseltä verokaudelta IRAPia muttei arvonlisäveroa. IRAP on täten joka tapauksessa arvonlisäverosta poiketen välitön eikä välillinen vero. Italian hallitus viittasi myös tiettyihin yhteisön sopimuksiin ja komission asiakirjoihin, joissa IRAP katsotaan välittömäksi veroksi. Banca popolare kiisti voimakkaasti väitteen, jonka mukaan IRAP kannetaan tavaroista, jotka on valmistettu mutta joita ei ole vielä myyty.

33. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole toimivaltainen määrittämään vaihetta, jossa IRAP kannetaan. En kuitenkaan katso, että Italian hallituksen väitteellä olisi vaikutusta siihen, että IRAP katsotaan tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta yleisesti kannettavaksi veroksi.

14 – Yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, Wisselink, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2671, 20 kohta); asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991 (Kok. 1991, s. I-1385, 14 kohta); asia C-208/91, Beaulande, tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6709, 16 kohta); asia C-347/95, UCAL, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-4911, 36 kohta); asia C-28/96, Fricarnes, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-4939, 40 kohta); asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-5053, 17 kohta); edellä alaviitteessä 7 mainittu asia EKW ja Wein & Co, tuomion 24 kohta; asia C-101/00, Tulliasiamies ja Siilin, tuomio 19.9.2002 (Kok. 2002, s. I-7487, 101 kohta) ja edellä alaviitteessä 6 mainittu asia GIL Insurance ym., tuomion 33 kohta.

15 – Asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2947, 14 kohta).

16 – Asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992 (Kok. 1992, s. I-2217, Kok. Ep. XII, s. 43, 15 kohta).

34. Verojen jaottelu "välittömiin" ja "välillisiin" ei ole aina yksinkertaista eikä useissa tapauksissa edes asian kannalta merkityksellistä. Nyt esillä olevassa asiassa ei ole kyse siitä, onko IRAP katsottava välittömäksi vai välilliseksi veroksi, vaan siitä, onko sillä samat keskeiset ominaispiirteet kuin arvonlisäverolla.

35. Välittömän ja välillisen verotuksen yleisesti hyväksytty ero on kuitenkin se, että ensiksi mainittu rasittaa (luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön) henkilön omaa varallisuutta tai henkilökohtaisia tuloja, eikä tätä rasitetta ole mahdollista siirtää toiselle henkilölle, kun taas viimeksi mainittu kannetaan ostoista tai kulutuksesta, ja sen rasitus voidaan, kuten yleensä tapahtuukin, siirtää kuluttajalle, jonka maksettavaksi vero tulee. Edellä esitetty huomioon ottaen minusta vaikuttaa siltä, että Italian hallituksen kuvailema mekanismi on välillinen vero, jonka rasitus tulee pääasiallisesti kuluttajan maksettavaksi.

36. Corte costituzionale toteaa tuomiossaan, että IRAPia "ei kanneta verovelvollisen henkilökohtaisista tuloista vaan itsenäisen yksikön toiminnan tuottamasta arvonlisästä". Hylätessään tietyt väitteet, joiden mukaan vero kannetaan "yksinomaan veronmaksukyvyn mahdollisuudesta", Corte costituzionale toteaa, että IRAPin määräytymisperuste on "itsenäisen yksikön toiminnan tuottama arvonlisä".[17]

37. Näin ollen jos IRAP voidaan kantaa ennen tavaroiden varsinaista luovutusta, tämä ei estä sitä rasittamasta tavaroiden myöhempää luovutusta, ikään kuin vero kannettaisiin luovutushetkellä, jolloin lopputulos on täysin sama kuin arvonlisäverossa.

38. Toisaalta näyttää siltä, että IRAP voi olla monilta osin jopa yleisemmin sovellettava kuin arvonlisävero. Esimerkiksi valtiota ja hallinnollisia alueita ei ole ilmeisestikään vapautettu verosta, kuten kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa, ja vero kannetaan viennistä ilman mahdollisuutta palautukseen, toisin kuin kuudennen direktiivin 15 artiklassa ja 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetussa tilanteessa.

39. Asiasta Dansk Denkavit[18] kuitenkin ilmenee, että mikäli verolla on pääosin sama soveltamisala kuin arvonlisäverolla, se tosiseikka, että veron soveltamisalaan kuuluu myös arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jätettyjä aloja, ei vähennä veron samankaltaisuutta arvonlisäveron kanssa,

17 – Ks. edellä 18 kohta, tuomion oikeudellisten päätelmien 6 ja 10.1 kohta.

18 – Mainittu edellä alaviitteessä 16.

kun veroa arvioidaan kuudennen direktiivin 33 artiklan nojalla. Täten IRAPilta puuttuisi yleistä kannettavuutta koskeva keskeinen ominaispiirre vain, jos sen soveltamisala olisi huomattavasti suppeampi.

40. Tästä periaatteesta, joka on muistettava arvioitaessa veron luonnetta suhteessa arvonlisäveroon, seuraa lisäksi, että mikäli IRAPia sovelletaan tilanteissa, jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, IRAPin näitä tilanteita koskevan määräytymisperusteen ja arvonlisäveron määräytymisperusteen erot ovat merkityksettömiä.

Vero kohdistuu luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen arvonlisään

41. On kiistatonta, että IRAPin laskentamenetelmä eroaa arvonlisäveron laskentamenetelmästä.

42. Kansallinen tuomioistuin toteaa seuraavaa: "Arvonlisäverotuksessa sen arvonlisän osuuden määrittämiseksi, jonka yksittäinen tuottaja on tuottanut, käytetään veron vähentämistä verosta (ostoihin sisältyvä vero vähennetään myynnistä kannettavista veroista). IRAPin osalta tämä osuus lasketaan ja vero kannetaan vähentämällä 'myydyn tavaran' ostohinta 'myynnin' tuotosta."

43. Kansallinen tuomioistuin jatkaa, että tuloksiltaan nämä kaksi mekanismia ovat kuitenkin "täysin samanlaisia".

44. Nyt esillä olevassa asiassa on joka tapauksessa tutkittava sitä, kohdistuuko IRAP tavaroiden ja palvelujen arvonlisään, ei sitä, lasketaanko tämä arvo samalla tavoin kuin arvonlisäverossa. Lisäksi voidaan muistuttaa, että Corte costituzionale on pitänyt IRAPia arvonlisään kohdistuvana verona. [19]

45. Arvonlisä voidaan määritellä eri tavoin, jotka ovat aivan yhtä päteviä, eikä veron tarvitse kaikilta osiltaan olla täysin arvonlisäveron kaltainen, jotta se olisi kuudennen direktiivin 33 artiklassa säädetyn kiellon vastainen, kuten yhteisöjen tuomioistuin on korostanut.

46. Asiakirja-aineiston perusteella vaikuttaa siltä, että IRAPin määräytymisperuste on verovelvollisen tuotantotoiminnan tuoton ja kustannusten (joissa ei oteta huomioon palkkoja tai tiettyjä rahoituskustannuksia)

19 – Ks. edellä 18 kohta.

välinen erotus tietyllä verokaudella, joka näyttää yleensä olevan yksi kalenterivuosi. Tätä voidaan selkeästi pitää yhtenä, joskaan ei ainoana, tapana määritellä verovelvollisen luovuttamiinsa tavaroihin ja tarjoamiinsa palveluihin liittämä arvonlisä.

47. Arvonlisävero puolestaan kannetaan teoriassa kunkin suoritetun verollisen liiketoimen täydestä arvosta, ja arvonlisäveron määrästä vähennetään vero, joka on jo maksettu asianomaiseen liiketoimeen liittyvistä kustannustekijöistä (joihin ei lueta mukaan palkkoja eikä monia rahoituskustannuksia, jotka on vapautettu verosta). Käytännössä kuitenkin vero, joka on maksettava kaikista tietyllä verokaudella, joka on enintään yksi vuosi, suoritetuista liiketoimista, lasketaan yhteen, kuten myös kaikista tätä verokautta koskevista kustannustekijöistä maksettu vero, ja viimeksi mainittu vähennetään ensiksi mainitusta.[20]

48. Näiden kahden veron väliset erot ovat näin ollen käytännössä vähäisiä ja lopputuloksen osalta mahdollisesti vieläkin vähäisempiä, vaikka arvonlisäveron katsotaan määräytyvän liiketoimikohtaisesti. Kansallisen tuomioistuimen "naurettaviksi kirjanpidollisiksi yksityiskohdiksi" kuvailemien seikkojen olemassaolo ei voi nähdäkseni olla riittävä poistamaan tätä olennaista samankaltaisuutta, mikäli muita, arvonlisäveron kaltaisia veroja tai maksuja koskevalla kiellolla on määrä olla mitään painoarvoa.

49. Asiassa Dansk Denkavit[21] antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi kuudennen direktiivin 33 artiklan vastaiseksi veron, josta tuomioistuin huomautti, että se kannettiin prosenttiosuutena "kunkin yrityksen määrätyn jakson aikana toteuttamien myyntien ja suorittamien palvelujen kokonaismäärästä vähennettynä määrällä, jonka kyseinen yritys oli maksanut saman jakson aikana ostamistaan tavaroista ja palveluista". Näin kuvattu mekanismi on selvästikin hyvin lähellä mekanismia, jolla IRAP lasketaan.

50. Italian hallitus viittaa kuitenkin yhteen eroavaisuuteen, joka saattaa vaikuttaa merkitykselliseltä. Koska arvonlisäverojärjestelmässä verovelvollinen saa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron välittömästi saman verokauden aikana maksettavan myyntiin sisältyvän arvonlisäveron määrästä riippumatta, voi syntyä ja syntyy tilanteita, joissa nettomaksut tietyltä verokaudelta suorittaa veroviranomainen verovelvolliselle eikä päinvastoin. IRAPin kohdalla tämä on mahdo-

20 – Ks. kuudennen direktiivin 28 h artikla, jolla korvataan sisäisen järjestelmän veronmaksuvelvollisten velvoitteita koskeva 22 artikla, ja erityisesti artiklan 4–6 kohta, jossa säädetään selkeästi tietojen ja laskelmien esittämisestä kunkin verokauden osalta.

21 – Mainittu edellä alaviitteessä 16.

tonta, sillä jos menot ylittävät tietyllä verokaudella tulot, veroa ei yksinkertaisesti kanneta.

51. On totta, että vähennysoikeus ilmentää keskeistä periaatetta, jonka mukaan arvonlisäveron edellytetään olevan täysin neutraali yrityksen kaikkeen verotettavaan taloudelliseen toimintaan kohdistuvan verorasituksen suhteen, ja se on tässä ominaisuudessa olennainen osa arvonlisäverojärjestelmää.

52. Se, että jokin muu vero ei noudata tällaista mekanismia eikä ehkä ole näin ollen yhtä neutraali verorasituksen suhteen, ei kuitenkaan vaikuta siihen, kannetaanko vero verovelvollisen lisäämästä arvonlisästä.

53. Tältä osin voimme jälleen vedota yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Dansk Denkavit [22] omaksumaan näkemykseen ja todeta yleisesti, ettei vero menetä arvonlisäveron keskeisiä tunnuspiirteitä ainoastaan siksi, että sen soveltamisala on laajempi tai että sillä on lisäksi muita piirteitä. Merkitystä on pikemminkin sillä, missä määrin verolta mahdollisesti puuttuu jokin mainituista keskeisistä ominaispiirteistä.

22 – Ks. edellä 29 ja 39 kohta.

54. Näin ollen sekä arvonlisävero että IRAP kannetaan tavaroihin ja palveluihin sisältyvästä arvonlisästä. Tähän tilanteeseen ei vaikuta se, ettei IRAPia arvonlisäverosta poiketen "palauteta", kun arvoa on poikkeuksellisesti pikemminkin menetetty kuin lisätty. Taloudellisen toiminnan luonteeseen joka tapauksessa kuuluu, että tällaiset tapaukset ovat harvinaisia.

Vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa

55. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on viitannut veron kantamiseen kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin "vaiheessa", ensimmäisen direktiivin 2 artiklan perusteella on selvää, että tällä tarkoitetaan sitä, että vero kannetaan jokaisesta tuotannossa ja jakelussa suoritetusta liiketoimesta. Liikevaihtoveron luonteeseen ei kuulu, että vero kannetaan vaiheissa, jotka ovat täysin verovelvollisen liiketoiminnan sisäisiä vaiheita, eikä arvonlisäveroa kanneta tällaisissa vaiheissa.

56. Konsolidoivan asetuksen 2 §:ssä säädetään, että IRAPin soveltamisalaan kuulumisen kriteerinä on "hyödykkeiden tuotantoa ja vaihdantaa tai palvelujen tarjoamista varten organisoidun itsenäisen yksikön tavanomainen toiminta", ja 4 §:n 1 momentissa, että vero kohdistuu asianomaisella alueella harjoitettavan tuotantotoiminnan nettoarvoon.

57. Commissione tributaria toteaa tältä osin, että "IRAP kannetaan kussakin tuotanto- tai jakeluprosessin vaiheessa, koska kukin johonkin vaiheeseen osallistuvista toimijoista, joka tuottaa verotettavaa lisäarvoa, on laissa määritelty verovelvolliseksi".

58. IRAP näyttää täten noudattavan samaa rakennetta kuin arvonlisävero. Se kannetaan kaikkien verotettavaa toimintaa harjoittavien liiketoimista siten, että kun yritys käyttää toisen yrityksen tavaroita tai palveluja tarjotakseen omia tavaroitaan tai palvelujaan, joita puolestaan käyttää kolmas yritys, joka luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja kuluttajille, vero kannetaan kussakin tämän prosessin vaiheessa. Veron kantaminen tapahtuu siis pikemminkin yleisesti kuin liiketoimikohtaisesti, muttei voi olla epäilystä siitä, että vero kannetaan jokaisessa vaiheessa vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka, kuten ensimmäisessä direktiivissä täsmennetään.

Vero määräytyy suhteellisena osuutena tavaroiden tai palvelujen hinnasta niitä koskevien liiketoimien lukumäärästä riippumatta

59. Tältä osin kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että "prosessin eri vaiheissa, alkaen tuotantovaiheesta ja päättyen kulutukseen saattamiseen, kannettu IRAP vastaa IRAPin määrää, joka kannetaan tavaroiden ja palvelujen myyntihinnasta kulutukseen saatettaessa. Vaikka vero kannetaan osuuksina, se siis vaikuttaa lopulta samalla tavoin kuin yleinen ja suhteellisena osuutena määräytyvä vero, joka kannetaan hinnasta, jolla tavarat ja palvelut luovutetaan kulutukseen".

60. IRAPissa sovelletaan jompaakumpaa konsolidoivassa asetuksessa säädetystä kahdesta verokannasta, jotka on ilmaistu prosenttiosuutena määräytymisperusteesta. Toimivaltaiset alueviranomaiset voivat kuitenkin muuttaa niitä annetuissa rajoissa.[23] Koska veron määräytymisperuste on verovelvollisen luovuttamiinsa tavaroihin tai suorittamiinsa palveluihin sisällyttämä arvonlisä, vero lasketaan näin ollen suhteellisena osuutena tästä arvosta.

61. IRAPin yleisluonteisuus kuitenkin epäilemättä sallii taloudellisille toimijoille suuremman toimintavapauden kuin arvonlisävero. Taloudelliset toimijat voivat mukauttaa tapaa, jolla ne siirtävät verorasituksen asiakkailleen, tai voivat jopa päättää olla siirtämättä rasitusta lainkaan. Arvonlisävero sitä vastoin on kannettava asianmukaisen verokannan mukaan jokaisesta yksittäisestä liiketoimesta.

23 – Ks. edellä 16 kohta.

62. Näin ollen kun arvonlisäverojärjestelmässä edellytetään veron määrän olevan tietty osuus kustakin tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta veloitetusta hinnasta, jolloin se määräytyy ainakin kirjanpidossa edelleen tiukasti "suhteellisena osuutena riippumatta liiketoimien lukumäärästä", tämä ei välttämättä pidä kirjaimellisesti paikkaansa IRAPin kohdalla, jonka määrä osuutena minkä tahansa luovutetun tavaran tai suoritetun palvelun hinnasta voi vaihdella huomattavasti tai jonka määrää voi jopa olla mahdotonta määritellä.

63. En kuitenkaan pidä tätä seikkaa erityisen merkityksellisenä kokonaisarvioinnin kannalta.

64. Ensinnäkin taloudelliseen todellisuuteen kuuluu, että missä tahansa kaupankäynnin vaiheessa kannetusta verosta aiheutuva rasitus siirretään tavallisesti ketjun seuraavaan vaiheeseen.

65. Poikkeuksellisesti ja lyhyellä aikavälillä jotkin taloudelliset toimijat ovat useista eri syistä saattaneet päätyä ottamaan IRAPin aiheuttaman rasituksen kannettavakseen siirtämättä sitä asiakkailleen, mutta pitkällä aikavälillä on todennäköistä, että kunkin toimijan voittomarginaali korjaantuu ja verorasitus tulee lopulta ketjun loppupään kannettavaksi.

66. Toiseksi taloudellisessa mielessä täsmälleen sama mahdollisuus on käytettävissä arvonlisäveron tapauksessa. Tilanne, jossa toimija päättää "ottaa verorasituksen kannettavakseen", ja tilanne, jossa toimija pienentää voittomarginaaliaan tai saattaa todennäköisemmin jakaa voittomarginaalinsa uudelleen useiden tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta koskevien eri luokkien kesken vastauksena toimijaan kohdistuvaan kilpailuun, eivät eroa käytännössä tai taloudellisessa mielessä juurikaan tai lainkaan kummankaan liiketoimen osapuolen kannalta. Kumpikaan tilanne ei myöskään vaikuta yhä osuutena luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen hinnasta määräytyvän veron kantamiseen.

67. Tähän liittyen Corte costituzionale katsoi 10.5.2001 antamassaan tuomiossa, että "veron taloudellinen rasitus voidaan markkinatilanteen mukaan itse asiassa siirtää eteenpäin tuotettujen tavaroiden tai palvelujen hinnassa tai saada kokonaan tai osittain takaisin asianmukaisten organisatoristen järjestelyjen keinoin".

68. Yhdistetyissä asioissa Careda ym.[24] antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi nimenomaisesti, että "kyseessä oleva vero on *voitava vyöryttää* kuluttajille, jotta

24 – Yhdistetyt asiat C-370/95, C-371/95 ja C-372/95, tuomio 26.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3721, 15, 18 ja 26 kohta).

sen voitaisiin katsoa olevan luonteeltaan kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtovero".[25] Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan ei kuitenkaan ole välttämätöntä, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti, että vero voidaan vyöryttää kuluttajille, tai että se, että vero vyörytetään kuluttajalle, käy ilmi laskusta tai vastaavasta asiakirjasta.

69. Mikäli jäsenvaltion olisi mahdollista ottaa käyttöön vero, joka on olennaisilta osiltaan arvonlisään kohdistuva vero, mutta välttyä kuudennen direktiivin 33 artiklassa säädetyn kiellon soveltamiselta varmistamalla, että veron määrän *ei tarvitse* säilyä tiettynä suhteellisena osuutena jokaisen yksittäisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen hinnasta, kielto menettäisi tehonsa ja sisämarkkinoiden toiminnan edellyttämä yhdenmukaistaminen voitaisiin kiertää.[26]

Päätelmä IRAPin yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuden kanssa

70. Katson näin ollen, että IRAPin kaltaisella verolla on arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet ja että se kuuluu kuudennen direktiivin 33 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan.

71. On kuitenkin myös pohdittava, mitä konkreettisia vaikutuksia tähän päätelmään liittyy.

Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamisen mahdollisuus

72. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksityisillä on oikeus saada takaisin verot ja maksut, jotka jäsenvaltiossa on kannettu yhteisön oikeuden vastaisesti.[27] Vaikuttaa siltä, että jos IRAP katsotaan yhteensoveltumattomaksi yhteisön oikeuden kanssa, takautuva oikeus palautukseen käsittäisi Italian menettelysääntöjen nojalla 48 kuukautta.

73. Italian hallitus totesi suullisessa käsittelyssä, että tänä aikana kannettujen ja aluevironomaisten toimien rahoittamiseen käytettyjen verojen määrä ylitti 120 miljardia euroa. Vakavat seuraukset huomioon ottaen Italian hallitus pyysi näin ollen, että jos IRAP katsottaisiin yhteensoveltumattomaksi kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa, tuomion ajallisia vaikutuksia pitäisi rajoittaa, kuten tehtiin esimerkiksi asiassa EKW annetussa tuomiossa.[28]

25 – Tuomion 15 kohta, kursivointi tässä.

26 – Ks. edellä 10 kohta.

27 – Ks. uusimpana oikeustapauksena, jossa viitataan aikaisempaan oikeuskäytäntöön, asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 30 kohta).

28 – Mainittu edellä alaviitteessä 7, tuomion 55–60 kohta.

74. Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että tulkinnalla, jonka se antaa jostain yhteisön oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien.

75. Yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin poikkeustapauksissa ottaen huomioon oikeusvarmuuden tarve rajoittaa osapuolilla olevaa mahdollisuutta vedota tällaiseen tuomioon sisältyvään tulkintaan kyseenalaistaakseen vilpittömässä mielessä aiemmin perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden. Ennen rajoittamispäätöksen tekemistä yhteisöjen tuomioistuin varmistaa, että kaksi tarvittavaa edellytystä täyttyy eli että asianosaiset ovat toimineet vilpittömässä mielessä ja että vakavien häiriöiden mahdollisuus on olemassa. [29]

76. Vilpittömän mielen osalta yhteisöjen tuomioistuin on ottanut erityisesti huomioon komission kannan jäsenvaltion lainsäädäntöön. Yhteisöjen tuomioistuin on esimerkiksi hyväksynyt, että jäsenvaltio voi vedota siihen, ettei komissio ole aloittanut jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa menettelyä sitä vastaan. Jäsenvaltiolla on oltava sitäkin perustellumpi oikeus vedota komission nimenomaiseen hyväksyntään siitä, että jäsenvaltion lainsäädäntö on yhteensoveltuva yhteisön oikeuden kanssa.

77. Nyt esillä olevassa asiassa Italian hallitus vetoaa siihen, että lainsäädännöstä ilmoitettiin komissiolle sen valmisteluvaiheessa (jolloin verosta käytettiin nimitystä "IREP") ja että komission 10.3.1997 päivätyssä vastauksessa, jonka Italia esitti suullisessa käsittelyssä yhdessä muiden asiakirjojen kanssa, välillisen verotuksen ja tulliliiton pääosaston pääjohtaja kirjoitti seuraavasti: "IREPin osalta voin esitettyjen asiakirjojen huolellisen tutkinnan jälkeen ilmoittaa, ettei tätä uutta veroa koskeva ehdotus näytä nykyisessä muodossaan olevan yhteensoveltumaton arvonlisäverotuksen alaan sovellettavan lainsäädännön kanssa. Pidätämme kuitenkin oikeuden tutkia säännöstä uudelleen kaikkien mahdollisten muutosten ja/tai hyväksyttävien täytäntöönpanosäännösten valossa."

78. Edellä mainitun kirjeen perusteella ja sillä perusteella, ettei komissio myöhemmin reagoinut kielteisesti veroon, Italian hallitus katsoo voineensa perustellusti päätellä, ettei vero ollut ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Komission asiamies kuitenkin väitti suullisessa käsittelyssä, että kirje ilmensi pelkästään komission yksiköiden alustavaa kannanottoa ja ettei komissio ollut missään vaiheessa omaksunut lopullista kantaa. Yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamo lähetti myöhemmin komissiolle suullisessa käsittelyssä esitetyt asiakirjat mahdollisten huomautusten esittämistä varten, mutta komissio ei esittänyt tältä osin lisähuomautuksia.

79. Vakavien häiriöiden mahdollisuuden osalta Italian hallitus vetoaa erittäin suuriin

29 – Ks. viimeksi asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005 (66–69 kohta).

summiin, joita alueiden tällä hetkellä pääasiallista, ellei ainoaa, tulonlähdettä koskeviin palautusvaatimuksiin mahdollisesti liittyy, ja katastrofaalisiin seurauksiin, joita alueiden taloudelle aiheutuisi näiden vaatimusten hyväksymisestä.

80. IRAPin yhteensoveltumattomuutta yhteisön oikeuden kanssa koskevan toteamuksen ajallisten vaikutusten rajoittamiselle on mielestäni vahvat perusteet. Komission näkemys 10.3.1997 päivätylle kirjeelle annettavasta painoarvosta ei vakuuta minua. Kirjeen sanamuoto oli yksiselitteinen, ja sen oli allekirjoittanut toimivaltainen pääosaston pääjohtaja. Kirje ei myöskään johtanut lisätoimiin komission toimesta. Vakavien häiriöiden mahdollisuus vaikuttaa lisäksi todelliselta. Asiassa EKW annetun tuomion [30] sanamuotoa lainatakseni ajallisten vaikutusten rajoittamatta jättämisellä mahdollisesti "järkytettäisiin taannehtivasti Italian alueiden rahoitusjärjestelmän perusteita".

81. On kuitenkin selvitettävä, mikä olisi asianmukainen ajankohta näiden ajallisten vaikutusten alkamiselle.

82. Asiassa EKW antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin esti vakiintunutta oikeuskäytäntöä noudattaen tuomioonsa vetoamisen sellaisten palautusvaatimusten tueksi, jotka koskevat veroa, joka on maksettu tai jonka osalta verosaatava on syntynyt "ennen tämän tuomion julistamispäivää, ellei vaatimuksen esittäjä ole ennen tätä päivää nostanut kannetta tai esittänyt vastaavaa vaatimusta".

83. Myöhemmin kävi kuitenkin ilmi, että kaikki asianomaisten alueiden hallintoviranomaiset olivat muuttaneet verolainsäädäntöään rajoittaakseen näin huomattavasti kanteiden menestymisen mahdollisuutta jopa niiden kohdalla, jotka olivat jo nostaneet kanteen. Kaikissa tapauksissa nämä muutokset tehtiin asiaa EKW koskevan ratkaisuehdotuksen esittämisen jälkeen ja, yhtä lukuun ottamatta, ennen tuomion julistamista. [31]

84. Nyt esillä olevassa asiassa ongelma on toisenlainen. Italian lehdistön uutisoinnin perusteella vaikuttaa siltä, että lukuisat italialaiset toimijat vaativat jo, tai näitä rohkaistaan vaatimaan, maksetun IRAPin palauttamista ennen kuin yhteisöjen tuomioistuin on antanut tuomion asianomaisessa tapauksessa.

85. Kun otetaan huomioon niiden eri toimien vaikutus, joihin yhteisöjen tuomioistuimen tuomiota odotettaessa on ryhdytty tai

30 – Tuomion 59 kohta.

31 – Ks. asia C-147/01, Weber's Wine World ym., tuomio 2.10.2003 (Kok. 2003, s. I-11365, 11 kohta ja sitä seuraavat kohdat, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

saatetaan edelleen ryhtyä, ja alueiden rahoitusjärjestelmän erittäin vakavan häiriintymisen uhka, mistä ei todennäköisesti ole verovelvollisille yleistä hyötyä pitkällä aikavälillä, koska rahoitusvaje on oletettavasti korvattava muulla verotuksella, saattaisi näin ollen olla tarkoituksenmukaista omaksua toisenlainen lähestymistapa kuin asiassa EKW ja muissa asioissa.

86. Yksi tällainen lähestymistapa voisi perustua Saksan perustuslakituomioistuimen useissa asioissa omaksumaan lähestymistapaan, jonka mukaan yhteensoveltumattomuuden toteamiseksi relevanttina pidetään tulevaa ajankohtaa, jota ennen oikeussubjektit eivät saa vedota yhteensoveltumattomuuteen valtiota vastaan nostettavissa kanteissa ja joka valitaan siten, että uuden lainsäädännön hyväksymiselle annetaan riittävästi aikaa.

87. Tällainen toimintatapa olisi yhteisöjen tuomioistuimelle merkittävä innovaatio. Tällaisia innovaatioita on kuitenkin tehty aiemminkin. Esimerkiksi vuonna 1976 yhteisöjen tuomioistuin rajoitti asiassa Defrenne [32] antamassaan tuomiossa perustamissopimuksen artiklaa koskevan tulkintansa taannehtivaa vaikutusta. Uusia innovaatioita tehtiin vuonna 1980, kun yhteisöjen tuomioistuin sovelsi vastaavasti asiassa Providence agricole de la Champagne [33] ennakkoratkaisupyynnön johdosta antamassaan tuomiossa perustamissopimuksen nykyisen EY 231 artiklan 2 kohtaa rajoittaessaan tiettyjen komission säännösten pätemättömäksi toteamisen taannehtivaa vaikutusta, ja jälleen vuonna 1988, kun yhteisöjen tuomioistuin meni asiassa Van Landschoot [34] antamassaan tuomiossa astetta pitemmälle pitämällä pätemättömän yhteisön säännöksen oikeusvaikutukset voimassa siihen saakka, kunnes se korvattiin pätevällä säännöksellä.

88. Nyt esillä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimen voi kuitenkin olla vaikea päättää asianmukaisesta ajallisesta rajoittamisesta, erityisesti koska yhteisöjen tuomioistuimen tavanomaisesta lähestymistavasta poikkeamista ei ole käsitelty oikeudenkäynnissä, eikä Italian hallitus ole myöskään pyytänyt sitä. Asianmukaisen rajoituksen valitsemiseen liittyvät vaikeudet huomioon ottaen yhteisöjen tuomioistuimen voi olla aiheellista avata suullinen käsittely uudelleen tätä koskevien lisäargumenttien kuulemiseksi.

32 – Asia 43/75, tuomio 8.4.1976 (Kok. 1976, s. 455, Kok. Ep. III, s. 63, 69–75 kohta).

33 – Asia 4/79, tuomio 15.10.1980 (Kok. 1980, s. 2823, 42–46 kohta) ja kaksi muuta tähän liittyvää tuomiota, jotka on annettu samana päivänä: asia 109/79, Maïseries de Beauce (Kok. 1980, s. 2883, 42–46 kohta) ja asia 145/79, Roquette Frères (Kok. 1980, s. 2917, Kok. Ep. V, s. 335, 50–52 kohta).

34 – Asia 300/86, tuomio 29.6.1988 (Kok. 1988, s. 3443, Kok. Ep. IX, s. 511, 22–24 kohta).

Ratkaisuehdotus

89. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Commissione tributarian esittämään kysymykseen seuraavasti:

Imposta regionale sulle attività produttive -veron kaltainen kansallinen vero, joka

- kannetaan kaikilta luonnollisilta henkilöiltä ja oikeushenkilöiltä, jotka harjoittavat säännönmukaisesti toimintaa, jonka tarkoituksena on tavaroiden tuotanto tai vaihdanta tai palvelujen tarjoaminen

- kohdistuu verotettavan toiminnan tuoton ja kustannusten väliseen erotukseen

- kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa, joka vastaa verovelvollisen suorittamaa tavaroiden luovutusta tai luovutuksia tai palvelujen suoritusta tai suorituksia, ja

- aiheuttaa kussakin vaiheessa rasituksen, joka määräytyy yleisesti suhteellisena osuutena tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen hinnasta,

on katsottava kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa kielletyksi liikevaihtoveroksi.

90. Tuomion ajallisia vaikutuksia pitäisi kuitenkin rajata ja ottaa lähtökohdaksi yhteisöjen tuomioistuimen määrittelemä päivämäärä niitä varten, jotka pyrkivät vetoamaan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa annettavaan tuomioon.