FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JACOBS

föredraget den 17 mars 2005 [1]

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Commissione Tributaria Provinciale (den regionala skattedomstolen) i Cremona, Italien, rör huvudsakligen frågan huruvida en skatt såsom IRAP — en regional produktionsskatt som tas ut i Italien — är förenlig med det gemenskapsrättsliga förbudet mot andra nationella omsättningsskatter än mervärdesskatt.

Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. Kärnan i gemenskapens harmoniserade system för mervärdesskatt anges i artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet: [2]

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.

3. Detta system för successiva pålagor av skatt och avdrag för erlagd skatt är således utformat utifrån en rad av transaktioner i vilken det nettobelopp som skall erläggas vid varje transaktion motsvarar en specifik andel av det mervärde som tillkommit i det ledet. När denna kedja kommit till sitt slut vid privat konsumtion skall det totala belopp som pålagts motsvara den relevanta andelen av det slutliga priset.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT P71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3).

4. Sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller mer detaljerade bestämmelser. [3]

5. Enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

6. Med skattskyldig person avses enligt artikel 4.1 varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Ekonomisk verksamhet är enligt artikel 4.2 "alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster", och "[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav". I artikel 4.5 stadgas emellertid följande: "Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar."

7. I avdelning X i sjätte mervärdesskattedirektivet anges en rad transaktioner som undantas från mervärdesskatteskyldighet. I artikel 13 uppräknas de undantag som gäller för transaktioner inom landets territorium — huvudsakligen viss verksamhet av allmänt intresse, vissa försäkringstransaktioner och finansiella transaktioner (inklusive förvaltning av särskilda investeringsfonder) och vissa transaktioner avseende fast egendom — medan det i artiklarna 14–16 uppräknas undantag inom internationell handel. Genom artikel 28c, [4] i avdelning XVIa angående övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna, ändras artikel 16 så att den gäller även för handel inom gemenskapen, och där anges ett mindre antal undantag i detta sammanhang.

8. Huvudprinciperna för avdragsrätten anges i artikel 17. I artikel 17.2 föreskrivs följande: "I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: a) Mervärde[s] skatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person ..." Enligt artikel 17.3 b medför export från gemenskapen, som undantas

3 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

4 — Införd genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s.1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

enligt artikel 15, rätt att dra av ingående mervärdesskatt, till skillnad från undantagna inhemska transaktioner.

9. Slutligen föreskrivs i artikel 33.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet [5] följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan."

10. Enligt domstolens fasta rättspraxis medför den bestämmelsen ett förbud för medlemsstaterna att införa eller bibehålla skatter, tullar eller avgifter som kan karaktäriseras som omsättningsskatter. [6] Syftet med denna bestämmelse är att förhindra att det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion äventyras av att en medlemsstat använder beskattningsåtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster och som tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämställas med mervärdesskatt. [7] Det är uppenbart att det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion skulle äventyras om en skatt som i väsentliga avseenden liknar mervärdesskatt tillämpades av en medlemsstat men inte omfattades av den harmonisering som ansetts nödvändig för den gemensamma marknaden.

11. I vart fall måste skatter och avgifter som uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt, även om de inte i alla delar är identiska med denna skatt, betraktas som sådana åtgärder. Dessa kännetecken har i domstolens rättspraxis definierats på följande sätt: Mervärdesskatt tas generellt ut på transaktioner avseende varor eller tjänster. Skatten är proportionell i förhållande till priset på dessa varor och tjänster, oavsett antalet utförda transaktioner. Skatten tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan. Slutligen beräknas skatten på mervärdet av varor och tjänster, då den skatt som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen. Artikel 33.1 hindrar å andra sidan inte att en skatt införs eller bibehålls, i den mån den inte uppvisar

5 — I dess lydelse enligt artikel 1.23 i det i fotnot 4 ovan angivna direktiv 91/680.

6 — Se senast dom av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance (REG 2004, s. I-4777), punkt 31 och där angiven rättspraxis.

7 — Se dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW (REG 2000, s. I-1157), punkt 20 och där angiven rättspraxis.

något av de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt. [8]

förvaltningar, är skattskyldiga, men vissa gemensamma investeringsfonder, pensionsfonder och Europeiska ekonomiska intressegrupper är undantagna från skattskyldighet.

Tillämplig nationell lagstiftning

12. Genom lagstiftningsdekret nr 446 av den 15 december 1997 [9] införde Republiken Italien en skatt — "imposta regionale sulle attività produttive", kallad IRAP — som ger regionala myndigheter en inkomstkälla för finansiering av utövandet av deras befogenheter.

13. Bestämmelserna om uttag av IRAP är komplicerade, och innehåller många hänvisningar till annan lagstiftning. Jag skall inte redogöra för dessa i detalj. Det förefaller emellertid vara ostridigt att dess grundläggande särdrag är de följande.

14. Enligt artiklarna 2 och 3 i lagstiftningsdekretet tas IRAP ut av alla som regelbundet och självständigt bedriver verksamhet i syfte att bedriva handel med varor eller tjänster. De flesta fysiska och juridiska personer, liksom statliga och offentliga organ och

15. I artikel 4.1 definieras grunderna för värdering av det nettovärde som genereras av produktion inom regionen. Den exakta metoden för att beräkna detta värde varierar något beroende på vilken kategori av skattebetalare det rör sig om, men den grundläggande principen för affärsdrivande företag är skillnaden i resultaträkningen mellan å ena sidan de totala intäkterna från verksamheten exklusive finansiella transaktioner och å andra sidan produktionskostnaderna exklusive personalkostnader och finansiella kostnader. För offentliga myndigheter och icke affärsdrivande privata företag utgörs skatteunderlaget väsentligen av lönekostnaderna.

16. Enligt artikel 16 är den grundläggande skattesatsen 4,25 procent av det sålunda beräknade nettovärdet, vilket dubblas för viss offentlig förvaltning och vilket kan ändras av den regionala myndigheten med upp till 1 procentenhet åt endera hållet.

8 — Se domen i målet GIL Insurance (ovan fotnot 6), punkterna 32–34, och domen i det ovannämnda målet EKW, punkterna 21–23 och i dessa domar angiven rättspraxis.

9 — Offentliggjort i GURI nr 298 av den 23 december 1997, nedan kallat lagstiftningsdekretet; senare ändrat.

Begäran om förhandsavgörande

17. År 1999 begärde Banca Popolare di Cremona (nedan kallad Banca Popolare) återbetalning av olika belopp som den erlagt i form av IRAP under år 1999 och föregående år, med motiveringen att skatten var rättsstridig eftersom den bland annat var oförenlig med artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

18. IRAP:s giltighet ifrågasattes även i en rad andra förfaranden i Italien, på grund av dess påstådda oförenlighet med en rad bestämmelser i den italienska författningen. Den 10 maj 2001 beslutade Corte Costituzionale (författningsdomstolen), i en dom [10] som denna domstol har uppmärksammats på av den nationella domstolen och av de parter som inkommit med yttranden, att dessa invändningar var ogrundade.

19. Skattemyndigheten avslog därefter Banca Popolares begäran om återbetalning. Banca Popolare har överklagat det beslutet till Commissione Tributaria Provinciale.

10 — Dom av den 10 maj 2001 i mål 256/2001.

20. Den nationella domstolen har kommit fram till följande:

— IRAP är, på samma sätt som mervärdesskatt, generellt tillämplig på alla affärstransaktioner som avser produktion av eller handel med varor eller tillhandahållande av tjänster inom ramen för handel eller yrkesmässig verksamhet.

— Grunden för IRAP är, liksom för mervärdesskatt, det nettomervärde som den skattskyldige skapat, även om metoden för beräkning av detta mervärde är annorlunda. Vid mervärdesskatt dras ingående skatt av från utgående skatt, medan kostnaderna vid IRAP dras av från intäkterna.

— IRAP tas liksom mervärdesskatt ut i varje led av produktions- och distributionskedjan, eftersom alla aktörer som producerar ett beskattningsbart mervärde är skattskyldiga.

— Det totala skattebelopp som i de olika stegen av produktion och distribution, fram till slutlig konsumtion, uppbärs för IRAP är liksom mervärdesskatt detsamma som åläggs den slutlige konsumenten, så att den utgör en allmän och proportionerlig skatt på priset på en vara eller en tjänst som tillhandahålls konsumenter.

21. När den nationella domstolen beaktat dessa omständigheter mot bakgrund av domstolens rättspraxis angående artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet har den kommit fram till att IRAP uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt, och att den således förefaller strida mot gemenskapsrätten och därmed inte skall tillämpas av nationella domstolar.

22. Mot bakgrund av att problemet är nytt och mot bakgrund av avsaknaden av specifik rättspraxis har den emellertid beslutat att först inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen angående följande fråga:

"Skall artikel 33 i direktiv 77/388/EEG (i dess ändrade lydelse enligt direktiv 91/680/EEG) tolkas så att den utgör ett hinder för att IRAP tas ut på nettovärdet av produktionen från en regelmässigt och självständigt utförd verksamhet för produktion av och handel med varor eller för tillhandahållande av tjänster?"

23. Skriftliga yttranden har inkommit från Banca Popolare, den italienska regeringen och kommissionen, vilka alla var närvarande vid förhandlingen. Banca Popolare och kommissionen har den uppfattningen att artikel 33 medför ett förbud mot en skatt med de särdrag som IRAP har, medan den italienska regeringen gör gällande att dessa särdrag är tillräckligt olika vad gäller mervärdesskatt för att IRAP inte skall omfattas av förbudet.

Bedömning

24. Det är allmänt känt att en nationell skatt, för att omfattas av förbudet i artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet, skall förete alla grundläggande kännetecken för mervärdesskatt, vilka enligt domstolens rättspraxis är fyra till antalet och nära motsvarar definitionen i artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet:

— Den tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster.

— Den är proportionell i förhållande till priset på dessa varor och tjänster, oavsett antalet utförda transaktioner.

— Den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan.

— Den beräknas på mervärdet av varorna eller tjänsterna.

25. Att alla fyra grundläggande kännetecken är för handen är således en både nödvändig och tillräcklig förutsättning för att en skatt skall omfattas av förbudet i artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det är emellertid lika oomtvistat att en skatt inte undgår förbudet bara för att den inte är i alla avseenden identisk med mervärdesskatt. [11]

26. Det är således nödvändigt att i tur och ordning pröva huruvida IRAP i vart fall väsentligen företer dessa kännetecken. Det leder till ökad klarhet att pröva dessa förutsättningar i den ordning som de angivits av den nationella domstolen, vilken är något annorlunda än den ordning som vanligen använts i rättspraxis. [12] Jag skall således börja med att pröva huruvida IRAP är generellt tillämplig, sedan huruvida den tas ut på det mervärde som tillförs en produkt, därefter huruvida den tas ut i alla led, och slutligen huruvida den är proportionell till mervärdet, oavsett antalet transaktioner.

27. Det är endast italiensk domstol som är behörig att avgöra de exakta särdragen hos IRAP, vilket är en bedömning som inbegriper tämligen detaljerade bedömningar av nationell rätt. EG-domstolen kan emellertid mot bakgrund av den beskrivning som lämnats i begäran om förhandsavgörande av den nationella domstolen och av Corte Costituzionale i dess dom [13] avgöra huruvida en skatt som uppvisar de kännetecken som beskrivits uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt.

Huruvida IRAP är generellt tillämplig på tillhandahållande av varor och tjänster

28. Commissione Tributaria har angett att det följer av artikel 2 i lagstiftningsdekretet att "IRAP är generellt tillämplig på alla sådana affärstransaktioner för produktion eller handel med varor och tjänster som genomförs i en regelmässigt utförd verksamhet i detta syfte, det vill säga verksamhet i något företag, yrke eller bransch". Såsom både Banca Popolare och kommissionen har anfört indikerar detta ett väldigt allmänt tillämpningsområde för IRAP.

29. Domstolen har ansett att en skatt inte är generellt tillämplig när den bara tas ut för

11 — Se den rättspraxis som angivits i fotnoterna 6 och 7 ovan.

12 — Se punkterna 11, 20 och 24 ovan.

13 — Se punkt 18 ovan.

vissa kategorier av transaktioner avseende varor eller tjänster [14] eller av vissa kategorier av skattskyldiga. [15] Den skall emellertid anses uppvisa de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt när den skall erläggas för såväl mervärdesskattepliktig verksamhet som annan verksamhet av industriell eller kommersiell natur som består av tjänster som tillhandahålls mot betalning. [16]

30. IRAP uppvisar enligt min mening detta kännetecken. Bestämmelserna i artiklarna 2 och 3 i lagstiftningsdekretet, i vilka de verksamheter som föranleder skattskyldighet och de personer som är skattskyldiga definieras, liknar i hög grad vad som anges i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

31. Inga kategorier av varor eller tjänster förefaller som sådana vara undantagna från beskattning. Vissa kategorier av skattskyldiga har undantagits, men undantagen är begränsade både till antal och omfattning, och förefaller väsentligen i sak motsvara vissa undantag enligt sjätte mervärdesskattedirektivet eller undantaget för vissa transaktioner som överhuvudtaget inte omfattas av mervärdesskatteplikt. Banca Popolare har i såväl sina inlagor som vid förhandlingen utan att motsägas hävdat att alla som registrerats för mervärdesskatt är skattskyldiga för IRAP.

32. Vid förhandlingen hävdade emellertid den italienska regeringen att även om IRAP kan beskrivas som generellt tillämplig så gäller den inte för *tillhandahållande* av varor och tjänster. Den tas ut på det värde som skapas och inte på tillhandahållandet, vilket exempelvis innebär att ett företag som under en skatteperiod tillverkar 1 000 motorfordon utan att sälja dem kommer att betala IRAP men inte mervärdesskatt under den perioden. IRAP är således till skillnad från mervärdesskatt en direkt och inte en indirekt skatt. Den italienska regeringen hänvisade även till vissa gemenskapskonventioner och kommissionshandlingar i vilka IRAP har klassificerats som en direkt skatt. Banca Popolare tillbakavisade med kraft påståendet att IRAP togs ut på varor som producerats men ännu inte sålts.

33. Domstolen är inte behörig att avgöra på vilket stadium IRAP tas ut. Jag anser emellertid inte att den italienska regeringens påståenden påverkar kategoriseringen av IRAP såsom generellt tillämplig på tillhandahållande av varor eller tjänster.

14 — Dom av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink (REG 1989, s. 2671), punkt 20, av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, Giant (REG 1991, s. I-1385), punkt 14, av den 16 december 1992 i mål C-208/91, Beaulande (REG 1992, s. I-6709), punkt 16, av den 17 december 1997 i mål C-347/95, UCAL (REG 1997, s. I-4911), punkt 36, av den 17 september 1997 i mål C-28/96, Fricarnes (REG 1997, s. I-4939), punkt 40, och i mål C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (REG 1997, s. I-5053), punkt 17, samt domen i målet EKW (ovan fotnot 7), punkt 24, dom av den 19 september 2002 i mål C-101/00, Tulliasamies (REG 2002, s. I-7487), punkt 101, och domen i målet GIL Insurance (ovan fotnot 6), punkt 33.

15 — Dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi (REG 1992, s. I-2947), punkt 14.

16 — Dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denkavit (REG 1992, s. I-2217; svensk specialutgåva, volym 12, s. 13), punkt 15.

34. Klassificering av skatter som "direkta" eller "indirekta" är inte alltid enkelt eller ens, i många avseenden, relevant. Frågan här är inte huruvida IRAP skall anses vara en direkt eller indirekt skatt, utan huruvida den uppvisar samma grundläggande kännetecken som mervärdesskatt.

35. En allmänt accepterad skillnad mellan direkt och indirekt beskattning är emellertid att den förstnämnda drabbar en (fysisk eller juridisk) persons egna tillgängliga resurser eller inkomster, utan att det finns någon möjlighet att föra skatten vidare till någon annan person, medan den senare tas ut på utgifter eller konsumtion, och kan föras vidare — vilket normalt sker — till den slutlige konsumenten, som är den som får betala skatten. Mot denna bakgrund förefaller den mekanism som den italienska regeringen beskrivit motsvara en indirekt skatt, där bördan väsentligen kommer att bäras av den slutlige konsumenten.

36. Corte Costituzionale angav i sin dom att IRAP "inte tas ut på den skattskyldiges personliga inkomst, utan snarare på det mervärde som tillförts genom självständigt bedrivna verksamheter". När den tillbakavisade vissa argument avseende att skatten togs ut redan "när en potentiell skatteförmåga uppstod" fastslog den att den grund på vilken IRAP beräknas är "det mervärde som tillförs av självständigt bedrivna verksamheter". [17]

37. Även om IRAP tas ut innan varor faktiskt tillhandahålls medför det således inte att den inte belastar det senare tillhandahållandet på samma sätt som om den tagits ut i den stunden, vilket innebär att IRAP medför verkningar som exakt motsvarar en mervärdesskatt.

38. Å andra sidan förefaller IRAP på en rad sätt ha ett till och med mer generellt tillämpningsområde än mervärdesskatt. Statliga och regionala myndigheter undantas till exempel inte, vilket görs enligt artikel 4.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet, och skatten tas ut vid export utan möjlighet till återbetalning, till skillnad från vad som gäller enligt artiklarna 15 och 17.3 b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

39. Det framgår emellertid av domstolens dom i det ovannämnda målet Dansk Denkavit [18] att när en skatt har väsentligen samma tillämpningsområde som mervärdesskatt medför inte den omständigheten att den tillämpas även på områden som inte omfattas av mervärdesskatt att den inte skall anses

17 — Se punkt 18 ovan samt avsnitt 6 och 10.1 i domen.
18 — Ovan fotnot 16.

jämförbar med mervärdesskatt vid bedömningen enligt artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det är således endast om IRAP hade ett väsentligt snävare tillämpningsområde som den skulle anses sakna det grundläggande kännetecknet att vara generellt tillämplig.

40. Det följer vidare av denna princip, vilket skall hållas i åtanke vid bedömningen av en skatt i förhållande till mervärdesskatt, att på de områden där IRAP skall tillämpas men där mervärdesskatt inte tas ut är varje skillnad i grunderna för bedömningen av dessa respektive skatter helt enkelt irrelevant.

Huruvida IRAP tas ut på det mervärde som tillförts den vara eller tjänst som tillhandahållits

41. Det är ostridigt att metoden för att beräkna IRAP skiljer sig från metoden för att beräkna mervärdesskatt.

42. Den nationella domstolen har anfört följande: "För mervärdesskatt bestäms omfattningen och beskattningen av den del av mervärdet som skapas hos den enskilda producenten genom systemet att dra av skatt från skatt (den ingående skatt som erläggs på förvärv dras av från den utgående skatt som tas upp vid försäljning). För IRAP beräknas och beskattas denna del genom att från behållningen av "försäljningen" dra ifrån kostnaden för förvärvet av "den sålda produkten".

43. Den fortsätter emellertid med att anföra att när det gäller resultatet är dessa två mekanismer "lika som bär".

44. Vad som skall prövas är i alla händelser huruvida IRAP tas ut på det mervärde som tillförs varor och tjänster, inte huruvida det mervärdet beräknas på samma sätt som när det är fråga om mervärdesskatt. Jag påminner om att Corte Costituzionale har fastslagit att IRAP är en skatt på mervärdet. [19]

45. Mervärde kan definieras på olika men lika giltiga sätt. Såsom domstolen har framhållit är det inte nödvändigt att en skatt är identisk med mervärdesskatt i alla avseenden för att den skall omfattas av förbudet i artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

46. Av handlingarna i målet förefaller det som om grunden för beräkning av IRAP väsentligen utgörs av skillnaden mellan intäkter och kostnader (exklusive löner och vissa finansiella kostnader) i den skatt-

19 — Se punkt 18 ovan.

skyldiges verksamhet under en skatteperiod, som normalt verkar vara ett kalenderår. Detta kan helt klart anses vara ett sätt, men inte det enda sättet, att beräkna det mervärde som den skattskyldige tillfört de varor eller tjänster som denne tillhandahåller.

47. I teorin tas mervärdesskatt å andra sidan ut på det fulla värdet av alla beskattningsbara transaktioner, med avdrag för den skatt som redan betalats för beståndsdelarna i vad som tillhandahålls (återigen med undantag av löner och många finansiella kostnader). I praktiken sammanläggs emellertid all skatt som skall utgå för samtliga transaktioner under en viss skatteperiod — upp till ett år — liksom den skatt som erlagts vid inköp av beståndsdelar under nämnda period, och den sistnämnda dras av från den förstnämnda. [20]

48. Skillnaderna mellan de båda är således små i praktiken, och kanske ännu mindre i fråga om resultatet, även om mervärdesskatt uppfattas som att den beräknas på varje transaktion. Förekomsten av vad som av den nationella domstolen har beskrivits som "triviala bokföringsmässiga synpunkter av försumbart värde" kan vidare enligt min mening inte medföra att denna grundläggande likhet inte skall beaktas, ifall förbudet mot andra tullar eller avgifter med de särdrag som kännetecknar mervärdesskatt skall medföra någon verkan alls.

49. I domen i det ovannämnda målet Dansk Denkavit [21] fastslog domstolen att en skatt som togs ut som en andel "av hela försäljningssumman och av summan av de tjänster som hade tillhandahållits under en given tidsperiod i varje företag, minskad med de inköp av varor och tjänster som skett i samma företag under denna tidsperiod" var oförenlig med artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Denna mekanism ligger väldigt nära den beräkningsmetod som används för IRAP.

50. Den italienska regeringen har emellertid påpekat att det finns en skillnad som kan vara väsentlig. Eftersom en skattskyldig enligt mervärdesskattesystemet kan dra av ingående mervärdesskatt så snart den kostnaden uppstått, oavsett omfattningen av den utgående skatten under den tidsperioden, kan den situationen uppstå — vilket också sker — att den nettobetalning som skall erläggas för en viss skatteperiod går från skattemyndigheten till den skattskyldige, snarare än tvärtom. Detta är inte möjligt

20 — Se artikel 28 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som ersätter artikel 22 rörande skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning enligt det inhemska systemet, i synnerhet punkterna 4–6 i den artikeln, i vilka det klart förutses att uppgifter och beräkningar sammanläggs för varje relevant skatteperiod.

21 — Ovan fotnot 16.

med IRAP, eftersom skatten helt enkelt blir noll när kostnaderna under en viss skatteperiod överstiger intäkterna.

51. Det är riktigt att rätten till avdrag är ett uttryck för den grundläggande principen att mervärdesskatt skall vara helt neutral, såvitt avser dess belastning på all beskattningsbar ekonomisk verksamhet i ett företag, och den utgör därmed en väsentlig del av mervärdesskattesystemet.

52. Den omständigheten att en annan skatt inte innehåller en sådan mekanism och därmed inte uppnår samma grad av skattemässig neutralitet, påverkar emellertid inte bedömningen av huruvida skatten tas ut på det mervärde som den skattskyldige tillfört.

53. Jag kan i detta avseende åter dra en parallell till domstolens dom i det ovannämnda målet Dansk Denkavit [22] och dra slutsatsen att en skatt inte upphör att uppvisa de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt bara för att den har ett mer omfattande tillämpningsområde eller för att den har andra ytterligare egenskaper. Det avgörande är snarare i vilken utsträckning, om någon, som den får sakna något av de grundläggande kännetecken som jag hänvisat till.

22 — Se punkterna 29 och 39 ovan.

54. Sammanfattningsvis tas både mervärdesskatt och IRAP ut på mervärdet hos varorna eller tjänsterna. Den bedömningen påverkas inte av den omständigheten att IRAP till skillnad från mervärdesskatt inte "återbetalas" när värdet undantagsvis minskar i stället för ökar. Det ligger i alla händelser i själva den ekonomiska verksamhetens natur att dessa fall är av mindre betydelse.

Huruvida IRAP tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan

55. Även om domstolen har hänvisat till att skatt skall tas ut i varje "led" av produktions- och distributionskedjan framgår det av artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet vad som avses med att skatt skall tas ut vid varje transaktion i denna kedja. Det ligger inte i omsättningsskattens natur att den skall tas ut vid transaktioner som är helt interna i den skattskyldiges verksamhet, och mervärdesskatt tas inte ut i sådana situationer.

56. I artikel 2 i lagstiftningsdekretet anges att det kriterium som utvisar att IRAP skall tas ut är "regelbundet utövande av en självständig verksamhet vars syfte är att tillverka eller handla med varor eller att tillhandahålla tjänster", och i artikel 4.1 anges att skatten tas ut på värdet av den nettoproduktion som uppkommit genom verksamheten i den relevanta regionen.

57. Commissione Tributaria har i detta avseende angett att "IRAP tas ut i varje led i produktions- eller distributionskedjan, eftersom varje aktör i ett led i distributionskedjan som producerar ett beskattningsbart mervärde genom denna lag anses skattskyldig".

58. IRAP förefaller således uppvisa samma mönster som mervärdesskatt. Den tas ut för den verksamhet som bedrivs av alla som bedriver en verksamhet med vilken skattskyldighet följer, så att när varor eller tjänster från en verksamhet används i en annan verksamhet i syfte att själv tillhandahålla varor eller tjänster, och dessa i sin tur används i en tredje verksamhet som tillhandahåller varor eller tjänster till den slutlige konsumenten, tas skatten ut i varje led i den kedjan. Skatten är visserligen generell snarare än hänförlig till varje transaktion, men det råder ingen tvekan om att den tas ut i varje led fram till och med detaljhandelsledet, såsom anges i första mervärdesskattedirektivet.

Huruvida IRAP är proportionell i förhållande till priset på varorna eller tjänsterna, oavsett antalet utförda transaktioner

59. Den nationella domstolen har i detta avseende anmärkt att "summan av IRAP som tas ut i de olika leden i kedjan, från produktionen till slutkonsumenten, motsvarar den skattesats för IRAP som tillämpas på försäljningspriset för varor och tjänster när de släpps ut på marknaden. Trots fraktioneringen är IRAP således en allmän och proportionell skatt som tas ut på priset vid saluförande av varor och tjänster till konsumenter."

60. IRAP tas ut med endera av två skattesatser, uttryckta som en procentandel av beräkningsgrunden, vilka fastställs i lagstiftningsdekretet men kan varieras inom vissa gränser av den behöriga regionala myndigheten.[23] Eftersom beräkningsgrunden väsentligen är det mervärde som den skattskyldige tillfört de varor eller tjänster som denne tillhandahåller är den således proportionell till mervärdet.

61. Den generella karaktären av IRAP ger emellertid otvivelaktigt den skattskyldige en större grad av flexibilitet än vad som gäller för mervärdesskatt. Denne kan moderera det sätt på vilket skatten skall belasta kunderna, och han kan till och med välja att inte belasta dessa över huvud taget. Mervärdesskatt måste däremot tas ut med tillämplig skattesats vid varje enskild transaktion.

23 — Se punkt 16 ovan.

62. Medan mervärdesskattesystemet således kräver att den skatt som skall utgå motsvarar en specifik andel av det pris som tas ut vid varje enskild transaktion avseende varor eller tjänster, och den därmed i vart fall i bokföringsmässigt hänseende är rent "proportionell, oavsett antalet transaktioner", är detta inte bokstavligen sant när det gäller IRAP, vars andel av priset på en viss transaktion kan variera betydligt, eller till och med vara omöjligt att fastställa.

63. Jag anser emellertid inte att detta är relevant för helhetsbedömningen.

64. För det första medför den ekonomiska verkligheten att den skatt som tas ut i ett led i en distributionskedja i allmänhet kommer att föras vidare i kedjan.

65. Undantagsvis och för en kort period kan vissa ekonomiska aktörer av olika skäl välja att själva stå kostnaderna för IRAP utan att föra dessa vidare till sina kunder, men i det långa loppet kommer sannolikt varje aktörs marginal att justeras och kostnaderna att föras vidare till slutet av kedjan.

66. För det andra finns exakt samma möjlighet, ekonomiskt sett, när det gäller mervärdesskatt. Det är liten eller ingen praktisk eller ekonomisk skillnad för parterna i en transaktion mellan det förhållandet att en aktör beslutar sig för att själv "absorbera" kostnaden för en skatt och att denne minskar sin vinstmarginal, eller — måhända mer sannolikt — omfördela sin vinstmarginal mellan olika produkter till följd av konkurrenskrav. Dessa båda situationer påverkar inte uppbärandet av skatten, och skatten är alltjämt proportionell i förhållande till priset på vad som tillhandahålls.

67. Corte Costituzionale ansåg i detta avseende, i dess dom av den 10 maj 2001, att "den ekonomiska belastningen av skatten kan i praktiken föras vidare genom justering av priset på den vara eller tjänst som produceras, enligt marknadens mekanismer, eller helt eller delvis gottgöras genom lämpliga organisationella val".

68. I domen i målet Careda [24] angav domstolen uttryckligen att "för att den berörda skatten skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, i den mening som avses i

24 — Dom av den 26 juni 1997 i de förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95, Careda (REG 1997, s. I -3721), punkterna 15, 18 och 26.

artikel 33 i sjätte direktivet, skall skatten *kunna övervältras på* konsumenten", [25] men att det inte är nödvändigt att det i den tillämpliga nationella lagstiftningen uttryckligen föreskrivs att skatten kan föras vidare på konsumenten, eller att detta skall framgå av en faktura eller likvärdig handling.

69. Om en medlemsstat kunde införa vad som i grundläggande drag är en mervärdesskatt men undgå förbudet i artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet genom att säkerställa att skattesatsen *inte nödvändigtvis* är konstant som en andel av priset på varje enskild transaktion avseende varor eller tjänster skulle detta förbud förlora sin verkan och innebära att det blev möjligt att kringgå den harmonisering som krävs av den inre marknaden. [26]

Slutsats avseende huruvida IRAP är förenlig med gemenskapsrätten

70. Jag har således den uppfattningen att en skatt såsom IRAP uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt och omfattas av förbudet i artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

71. Det skall emellertid prövas vilka konkreta verkningar denna slutsats får.

Möjligheten att begränsa domens rättsverkningar i tiden

72. Enligt fast rättspraxis har enskilda rätt att återfå nationella pålagor som uttagits i strid med gemenskapsrätten. [27] Det förefaller som om den period för vilken sådana retroaktiva anspråk kan göras gällande enligt italienska förfarandebestämmelser skulle uppgå till 48 månader, om IRAP ansågs oförenlig med gemenskapsrätten.

73. Den italienska regeringen har vid förhandlingen gjort gällande att det skattebelopp som upptagits under denna period för att finansiera regionala myndigheters verksamhet överstiger 120 miljarder euro. Mot bakgrund av dessa allvarliga verkningar har den därför yrkat att, för det fall IRAP anses oförenlig med artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet, domens rättsverkningar skall begränsas i tiden, såsom gjordes i till exempel domen i det ovannämnda målet EKW. [28]

25 — Punkt 15, min kursivering.

26 — Se punkt 10 ovan.

27 — För ett nyligen meddelat avgörande med hänvisningar till tidigare rättspraxis, se dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks and Spencer (REG 2002, s. I-6325), punkt 30.

28 — Ovan fotnot 7, punkterna 55–60.

74. Av domstolens fasta rättspraxis framgår att den tolkning som domstolen gör av en gemenskapsrättslig bestämmelse klargör och preciserar i erforderlig utsträckning innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande.

75. Domstolen kan emellertid, med beaktande av kravet på rättssäkerhet, i undantagsfall begränsa de berördas möjlighet att åberopa den tolkade bestämmelsen i ett sådant avgörande i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som i god tro etablerats i det förflutna. För att en sådan begränsning skall föreskrivas skall två grundläggande villkor vara uppfyllda, nämligen att de berörda skall ha handlat i god tro och att det skall föreligga en risk för allvarliga återverkningar. [29]

76. När det gäller frågan om god tro har domstolen särskilt beaktat vilken inställning kommissionen antagit i förhållande till medlemsstaternas lagstiftning. Domstolen har till exempel godtagit att en medlemsstat får åberopa att kommissionen underlåtit att väcka talan om fördragsbrott mot medlemsstaten. En medlemsstat måste ha än större rätt att förlita sig på kommissionens uttryckliga godtagande av att dess lagstiftning är förenlig med gemenskapsrätten.

77. I förevarande mål har den italienska regeringen hänvisat till att lagstiftningen anmäldes till kommissionen när den förelåg i form av ett utkast (då skatten kallades IREP), och att generaldirektören med ansvar för tullar och indirekta skatter i ett svar av den 10 mars 1997, vilket den italienska regeringen ingav tillsammans med andra handlingar vid förhandlingen, skrev följande: "Såvitt avser ... IREP, kan jag efter att noggrant ha genomgått de handlingar som tillhandahållits informera om att förslaget till denna nya skatt i dess nuvarande form inte förefaller vara oförenligt med tillämplig lagstiftning på mervärdesskatteområdet. Jag förbehåller mig emellertid rätten att på nytt pröva lagstiftningen mot bakgrund av ändringar eller tillägg, eller de bestämmelser som antas för dess genomförande."

78. Mot bakgrund av denna skrivelse och avsaknaden av senare kritik från kommissionen har den italienska regeringen gjort gällande att den kunde utgå ifrån att skatten inte var oförenlig med gemenskapsrätten. Kommissionens företrädare vid förhandlingen hävdade emellertid att skrivelsen endast återgav den preliminära uppfattningen hos kommissionens tjänstemän, och att kommissionen själv aldrig slutligt tagit ställning. Domstolens kansli har därefter sänt kommissionen de handlingar som ingavs vid förhandlingen för eventuella kommentarer. Kommissionen har emellertid inte anfört något ytterligare i detta avseende.

79. När det gäller risken för allvarliga återverkningar har den italienska regeringen

29 — Se, senast, dom av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar (REG 2005, s. I-2119), punkterna 66–69.

hänvisat till de väldigt stora belopp som potentiellt kan återkrävas av vad som nu är den huvudsakliga, om än inte den enda, inkomstkällan för regionerna, och till den katastrofala verkan som ett medgivande av sådan återbetalning skulle ha för regionernas inkomster.

80. Det förefaller finnas goda skäl att begränsa de tidsmässiga rättsverkningarna av en bedömning av att IRAP är oförenlig med gemenskapsrätten. Jag är inte övertygad av kommissionens synpunkt på betydelsen av skrivelsen av den 10 mars 1997. Den har utformats på ett otvetydigt sätt och undertecknats av behörig generaldirektör, och följdes inte av några ytterligare åtgärder från kommissionens sida. Risken för allvarliga återverkningar förefaller vidare vara konkret. För att anamma vad domstolen uttalade i domen i det ovannämnda målet EKW [30] kan en obegränsad rättsverkan i tiden "retroaktivt störa de italienska regionernas finansieringssystem".

81. Då uppkommer emellertid frågan till vilken tidpunkt domens rättsverkningar skall begränsas.

82. I domen i det ovannämnda målet EKW uteslöt domstolen, med hänvisning till fast rättspraxis i sådana mål, åberopande av dess dom till stöd för en ansökan om återbetalning av skatter som hade erlagts eller hade kunnat uppbäras "före dagen för denna doms avkunnande, utom av sökande som före denna dag väckt talan vid domstol eller framställt motsvarande anspråk".

83. Det framkom emellertid senare att alla regionala myndigheter som berördes i det målet hade ändrat sina skattebestämmelser så att möjligheten att vinna framgång med sådana krav på återbetalning begränsats betydligt, även för dem som redan väckt talan. I samtliga fall hade dessa ändringar gjorts efter det att förslaget till avgörande inför domen i det ovannämnda målet EKW hade lämnats — och i samtliga fall utom ett innan domen hade meddelats. [31]

84. Problemet är ett annat i förevarande mål. Av italiensk press framgår att ett stort antal italienska företag redan har ansökt om återbetalning eller uppmuntrats att ansöka om återbetalning av vad som erlagts för IRAP, i avvaktan på domstolens avgörande i förevarande mål.

85. Mot bakgrund av verkningarna av de olika metoder som använts eller kan komma att användas i avvaktan på domstolens

30 — Punkt 59.

31 — Dom av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World (REG 2003, s. I-11365), punkt 11 och följande punkter.

avgörande, och mot bakgrund av risken för mycket allvarliga störningar i regionernas finansiering, utan att sannolikt medföra någon långvarig nytta för skattebetalarna eftersom varje brist i finansieringen måste antas kompenseras genom andra skatter, kan det vara lämpligt att tillgripa andra angreppssätt än dem som använts i domen i det ovannämnda målet EKW och i andra mål.

86. Ett sådant angreppssätt kan inspireras av det som ofta används av den tyska författningsdomstolen, nämligen att fastslå att bestämmelser är oförenliga från ett framtida datum, innan vilket enskilda inte på något sätt kan åberopa oförenligheten vid anspråk mot staten. Denna tidpunkt väljs så att det finns tillräcklig tid för att ny lagstiftning skall kunna införas.

87. Det vore en betydande nyskapande åtgärd för domstolen att avgöra målet på detta sätt. Sådana nyskapande åtgärder har emellertid vidtagits i det förflutna. Det var till exempel en nyskapande åtgärd av domstolen att år 1976, i domen i målet Defrenne [32], begränsa rättsverkningarna i tiden till dess tolkning av en fördragsbestämmelse. Ytterligare nyskapande åtgärder vidtogs år 1980, när domstolen i domen i målet Providence Agricole de la Champagne [33] tillämpade andra stycket i vad som numera är artikel 231 EG analogt i ett mål om förhandsavgörande, varvid domstolen begränsade rättsverkningarna i tiden till sitt avgörande att vissa kommissionsförordningar var ogiltiga, och återigen år 1988, när den i domen i målet van Landschoot [34] tog ytterligare ett steg genom att upprätthålla verkningarna av en ogiltig gemenskapsrättslig bestämmelse så länge att den kunde ersättas av en giltig bestämmelse.

88. I förevarande mål kan det emellertid vara svårt för domstolen att avgöra vilken tidsbegränsning som är lämplig, särskilt som ett eventuellt avsteg från domstolens normala angreppssätt varken diskuterats under förfarandet eller begärts av den italienska regeringen. Mot bakgrund av de svårigheter som finns när det gäller att välja en lämplig tidpunkt kan det vara lämpligt att domstolen återupptar det muntliga förfarandet för att höra vad parterna har att anföra i denna fråga.

32 — Dom av den 8 april 1976 i mål 43/75 (REG 1976, s. 455; svensk specialutgåva, volym 3, s. 59), punkterna 69–75.

33 — Dom av den 15 oktober 1980 i mål 4/79 (REG 1980, s. 2823), punkterna 42–46, och i två sammanhängande domar av samma dag i mål 109/79, Maïseries de Beauce (REG 1980, s. 2883), punkterna 42–46, och i mål 145/79, Roquette Frères (REG 1980, s. 2917, svensk specialutgåva, volym 5, s. 325), punkterna 50–52.

34 — Dom av den 29 juni 1988 i mål 300/86 (REG 1988, s. 3443), punkterna 22–24.

Förslag till avgörande

89. Jag anser således att domstolen skall besvara den tolkningsfråga som ställts av Commissione Tributaria på följande sätt:

En nationell skatt, såsom imposta regionale sulle attività produttive, som

— tas ut av alla fysiska och juridiska personer som regelbundet utövar verksamhet i syfte att tillverka eller handla med varor eller tillhandahålla tjänster,

— beräknas utifrån skillnaden mellan intäkter och kostnader i den beskattningsbara verksamheten,

— tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan motsvarande ett eller ett antal tillhandahållanden av varor eller tjänster från en skattskyldig, och

— medför en belastning i varje led som generellt är proportionell i förhållande till det pris för vilket varorna eller tjänsterna tillhandahålls

skall anses vara en sådan omsättningsskatt som är förbjuden enligt artikel 33.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

90. Rättsverkningarna av domstolens dom skall emellertid begränsas för dem som avser att åberopa domen, till en tidpunkt som domstolen bestämmer.