GENERALINIO ADVOKATO
F. G. JACOBS IŠVADA,
pateikta 2005 m. kovo 17 d. [1]

1. Šiuo Kremonos regioninio mokesčių teismo (*Commissione Tributaria Provinciale*) prašymu dėl prejudicinio sprendimo iš esmės klausiama, ar IRAP mokestis – regioninis mokestis, kuriuo apmokestinama gamybinė veikla Italijoje, – atitinka Bendrijos draudimą nustatyti kitus nei PVM nacionalinius apyvartos mokesčius.

Bendrijos teisės aktai

2. Suderintos Bendrijos PVM sistemos esmė yra išdėstyta Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnyje [2]:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio, gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai."

3. Tokia mokesčio taikymo ir atskaitos sistema numato sandorių grandinę, kurioje mokėtinas mokestis nuo kiekvieno sandorio yra nustatomas proporcingai tuo etapu sukurtos pridetinės vertės daliai. Šios grandinės pabaigoje, paskutiniame asmeninio vartojimo etape, visa apmokestinama suma sudaro atitinkamą galutinės kainos dalį.

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 1967 m. balandžio 11d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL, Specialusis leidimas anglų kalba, 1967, p. 14).

4. Šeštoji PVM direktyva [3] nustato detalesnes nuostatas.

5. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra apmokestinamas PVM, kai už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

6. Apmokestinamasis asmuo yra apibrėžiamas 4 straipsnio 1 dalyje; tai asmuo, vykdantis ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Pagal 4 straipsnio 2 dalį ekonominė veikla yra „visokia gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veikla" kartu su „materialaus ir nematerialaus turto naudojimu, siekiant gauti nuolatinių pajamų". Tačiau pagal 4 straipsnio 5 dalį „valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei jos renka rinkliavas, mokestį už paslaugas, įmokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius."

7. Šeštosios direktyvos X antraštinėje dalyje nurodyti tam tikri sandoriai, kurie yra atleidžiami nuo PVM. 13 straipsnyje yra išvardijami atleidimo nuo mokesčio atvejai šalies teritorijos ribose – iš esmės tai tam tikra visuomenei naudinga veikla, tam tikri draudimo ir finansiniai sandoriai (įskaitant specialių investicinių fondų valdymą) ir tam tikri sandoriai, susiję su nekilnojamuoju turtu, o 14–16 straipsniuose yra išvardijami atleidimo nuo mokesčio atvejai, taikomi tarptautinei prekybai. XVIa antraštinės dalies dėl pereinamojo laikotarpio priemonių, taikomų prekybai tarp valstybių narių, 28c straipsnis [4] papildo 16 straipsnį ir apima prekybą Bendrijos viduje bei nustato kitus atleidimo nuo mokesčio atvejus šiame kontekste.

8. Teisės į atskaitą pagrindai yra išdėstyti 17 straipsnyje. 17 straipsnio 2 dalis numato: „Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti: a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas." Pagal 17 straipsnio 3 dalies b punktą Bendrijos eksporto, kuris neapmokestinamas pagal 15 straipsnį, atveju

3 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

4 — Įterptas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1).

yra suteikiama teisė atskaityti pirkimo PVM mokestį, priešingai nei neapmokestinamųjų vidaus sandorių atveju.

9. Galiausiai Šeštosios direktyvos [5] 33 straipsnio 1 dalis nustato:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, visų pirma, galiojančių Bendrijos nuostatų dėl bendrų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamų produktų laikymu, gabenimu ir kontrole, šios direktyvos nuostatos nekliudo valstybėms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniams žaidimams, akcizo mokestį, žyminius mokesčius ir apskritai bet kuriuos mokesčius, rinkliavas ar apmokestinimus, kurie negali būti priskirti apyvartos mokesčiams, tačiau su sąlyga, kad minėti mokesčiai, rinkliavos ar mokėjimai nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių."

10. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, ši nuostata draudžia valstybėms narėms nustatyti arba palikti galioti apyvartos pobūdžio mokesčius, rinkliavas ir apmokestinimus [6]. Tuo siekiama, kad bendrosios PVM sistemos funkcionavimo neapsunkintų valstybės narės fiskalinės priemonės, turinčios poveikį prekių ir paslaugų judėjimui bei taikomos komerciniams sandoriams panašiai kaip ir PVM atveju [7]. Akivaizdu, kad bendrajai sistemai iškiltų pavojus, jei valstybės narės taikytų mokestį, esminiais požymiais panašų į PVM, ir ji nebūtų suderinta, o to reikalauja vidaus rinka.

11. Jei mokesčiai, rinkliavos ir apmokestinimai turi esminius PVM požymius, jie bet kuriuo atveju turėtų būti priskiriami tokioms priemonėms, nors jie nėra visais požymiais identiški PVM. Teisingumo Teismas savo praktikoje taip apibrėžia šiuos požymius: PVM iš esmės yra taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės arba paslaugos; jis yra proporcingas šių prekių arba paslaugų kainai, neatsižvelgiant į sudarytų sandorių skaičių; juo yra apmokestinama kiekvienu gamybos ir paskirstymo proceso etapu; ir galiausiai juo yra apmokestinama prekių ir paslaugų pridėtinė vertė, nes mokestis, mokamas nuo sandorio, yra skaičiuojamas atskaičius per ankstesnį sandorį sumokėtą mokestį. Tačiau 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia palikti galioti arba nustatyti mokesčio,

5 — Pakeistas Direktyvos 91/680, nurodytos 4 išnašoje, 1 straipsnio 23 dalimi.

6 — Žr. naują 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *GIL Insurance* (C-308/01, Rink. I-4777, 31 punktas) ir jame nurodytą teismo praktiką.

7 — Žr. 2000 m. kovo 9 d. Sprendimą *EKW* (C-437/97, Rink. p. I-1157, 20 punktas) ir jame nurodytą teismo praktiką.

kuris neturi nė vieno iš esminių PVM požymių [8].

Nacionalinės teisės aktai

12. 1997 m. gruodžio 15 d. Įstatyminiu dekretu Nr. 446 [9] Italijos Respublika nustatė mokestį – „imposta regionale sulle attività produttive", žinomą IRAP pavadinimu, – skirtą finansuoti regioninę valdžią jai vykdant savo įgaliojimus.

13. Apmokestinimą IRAP reglamentuojančios nuostatos yra sudėtingos, jose yra daug blanketinių nuorodų į kitus teisės aktus. Jų detaliau nenagrinėsiu. Tačiau pagrindiniai požymiai iš esmės yra šie.

14. Pagal įstatyminio dekreto 2 ir 3 straipsnius IRAP apmokestinami asmenys, kurie savarankiškai verčiasi įprastine veikla, susijusia su prekių gamyba ar prekyba jomis, arba paslaugų teikimu. Šiuo mokesčiu yra apmokestinama dauguma fizinių ir juridinių asmenų, tačiau tam tikri bendri investiciniai fondai, tam tikri pensijų fondai ir tam tikros Europos ekonominių interesų grupės yra nuo jo atleidžiami.

15. 4 straipsnio 1 dalis nustato apmokestinimo pagrindą – šiame regione vykdomos gamybinės veiklos produkto grynąją vertę. Tikslus šios vertės nustatymo būdas šiek tiek skiriasi, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojų kategoriją, tačiau komercinių įmonių atžvilgiu yra iš esmės lygus pelno ir nuostolių ataskaitoje numatytam skirtumui tarp visos veiklos pajamų, neįskaitant pajamų, gautų iš išimtinių finansinių sandorių, ir gamybinės veiklos sąnaudų, neįskaitant personalo ir finansinių išlaidų. Valdžios institucijoms ir privačioms ne pelno organizacijoms taikomas apmokestinimo pagrindas iš esmės yra mokamas darbo užmokestis.

16. Pagal 16 straipsnį mokesčio tarifą sudaro 4,25 % grynosios vertės, kuris yra dvigubai didesnis tam tikrų valdžios institutcijų atžvilgiu ir kurį regioninė valdžia gali padidinti arba sumažinti vienu procentu.

8 — Žr. 6 išnašoje nurodyto sprendimo *GIL Insurance* 32–34 punktus, pirmiau nurodyto sprendimo *EKW* 21–23 punktus ir abiejuose sprendimuose nurodytą teismo praktiką.

9 — Paskelbtas 1997 m. gruodžio 23 d. GURI Nr. 298, su vėlesniais pakeitimais, toliau – įstatyminis dekretas.

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

17. 1999 m. *Banca Popolare di Cremona* (*Banca Popolare*) prašė grąžinti įvairias sumas, sumokėtas kaip IRAP tais ir praėjusiais metais, teigdama, kad mokestis yra neteisėtas, nes, be kita ko, jis neatitinka Šeštosios direktyvos 33 straipsnio.

18. IRAP galiojimas buvo ginčijamas ir kituose ieškiniuose, pareikštuose Italijos teismuose, remiantis jo tariama neatitiktimi tam tikroms Italijos Konstitucijos nuostatoms. 2001 m. gegužės 10 d. Sprendimu [10], į kurį Teisingumo Teismo dėmesį atkreipė tiek prašymą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo pateikęs teismas, tiek visos šalys, pateikusios savo pastabas, Konstitucinis teismas (*Corte Costituzionale*) nusprendė, kad šie ieškiniai nepagrįsti.

19. Mokesčių inspekcijai atsisakius grąžinti *Banca Popolare* reikalaujamas sumas, pastarasis šį sprendimą apskundė *Commissione Tributaria Provinciale*.

10 — Sprendimas 256/2001.

20. Nacionalinis teismas nusprendė, kad:

— kaip ir PVM, IRAP yra bendrai taikomas visiems komerciniams sandoriams, kurių objektas yra prekių gamyba ir prekyba bei paslaugų teikimas, sudarytiems vykdant prekybą ir profesinę veiklą,

— kaip ir PVM atveju, IRAP apmokestinimo pagrindas yra grynoji apmokestinamojo asmens sukurta pridėtinė vertė, nors skaičiavimo metodai ir skiriasi: PVM atveju – perkant sumokėtas PVM yra atskaitomas iš parduodant sumokėto PVM, o IRAP atveju – išlaidos yra atskaitomos iš pajamų,

— kaip ir PVM, IRAP yra apmokestinama kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu, nes apmokestinamas kiekvienas ūkio subjektas, sukuriantis apmokestinamą pridėtinę vertę,

— kaip ir PVM atveju, bendra IRAP suma, susidariusi skirtingais etapais iki galutinio suvartojimo, yra lygi IRAP tarifui, kuris taikomas galutiniam vartotojui sąskaitoje nurodytai kainai taip, kad IRAP tampa lygus bendram mokesčiui, proporcingam kainai, kuria prekės ir paslaugos parduodamos vartotojams.

21. Išnagrinėjęs šias išvadas, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo praktiką dėl Šeštosios direktyvos 33 straipsnio, *Commissione Tributaria* mano, kad IRAP atspindi esminius PVM požymius, taigi jis neatitinka Bendrijos teisės, ir todėl nacionaliniai teismai turėtų nurodyti netaikyti šio mokesčio.

22. Tačiau atsižvelgdamas į šio klausimo naujumą ir į tai, kad nėra teismo praktikos šiuo klausimu, *Commissione Tributaria* nusprendė pirmiausia pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 77/388/EEB (iš dalies pakeistos Direktyva 91/680/EEB) 33 straipsnis turėtų būti aiškinamas taip, kad pagal jį IRAP yra draudžiama apmokestinti produkto, sukuriamo vykdant įprastą savarankišką prekių gamybos ar prekybos jomis, ar paslaugų teikimo veiklą, grynąją vertę?“

23. *Banca Popolare*, Italijos vyriausybė ir Komisija, kurios pateikė savo argumentus per posėdį, pateikė rašytines pastabas. *Banca Popolare* ir Komisija mano, kad 33 straipsnis draudžia mokesčius, turinčius IRAP požymių, tačiau Italijos vyriausybė teigia, jog šie požymiai pakankamai skiriasi nuo PVM požymių ir todėl šis draudimas IRAP mokesčiui netaikomas.

Vertinimas

24. Yra nustatyta, kad, norint taikyti Šeštosios direktyvos 33 straipsnyje įtvirtintą draudimą, nacionalinis mokestis turi turėti visus esminius PVM požymius, kurie, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, yra keturi ir yra glaudžiai susiję su Pirmosios direktyvos 2 straipsnyje pateiktu apibrėžimu:

— jis yra bendrai taikomas prekių tiekimui ir paslaugų teikimui,

— jis yra proporcingas šių prekių ir paslaugų kainai, nesvarbu, kiek buvo atlikta operacijų,

— juo apmokestinama kiekvienu gamybos ir paskirstymo proceso etapu ir

— juo apmokestinama prekių ir (arba) paslaugų pridėtinė vertė.

25. Šie keturi esminiai PVM požymiai yra būtina ir pakankama sąlyga, kad mokestis būtų uždraustas pagal Šeštosios direktyvos 33 straipsnį. Tačiau neginčijama ir tai, kad mokestis negali būti uždraustas vien todėl, kad visi jo požymiai nėra tapatūs PVM [11].

mius, kurie yra glaudžiai susiję su nacionalinės teisės niuansais. Tačiau, remdamasis nacionalinio teismo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir *Corte Costituzionale* sprendime [13] pateiktais aprašymais, manau, kad Teisingumo Teismas gali nuspręsti, ar apibūdintasis nagrinėjamas mokestis turi esminius PVM požymius.

Bendras taikymas prekių tiekimui ir paslaugų teikimui

26. Todėl yra būtina paeiliui išnagrinėti šiuos keturis požymius ir nuspręsti, ar IRAP bent jau iš esmės juos atitinka. Manau, kad bus aiškiau šiuos požymius nagrinėti pagal prašymą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo pateikusio teismo pasirinktą tvarką, nors ji nežymiai skiriasi nuo dažnai teismo praktikoje taikomos tvarkos [12]. Pirma, nagrinėsiu, ar IRAP yra taikomas bendrai, tuomet – ar jis yra taikomas pridėtinei vertei, paskiau – ar yra taikomas visais etapais, ir galiausiai – ar jis yra proporcingas pridėtinei vertei, neatsižvelgiant į operacijų skaičių.

28. *Commissione Tributaria* nurodo, kad pagal įstatyminio dekreto 2 straipsnį „IRAP yra bendrai taikomas visiems komerciniams gamybos ir prekybos sandoriams, kurių objektas yra prekės ir paslaugos, sudarytiems vykdant įprastinę veiklą, kuria siekiama šio tikslo, t. y. įmonių ūkinę veiklą ar amatų ir profesinę veiklą". *Banca Popolare* ir Komisija pabrėžia, kad taip nurodomas labai bendras IRAP taikymo pobūdis.

27. Suprantama, kad tik Italijos teismai yra kompetentingi nustatyti tikslius IRAP požy-

29. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad mokestis nėra laikomas bendrai taikomu,

11 — Žr. 6 ir 7 išnašose nurodytą teismo praktiką.

12 — Žr. šios išvados 11, 20 ir 24 punktus.

13 — Žr. šios išvados 18 punktą.

jei jis taikomas tik tam tikroms prekių tiekimo ir paslaugų teikimo kategorijoms [14] arba tam tikroms mokesčių mokėtojų kategorijoms [15]. Tačiau mokestis turi šį esminį PVM požymį, jei taikomas tiek komercinei veiklai, kuriai taikomas PVM, tiek kitai pramoninei ir komercinei veiklai, kuriai PVM netaikomas [16].

30. Man atrodo, kad IRAP turi šį nagrinėjamą požymį. Įstatyminio dekreto 2 ir 3 straipsnių nuostatos, kurios nustato apmokestinamąją veiklą ir apmokestinamuosius asmenis, iš esmės yra labai panašios į Šeštosios direktyvos 4 traipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytą apmokestinamuosius veiklą ir asmenis.

31. Nėra išskiriama jokia prekių ar paslaugų kategorija, kuriai mokestis būtų netaikomas. Yra išskiriamos kai kurios mokesčių mokėtojų kategorijos, kurioms mokestis netaikomas, tačiau šių išimčių yra nedaug ir jų apimtis ribota bei jos iš esmės sutampa su kai kuriomis Šeštojoje direktyvoje numatytomis išimtimis arba netaikomos tam tikriems sandoriams, kurie taip pat nepatenka į PVM taikymo sritį. Tiek savo rašytinėse pastabose, tiek per teismo posėdį *Banca Popolare*, neprieštaraujant kitoms proceso šalims, tvirtino, kad visi prekybininkai, įregistruoti kaip PVM mokėtojai, yra apmokestinami IRAP.

32. Nors, vykstant procesui, Italijos vyriausybė pabrėžė, kad IRAP būtų galima laikyti bendrai taikomu, tačiau jis nėra taikomas prekių *tiekimui* ir paslaugų *teikimui*; jis yra taikomas sukuriamai vertei, o ne tiekimui ar teikimui, pavyzdžiui, įmonė, kuri per tam tikrą nustatytą mokestinį laikotarpį pagamina 1 000 motorinių transporto priemonių, tačiau jų neparduoda, šiuo mokestiniu laikotarpiu mokės IRAP, o ne PVM. Todėl bet kuriuo atveju IRAP, priešingai nei PVM, yra tiesioginis, o ne netiesioginis mokestis. Be to, Italijos vyriausybė nurodė tam tikras Bendrijos konvencijas ir Komisijos dokumentus, kuriuose IRAP laikomas tiesioginiu mokesčiu. *Banca Popolare* ginčijo tvirtinimą, kad IRAP buvo apmokestinamos pagamintos, bet dar neparduotos prekės.

33. Teisingumo Teismas nėra kompetentingas nustatyti etapą, kuriuo apmokestinama IRAP. Tačiau aš nemanau, kad Italijos vyriausybės teiginys daro poveikį IRAP priskyrimui prie bendrai taikomo prekių tiekimui ir paslaugų teikimui mokesčio.

14 — 1989 m. liepos 13 d. Sprendimo *Wisselink* sujungtose bylose 93/88 ir 94/88, Rink. 2671, 20 punktas; 1991 m. kovo 19 d. Sprendimo *Giant*, C-109/90, Rink. I-1385, 14 punktas; 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Beaulande*, C-208/91, Rink. I-6709, 16 punktas; 1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *UCAL*, C-347/95, Rink. I-4911, 36 punktas; sprendimo *Fricarnes*, C-28/96, Rink. I-4939, 40 punktas ir sprendimo *Solisnor-Estaleiros Navais*, C-130/96, Rink. I-5053, 17 punktas; 7 išnašoje nurodyto sprendimo *EKW* 24 punktas; 2002 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Tulliasamies*, C-101/00, Rink. I-7487, 101 punktas; 6 išnašoje nurodyto sprendimo *GIL Insurance* 33 punktas.

15 — 1992 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Bozzi*, C-347/90, Rink. I-2947, 14 punktas.

16 — 1992 m. kovo 31 d. Sprendimo *Dansk Denkavit*, C-200/90, Rink I-2217, 15 punktas.

34. Mokesčių skirstymas į „tiesioginius" ir „netiesioginius" ne visada yra paprastas ar netgi ne visom prasmėm tinkamas. Šiuo atveju nekeliama klausimo, ar IRAP turėtų būti priskiriamas tiesioginiams, ar netiesioginiams mokesčiams, bet ar jis turi tokius pat esminius požymius kaip PVM.

35. Tačiau bendrai sutarta, jog skirtumas tarp tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo yra tas, kad pirmuoju atveju yra apmokestinama (fizinio ar juridinio) asmens turimas turtas ar pajamos, neturint jokios galimybės šio apmokestinimo perkelti bet kuriam kitam asmeniui, o antruoju atveju apmokestinamos išlaidos ir vartojimas, ir šis apmokestinimas gali būti – dažniausiai ir yra – perkeliamas galutiniam vartotojui. Atsižvelgus į tai, man atrodo, kad Italijos vyriausybės apibūdintas mechanizmas yra netiesioginis mokestis, kurį iš esmės sumoka galutinis vartotojas.

36. *Corte Costituzionale* savo sprendime tvirtina, kad IRAP „nėra apmokestinamos mokesčio mokėtojo asmeninės pajamos, o pridėtinė vertė, kurią sukuria savarankiškai vykdoma veikla". Atmesdamas tam tikrus argumentus, kuriuose nurodoma, kad mokesčiu buvo apmokestinama „tik potencialus mokestinis pajėgumas", jis pažymi, jog IRAP apmokestinimo pagrindas yra „pridėtinė vertė, kurią sukuria savarankiškai organizuota veikla" [17].

37. Todėl IRAP galima apmokestinti, kol prekės dar nėra tiekiamos, ir tai neatima galimybės apmokestinti tolesnio tiekimo taip, lyg būtų apmokestinama šiuo momentu, ir tokiu atveju rezultatas būtų toks pat kaip ir PVM atveju.

38. Kita vertus, atrodo, kad tam tikrais atžvilgiais IRAP gali būti taikomas netgi bendriau nei PVM. Pavyzdžiui, valstybinės ir regioninės valdžios institucijos nėra akivaizdžiai atleidžiamos nuo mokesčio, kaip jos atleidžiamos pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, be to, mokesčiu apmokestinamas eksportas, neturint jokios galimybės mokestį susigrąžinti, priešingai nei Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje ir 17 straipsnio 3 dalies b punkte numatytomis situacijomis.

39. Tačiau iš sprendimo *Dansk Denkavit* [18] yra aišku, kad tais atvejais, kai mokesčio taikymo sritis yra tokia pati kaip PVM, aplinkybė, jog į mokesčio taikymo sritį patenka ir tie atvejai, kurių PVM neapima, nesumažina šio mokesčio panašumo su PVM jį vertinant pagal Šeštosios direktyvos

17 — Žr. šios išvados 18 punktą, sprendimo 6 ir 10.1 skyrius.
18 — Nurodytas 16 išnašoje.

33 straipsnį. Taigi tik tuo atveju, jei IRAP taikymo sritis būtų daug siauresnė, jis neatitiktų esminio požymio, t. y. nebūtų laikytinas bendrai taikomu.

40. Be to, iš šio principo, kurį reikėtų aiškiai turėti omenyje vertinant mokesčio pobūdį, palyginti su PVM, išplaukia, kad jei IRAP taikomas tokiose situacijose, kuriose netaikomas PVM, tuomet bet koks skirtumas tarp IRAP vertinimo pagrindo šiose situacijose ir PVM vertinimo pagrindo yra tiesiog nesvarbus.

Apmokestinama tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pridėtinė vertė

41. Yra nustatyta, kad IRAP apskaičiavimo metodas skiriasi nuo PVM taikomo apskaičiavimo metodo.

42. Prašymą priimti prejuduicinį sprendimą pateikęs teismas tvirtina: „PVM atveju kiekvieno gamintojo sukuriamos pridėtinės vertės dalis yra nustatoma ir vertinama, atskaitant mokestį iš mokesčio (perkant prekes sumokėtas PVM mokestis yra atskaitomas iš parduodant sumokėto PVM mokesčio). IRAP atveju tokia dalis apskaičiuojama ir sumokama, atskaitant „pardavimo" sąnaudas iš „pardavus" gautų pajamų".

43. Tačiau toliau jis daro išvadą, kad pagal savo poveikį šie du mechanizmai yra „panašūs lyg du vandens lašai".

44. Bet kuriuo atveju reikia nustatyti, ar IRAP apmokestinama pridėtinė prekių ir paslaugų vertė, o ne tai, ar tokia vertė yra skaičiuojama taip pat, kaip ir PVM atveju. Be to, galima priminti, jog *Corte Costituzionale* nusprendė, kad IRAP yra pridėtinės vertės mokestis [19].

45. Pridėtinė vertė gali būti apibrėžiama skirtingai, tačiau tinkamai, ir, kaip Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, tam, kad būtų taikomas Šeštosios direktyvos 33 straipsnyje numatytas draudimas, mokestis neturi būti visais atžvilgiais identiškas PVM.

46. Iš bylos medžiagos matyti, kad IRAP apmokestinimo pagrindas iš esmės yra skirtumas tarp pajamų ir išlaidų (neskaičiuojant darbo užmokesčio ar tam tikrų finansinių išlaidų), kurios atsiranda mokesčio mokėto-

19 — Žr. šios išvados 18 punktą.

jui vykdant gamybos veiklą tam tikru mokestiniu laikotarpiu – dažniausiai kalendoriniais metais. Šis požiūris gali būti laikomas vienu iš daugelio būdų, kuriais galima apibrėžti mokesčio mokėtojo sukuriamą pridėtinę vertę jo tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms.

47. Kita vertus, teorijoje nurodoma, kad PVM yra apmokestinama visa kiekvieno apmokestinamojo tiekimo ar teikimo vertė, kuri sumažinama mokesčiu, sumokėtu nuo šio tiekimo ar teikimo kainos dalies (neskaičiuojant darbo užmokesčio ir daugelio nuo mokesčio atleistų finansinių išlaidų). Tačiau praktikoje mokestis, nustatytas tam tikro mokestinio laikotarpio – iki vienerių metų – viso tiekimo ar teikimo atžvilgiu, yra sudėtinis, taip pat kaip ir mokestis, kuris mokamas nuo visų to laikotarpio pirkinių kainos sudedamųjų dalių atskaitant šią sumą iš pirmesnio mokesčio [20].

48. Taigi praktikoje šie mokesčiai mažai kuo skiriasi ir dar mažiau skiriasi savo poveikiu, nors PVM laikomas mokėtinu nuo kiekvieno atskiro sandorio. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo įvardinamų „nereikšmingų su apskaita susijusių klausimų" buvimas, mano nuomone, negali paneigti šio esminio panašumo, jei norima, kad neprarastų reikšmės draudimas nustatyti kitas PVM pobūdžio rinkliavas ir mokesčius.

49. Teisingumo Teismas sprendime *Dansk Denkavit* [21] nustatė, kad mokestis, kuris, kaip jis pastebėjo, buvo mokamas kaip procentinė dalis nuo „bendros kiekvienos įmonės viso pardavimo ir teiktų paslaugų per tam tikrą laikotarpį sumos, atėmus tos įmonės pirktų prekių ir paslaugų per tą laikotarpį sumą", – šio mechanizmo aprašymas akivaizdžiai panašus į IRAP apskaičiavimo mechanizmą – pažeidžia Šeštosios direktyvos 33 straipsnį.

50. Vis dėlto Italijos vyriausybė nurodo vieną skirtumą, kuris gali būti svarbus. Kadangi PVM sistemoje, kurioje apmokestinamasis asmuo gali atskaityti perkant sumokėtą PVM mokestį, kai tik jis yra sumokamas, nepriklausomai nuo tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu sumokėto parduodant PVM mokesčio sumos, yra tokių atvejų, kai tam tikru laikotarpiu grynąjį mokestį mokesčių inspekcija sumoka asmeniui, o ne atvirkščiai.

20 — Žr. Šeštosios direktyvos 28h straipsnį, pakeičiantį 22 straipsnį dėl asmenų, privalančių mokėti mokestį pagal vidaus sistemą, prievolių, ypač šio straipsnio 4–6 dalis, kurios nustato duomenių surinkimą ir mokesčio apskaičiavimą kiekvienam nustatytam mokestiniam laikotarpiui.

21 — Nurodytas 16 išnašoje.

IRAP atveju tai yra neįmanoma: jeigu mokestiniu laikotarpiu išlaidos viršija pajamas, mokestis paprasčiausiai yra nulinis.

54. Taigi PVM ir IRAP apmokestinama prekių ir paslaugų pridėtinė vertė; šiai situacijai įtakos neturi aplinkybė, kad, skirtingai nei PVM, IRAP yra „negrąžinamas", kai išimtiniais atvejais vertė yra prarandama, o ne pridedama. Bet kokiu atveju iš pačios ekonominės veiklos pobūdžio matyti, kad tokie atvejai reti.

51. Tiesa, kad teisė į PVM atskaitą yra pagrindinio principo, pagal kurį PVM turėtų būti visiškai neutralaus pobūdžio visos ūkio subjekto apmokestinamos ekonominės veiklos atžvilgiu, išraiška ir todėl yra esminė PVM sistemos dalis.

Apmokestinama kiekvienu gamybos ir paskirstymo proceso etapu

52. Tačiau tai, kad kitam mokesčiui netaikomas toks mechanizmas ir todėl jis gali nebūti toks pat neutralus fiskaliniu požiūriu, nedaro jokios įtakos klausimui, ar juo yra apmokestinama mokesčio mokėtojo pridėtinė vertė.

55. Nors Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad yra apmokestinamaa kiekvienu gamybos ir paskirstymo proceso „etapu", tačiau iš Pirmosios direktyvos 2 straipsnio yra aišku, jog kalbama apie kiekvieno sandorio apmokestinimą šiame procese. Apyvartos mokesčiu nėra apmokestinama etapuose, kurie yra vidinės mokesčio mokėtojo verslo operacijos, ir todėl tokiuose etapuose nėra apmokestinama PVM.

53. Šiuo klausimu galime nustatyti analogiją su Teisingumo Teismo pozicija sprendime *Dansk Denkavit*[22] ir bendrai daryti išvadą, jog toks mokestis nepraranda esminių PVM požymių vien dėl to, kad jo taikymo sritis yra platesnė ar todėl, kad jis turi kitų papildomų požymių. Iš tiesų svarbiau žinoti, kiek jis gali neturėti nurodytų esminių požymių.

56. Įstatyminio dekreto 2 straipsnis nustato, kad IRAP taikymo kriterijus – tai „įprastai vykdoma prekių gamybos arba prekybos jomis, arba paslaugų teikimo veikla", o 4 straipsnio 1 dalis nustato, kad mokesčiu apmokestinama grynoji tam tikrame regione vykdomos gamybinės veiklos vertė.

22 — Žr. šios išvados 29 ir 39 punktus.

57. Šiuo klausimu *Commissione Tributaria* nurodo, kad „IRAP apmokestinama kiekvienu gamybos ir paskirstymo proceso etapu, nes kiekvienas ūkio subjektas, šiuo ciklo etapu sukuriantis apmokestinamą pridėtinę vertę, pagal įstatymą privalo mokėti mokestį".

58. Todėl IRAP atitinka tą patį modelį kaip ir PVM. Juo apmokestinami kiekvieno užsimančio apmokestinamąja veikla komerciniai sandoriai taip, kad tuo atveju, kai viena įmonė naudojasi kitos įmonės tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis savo prekėms tiekti arba paslaugoms teikti, o pastarosiomis naudojasi trečioji šalis, kuri tiekia prekes arba teikia paslaugas galutiniam vartotojui, kiekvienas šio proceso etapas bus apmokestinamas. Vis dėlto sandoriai apmokestinami visi kartu, o ne kiekvienas atskirai, nors nekyla jokių abejonių, kad yra apmokestinama kiekvienu etapu iki mažmeninės prekybos etapo imtinai, kaip nustatyta Pirmojoje direktyvoje.

Proporcingas prekių ir paslaugų kainai, neatsižvelgiant į atliktų operacijų skaičių

59. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pastebi, kad „įvairiais ciklo etapais, nuo gamybos iki išleidimo vartoti, surenkamų IRAP sumų dydis atitinka IRAP tarifą, taikomą išleidžiant vartoti nustatytai prekių pardavimo ir paslaugų teikimo kainai. Taigi, nepaisant apmokestinimo dalimis, IRAP iš tiesų yra bendras mokestis, proporcingas prekių perleidimo arba paslaugų suteikimo vartotojui kainai".

60. IRAP apmokestinama vienu iš dviejų tarifų, kurie yra procentine apmokestinimo pagrindo išraiška nustatyti įstatyminiame dekrete ir kuriuos kompetentinga regioninės valdžios institucija gali iki tam tikros ribos keisti [23]. Kadangi apmokestinimo pagrindas iš esmės yra mokesčio mokėtojo sukuriama pridėtinė vertė jo tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms, apmokestinimo pagrindas yra proporcingas šiai vertei.

61. Tačiau bendras IRAP pobūdis ūkio subjektams neabejotinai sudaro lankstesnes galimybes nei PVM atveju. Jie gali pasirinkti būdą, kurį taikys perkeldami mokesčio mokėjimo naštą savo klientams, arba gali nuspręsti jos neperkelti. PVM atveju, priešingai, tam tikru tarifu yra apmokestinamas kiekvienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas.

23 — Žr. šios išvados 16 punktą.

62. Jei PVM sistemoje reikalaujama, jog mokesčio dydis sudarytų sąskaitoje nurodytos kiekvienos tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos atitinkamą kainos dalį, kad bent apskaitoje ši suma būtų tiksliai „proporcinga, neatsižvelgiant į operacijų skaičių", taip nėra IRAP atveju, kur kiekvienos tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos kainos dalis gali žymiai skirtis arba gali būti net neįmanoma jos nustatyti.

63. Tačiau aš nemanau, kad šis klausimas yra svarbus visam vertinimui, kurį reikia atlikti.

64. Pirma, kaip rodo ekonominė realybė, bet kuriuo etapu mokesčio, kuriuo apmokestinama prekybos grandinėje, našta paprastai tenka esantiems grandinės pabaigoje.

65. Išskirtiniais atvejais ir trumpam laikotarpiui tam tikri ūkio subjektai dėl skirtingų priežasčių gali nuspręsti neperkelti IRAP naštos savo klientams, tačiau tikėtina, kad ilgainiui kiekvieno ūkio subjekto pelnas bus pakoreguotas ir galiausiai šį mokestį sumokės esantys grandinės pabaigoje.

66. Antra, lygiai tokia pati galimybė ekonominiu požiūriu gali būti ir PVM atveju. Bet kuriai sandorio šaliai nėra svarbus praktinis ar ekonominis skirtumas (arba jis nelabai svarbus) tarp situacijos, kai ūkio subjektas nusprendžia „pats mokėti" mokestį, ir situacijos, kurioje jis sumažina savo pelną arba, labiau tikėtina, konkuruodamas perskirsto savo pelno dalis tarp įvairių tiekimo kategorijų. Be to, nė viena situacija neturi jokios įtakos mokesčio, kuris nuolat išlieka proporcingas tiekimo kainai, rinkimui.

67. Šiuo klausimu *Corte Costituzionale* savo 2001 m. gegužės 10 d. Sprendime nurodė, kad „ekonominė mokesčio našta iš tiesų pagal rinkos dėsnius gali būti perkeliama prekių ar paslaugų kainai arba gali būti visiškai ar iš dalies kompensuojama tinkamais organizacinio pobūdžio pasirinkimais".

68. Teisingumo Teismas sprendime *Careda*[24] aiškiai nurodė, kad, „norint mokestį priskirti apyvartos mokesčiui Šeštosios direktyvos 33 straipsnio prasme, šį mokestį

24 — 1997 m. birželio 26 d. Sprendimo sujungtose bylose C-370/95, C-371/95 ir C-372/95, Rink. I-3721 15, 18 ir 26 punktai.

turėtų būti *įmanoma perkelti* vartotojams“ [25], tačiau atitinkamuose nacionaliniuose teisės aktuose nebūtinai turi būti aiškiai nustatyta, jog šį mokestį galima perkelti arba kad toks perkėlimas turėtų atsispindėti sąskaitoje faktūroje arba atitinkamame dokumente.

71. Tačiau reikia išnagrinėti, kokį konkretų poveikį turi tokia išvada.

Galimybė laikinai apriboti sprendimo poveikį

69. Jei valstybė narė galėtų nustatyti mokestį, kuris iš esmės yra pridėtinės vertės mokestis, ir jai nebūtų taikomas draudimas, numatytas Šeštosios direktyvos 33 straipsnyje, taip, kad mokesčio dydis *neturėtų* išlikti pastovus kaip kiekvieno prekių tiekimo ir paslaugų teikimo kainos dalis, toks draudimas būtų neveiksmingas, ir vidaus rinkos reikalaujamas suderinimas nebūtų atliktas [26].

72. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, asmenys turi teisę susigrąžinti sumokėtus nacionalinius mokesčius, kurie buvo surinkti pažeidžiant Bendrijos teisę [27]. Jeigu IRAP būtų pripažintas neatitinkančiu Bendrijos teisės, pagal Italijos nustatytą proceso tvarką teisė į kompensaciją atgaline data apimtų 48 mėnesius.

Išvada dėl IRAP atitikties Bendrijos teisei

70. Todėl aš darau išvadą, kad IRAP mokestis turi esminius PVM požymius ir todėl jam taikomas Šeštosios direktyvos 33 straipsnyje įtvirtintas draudimas.

73. Per teismo posėdį Italijos vyriausybė nurodė, kad suma, surinkta ir panaudota regioninės valdžios veiklai finansuoti, buvo daugiau kaip 120 milijardų eurų. Atsižvelgdama į rimtas pasekmes, ji paprašė, kad tuo atveju, jeigu IRAP būtų pripažintas neatitinkančiu Šeštosios direktyvos 33 straipsnio, laikinai apriboti šio sprendimo poveikį – kaip, pavyzdžiui, sprendimo *EKW* atveju [28].

25 — 15 punktas, kitu šriftu išskirta autoriaus.

26 — Žr. šios išvados 10 punktą.

27 — Žr. naują pavyzdį, 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, Rink. I-6325, 30 punktą.

28 — 7 išnašoje nurodyto sprendimo 55-60 punktai.

74. Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog išaiškindamas Bendrijos teisės nuostatą jis išaiškina ir apibrėžia šios nuostatos prasmę ir taikymo sritį taip, kad ši nuostata turėtų būti suprantama ir taikoma nuo jos įsigaliojimo momento.

75. Tačiau išimtiniais atvejais, jei to reikalauja teisinio saugumo principas, Teisingumo Teismas gali riboti šalims galimybę remtis išaiškinimu, pateiktu tokiame sprendime, ginčijant sąžiningai praeityje nustatytus teisinius santykius. Prieš nuspręsdamas taikyti tokį apribojimą, Teisingumo Teismas patikrina, ar buvo įvykdyti du pagrindiniai kriterijai, kalbant konkrečiai: ar atitinkami asmenys veikė sąžiningai ir ar gresia rimtos pasekmės [29].

76. Dėl sąžiningumo Teisingumo Teismas ypač atsižvelgė į Komisijos poziciją dėl valstybės narės teisės aktų. Teisingumo Teismas yra pripažinęs, pavyzdžiui, kad valstybė narė gali remtis tuo, jog Komisija nepateikė ieškinio dėl jos įsipareigojimų neįvykdymo. Valstybė narė privalo turėti šią teisę pasiremti tuo, kad Komisijos akivaizdžiai pripažino, jog jos teisės aktas atitinka Bendrijos teisę.

77. Šioje byloje Italijos vyriausybė vadovaujasi ta faktine aplinkybe, kad teisės akto projektas buvo nusiųstas Komisijai (šiuo etapu mokestis buvo vadinamas „IREP"), ir 1997 m. kovo 10 d. atsakyme, kurį vykstant teismo posėdžiui kartu su kitais dokumentais pateikė Italija, generalinis direktorius, atsakingas už muitų ir netiesioginių mokesčių klausimus, rašė: „dėl <...> IREP, nuodugniai išnagrinėjęs pateiktus dokumentus, galiu Jus informuoti, kad dabartinėje situacijoje naujo mokesčio projektas neatrodo neatitinkantis teisės aktų, taikomų pridėtinės vertės mokesčio srityje. Tačiau pasilieku teisę dokumentus išnagrinėti pakartotinai, atsižvelgdamas į ruošiamus priimti pakeitimus ir (arba) įgyvendinimo priemones".

78. Italijos vyriausybė, atsižvelgdama į šį laišką ir nesulaukusi jokios neigiamos Komisijos reakcijos, tvirtina, kad ji turėjo teisę daryti išvadą, jog mokestis atitinka Bendrijos teisę. Tačiau Komisijos atstovas per teismo posėdį teigė, kad šis laiškas atspindi tik pirminę Komisijos tarnybų nuomonę ir kad pati Komisija niekada nebuvo priėmusi galutinės pozicijos. Po to Teisingumo Teismo sekretoriatas nusiuntė Komisijai per teismo posėdį pateiktus dokumentus pastaboms pateikti, tačiau nuomonės šiuo klausimu Komisija daugiau nepareiškė.

79. Dėl gresiančių rimtų pasekmių, Italijos vyriausybė atkreipia dėmesį į labai dideles

29 — Žr. naujausio 2005 m. kovo 15d. Sprendimo *Bidar*, C-209/03, 66–69 punktus.

sumas, kurias gali būti reikalaujama grąžinti ir kurios šiuo metu yra pagrindinės, jeigu ne vienintelės, regiono pajamos, bei į katastrofiškas pasekmes regioniniam finansavimui tuo atveju, jei reikėtų šias sumas grąžinti.

80. Man atrodo, kad tai yra svarbi priežastis ribojant laikiną sprendimo, jog IRAP neatitinka Bendrijos teisės, poveikį. Manęs neįtikino Komisijos nuomonė dėl 1997 m. kovo 10 d. laiško svarbos; šio laiško turinys buvo išdėstytas aiškiai ir jį pasirašė kompetentingas generalinis direktorius, be to, šiuo klausimu Komisija nesiėmė jokių tolesnių veiksmų. Taip pat yra reali rimtų pasekmių grėsmė. Taikant sprendimą *EKW*[30], neribojamas laiko atžvilgiu sprendimo poveikis gali „atgaline data sužlugdyti Italijos regionų finansavimo sistemą".

81. Tačiau tuomet kyla klausimas, kokia tinkama data turėtų būti nustatyta, norint laikinai riboti poveikį laiko atžvilgiu.

82. Teisingumo Teismas, remdamasis savo nusistovėjusia praktika dėl šių klausimų, sprendime *EKW* nurodė, kad juo negalima būtų remtis ieškiniuose dėl sumokėto arba mokėtino mokesčio grąžinimo „iki šio sprendimo priėmimo datos, išskyrus tuos ieškovus, kurie iki šios datos pareiškė ieškinį teisme arba pateikė lygiavertį administracinį skundą".

83. Tačiau vėliau paaiškėjo, jog su šia byla susijusios regioninės valdžios įstaigos pakeitė savo mokesčių aktus taip, kad labai apribojo galimybę laimėti tokiame procese net ir tiems, kurie jau yra pareiškę ieškinius teismuose. Išskyrus vieną atvejį, šie pakeitimai buvo padaryti po to, kai buvo pateikta išvada byloje *EKW* iki sprendimo priėmimo[31].

84. Šioje byloje susiduriama su kitokia problema. Remiantis Italijos spauda, daug Italijos ūkio subjektų, laukdami Teisingumo Teismo sprendimo šioje byloje, jau siekia arba yra skatinami siekti susigrąžinti sumokėtą IRAP.

85. Todėl, atsižvelgiant į įvairių priimtų arba būsimų priemonių, laukiant Teisingumo Teismo sprendimo, poveikį ir į labai rimto

30 — Nurodytas 7 išnašoje, 59 punktas.

31 — Žr. 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World*, C-147/01, Rink. I-11365, 11 ir paskesnius punktus.

regioninio finansavimo nutraukimo pavojų – be jokios galimos ilgalaikės naudos visiems mokesčių mokėtojams, nes bet koks nutrūkęs finansavimas, numanoma, turėtų būti kompensuojamas nustatant kitą mokestį, – būtų tikslinga taikyti kitą nei *EKW* ir kituose sprendimuose taikytą požiūrį.

86. Vienas iš tokių galėtų būti Vokietijos Konstitucinio teismo dažnai taikomas požiūris – skelbiant aktą neatitinkančiu kartu nustatoma būsimoji data, iki kurios asmenys negali remtis neatitikimu jokiuose ieškiniuose prieš valstybę, o data nustatoma taip, kad būtų pakankamai laiko naujiems teisės aktams priimti.

87. Taikyti tokį požiūrį Teisingumo Teismui būtų svarbi naujovė. Tačiau tokių naujovių buvo taikyta ir anksčiau. Viena iš jų, pavyzdžiui, buvo 1976 m., kai sprendime *Defrenne* [32] Teisingumo Teismas apribojo EB sutarties straipsnio išaiškinimo poveikį atgaline data. Kitų naujovių buvo 1980 m., kai sprendime *Providence Agricole de la Champagne* [33] Teisingumo Teismas pagal analogiją pritaikė dabartinio EB 231 straipsnio antrąją pastraipą prejudiciniame sprendime, apribodamas savo sprendimo, skelbiančio tam tikrus Komisijos reglamentus negaliojančiais, poveikį atgaline data, ir dar kartą 1988 m. Sprendime *van Landschoot* [34], kuriame jis žengė dar vieną žingsnį, palikdamas galioti negaliojančią Bendrijos nuostatą tol, kol ji bus pakeista kita galiojančia nuostata.

88. Tačiau šioje byloje Teisingumo Teismui gali būti sudėtinga nustatyti tinkamą poveikio laiko atžvilgiu apribojimą ypač todėl, kad įprasto Teisingumo Teismo požiūrio atsisakymas nebuvo diskutuojamas vykstant procesui. Be to, Italijos vyriausybė to neprašė. Atsižvelgdamas į sunkumus, su kuriais susiduriama pasirenkant tinkamą sprendimo poveikio laiko atžvilgiu apribojimą, pageidautina, kad Teisingumo Teismas atnaujintų žodinę proceso dalį ir išklausytų kitus argumentus šiuo klausimu.

32 — 1976 m. balandžio 8 d. Sprendimo 43/75, Rink. p. 455, 69–75 punktai.

33 — 1980 m. spali 15 d. Sprendimo 4/79, Rink. p. 2823, 42–46 punktai ir kiti du susijusiose bylose tą pačią dieną priimti sprendimai: sprendimo *Maïseries de Beauce*, 109/79, Rink. p. 2883, 42–46 punktai ir sprendimo *Roquette Frères*, 145/79, Rink. p. 2917, 50–52 punktai.

34 — 1988 m. birželio 29 d. Sprendimo 300/86, Rink. p. 3443, 22–24 punktai.

Išvada

89. Todėl aš manau, kad atsakymas į *Commissione Tributaria* pateiktą klausimą turėtų būti toks:

„Nacionalinis mokestis, šiuo atveju *imposta regionale sulle attività produttive*, kuriuo

— apmokestinami visi fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie verčiasi įprastine veikla, susijusia su prekių gamyba ar prekyba jomis, arba paslaugų teikimu,

— apmokestinamas apmokestinamosios veiklos pajamų ir išlaidų skirtumas,

— apmokestinama kiekvienu gamybos ir paskirstymo proceso etapu, susijusiu su vienu ar keliais apmokestinamojo asmens prekių tiekimais ir paslaugų teikimais, ir

— apmokestinama kiekvienu iš šių etapų proporcingai tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kainai,

turi būti laikomas apyvartos mokesčiu, kurį draudžia 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas 33 straipsnio 1 dalis."

90. Tačiau norintiems remtis Teisingumo Teismo sprendimu jo poveikis turėtų būti laikinai apribotas iki Teisingumo Teismo nustatytos datos.