# ĢENERĀLADVOKĀTA F. DŽ. DŽEIKOBSA [*F. G. JACOBS*] SECINĀJUMI, sniegti 2005. gada 17. martā [1]

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Kremonas *Commissione tributaria provinciale* (Reģionālā nodokļu lietu tiesa) būtībā jautā, vai tāds nodoklis kā *IRAP* — Itālijas reģionālais ražošanas nodoklis — atbilst Kopienas aizliegumam valstij piemērot citu apgrozījuma nodokli nekā PVN.

## Atbilstošās Kopienu tiesību normas

2. Kopienas saskaņotās PVN sistēmas būtība ir noteikta Pirmās PVN direktīvas 2. pantā [2].

"Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa kopējo sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot."

3. Šāda secīgas nodokļa piemērošanas un atskaitīšanas sistēma tādējādi paredz darījumu virkni, kuros tirā maksājamā summa attiecībā uz katru darījumu ir noteikta šajā stadijā pievienotās vērtības daļa. Kad virkne noslēdzas privātā patēriņa nobeiguma stadijā, kopējā aprēķinātā summa sasniegs galīgās cenas atbilstošu daļu.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.).

4. Detalizēti noteikumi ir ietverti Sestajā PVN direktīvā [3].

5. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

6. Saskaņā ar 4. panta 1. punktu "nodokļa maksātājs" nozīmē visas personas, kas veic saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta. Saskaņā ar 4. panta 2. punktu saimnieciskā darbība "aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības", ieskaitot "materiālu vai nemateriālu īpašuma [ķermenisku vai bezķermenisku lietu] izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus". Tomēr saskaņā ar 4. panta 5. punktu "valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā ievāc nodokļus, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus".

7. Sestās direktīvas X sadaļas nosaukums paredz vairākus darījumus, kas ir atbrīvoti no PVN. 13. pantā ir uzskaitīti atbrīvojumi valsts teritorijā — būtībā noteiktas darbības sabiedrības interesēs, noteikti apdrošināšanas un finanšu darījumi (ieskaitot speciālo ieguldījumu fondu pārvaldi) un noteikti darījumi, kas attiecas uz nekustamo īpašumu, bet 14.–16. pantā uzskaitīti atbrīvojumi starptautiskajā tirdzniecībā. XVI a sadaļas par pagaidu režīmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm 28.b pants [4] groza 16. pantu, ietverot Kopienas iekšējās preču iegādes, un šajā sakarā pievieno dažus citus atbrīvojumus.

8. Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu būtība ir noteikta 17. pantā. 17. panta 2. punkts nosaka: "ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā: (a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs [..]". Saskaņā ar 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu eksporta darījumiem no Kopienas teritorijas, kuri saskaņā ar 15. pantu

3 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalibvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

4 — Ieviests ar 1991. gada 16. decembra Padomes Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.).

ir atbrīvojami no nodokļa, dod tiesības atskaitīt priekšnodokli pretēji no nodokļa atbrīvotiem iekšzemes darījumiem.

9. Visbeidzot, Sestās direktīvas 33. panta 1. punkts [5] nosaka:

"Neskarot citus Kopienas noteikumus, jo īpaši tos, kas noteikti spēkā esošajos Kopienas normatīvajos aktos par vispārējiem nosacījumiem, kā glabāt, pārvietot un uzraudzīt ražojumus, uz kuriem attiecas akcīzes nodoklis, šī direktīva nekavē dalībvalsti saglabāt vai ieviest nodokli par apdrošināšanas līgumiem, azartspēļu un derību nodokli, akcīzes nodokli, valsts nodevas un vispār jebkurus nodokļus vai maksājumus, ko nevar uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem, tomēr ar noteikumu, ka šie nodokļi vai maksājumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas."

10. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šī norma aizliedz dalībvalstij ieviest vai saglabāt nodokļus, nodevas vai maksājumus, kam ir apgrozījuma nodokļa raksturs [6]. Tā mērķis ir novērst kopējās PVN sistēmas darbības apdraudējumu ar dalībvalsts fiskāliem pasākumiem, kas skar preču un pakalpojumu kustību un attiecas uz komercdarījumiem tādā veidā, kas ir pielīdzināms PVN [7]. Ir skaidrs, ka kopējā sistēma tiktu apdraudēta, ja dalībvalsts piemērotu PVN pēc būtības līdzīgu nodokli, taču izvairītos no saskaņošanas, kas ir uzskatīta par nepieciešamu iekšējā tirgū.

11. Nodokļi, nodevas un maksājumi katrā ziņā ir jāuzskata par šādiem pasākumiem, ja tiem piemīt PVN būtiskās pazīmes, pat ja visos aspektos tie nav identiski PVN. Šīs pazīmes ir noteiktas Tiesas judikatūrā šādi: PVN vispārēji tiek piemērots darījumiem attiecībā uz precēm un pakalpojumiem; tas ir proporcionāls šo preču vai pakalpojumu cenai, neskatoties uz veikto darījumu skaitu; to aprēķina katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, un, visbeidzot, to aprēķina preču un pakalpojumu pievienotajai vērtībai, tā ka par darījumu maksājamais nodoklis tiek aprēķināts pēc tam, kad ir atskaitīts nodoklis par iepriekšējo darījumu. No otras puses, 33. panta 1. punkts neaizliedz saglabāt vai

5 — Saskaņā ar 4. zemsvitras piezīmē minētās Direktīvas 91/680/EEK 1. panta 23. punktā paredzētajiem grozījumiem.

6 — Skat. jaunāko 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-308/01 *GIL Insurance* u.c. (*Recueil*, I-4777. lpp.), 31. punkts un tajā minētā judikatūra.

7 — Skat. 2000. gada 9. marta spriedumu lietā C-437/97 *EKW* un *Wein & Co* (*Recueil*, I-1157. lpp.), 20. punkts un tajā minētā judikatūra.

ieviest nodokli, kas neatspoguļo vienu no PVN būtiskākajām pazīmēm [8].

## Valsts tiesību normas

12. Saskaņā ar 1997. gada 15. decembra likumdošanas dekrētu Nr. 446 [9] Itālijas Republika ieviesa nodokli — *imposta regionale sulle attività produttive*, kas zināms kā *IRAP* — kas nodrošināja vietējās pašvaldības ar ienākumu avotu deleģēto pilnvaru finansēšanai.

13. Noteikumi attiecībā uz *IRAP* piemērošanu ir komplicēti, ar daudzām atsaucēm uz citu tiesisko regulējumu. Es tos šeit detalizēti neuzskaitīšu. Tomēr tā vispārējie pamatprincipi ir šādi.

14. Saskaņā ar likumdošanas dekrēta 2. un 3. pantu *IRAP* tiek iekasēts no tiem, kuri regulāri veic autonomu darbību, lai saražotu vai pārdotu preces vai sniegtu pakalpojumus. Lielākajai daļai fizisko un juridisko personu, ieskaitot valsti un valsts iestādes un administrācijas, ir jāmaksā nodoklis, taču noteikti apvienotie investīciju fondi, pensiju fondi un Eiropas ekonomisko interešu grupas ir atbrīvoti no nodokļa.

15. 4. panta 1. punkts noteic, ka pamats aplikšanai ar nodokli ir preces neto ražošanas vērtība sakarā ar darbību reģiona teritorijā. Šīs vērtības precīzas noteikšanas metode atšķiras atkarībā no nodokļa maksātāja kategorijas, taču kā pamatprincips komercuzņēmumiem tā ir peļņas un zaudējumu aprēķinā norādītā starpība starp, no vienas puses, kopējiem ieņēmumiem no darbības, neietverot ienākumus no izņēmuma finanšu darbībām, un, no otras puses, ražošanas izmaksām, neietverot personāla vai finansiālās izmaksas. Valsts iestādēm un nekomerciāliem privātiem uzņēmumiem pamats nodokļa aprēķinam ir algu saraksts.

16. Saskaņā ar 16. pantu nodokļa pamatlikme ir 4,25 % no šādi noteiktās neto vērtības, kas tiek dubultota noteiktos valsts administrācijas gadījumos un kuru vietējā pašvaldība var mainīt viena procenta robežās.

8 — Skat. iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *GIL Insurance* u.c., 32.–34. punkts, un iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *EKW* un *Wein & Co*, 21.–23. punkts, un abos spriedumos minēto judikatūru.

9 — Publicēts 1997. gada 23. decembra *GURI* Nr. 298, turpmāk tekstā — "likumdošanas dekrēts", ar grozījumiem.

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu**

17. 1999. gadā *Banca popolare di Cremona* (turpmāk tekstā — "*Banca popolare*") lūdza atmaksāt vairākas summas, kuras tā šajā un iepriekšējā gadā bija samaksājusi kā *IRAP*, apgalvojot, ka nodoklis ir nelikumīgs, jo *inter alia* tas neatbilst Sestās direktīvas 33. pantam.

18. *IRAP* likumīgums tika apstrīdēts arī dažādās citās tiesvedībās Itālijā, pamatojoties uz tā neatbilstību virknei Itālijas konstitūcijas normu. 2001. gada 10. maijā spriedumā [10], uz kuru Tiesas uzmanību vērš gan iesniedzējtiesa, gan visas apsvērumus iesniegušās puses, *Corte costituzionale* (Konstitucionālā tiesa) nosprieda, ka šie apgalvojumi nav pamatoti.

19. Nodokļu administrācija tādējādi atteicās atmaksāt *Banca popolare* pieprasītās naudas summas, kura šo atteikumu apstrīdēja *Commissione tributaria provinciale.*

20. Valsts tiesa nosprieda, ka:

— līdzīgi kā PVN *IRAP* tiek piemērots gandrīz visiem komercdarījumiem, kas ietver preču ražošanu vai tirdzniecību vai pakalpojumu sniegšanu tirdzniecības vai profesionālās darbības kontekstā;

— līdzīgi kā PVN gadījumā, pamats *IRAP* nodokļa aprēķinam ir nodokļa maksātāja pievienotā neto vērtība, lai gan aprēķina metode ir cita: PVN gadījumā priekšnodokli atskaita no pārdošanas nodokļa (*output tax*), *IRAP* gadījumā izdevumi tiek atskaitīti no ieņēmumiem;

— tāpat kā PVN *IRAP* tiek piemērots katrā ražošanas vai izplatīšanas procesa stadijā, jo katram uzņēmējam, kas rada ar nodokli apliekamu pievienoto vērtību, ir jāmaksā nodoklis;

— līdzīgi kā PVN gadījumā kopējā *IRAP* iekasētā summa dažādās stadijās līdz pat gala patēriņam ir vienāda ar *IRAP* likmi, kas tiek piemērota gala patērētāja maksātajai cenai, tādējādi, ka tā veido vispārēju un proporcionālu nodokli cenai, par kuru patērētājam tiek pārdotas preces vai pakalpojumi.

10 — Spriedums lietā 256/2001 *Debra Allonby*.

21. Ņemot vērā šos apsvērumus Tiesas judikatūras par Sestās direktīvas 33. panta interpretāciju kontekstā, *Commissione tributaria* uzskata, ka *IRAP* atspoguļo PVN būtiskās pazīmes, tādējādi tas šķiet neatbilstošs Kopienu tiesībām un tāpēc valsts tiesām tas nav jāpiemēro.

22. Tomēr, ņemot vērā jautājuma novitāti un speciālās judikatūras neesamību, tā nolēma vispirms lūgt Tiesu sniegt nolēmumu šādā jautājumā:

"Vai Direktīvas 77/388/EEK (kas grozīta ar Direktīvu 91/680/EEK) 33. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas aizliedz uzlikt *IRAP* neto ražošanas vērtībai, kas rodas, veicot parastu autonomu darbību, lai saražotu vai pārdotu preces vai sniegtu pakalpojumus?"

23. Rakstiskus apsvērumus ir iesniegušas *Banca popolare*, Itālijas valdība un Komisija, un visi lietas dalībnieki sniedza mutiskus paskaidrojumus procesa laikā. *Banca popolare* un Komisija uzskata, ka 33. pants aizliedz tādu nodokli, kam ir tādas pazīmes kā *IRAP*, bet Itālijas valdība apgalvo, ka tā pazīmes ir pietiekami atšķirīgas no PVN pazīmēm, lai uz to netiktu attiecināts aizliegums.

## Vērtējums

24. Ir skaidrs, ka, lai piemērotu Sestās direktīvas 33. pantā minēto aizliegumu, valsts nodoklim ir jāietver visas PVN būtiskās pazīmes, kuras saskaņā ar Tiesas judikatūru kopskaitā ir četras un kas tieši atbilst Pirmās direktīvas 2. pantā dotajai definīcijai:

— tas vispārīgi tiek piemērots precēm un pakalpojumiem;

— tas ir proporcionāls šo preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no veikto darījumu skaita;

— tas tiek aprēķināts katrā ražošanas vai izplatīšanas procesa stadijā, un

— tas tiek aprēķināts attiecīgajām precēm un/vai pakalpojumiem pievienotajai vērtībai.

25. Četru PVN būtisko pazīmju esamība tādējādi ir gan nepieciešama, gan pietiekoša, lai saskaņā ar Sestās direktīvas 33. pantu nodoklis tiktu aizliegts. Tomēr vienlīdz neapstrīdami ir tas, ka nodoklis netiek atbrīvots no aizlieguma tikai tāpēc, ka tas visos aspektos nav identisks PVN [11].

samērā detalizētus valsts tiesību jautājumus. Tomēr, pamatojoties uz iesniedzējtiesas lūgumā ietvertajiem aprakstiem un tiem, ko savā spriedumā devusi *Corte costituzionale* [13], šī Tiesa, manuprāt, ir spējīga izskatīt jautājumu, vai apskatītais nodoklis ietver PVN būtiskās pazīmes.

*Vispārēja piemērošana precēm un pakalpojumiem*

26. Tādējādi pēc kārtas jāapskata četras īpašības un jāapsver, vai *IRAP* tās parāda vismaz pēc būtības identiskā formā. Man šķiet, ka skaidrāk šīs īpašības ir izvērtēt tādā kārtībā, kādā to aplūkojusi iesniedzējtiesa, kas nedaudz atšķiras no judikatūrā bieži izmantotās kārtības [12]. Tāpēc es sākšu ar izvērtējumu par to, vai *IRAP* tiek piemērots vispārēji, tad — vai tas tiek piemērots visās stadijās pievienotajai vērtībai, un, visbeidzot — vai tas ir proporcionāls pievienotajai vērtībai neatkarīgi no darījumu skaita.

28. *Commissione tributaria* apgalvo, ka no likumdošanas dekrēta 2. panta izriet, ka "*IRAP* vispārīgi tiek piemērots visiem komercdarījumiem, kas ietver ražošanu vai tirdzniecību, attiecas uz precēm un pakalpojumiem un izriet no regulāras šādā nolūkā veiktas darbības, t.i., uzņēmumu vadīšanas, tirdzniecības un profesionālās darbības". Kā norāda gan *Banca popolare*, gan Komisija, tas norāda *IRAP* piemērošanas vispārējo apmēru.

27. Ir skaidrs, ka Itālijas tiesas ir kompetentas noteikt precīzas *IRAP* pazīmes, kas ietver

29. Tiesa ir nospriedusi, ka nodoklis netiek piemērots vispārēji, ja tas attiecas tikai uz

11 — Skat. iepriekš 6. un 7. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

12 — Skat. iepriekš 11., 20. un 24. punktu.

13 — Skat. iepriekš 18. punktu.

ierobežotām preču vai pakalpojumu piegāžu kategorijām [14] vai uz nodokļu maksātāju specifiskām kategorijām [15]. Tomēr tam vienmēr ir PVN būtiska pazīme, ja tas tiek piemērots gan ar PVN apliekamai komercdarbībai, gan citām rūpnieciska vai komerciāla rakstura darbībām, kas netiek apliktas ar PVN [16].

30. Man šķiet, ka *IRAP* piemīt apskatītā pazīme. Likumdošanas dekrēta 2. un 3. panta normas, kas nosaka apliekamās darbības un apliekamās personas, pēc būtības ir ļoti līdzīgas tām darbībām un personām, kas minētas Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā.

31. Nešķiet, ka tiktu izslēgtas noteiktas preču vai pakalpojumu kategorijas. Dažas nodokļu maksātāju kategorijas tiek izslēgtas, taču šie izņēmumi ir skaitliski un pēc apjoma ierobežoti, un liekas, ka tie būtiski pārklājas ar noteiktiem Sestajā direktīvā minētajiem atbrīvojumiem vai izņēmumiem attiecībā uz noteiktiem darījumiem, kas kopumā ir ārpus PVN sfēras. Gan rakstveida apsvērumos, gan procesa laikā *Banca popolare* uzsvēra, un tas netika apstrīdēts, ka visi reģistrētie PVN maksātāji tiek pakļauti *IRAP*.

32. Tomēr tiesas sēdes laikā Itālijas valdība iebilda, ka, lai gan *IRAP* var uzskatīt par vispārēji piemērojamu, tas netiek piemērots preču *piegādēm* vai pakalpojumiem; tas tiek piemērots radītajam labumam un nevis veiktajām piegādēm, tādējādi, piemēram, uzņēmums, kas apskatītajā taksācijas periodā saražo 1000 automašīnas, taču tās nepārdod, šajā periodā maksās *IRAP*, nevis PVN. Tādējādi *IRAP* jebkurā gadījumā pretēji PVN ir tiešs un nevis netiešs nodoklis. Itālijas valdība atsaucās arī uz noteiktām Kopienas konvencijām un Komisijas dokumentiem, kas klasificē *IRAP* kā tiešu nodokli. *Banca popolare* enerģiski apstrīdēja apgalvojumu, ka *IRAP* tiek piemērots saražotām, bet vēl nepārdotām precēm.

33. Tiesa nav kompetenta noteikt stadiju, kādā tiek piemērots *IRAP*. Tomēr es neuzskatu, ka Itālijas valdības apsvērumi ietekmē *IRAP* iekļaušanu kategorijā, kas tiek vispārēji piemērota preču un pakalpojumu piegādēm.

14 — 1989. gada 13. jūlija spriedums apvienotajās lietās 93/88 un 94/88 *Wisselink* u.c. (*Recueil*, 2671. lpp.), 20. punkts; 1991. gada 19. marta spriedums lietā C-109/90 *Giant* (*Recueil*, I-1385. lpp.), 14. punkts; 1992. gada 16. decembra spriedums lietā C-208/91 *Beaulande* (*Recueil*, I-6709. lpp.), 16. punkts; 1997. gada 17. septembra spriedums lietā C-347/95 *UCAL* (*Recueil*, I-4911. lpp.), 36. punkts; spriedums lietā C-28/96 *Fricarnes* (*Recueil*, I-4939. lpp.), 40. punkts; spriedums lietā C-130/96 *Solisnor-Estaleiros Navais* (*Recueil*, I-5053. lpp.), 17. punkts, 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *EKW* un *Wein & Co*, 24. punkts; 2002. gada 19. septembra spriedums lietā C-101/00 *Tulliasiamies* un *Siilinn* (*Recueil*, I-7487. lpp.), 101. punkts, un 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *GIL Insurance* u.c., 33. punkts.

15 — 1992. gada 7. maija spriedums lietā C-347/90 *Bozzi* (*Recueil*, I-2947. lpp.), 14. punkts.

16 — 1992. gada 31. marta spriedums lietā C-200/90 *Dansk Denkavit un Poulsen Trading* (*Recueil*, I-2217. lpp.), 15. punkts.

34. Nodokļu klasifikācija "tiešajos" un "netiešajos" ne vienmēr ir vienkārša vai daudzos gadījumos — būtiska. Šajā gadījumā jautājums nav par to, vai *IRAP* ir uzskatāms par tiešu vai netiešu nodokli, bet — vai tam piemīt tās pašas būtiskās īpašības, kas PVN.

35. Tomēr vispārēji pieņemta atšķirība starp tiešu un netiešu nodokli ir tāda, ka pirmais tiek uzlikts (fiziskas vai juridiskas) personas pašas pieejamai labklājībai vai ienākumiem, bez iespējas to nodot citai personai, kamēr otrais tiek piemērots patēriņam un tā slogs var būt — vai patiešām parasti tiek — nodots un uzlikts gala patērētājam. Šajā aspektā man liekas, ka Itālijas valdības aprakstītais mehānisms ir tāds, kāds piemīt netiešam nodoklim, kura slogu galu galā izjutīs gala patērētājs.

36. *Corte costituzionale* savā spriedumā norāda, ka *IRAP* "netiek piemērots nodokļa maksātāja personīgajiem ienākumiem, bet drīzāk pievienotajai vērtībai, kuru rada neatkarīgi veikta darbība". Noraidot dažus arguments par to, ka nodoklis tiek piemērots "tikai potenciālajai nodokļa samaksas kapacitātei", tā konstatē, ka pamats *IRAP* piemērošanai ir "pievienotā vērtība, kuru rada neatkarīgi veikta darbība" [17].

37. Tādējādi, kaut arī *IRAP* var iekasēt laikā, pirms preces faktiski tiek piegādātas, tas neaizliedz to uzlikt sekojošai piegādei tā, it kā tas būtu iekasējams šajā brīdī, un šis rezultāts tieši atbilst PVN.

38. No otras puses, izskatās, ka *IRAP* dažādos aspektos var būt vēl vispārīgāk piemērojams nekā PVN. Piemēram, valsts un pašvaldību iestādes netiek atbrīvotas no nodokļa tā, kā tas ir saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 5. punktu, un nodoklis tiek piemērots eksportam bez iespējas saņemt tā atmaksu pretēji Sestās direktīvas 15. pantā un 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā aprakstītajai situācijai.

39. Tomēr no sprieduma lietā *Dansk Denkavit* un *Poulsen* [18] ir skaidrs, ka, ja nodoklim būtībā ir tāds pats piemērošanas apjoms kā PVN, fakts, ka tas tiek attiecināts arī uz citām sfērām, kuras PVN neapskata, nemazina tā

17 — Skat. iepriekš 18. punktu, sprieduma motivu daļas 6. un 10.1. iedaļu.

18 — Iepriekš minēts 16. zemsvītras piezīmē.

līdzību pēdējam nodoklim Sestās direktīvas 33. panta izvērtējuma kontekstā. Tādējādi tikai gadījumā, ja tā apjoms būtu būtiski šaurāks, *IRAP* trūktu vispārējās piemērošanas būtiskās pazīmes.

40. No šī principa turklāt izriet, un tas ir skaidri jāpatur prātā, izvērtējot nodokļa raksturu attiecībā pret PVN, ka gadījumos, kad *IRAP* tiek piemērots situācijām, kuras PVN neapskata, jebkuras atšķirības starp tā izvērtējuma pamatojumu šajās situācijas un PVN izvērtējuma pamatojumu vienkārši nav svarīgas.

*Piemērošana preču vai pakalpojumu pievienotajai vērtībai*

41. Ir skaidrs, ka *IRAP* aprēķināšanas metode atšķiras no PVN aprēķināšanas metodes.

42. Iesniedzējtiesa norādīja: "PVN gadījumā individuālā ražotāja pievienotā pievienotās vērtības daļa tiek noteikta un aplikta ar nodokli tādā veidā, ka nodoklis tiek atskaitīts no nodokļa (par pirkumiem samaksātais priekšnodoklis tiek atskaitīts no pārdošanas nodokļa (*output tax*), kas tiek iekasēts, pārdodot preci). *IRAP* gadījumā šī daļa tiek noteikta un aplikta ar nodokli, aptuveni atskaitot "pārdotās lietas" iegādes izmaksas no ienākumiem no "pārdošanas"".

43. Tomēr, tā turpina, pēc rezultātiem šie divi mehānismi ir "tik līdzīgi kā divas ūdens lāses".

44. Katrā ziņā ir jānosaka, vai *IRAP* tiek piemērots precēm un pakalpojumiem pievienotajai vērtībai, nevis, vai tā summa tiek aprēķināta tādā pašā veidā kā PVN. Var atsaukt atmiņā arī, ka *Corte costituzionale* ir nospriedusi, ka *IRAP* ir nodoklis pievienotajai vērtībai [19].

45. Pievienoto vērtību var definēt dažādos, bet līdzīgi pamatotos veidos, un, kā Tiesa ir uzsvērusi, nodoklim nav jābūt identiskam ar PVN visos tā aspektos, lai tas būtu aizliedzams saskaņā ar Sestās direktīvas 33. pantu.

46. Ievērojot lietas materiālos pieejamo informāciju, šķiet, ka *IRAP* nodokļa aplikšanas pamats būtībā ir atšķirība starp ienākumiem un izdevumiem no nodokļa maksātāja ražošanas darbībām dotajā taksācijas periodā

19 — Skat. iepriekš 18. punktu.

(neskaitot algas vai noteiktus finansiālus izdevumus) — parasti tas ir kalendārais gads. Tas skaidri var tikt uzskatīts par vienu, lai gan ne vienīgo veidu, kā noteikt nodokļa maksātāja piegādātajām precēm un pakalpojumiem pievienoto vērtību.

47. PVN, no otras puses, teorētiski tiek piemērots katras ar nodokli apliekamās veiktās piegādes pilnai vērtībai, tā summa tiek samazināta par jau samaksāto nodokli par šādas piegādes izmaksu komponentiem (atkal atskaitot algas un daudzus finansiālus izdevumus, kuri netiek aplikti ar nodokli). Tomēr praksē attiecīgajā taksācijas periodā — kas nepārsniedz vienu gadu — maksājamais nodoklis tiek summēts tāpat kā par šajā periodā iegādātajiem izmaksu komponentiem samaksātais nodoklis un pēdējais tiek atskaitīts no pirmā [20].

48. Tādējādi praksē ir neliela atšķirība starp šiem diviem nodokļiem, un, iespējams, rezultātos šī atšķirība ir vēl mazāka, lai arī PVN ir izveidots, lai tiktu piemērots no darījuma uz darījumu. Un "triviālu grāmatvedības jautājumu ar nenozīmīgām sekām" pastāvēšana, kā to apraksta iesniedzējtiesa, manuprāt, nevar būt pietiekoša, lai nomāktu šo būtisko līdzību, ja citu PVN līdzīgu nodokļu vai nodevu aizliegumam vispār ir nozīme.

49. Patiešām spriedumā lietā *Dansk Denkavit* un *Poulsen Trading* [21] Tiesa ir nospriedusi, ka Sestās direktīvas 33. pantam neatbilst tāds nodoklis, kurš tiek noteikts kā procenti no "kopējiem katra uzņēmuma noteiktā periodā veiktajiem pārdošanas apjomiem un sniegtajiem pakalpojumiem, atņemot summu par šī uzņēmuma šajā periodā iepirktajām precēm un izmantotajiem pakalpojumiem" — tāda mehānisma apraksts, kas ir ļoti līdzīgs *IRAP* aprēķina mehānismam.

50. Tomēr Itālijas valdība norāda uz vienu atšķirību, kas var būt nozīmīga. Tā iemesla dēļ, ka PVN sistēmā nodokļa maksātājs var atskaitīt priekšnodokli uzreiz pēc tā rašanās, neskatoties uz pārdošanas nodokļa (*output tax*) summu tajā pašā taksācijas periodā, var rasties situācijas, un tādas arī rodas, kurās neto maksājums noteiktā periodā pienākas no nodokļu iestādes nodokļa maksātājam, nevis otrādi. *IRAP* gadījumā tas nav iespē-

20 — Skat. Sestās direktivas 28.h pantu, ar kuru tiek aizstāts 22. pants attiecībā uz maksātāju pienākumiem saskaņā ar iekšējo sistēmu, it īpaši šī panta 4.–6. punktu, kurā skaidri paredzēta datu un aprēķinu summēšana katrā attiecīgajā nodokļu periodā.

21 — Minēts 16. zemsvītras piezīmē.

jams: ja norādītajā taksācijas periodā izdevumi pārsniedz ieņēmumus, nodoklis vienkārši ir nulle.

51. Ir taisnība, ka atskaitījuma tiesības ir centrālā principa izpausme, kurš noteic, ka PVN ir jābūt pilnībā neitrālam attiecībā uz visu ar nodokli apliekamās biznesa ekonomiskās darbības slogu un ka tas kā tāds veido PVN sistēmas būtisku daļu.

52. Tomēr fakts, ka citam nodoklim netiek izmantots šāds mehānisms un tādējādi tam nav tāda pati fiskālās neitralitātes pakāpe, neietekmē jautājumu par to, vai tas tiek piemērots nodokļa maksātāja pievienotajai vērtībai.

53. Šajā sakarā mēs atkal varam atrast analoģiju ar Tiesas pausto viedokli spriedumā lietā *Dansk Denkavit* un *Poulsen Trading*[22] un vispārēji secināt, ka nodoklis nezaudē būtiskās PVN pazīmes tikai tāpēc, ka tā piemērošanas apjoms ir plašāks vai ka tam ir papildu īpašības. Svarīgs drīzāk ir apjoms, ja tāds ir, kādā tam nepiemīt jebkura no pieminētajām būtiskajām pazīmēm.

22 — Skat. iepriekš 29. un 39. punktu.

54. Īsāk sakot, gan PVN, gan *IRAP* tiek piemēroti precēm un pakalpojumiem pievienotajai vērtībai; šo situāciju neietekmē fakts, ka pretēji PVN *IRAP* netiek "atlīdzināts", kad izņēmuma gadījumos vērtība tiek zaudēta, nevis pievienota. Katrā ziņā tas, ka šādi gadījumi ir ārkārtīgi reti, ietilpst ekonomiskās darbības būtībā.

*Iekasēts katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā*

55. Lai gan Tiesa ir atsaukusies uz aplikšanu katrā ražošanas un izplatīšanas procesa "stadijā", Pirmās direktīvas 2. pantā ir skaidri noteikts, ka ir domāta aplikšana ar nodokli katrā šī procesa darījuma stadijā. Apgrozījuma nodokļa raksturs neparedz tā piemērošanu stadijās, kas ir tikai nodokļa maksātāja biznesa iekšējie darījumi, un PVN par šīm stadijām nav jāmaksā.

56. Likumdošanas dekrēta 2. pantā noteikts, ka *IRAP* piemērošanas kritērijs ir "regulāra neatkarīga darbība ar mērķi ražot vai pārdot preces vai sniegt pakalpojumus", bet saskaņā ar 4. panta 1. punktu nodoklis tiek piemērots attiecīgajā reģionā ražotās neto produkcijas vērtībai.

57. Šajā sakarā *Commissione tributaria* norāda, ka "*IRAP* tiek piemērots katrā ražošanas vai izplatīšanas procesa stadijā, jo katram cikla stadijā iesaistītajam tirgotājam, kas ražo ar nodokli apliekamu pievienoto vērtību, saskaņā ar likumu ir jāmaksā nodoklis".

58. *IRAP* tādējādi atbilst tādai pašai sistēmai kā PVN. Tas tiek iekasēts no uzņēmējiem, kas veic ar nodokli apliekamu darbību tādējādi, ka, kur viena uzņēmēja preces vai pakalpojumus izmanto cits uzņēmējs savu paša preču vai pakalpojumu sniegšanai, bet tos savukārt izmanto trešais uzņēmējs, kas veic piegādi gala patērētājam, nodoklis tiks piemērots attiecībā uz katru šī procesa stadiju. Atkal iekasēšana ir vispārēja, nevis pamatota no darījuma uz darījumu, taču nav šaubu, ka tas ir attiecināms uz katru stadiju līdz pat mazumtirdzniecības stadijai un to ieskaitot, kā tas noteikts Pirmajā direktīvā.

*Proporcionāls preču vai pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita*

59. Šajā sakarā iesniedzējtiesa atzīmē, ka "cikla dažādās stadijās no ražotāja līdz gala patērētājam iekasētā *IRAP* summa ir vienāda ar *IRAP* likmi, kas tiek piemērota no gala patērētāja prasītajai preču vai pakalpojumu pārdošanas cenai. Neskatoties uz tā sadalīšanu daļās, *IRAP* faktiski darbojas kā vispārējs un proporcionāls nodoklis cenai, par kuru preces vai pakalpojumi tiek nodoti patērētājam".

60. *IRAP* tiek piemērots pēc vienas no divām likmēm, kas izteiktas procentuāli no apliekamās summas, kuru nosaka likumdošanas dekrēts, taču kura var mainīties kompetentas vietējās pašvaldības noteiktajās robežās [23]. Tā kā apliekamā summa būtībā ir pievienotā vērtība, kuru nodokļa maksātājs pievieno tā piegādātajām precēm vai pakalpojumiem, tā ir proporcionāla šai vērtībai.

61. Tomēr *IRAP* vispārējais raksturs, bez šaubām, sniedz uzņēmējiem lielāku elastību nekā PVN gadījumā. Tie var mainīt veidu, kādā tie nodokļu slogu nodod to klientiem, vai pat var izvēlēties nenodot šo slogu vispār. Pretēji tam, PVN pēc atbilstošās likmes ir obligāti jāpiemēro katrai atsevišķai piegādei.

23 — Skat. iepriekš 16. punktu.

62. Tādējādi gadījumos, kur PVN sistēma noteic, ka nodokļa lielums ir noteikta daļa no katras preču vai pakalpojumu piegādes cenas, tā ka vismaz grāmatvedības mērķiem tas paliek stingri "proporcionāls, neskatoties uz darījumu skaitu", tas var nebūt burtiski pareizi attiecībā uz *IRAP*, kura lielums kā daļa no jebkuras dotās piegādes cenas var ievērojami atšķirties vai kuru pat nemaz nevar noteikt.

63. Tomēr es neuzskatu, ka šis apstāklis ir ļoti būtisks kopējam izvērtējumam.

64. Pirmkārt, kā ekonomiskās realitātes jautājums katrā tirdzniecības ķēdes stadijā uzliktā nodokļa slogs kopumā tiks nodots tālāk pa ķēdi.

65. Izņēmuma gadījumā un īsterminā daži uzņēmēji dažādu iemeslu dēļ var izvēlēties absorbēt *IRAP* slogu, nenododot to saviem klientiem, bet ilgterminā varētu būt, ka katra operatora peļņa tiks koriģēta un šis slogs galu galā tiks pārnests ķēdes galā.

66. Otrkārt, no ekonomiskā viedokļa tā pati iespēja pastāv attiecībā uz PVN. Ir maza vai nepastāv vispār praktiska vai ekonomiska atšķirība jebkurai darījuma pusei starp situāciju, kur tirgotājs izlemj "absorbēt" nodokļa slogu, un tādu situāciju, kurā tas samazina savu rentabilitāti — vai, iespējams, ticamāk, ka pārdalīs savu rentabilitāti starp dažādām piegāžu kategorijām, atbildot uz konkurējošu spēku. Neviena no šīm situācijām neietekmē nodokļa iekasēšanu, kas paliek nemainīgā proporcijā attiecībā pret piegāžu cenu.

67. Šajā sakarā *Corte costituzionale* savā 2001. gada 10. maija spriedumā uzskatīja, ka "nodokļa ekonomiskais slogs faktiski var tikt nodots saražoto preču vai pakalpojumu cenai saskaņā ar pārdošanas vietas likumdošanu vai var tikt pilnībā vai daļēji kompensēts atbilstoši izvēlētiem organizatoriskiem pasākumiem".

68. Spriedumā lietā *Careda* u.c.[24] Tiesa īpaši uzsvēra, ka, "lai iegūtu apgrozījuma nodokļa raksturu Sestās direktīvas 33. panta

24 — 1997. gada 26. jūnija spriedums apvienotajās lietās no C-370/95 līdz C-372/95 (*Recueil*, I-3721. lpp.), 15., 18. un 26. punkts.

izpratnē, apskatīto nodokli *jāvar nodot* patērētājam" [25], taču valsts likumdošanā nav skaidri jānosaka šādas nodošanas iespēja, kā arī nav šāda nodošana jāieraksta rēķinā vai līdzīgā dokumentā.

71. Tomēr ir arī jāizvērtē, konkrēti kādu iedarbību šāds secinājums rada.

*Iespēja ierobežot sprieduma sekas laikā*

69. Ja dalībvalsts var ieviest to, kas būtībā ir nodoklis pievienotajai vērtībai, taču izvairīties no Sestās direktīvas 33. pantā noteiktā aizlieguma, nodrošinot, ka nodokļa summai *nav jābūt* konstantai daļai no katras atsevišķās preču vai pakalpojumu piegādes cenas, šāds aizliegums būtībā tiks padarīts par darboties nespējīgu un iekšējā tirgū nepieciešamā saskaņošana var tikt pārkāpta [26].

72. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru fiziskai personai ir tiesības saņemt valsts nodokļu un nodevu, kas uzliktas, pārkāpjot Kopienu tiesību normas, atmaksu [27]. Izskatās, ka, ja *IRAP* tiktu atzīts par neatbilstošu Kopienas tiesību normām, saskaņā ar Itālijas procesuālajiem noteikumiem retroaktīvas tiesības saņemt atmaksāšanu attiektos uz 48 mēnešiem.

*Secinājums attiecībā uz IRAP atbilstību Kopienu tiesību normām*

70. Tādējādi es nonāku pie secinājuma, ka tādam nodoklim kā *IRAP* piemīt PVN būtiskās pazīmes un tam ir piemērojams Sestās direktīvas 33. pantā minētais aizliegums.

73. Tiesas sēdē Itālijas valdība uzsvēra, ka summas, kuras iekasētas un izmantotas, lai finansētu vietējās pašvaldības darbu šajā periodā, pārsniedz 120 miljardus EUR. Ņemot vērā nopietnās sekas, tā lūdza noteikt, ka, ja *IRAP* tiktu atzīts par neatbilstošu Sestās direktīvas 33. panta noteikumiem, lai sprieduma sekas laikā tiktu ierobežotas, kā, piemēram, sprieduma lietā *EKW* un *Wein & Co* [28] gadījumā.

25 — 15. punkts, mans izcēlums.

26 — Skat. iepriekš 10. punktu.

27 — Kā nesenu piemēru no judikatūras skat. 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp.), 30. punkts.

28 — Iepriekš minēts 7. zemsvītras piezīmē, 55.–60. punkts.

74. Tiesa vairākkārtīgi ir nospriedusi, ka tās sniegtā Kopienas tiesību normas interpretācija izskaidro un nosaka šīs normas jēgu un apjomu, kādā tā ir jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža.

75. Tomēr izņēmuma gadījumos, ņemot vērā tiesiskās paļāvības nepieciešamību, Tiesa var ierobežot iespēju pusēm paļauties uz šādā spriedumā doto interpretāciju, lai aplūkotu labā ticībā dibinātās attiecības pagātnē. Pirms tiek pieņemts lēmums par šāda ierobežojuma uzlikšanu, tā pārbauda divu būtisku kritēriju izpildi, t.i., vai iesaistītās personas ir darbojušās labā ticībā un vai pastāv nopietnu sarežģījumu risks [29].

76. Runājot par labo ticību, Tiesa ir īpaši ņēmusi vērā Komisijas viedokli attiecībā uz dalībvalsts likumdošanu. Piemēram, Tiesa ir akceptējusi, ka dalībvalsts var paļauties, ka Komisija pret to nav uzsākusi pārkāpuma procedūras. Vēl jo vairāk, dalībvalstij ir jābūt tiesībām paļauties uz to, ka Komisija tieši ir akceptējusi tās likumdošanas atbilstību Kopienas tiesību normām.

77. Šajā gadījumā Itālijas valdība paļaujas uz faktu, ka Komisija tika informēta par šo likumdošanu tās projekta stadijā (šajā stadijā nodokli apzīmēja kā "IREP") un ka 1997. gada 10. marta atbildē, kuru Itālija kopā ar citiem dokumentiem ir iesniegusi tiesas sēdē, par muitu un netiešajiem nodokļiem atbildīgais ģenerāldirektors rakstīja: "Attiecībā uz [..] *IREP* pēc iesniegtās dokumentācijas rūpīgas izpētes es varu jūs informēt, ka šajā gadījumā priekšlikums ieviest šo jauno nodokli nav pretrunā ar pievienotās vērtības nodokļa sfērā piemērojamo likumdošanu. Tomēr es paturu sev tiesības pārskatīt šo jautājumu, ņemot vērā jebkurus grozījumus un/vai likuma ieviešanas normas, kas tiks pieņemtas".

78. Ņemot vērā šo vēstuli un nepastāvot jebkādai sekojošai kritiskai reakcijai no Komisijas puses, Itālijas valdība uzskata, ka tai bija tiesības izdarīt secinājumu, ka nodoklis atbilst Kopienas tiesību normām. Tomēr Komisijas pārstāvis tiesas sēdes laikā izvirzīja argumentu, ka vēstulē bija ietverts tikai Komisijas dienesta provizorisks viedoklis un ka Komisija pati nekad nav ieņēmusi noteiktu viedokli. Kanceleja vēlāk nosūtīja Komisijai tiesas sēdes laikā iesniegtos dokumentus, taču Komisija par šo jautājumu neko nav piebildusi.

79. Attiecībā uz nopietnu sarežģījumu risku Itālijas valdība atsaucas uz ļoti lielajām

29 — Skat. nesenо 2005. gada 15. marta spriedumu lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp.), 66.–69. punkts.

summām, kas potenciāli varētu būt ietvertas prasībās par to, kas pašlaik ir galvenais, ja ne vienīgais, pašvaldības ienākumu avots, un uz katastrofālajām sekām, kādas šo prasību apmierināšana varētu radīt vietējam finansējumam.

80. Man liekas, ka šis ir spēcīgs arguments, lai ierobežotu konstatējuma, ka *IRAP* neatbilst Kopienu tiesībām, spēku laikā. Mani nepārliecina Komisijas viedoklis par 1997. gada 10. marta vēstules nozīmību; tā ir skaidri formulēta terminos, un to ir parakstījis kompetents ģenerāldirektors, un tai nesekoja nekāda cita darbība no Komisijas puses. Nopietnu sarežģījumu risks tomēr liekas reāls; piemērojot spriedumā lietā *EKW* un *Wein & Co* [30] minēto, neierobežota iedarbība laikā varētu "retroaktīvi radīt sajukumu sistēmā, kura finansē Itālijas pašvaldības".

81. Tomēr jautājums rodas par datumu, kurš varētu būt piemērots šādai atpakaļejošā spēka iedarbības ierobežošanai.

82. Spriedumā lietā *EKW* un *Wein & Co*, ņemot vērā pastāvīgo praksi šādās lietās, Tiesa nepieļāva paļaušanos uz tās spriedumu prasībā par samaksātā vai maksājamā nodokļa atmaksāšanu "pirms šī sprieduma datuma, izņemot prasītājus, kuri pirms šī datuma ir uzsākuši tiesvedības procesus vai cēluši līdzīgu administratīvu prasību".

83. Tomēr vēlāk atklājās, ka attiecīgās vietējās pašvaldības šajā gadījumā bija grozījušas to nodokļu kodus, lai ievērojami samazinātu iespējas uzvarēt tiesvedībā pat tiem, kas jau bija to uzsākuši. Visos gadījumos šie grozījumi tika veikti pēc tam, kad tika pasludināti secinājumi lietā *EKW* un *Wein & Co* — un visos, izņemot vienā, — pirms sprieduma pieņemšanas [31].

84. Šajā gadījumā problēma atšķiras. No Itālijas presē rakstītā izriet, ka, gaidot Tiesas nolēmumu šajā lietā, liela daļa Itālijas tirgotāju jau prasa vai tos iedrošina prasīt *IRAP* veidā samaksātā nodokļa atmaksu.

85. Tādējādi, ņemot vērā dažādo taktiku, kura ir vai var tikt piemērota, gaidot Tiesas nolēmumu, un traucējumu pašvaldību finan-

30 — Iepriekš minēts 7. zemsvitras piezīmē, 59. punkts.

31 — Skat. 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-147/01 *Weber's Wine World* u.c. (*Recueil*, I-11365. lpp.), 11. un turpmākie punkti.

sēšanā ļoti nopietno apdraudējumu — kurš, visticamāk, nodokļu maksātājiem ilgtermiņā nedos labumu, jo jebkuru finansējuma trūkumu parasti kompensē ar citiem nodokļiem — varētu būt atbilstoši paredzēt citādāku risinājumu nekā *EKW* un *Wein & Co* un citās lietās.

86. Iedvesmu vienam no šādiem risinājumiem varētu smelties no Vācijas Konstitucionālās Tiesas prakses — spriedumam par neatbilstību tiek noteikts datums nākotnē, pirms kura fiziskas personas jebkādās prasībās pret valsti nevar atsaukties uz neatbilstību, un šo datumu izvēlas, atvēlot pietiekamu laiku jaunas likumdošanas pieņemšanai.

87. Ja šī Tiesa spertu šādu soli, tas būtu būtisks jauninājums. Tomēr šādi jauninājumi pagātnē ir pieļauti. Piemēram, 1976. gadā šāds jauninājums bija spriedumā lietā *Defrenne*[32], kur Tiesa ierobežoja tās dotās Līguma punkta interpretācijas atpakaļejošo iedarbību. Tālāki jauninājumi tika pieņemti 1980. gadā, kad spriedumā lietā *Providence Agricole de la Champagne*[33] Tiesa analoģijas veidā prejudiciālā nolēmumā piemēroja tagadējā EKL 231. panta otro daļu, ierobežojot atpakaļejošo iedarbību konstatējumam par noteiktu Komisijas noteikumu spēkā neesamību, un vēlreiz — 1988. gadā, kad spriedumā lietā *van Landschoot*[34] tā gāja vēl tālāk, saglabājot spēkā neesošas Kopienas tiesību normas iedarbību līdz brīdim, kad tā tiek aizstāta ar spēkā esošu normu.

88. Tomēr šajā gadījumā Tiesai varētu būt sarežģīti lemt par piemērotāko ierobežojumu laikā, īpaši tāpēc, ka atkāpšanās no parastās Tiesu prakses tiesvedības laikā netika ne diskutēta, ne lūgta no Itālijas valdības puses. Ņemot vērā grūtības, nosakot piemērotāko ierobežojumu, Tiesai būtu vēlams no jauna atsākt mutvārdu procesu, lai uzklausītu argumentus šajā jautājumā.

32 — 1976. gada 8. aprīļa spriedums lietā 43/75 (*Recueil*, 455. lpp.), 69.–75. punkts.

33 — 1980. gada 15. oktobra spriedums lietā 4/79 (*Recueil*, 2823. lpp.), 42.–46. punkts, un divi citi līdzīgi spriedumi, kas pieņemti tajā pašā dienā, — spriedums lietā 109/79 *Maïseries de Beauce* (*Recueil*, 2883. lpp.), 42.–46. punkts, un spriedums lietā 145/79 *Roquette Frères* (*Recueil*, 2917. lpp.), 50.–52. punkts.

34 — 1988. gada 29. jūnija spriedums lietā 300/86 (*Recueil*, 3443. lpp.), 22.–24. punkts.

## Secinājumi

89. Tādējādi es uzskatu, ka uz *Commissione tributaria* uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi:

Tāds valsts nodoklis kā *imposta regionale sulle attività produttive*, kurš

— tiek piemērots visām fiziskām un juridiskām personām, kuras regulāri veic uzņēmējdarbību, lai saražotu vai pārdotu preces vai sniegtu pakalpojumus,

— tiek piemērots starpībai starp ar nodokli apliekamās darbības peļņu un izmaksām,

— tiek aprēķināts katrā ražošanas vai izplatīšanas procesa stadijā, kas atbilst nodokļu maksātāja veiktajai preču piegādei vai piegāžu virknei vai pakalpojumiem, un

— rada slogu katrā no šīm stadijām, kas kopumā ir proporcionāls cenai, par kuru preces vai pakalpojumi tiek piegādāti,

ir jāraksturo kā apgrozījuma nodoklis, kas ir aizliegts saskaņā ar Sestās direktīvas 33. panta 1. punktu.

90. Tomēr personām, kuras vēlas atsaukties uz Tiesas spriedumu, būtu jānosaka sprieduma iedarbības ierobežojums laikā līdz Tiesas noteiktam datumam.