BANCA POPOLARE DI CREMONA

F. G. JACOBS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. március 17. [1]

1. A cremonai Commissione Tributaria Provinciale (regionális adóügyi bíróság) jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelme alapvetően azt a kérdést veti fel, hogy az olyan adó, mint a termelési tevékenységet terhelő olasz regionális adó – az IRAP – összeegyeztethető-e a HÉA-n kívüli nemzeti forgalmi adók közösségi tilalmával.

A vonatkozó közösségi jog

2. A Közösség összehangolt HÉA-rendszerének lényegét az első HÉA-irányelv 2. cikke fejezi ki: [2]

„A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.

A közös hozzáadottértékadó-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni."

3. Ennélfogva az adó egymást követő felszámításának és levonásának rendszere olyan ügyleti láncot feltételez, amelyben a fizetendő adó nettó összege az adott szakasz adott ügyletéhez hozzáadott érték meghatározott hányadát teszi ki. Ha a láncolat a magánfogyasztás végső szakaszában véget ér, a felszámított adó teljes összege a végső ár megfelelő hányadát teszi ki.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.).

4. A további részletes szabályokat a hatodik HÉA-irányelv tartalmazza. [3]

5. A hatodik irányelv 2. cikke szerint a HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében adóalanyként teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

6. Az adóalanyt a 4. cikk (1) bekezdése úgy határozza meg, mint az a személy, aki gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A gazdasági tevékenység a 4. cikk (2) bekezdése szerint „a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja", ideértve azt a tevékenységet is, „amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában". Azonban a 4. cikk (5) bekezdése szerint: „[a]z állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és közintézmények nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be".

7. A hatodik irányelv X. címe számos ügylet esetében HÉA-mentességet ír elő. A 13. cikk sorolja fel azokat a mentességeket, amelyek belföldi ügyletekre – főként egyes közhasznú tevékenységekre, biztosítási és pénzügyi ügyletekre (ideértve a különleges befektetési alapok kezelését) és egyes, ingatlannal kapcsolatos ügyletekre – vonatkoznak, míg a 14–16. cikk sorolja fel a nemzetközi kereskedelemhez kapcsolódó mentességeket. A tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozó átmeneti szabályokról szóló XVIa. cím alatti 28c. cikk [4] módosítja a 16. cikket a Közösségen belüli kereskedelem lefedése érdekében, és ezzel kapcsolatban néhány további mentességet nevesít.

8. A levonási jog fő szempontjait a 17. cikk szabályozza. A 17. cikk (2) bekezdése így hangzik: „[a]mennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani [...]". A 17. cikk (3) bekezdésének b) pontja szerint – szemben a mentesített belföldi ügyletek-

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

4 – Bevezette a tekintettel a fiskális határok megszüntetésére a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.).

kel – a 15. cikkben mentesített Közösségből történő kivitel is megalapozza az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot.

9. Végül a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése [5] előírja:

„Az egyéb közösségi rendelkezések, különösen a jövedéki termékek birtoklására, szállítására és ellenőrzésére vonatkozó általános, hatályban lévő közösségi rendelkezések sérelme nélkül, ezen irányelv nem akadályozza a tagállamokat biztosítási szerződésekre vonatkozó adók, a fogadásokra és szerencsejátékokra vonatkozó adók, a jövedéki adók, a bélyegilletékek és még általánosabban az olyan adók, illetékek vagy terhek fenntartásában vagy bevezetésében, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy terhek a tagállamok közötti kereskedelemben nem vezetnek alaki követelményekhez a határátlépéssel összefüggésben."

10. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint e rendelkezés megtiltja a tagállamoknak a forgalmiadó-jellegű adó, illeték vagy teher bevezetését és fenntartását. [6] Ennek célja annak megakadályozása, hogy a közös HÉA-rendszer működését olyan tagállami adóintézkedések veszélyeztessék, amelyek a termékek és szolgáltatások forgalmát és a kereskedelmi ügyleteket a HÉA-ra jellemzőhöz hasonlóan sújtják. [7] Világos, hogy a közös rendszert veszélyeztetné, ha a tagállam a HÉA alapvető jellemzőihez hasonló olyan adót alkalmazna, amely kikerülné a belső piac szempontjából szükségesnek tartott harmonizációt.

11. Az adókat, illetékeket és terheket minden esetben ilyen intézkedésnek kell tekinteni, ha a HÉA alapvető jellemzőivel rendelkeznek, még ha nem egyeznek is meg a HÉA-val minden szempontból. A HÉA jellemzőit a Bíróság ítélkezési gyakorlatában így határozta meg: a HÉA általános alkalmazása az olyan ügyletekre, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; összegének e termékek, illetve szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; az adó kivetése a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában, függetlenül az előzetes ügyletek számától és végül az adó a termékek, illetve szolgáltatások hozzáadott értékére vonatkozik, mivel az adott ügyletre fizetendő adót a korábbi ügyletre megfizetett adó levonását követően kell kiszámítani. A 33. cikk (1) bekezdése másfelől nem tiltja olyan adó fenntartását vagy bevezetését,

5 – A fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott 91/680 irányelv 1. cikkének (23) bekezdése alapján módosított változat.

6 – Lásd legutóbb a C-308/01. sz., GIL Insurance ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4777. o.) 31. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

7 – Lásd a C-437/97. sz. EKW-ügyben 2000. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1157. o.) 20. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

amely nem rendelkezik a HÉA alapvető jellemzőivel. [8]

a legtöbb természetes és jogi személy, ideértve az állami és közigazgatási szerveiket és hivatalokat is, de mentesül néhány közös befektetési alap, nyugdíjalap és európai gazdasági egyesülés is.

A vonatkozó nemzeti jog

12. Az Olasz Köztársaságban az 1997. december 15-i 446. sz. törvényrendelet [9] vezette be az IRAP– imposta regionale sulle attività produttive – elnevezésű adót, amely a regionális hatóságok számára olyan bevételforrást képez, amely fedezetül szolgál a rájuk ruházott hatáskörök gyakorlásához.

13. Az IRAP kivetéséről szóló szabályok összetettek, és sok kereszthivatkozást tartalmaznak más jogszabályokra. Nem kívánom részletesen kifejteni őket. Bizonyosnak tűnnek azonban a következő alapvető szempontok.

14. A törvényrendelet 2. és 3. cikke szerint az IRAP-ot azoktól szedik be, akik termékek előállítására vagy kereskedelmére, illetve szolgáltatásnyújtásra irányuló önálló tevékenységet rendszeres végeznek. Adóköteles

15. A 4. cikk (1) bekezdése szerint az adóalap a régió területén végzett tevékenységből származó nettó termelési érték. Ezen érték meghatározásának pontos módszere adóalanycsoportonként némileg eltér, de a kereskedelmi vállalkozások számára alapelv az eredménykimutatásban szereplő különbözet egyrészről a tevékenységből származó összbevétel, ide nem értve a rendkívüli pénzügyi műveletekből elért bevételt, másrészről a termelési tevékenység ráfordításai között, ide nem értve a személyi jellegű vagy pénzügyi ráfordításokat. A hatóságok és a nemkereskedelmi magánvállalkozások tekintetében az adóalap fő szabály szerint a bérköltség.

16. A 16. cikk szerint az adó általános mértéke az így meghatározott nettó érték 4,25%-a, amely néhány közigazgatási hatóság esetében ennek a kétszerese, és amelyet a regionális hatóság egy százalékpontig mindkét irányban módosíthat.

8 – Lásd a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott GIL Insurance ügyben hozott ítélet 32–34. pontját, a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott EKW-ügyben hozott ítélet 21–23. pontját és az e két ítéletben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

9 – A GURI 1997. december 23-i 298. számában közzétett – később módosított – 446. sz. törvényrendelet, a továbbiakban: törvényrendelet.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

17. A Banca Popolare di Cremona (a továbbiakban: Banca Popolare) azzal az érveléssel, hogy az adó jogellenes, mivel többek között összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv 33. cikkével, 1999-ben több olyan adóösszeget visszaigényelt, amelyet ebben és az azt megelőző évben az IRAP jogcímén megfizetett.

18. Az IRAP érvényességét számos más eljárásban vitatták Olaszországban azon az alapon, hogy állítólag összeegyeztethetetlen az olasz alkotmány több rendelkezésével. A 2001. május 10-én hozott ítéletben [10], amelyre mind a kérdést előterjesztő bíróság, mind az észrevételt előterjesztő felek felhívták a Bíróság figyelmét, a Corte Costituzionale (az olasz alkotmánybíróság) úgy határozott, hogy nem megalapozottak a kifogások.

19. Az adóhatóság ezt követően elutasította a Banca Popolare által igényelt adóösszegek visszatérítését, amely ezt az elutasító határozatot megtámadta a Commissione Tributaria Provinciale előtt.

10 – A 256/2001. sz. ítélet.

20. A nemzeti bíróság úgy véli:

– az IRAP – a HÉA-hoz hasonlóan – általánosan alkalmazandó minden kereskedelmi ügyletre, amelynek tárgyát termékek vagy szolgáltatások előállítása vagy értékesítése képezi, kereskedelmi vagy szakmai tevékenység keretében;

– mint a HÉA esetében is, az IRAP – habár más számítási módon alapul – az adóalany által hozzáadott nettó értéket terheli: míg a HÉA esetében a felszámított adót levonják a fizetendő adóból, az IRAP esetében a bevételt csökkentik a költségekkel;

– a HÉA-hoz hasonlóan az IRAP-ot a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában kivetik, mivel az adó fizetésére köteles minden gazdasági szereplő, aki adóköteles hozzáadott értéket állít elő;

– mint a HÉA esetében is, a végső fogyasztásig terjedő különböző szakaszok során kivetett IRAP teljes összege megegyezik a végső fogyasztót terhelő árban felszámított IRAP-mértékkel, így az megfelel a termékek és szolgáltatások forgalomba hozatalkor érvényesített eladási árában rejlő általános, árarányos adónak.

21. Tekintettel a fenti megfontolásokra és a Bíróságnak a hatodik irányelv 33. cikkére vonatkozó ítélkezési gyakorlatára a Commissione Tributaria úgy ítéli meg, hogy az IRAP a HÉA alapvető jellemzőivel rendelkezik, ezért összeegyeztethetetlennek tűnik a közösség joggal, és ezért azt a nemzeti bíróságok nem alkalmazhatják.

22. Figyelemmel azonban arra, hogy a probléma új, és e területen nem áll rendelkezésre ítélkezési gyakorlat, e bíróság mindenekelőtt úgy határozott, hogy előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A 91/680/EGK irányelvvel módosított 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 33. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy tiltja az IRAP kivetését a rendszeresen végzett, termékek előállítására és kereskedelmére, illetve szolgáltatásnyújtásra irányuló önálló tevékenységből származó nettó termelési értékre?"

23. A Banca Popolare, az olasz kormány és a Bizottság írásbeli észrevételt nyújtottak be, illetve a tárgyaláson szóbeli érvelést terjesztettek elő. A Banca Popolare és a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a 33. cikk tiltja az IRAP jellemzőivel rendelkező adót, míg az olasz kormány úgy érvel, hogy ezek a jellemzők elégséges mértékben különböznek a HÉA jellemzőitől ahhoz, hogy az IRAP ne tartozzon a tilalom alá.

Értékelés

24. Nem vitatott, hogy a nemzeti adónak ahhoz, hogy a hatodik irányelv 33. cikkébe foglalt tilalom alá essen, rendelkeznie kell a HÉA alapvető jellemzőivel – a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint négy ilyen létezik –, amelyek szorosan kapcsolódnak az első irányelv 2. cikkében foglalt fogalommeghatározáshoz:

– általánosan alkalmazandó a termékek vagy szolgáltatások értékesítésére;

– e termékek vagy szolgáltatások árával arányos függetlenül a lebonyolított ügyletek számától;

– a termelés és forgalmazás folyamatának minden szakaszában felszámítják; és

– a szóban forgó termékek és/vagy szolgáltatások hozzáadott értékére vetik ki.

25. Az ahhoz szükséges és elégséges feltétel tehát, hogy az adó a hatodik irányelv 33. cikkébe foglalt tilalom alá essen, az, hogy az adó rendelkezzen a HÉA-nak mind a négy alapvető jellemzőjével. Azonban hasonlóképpen nem vitatott, hogy az adó nem mentesül a tilalom alól pusztán azért, mert nem egyezik meg a HÉA-val minden szempontból. [11]

26. Így a négy jellemzőt egymás után kell szemügyre venni, és meg kell vizsgálni, hogy az IRAP rendelkezik-e e jellemzőkkel legalább lényegében azonos formában. Úgy vélem, hogy érthetőbb, ha e jellemzőket a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott sorrendben vizsgáljuk, amely némileg eltér az ítélkezési gyakorlatban [12] gyakorta alkalmazott sorrendtől. Ezért annak vizsgálatával kezdem, hogy az IRAP általánosan alkalmazandó-e, majd azt vizsgálom, hogy az értékesítés hozzáadott értékére vetik-e ki, később azt vizsgálom, hogy minden szakaszban alkalmazandó-e és végül, hogy az IRAP az ügyletek számától függetlenül arányos-e a hozzáadott értékkel.

27. Természetesen csak az olasz bíróságok illetékesek arra, hogy az IRAP pontos jellemzőit meghatározzák, ami a nemzeti jog meglehetősen részletes kérdéseit veti fel. Azonban a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra utaló végzésben és a Corte Costituzionale ítéletében [13] szereplő leírás alapján a Bíróság – megítélésem szerint – abban a helyzetben van, hogy meg tudja ítélni, hogy a leírás szerinti adó rendelkezik-e a HÉA alapvető jellemzőivel.

Az adó általános alkalmazása a termékek és szolgáltatások értékesítésére

28. A Commissione Tributaria kifejti, hogy a törvényrendelet 2. cikkéből következik, hogy „az IRAP általánosan alkalmazandó minden olyan nyereségszerzésre irányuló termelési vagy kereskedelmi ügyletre, amelynek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik, és amelyet rendszeres, ilyen célú – azaz vállalkozás üzemeltetése vagy mesterség, illetve szakma gyakorlása során végzett – tevékenység keretében teljesítenek". A Banca Popolare és a Bizottság is azt hangsúlyozza, hogy ez arra utal, hogy az IRAP-ot nagyon általánosan alkalmazzák.

29. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adó nem alkalmazandó általánosan, ha a ter-

11 – Lásd a fenti 6. és 7. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

12 – Lásd a fenti 11., 20. és 24. pontot.

13 – Lásd a fenti 18. pontot.

mékek vagy szolgáltatások szűk csoportjára [14] vagy az adófizetésre kötelezett személyek meghatározott csoportjára vonatkozik. [15] Azonban az adó akkor is a HÉA ezen alapvető jellemzőjével rendelkezik, ha a HÉA-köteles kereskedelmi tevékenységekre és más típusú, nem HÉA-köteles ipari vagy kereskedelmi tevékenységre is vonatkozik. [16]

30. Számomra úgy tűnik, hogy az IRAP rendelkezik a szóban forgó jellemzővel. A törvényrendelet 2. és 3. cikkének rendelkezései ugyanis, amelyek meghatározzák az adóköteles tevékenységeket és személyeket, lényegében nagyon hasonlítanak a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltakhoz.

31. Úgy tűnik, hogy egyetlen termék- vagy szolgáltatáscsoport sincs kizárva. Az adófizetésre kötelezett személyek néhány csoportja ugyan ki van zárva, de a kivételek száma és terjedelme korlátozott, és úgy tűnik, hogy lényegében a hatodik irányelv néhány mentességét, illetve néhány olyan ügyleti kivételt fog át, amelyek összességében a HÉA hatályán kívül esnek. A Banca Popolare – anélkül, hogy bárki vitatta volna – mind az írásbeli észrevételeiben, mind a tárgyaláson azt állította, hogy az IRAP alanya minden kereskedő, akit HÉA-nyilvántartásba vettek.

32. A tárgyaláson azonban az olasz kormány úgy érvelt, hogy noha az IRAP úgy jellemezhető, hogy általánosan alkalmazandó, mégsem a termékek vagy szolgáltatások értékesítését terheli; nem az értékesített, hanem az előállított javakra vonatkozik, így például az a vállalkozás, amely adott adóelszámolási időszakban 1 000 gépjárművet gyárt, azokat azonban nem értékesíti, nem HÉA-t, hanem IRAP-ot köteles fizetni erre az időszakra. Ennélfogva az IRAP – a HÉA-tól eltérően – nem közvetett, hanem mindenképpen közvetlen adó. Az olasz kormány hivatkozott néhány közösségi egyezményre és a Bizottság dokumentumaira, amelyek az IRAP-ot közvetlen adónak minősítik. A Banca Popolare erősen vitatta azt az állítást, hogy az IRAP-ot az előállított, de még nem értékesített termékekre vetik ki.

33. A Bíróság nem illetékes annak megállapítására, hogy az IRAP-ot mely szakaszban vetik ki. Nem gondolom azonban, hogy az olasz kormány előterjesztése befolyásolja az IRAP azon besorolását, miszerint általánosan alkalmazandó a termékek és szolgáltatások értékesítésére.

14 – A 93/88–94/88. sz., Wisselink egyesített ügyekben 1989. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 2671. o.) 20. pontja. A C-109/90. sz. Giant-ügyben 1991. március 19-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-1385. o.) 14. pontja, a C-208/91. sz. Beaulande-ügyben 1992. december 16-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-6709. o.) 16. pontja, a C-347/95. sz. UCAL-ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4911. o.) 36. pontja, a C-28/96. sz. Fricarnes-ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4939. o.) 40. pontja, a C-130/96. sz., Solisnor-Estaleiros Navais ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-5053. o.) 17. pontja, a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott EKW-ügyben hozott ítélet 24. pontja, a C-101/00. sz. Tulliasamies-ügyben 2002. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-7487. o.) 101. pontja és a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott GIL Insurance ügyben hozott ítélet 33. pontja.

15 – A C-347/90. sz. Bozzi-ügyben 1992. május 7-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-2947. o.) 14. pontja.

16 – A C-200/90. sz., Dansk Denkavit ügyben 1992. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-2217. o.) 15. pontja.

34. Az adók „közvetlen" és „közvetett" adókénti besorolása nem mindig egyszerű, és sok esetben nem is lényeges. Itt nem az a kérdés, hogy az IRAP közvetlen vagy közvetett adónak minősül-e, hanem az, hogy ugyanazok-e az alapvető jellemzői, mint a HÉA-nak.

35. Mégis az általánosan elfogadott különbség a közvetlen és a közvetett adóztatás között az, hogy az előbbi a (természetes vagy jogi) személy rendelkezésére álló vagyont vagy bevételt terheli anélkül, hogy lehetőség lenne más személyre áthárítani, míg az utóbbit a költségekre vagy a fogyasztásra vetik ki, annak terhe áthárítható, és azt viselheti a végső fogyasztó is, ami általában így is szokott történni. Ennek fényében számomra úgy tűnik, hogy az olasz kormány által felvázolt rendszer a közvetett adóval egyezik meg, amelynek terhe alapvetően a végső fogyasztót sújtja.

36. A Corte Costituzionale ítéletében kifejti, hogy az IRAP-ot „nem az adófizetésre kötelezett személy személyes jövedelmére, hanem az önálló tevékenysége során előállított hozzáadott értékre vetik ki". Miközben elutasít néhány arra vonatkozó érvet, hogy az adót a „teherviselő képesség puszta lehetőségére" vetették ki, kifejti, hogy az IRAP alapja az „önálló tevékenység során előállított hozzáadott-érték". [17]

37. Így ha az IRAP már azelőtt kivethető, hogy a termékeket ténylegesen értékesítették, ez nem akadálya annak, hogy a későbbi értékesítést úgy terhelje, mintha ekkor vetették volna ki, és olyan eredménnyel, amely pontosan megegyezik a HÉA-é val.

38. Másfelől úgy tűnik, hogy az IRAP több szempontból még általánosabban is alkalmazandó, mint a HÉA. Az állami és a regionális hatóságok például – a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdésében foglaltakkal szemben – láthatóan nem mentesülnek, és az adó – visszatérítési lehetőség nélkül – a kivitelt is terheli a hatodik irányelv 15. cikkében és 17. cikke (3) bekezdésének b) pontjában foglaltaktól eltérően.

39. A Dansk Denkavit ügyben hozott ítéletből [18] viszont egyértelműen kitűnik, hogy ha az adó hatálya lényegében megegyezik a HÉA hatályával, az a körülmény, hogy az adó a HÉA alá nem tartozó más területekre is kiterjed, nem befolyásolja azt, hogy a hatodik

17 – Lásd a fenti 18. pontot, az ítélet indokolásának a 6. és 10.1. szakaszát.

18 – A fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

irányelv 33. cikke szerinti értékelés szempontjából a HÉA-hoz hasonlít. Ennélfogva az IRAP esetében csak akkor hiányozna az általános alkalmazás alapvető jellemzője, ha a hatálya lényegesen szűkebb lenne.

40. Ezen túlmenően ebből az elvből az is következik, amit pontosan szem előtt kell tartani az adó természetének a HÉA-val való összevetése során, hogy amennyiben az IRAP olyan esetekre is vonatkozik, amelyek nem tartoznak a HÉA alá, egyszerűen nincs jelentősége annak, hogy van-e különbség ezen esetek adóalapja és a HÉA alapja között.

Az adó kivetése az értékesített termékek vagy szolgáltatások hozzáadott értékére

41. Nem vitatott, hogy az IRAP számítási módszere eltér a HÉA esetében alkalmazottól.

42. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti: „[a] HÉA esetében az egyes termelő által előállított hozzáadott érték részét vagy arányát az adónak az adóból történő levonásán keresztül állapítják meg és adóztatják (a beszerzésekre felszámított és megfizetett adót levonják az értékesítések során felszámított és fizetendő adóból). Az IRAP esetében az illető részt nagyjából úgy számítják ki és úgy adóztatják, hogy az »értékesített termékek« beszerzési költségeit levonják az »értékesítési« bevételből".

43. A kérdést előterjesztő bíróság azonban úgy folytatja, hogy végeredményben a két rendszer „úgy hasonlít egymásra, mint két tojás".

44. Mindenesetre azt kell megvizsgálni, hogy az IRAP-ot a termékek és szolgáltatások hozzáadott értékére vetik-e ki, nem pedig azt, hogy annak mértékét ugyanúgy számítják-e, mint a HÉA esetén. Továbbá arra is emlékeztetni kell, hogy a Corte Costituzionale úgy ítélte meg, hogy az IRAP a hozzáadott értékre kivetett adó. [19]

45. A hozzáadott érték különböző módon is kiszámítható, de egyformán érvényesen, és amint a Bíróság is hangsúlyozta, az adónak nem kell minden szempontból egyeznie a HÉA-val ahhoz, hogy a hatodik irányelv 33. cikkében foglalt tilalom alá essen.

46. A jelen ügy iratai alapján úgy tűnik, hogy az IRAP alapja lényegében az adóalany termelési tevékenységéből származó bevétel és az ahhoz kapcsolódó ráfordítás (ide nem értve a munkabért, illetve egyes pénzügyi ráfordításokat) közötti különbözet az adott adóelszámolási időszakban – rendszerint

19 – Lásd a fenti 18. pontot.

nyilván egy naptári évben. Ez egyértelműen az egyik, de nem az egyetlen olyan módszernek tekinthető, amelynek révén az adófizetésre kötelezett személy által értékesített termékek és szolgáltatások hozzáadott értéke megállapítható.

47. Másfelől a HÉA-t fő szabály szerint minden egyes adóköteles értékesítés teljes értékére kivetik, és az adó összegét csökkentik az ezen értékesítés költségelemeire már megfizetett adóval (itt is kivéve a munkabért és számos olyan pénzügyi ráfordítást, amely adómentes). A gyakorlatban azonban az adott – legfeljebb egy évig terjedő – adóelszámolási időszakban végzett valamennyi értékesítés tekintetében fizetendő adót, valamint az ezen időszakban felmerült valamennyi költségelemre megfizetett adót összesítik, és az előbbiből levonják az utóbbit. [20]

48. Ennélfogva a gyakorlatban csak kis különbség van a két adó között, és talán még kisebb a különbség a végeredményt tekintve, még akkor is, ha a HÉA-t úgy alakították ki, hogy azt ügyletről-ügyletre számítják fel. Továbbá az, hogy felmerülnek olyan kérdések, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság „jelentéktelen könyvelési kérdéseknek" nevez, álláspontom szerint nem lehet elég ahhoz, hogy megkérdőjelezze ezt az alapvető hasonlóságot, ha az a cél, hogy a HÉA-jellegű más illetékek vagy terhek tilalma hatékony legyen.

49. A Dansk Denkavit ügyben hozot ítéletben [21] a Bíróság ugyanis a hatodik irányelv 33. cikkével ellentétesnek ítélte azt az adót, amely a megállapítása szerint „az adott időszakban a vállalkozás által beszerzett termékek és igénybevett szolgáltatások költségével csökkentett, az egyes vállalkozás által a termékértékesítésből és szolgáltatásnyújtásból ebben az időszakban elért összbevétel" százalékos mértékeként került kivetésre, és amely rendszer leírása nyilvánvalóan nagyon hasonlít ahhoz, ahogyan az IRAP-ot számítják.

50. Az olasz kormány azonban rámutat egy különbségre, amely jelentősnek bizonyulhat. Mivel a HÉA-rendszerben az adóalany akkor vonhatja le a felszámított adót, amint az felmerült, függetlenül a fizetendő adó összegétől, amely őt ugyanazon adóelszámolási időszakban terheli, előfordulhatnak és valóban elő is fordulnak olyan esetek, ahol egy meghatározott időszakban az adóhatóság köteles nettó kifizetésre az adóalannyal szemben, és nem fordítva. Az IRAP esetében ez nem lehetséges: ha az adott adóelszámo-

20 – Lásd a hatodik irányelv 28h. cikkét, amely módosítja a belföldi forgalomban az adófizetésre kötelezett személyek kötelezettségeiről szóló 22. cikket, különösen e cikk (4)–(6) bekezdését, amely minden vonatkozó időszak tekintetében világosan előírja az adatok összesítését és számítások elvégzését.

21 – A fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

lási időszakban a költségek meghaladják a bevételeket, akkor az adó egész egyszerűen nulla.

51. Bizonyos, hogy a levonási jog azon központi elv kifejeződése, hogy a HÉA-nak a vállalkozás valamennyi adóköteles gazdasági tevékenységének terhelése tekintetében teljesen semlegesnek kell lennie, és mint ilyen, alapvető részét képezi a HÉA-rendszernek.

52. Viszont az, hogy valamely másik adó esetében nem alkamazzák e mechanizmust, ezért annál az adósemlegesség már nem lehet ugyanolyan, nem befolyásolja azt a kérdést, hogy e másik adót az adófizetésre kötelezett személy által hozzáadott értékre vetik-e ki.

53. E tekintetben újból analógiát vonhatunk a Bíróságnak a Dansk Denkavit ügyben hozott ítéletben [22] megfogalmazott álláspontjával, és megállapíthatjuk, hogy az adó nem veszíti el a HÉA alapvető jellemzőit pusztán azért, mert a hatálya szélesebb körű, vagy az adónak további más jellemzői is vannak. Ami viszont ennél lényegesebb, hogy – adott esetben – mennyiben hiányzik belőle a hivatkozott alapvető jellemzők bármelyike.

22 – Lásd fent 29. és 39. pontot.

54. Röviden szólva mind a HÉA-t, mind az IRAP-ot a termékek és szolgáltatások hozzáadott értékére vetik ki; ez megállapítást nem érinti az a körülmény, hogy a HÉA-tól eltérően az IRAP nem „téríthető vissza" abban az esetben, ha kivételesen értékvesztés áll elő a hozzáadott érték helyett. Mindenesetre a gazdasági tevékenység valós természetéből fakad, hogy ilyen eset ritkán fordul elő.

Adókivetés a termelési és forgalmazási folyamat minden egyes szakaszában

55. Noha a Bíróság arra hivatkozott, hogy az adót a termelési és forgalmazási folyamat minden egyes „szakaszában" kivetik, az első irányelv 2. cikkéből kitűnik, hogy ez alatt azt értik, hogy az adót e folyamat minden egyes ügyleti szakaszában vetik ki. Nem jellemző a forgalmi adóra, hogy az adóalany vállalkozásán belüli ügyleti szakaszaiban is kivessék, és a HÉA-át ilyen esetekben nem is számítják fel.

56. A törvényrendelet 2. cikke szerint az IRAP-kötelezettség feltétele a „termékek előállítására vagy kereskedelmére, illetve szolgáltatásnyújtásra irányuló önálló tevékenység rendszeres végzése", és a 4. cikk (1) bekezdése szerint az adót az adott régió területén végzett tevékenységből származó nettó termelési értékre kell kivetni.

57. E tekintetben a Commissione Tributaria megállapítja, hogy „az IRAP-ot a termelési és a forgalmazási folyamat minden egyes szakaszában kivetik, mivel minden egyes gazdasági szereplő, aki a láncolat bármely szakaszában részt vesz és hozzáadott értéket állít elő, a törvény erejénél fogva adóköteles".

58. Ennélfogva úgy tűnik, hogy az IRAP ugyanazt a mintát követi, mint a HÉA. Mindazon személyek kereskedelmi ügyleteire kivetik, akik adóköteles tevékenységet végeznek, így ahol az egyik vállalkozás a másik vállalkozás termékeit vagy szolgáltatásait használja fel abból a célból, hogy saját termékeit vagy szolgáltatásait forgalomba hozza, és az utóbbiakat pedig valamely harmadik vállalkozás használja fel, amely a végső fogyasztók felé végez értékesítést, az adót a folyamat minden egyes szakaszában kivetik. Továbbá a teher kivetése inkább átfogóan, mintsem ügyletről-ügyletre történik, de kétségkívül alkalmazandó minden egyes szakaszban a kiskereskedelmi szakaszszal bezárólag, amint azt az első irányelv is meghatározza.

A termékek vagy szolgáltatások árával arányos adómegállapítás, függetlenül az ügyletek számától

59. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy „az IRAP címén a termeléstől a fogyasztásig terjedő ciklus különböző szakaszai során kivetett teljes összeg megegyezik a termékek és szolgáltatások forgalomba hozatalkor érvényesített eladási árában meglévő IRAP-mértékkel. Ezért az IRAP szakaszos jellege ellenére valójában úgy működik, mint egy általános és a termékek vagy szolgáltatások értékesítésekor érvényesített fogyasztói árral arányos adó".

60. Az IRAP-ot az adóalap százalékos arányában kifejezett két adókulcs egyike alapján vetik ki, amely adókulcsokat a törvényrendelet határozza meg, de amelyeket az illetékes regionális hatóság módosíthat.[23] Mivel az adóalap lényegében az adófizetésre kötelezett személy által értékesített termékekhez vagy szolgáltatásokhoz hozzáadott érték, így az adó ezzel az értékkel arányos.

61. Viszont az IRAP átfogó jellege kétségkívül nagyobb rugalmasságot tesz lehetővé a gazdasági szereplőknek, mint a HÉA. Megválaszthatják annak módját, hogy hogyan hárítják át az adóterhet az ügyfeleikre, vagy akár úgy is dönthetnek, hogy azt egyáltalán nem hárítják át. A HÉA-t ellenben minden egyes értékesítésnél a megfelelő mértékben fel kell számítani.

23 – Lásd a fent 16. pontot.

62. Következésképpen, míg a HÉA-rendszer megköveteli, hogy az adóösszeg a termékek vagy szolgáltatások minden egyes értékesítésekor felszámított árának meghatározott hányada legyen oly módon, hogy az legalábbis számviteli célból „az ügyletek számától függetlenül [szigorúan] árarányos" maradjon, ez nem lehet szó szerint érvényes az IRAP esetében, amelynek összege egy adott értékesítési ár hányadaként jelentősen különbözhet, vagy akár meghatározhatatlan is lehet.

63. Nem gondolom azonban, hogy ez a kérdés az összértékelésben nagy jelentőséggel bír.

64. Először is, a gazdasági életben azt az adóterhet, amelyet a kereskedelmi lánc egyik szakaszában felszámítottak, általában továbbhárítják e láncolatban.

65. Kivételesen és rövid távon néhány gazdasági szereplő több okból is dönthet úgy, hogy átvállalja az IRAP terhét, anélkül, hogy azt továbbhárítaná az ügyfeleire, de hosszú távon valószínűleg minden egyes gazdasági szereplő mozgástere kiegyenlítődik, és a teher végeredményben a láncolat végét sújtja majd.

66. Másodszor, pontosan ugyanez a lehetőség adott gazdasági értelemben a HÉA esetében is. A két ügylet közül bármelyikben részt vevő személy számára kicsi, illetve nem gyakorlati vagy gazdasági a különbség között, hogy a kereskedő az adóteher „átvállalásáról" dönt, és ezzel csökkenti a haszonrését, vagy ami ennél talán valószínűbb, hogy újból elosztja a haszonkulcsát a különböző értékesítési csoportok között a versenykövetelményeknek megfelelően. Továbbá egyik lehetőség sem befolyásolja az adóbeszedést, amely mindig az értékesítési árral arányos.

67. Ezzel összefüggésben a Corte Costituzionale 2001. május 10-i ítéletében úgy foglalt állást, hogy „az adóhoz kapcsolódó gazdasági teher valójában a piac szabályainak megfelelően az előállított termékek vagy szolgáltatások árán keresztül áthárítható, illetve megfelelő szervezeti döntésekkel részben vagy egészben megtérülhet".

68. A Careda-ügyben hozott ítéletben [24] a Bíróság kifejezetten megállapította, hogy „ahhoz, hogy a hatodik irányelv 33. cikke értelmében vett forgalmi adónak minősüljön,

24 – A C-370/95–C-372/95. sz. Careda egyesített ügyekben 1997. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-3721. o.) 15., 18. és 26. pontja.

a szóban forgó adónak *átháríthatónak* kell lennie a fogyasztóra",[25] az azonban nem szükséges, hogy a vonatkozó nemzeti jogszabályok kifejezetten előírják annak átháríthatóságát, vagy azt, hogy ehhez az adót fel kell tüntetni a számlában vagy azzal egyenértékű dokumentumban.

69. Ha valamely tagállam olyan adót vezethetne be, amely lényegében hozzáadottértékadónak minősül, de kikerülhetné a hatodik irányelv 33. cikkében foglalt tilalmat azáltal, hogy az adó összege az egyes termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások árának arányos részeként nem feltétlenül marad azonos, e tilalom hatástalanná válna, és meghiúsulna a belső piac által megkövetelt harmonizáció.[26]

Végövetkeztetés az IRAP közösségi joggal való összegyeztethetőségéről

70. Ezért arra az álláspontra jutok, hogy az olyan adó, mint az IRAP, a HÉA alapvető jellemzőivel rendelkezik, és a hatodik irányelv 33. cikkében foglalt tilalom alá esik.

71. Azonban azt is meg kell vizsgálni, hogy e végkövetkeztetésnek milyen konkrét kihatásai vannak.

Lehetőség az ítélet időbeli hatályának korlátozására

72. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az egyes jogalanyok joggal kérhetik a közösségi jog szabályainak megsértésével beszedett adók visszatérítését[27]. Úgy tűnik, hogy ha az IRAP összeegyeztethetetlennek minősülne a közösség joggal, az olasz eljárási szabályok szerint a visszaigénylési jog visszamenőlegesen 48 hónapra terjedne ki.

73. A tárgyaláson az olasz kormány kifejtette, hogy az ebben az időszakban beszedett és a regionális hatóságok tevékenységének finanszírozására fordított adóösszeg meghaladja a 120 milliárd eurót. Ezért – tekintettel a súlyos következményekre – azt kérte, hogy ha az IRAP összeegyeztethetetlennek bizonyulna a hatodik irányelv 33. cikkével, akkor a Bíróság korlátozza az ítélet időbeli hatályát, amint az az EKW-ügyben hozott ítéletben is történt.[28]

25 – A 15. pont, a kiemelés tőlem.

26 – Lásd a fenti 10. pontot.

27 – Újabb példaként, a korábbi ítélkezési gyakorlatra hivatkozással lásd a C-62/00. sz., Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 30. pontját.

28 – A fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 55–60. pontja.

74. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában megállapította, hogy a közösségi jog valamely rendelkezésének a Bíróság általi értelmezése megvilágítja és meghatározza e rendelkezés értelmét és hatályát, ahogyan azt a hatálybalépésétől fogva érteni és alkalmazni kellett volna.

75. Kivételesen azonban a Bíróság – figyelemmel a jogbiztonság követelményére – korlátozhatja az érintettek azon lehetőségét, hogy a múltban jóhiszeműen létesített jogviszonyok vitatása céljából hivatkozzanak az ilyen ítéletben szereplő értelmezésre. Mielőtt a Bíróság ilyen korlátozás elrendeléséről dönt, megvizsgálja, hogy teljesül-e két alapvető feltétel, nevezetesen, hogy az érintettek jóhiszeműen jártak-e el, illetve fennáll-e a súlyos következmények veszélye. [29]

76. Ami a jóhiszeműséget illeti, a Bíróság elsősorban a Bizottságnak a tagállami jogszabályokkal kapcsolatban kialakított álláspontját vette figyelembe. A Bíróság például elismerte, hogy a tagállam hivatkozhat arra, hogy a Bizottság nem indított vele szemben kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást. A tagállam annál inkább hivatkozhat arra, hogy a Bizottság kifejezetten elismerte a tagállami jogszabályok összegyeztethetőségét a közösség joggal.

77. A jelen esetben az olasz kormány arra hivatkozik, hogy a jogszabályok tervezetét közölte a Bizottsággal (ekkor az adó megnevezése még „IREP" volt), és az 1997. március 10-i válaszlevélben, amelyet Olaszország más dokumentumokkal együtt bemutatott a tárgyaláson, a vámügyekért és a közvetett adóztatásért felelős főigazgató ezt írta: „az [...] IREP-pel kapcsolatban a benyújtott dokumentumok alapos vizsgálatát követően arról tájékoztatom, hogy az új adó tervezete a jelen formájában nem tűnik összeegyeztethetetlennek a hozzáadottértékadóra vonatkozó jogszabályokkal. Mindazonáltal fenntartom a jogot arra, hogy az esetleges módosítások és/vagy a később elfogadásra kerülő végrehajtási rendelkezések alapján az adót újból megvizsgáljam".

78. E levél alapján és annak fényében, hogy a Bizottság a későbbiekben sem tett bíráló észrevételt, az olasz kormány azt állítja, hogy joggal vélekedhetett úgy, hogy az adó nem összeegyeztethetetlen a közösség joggal. A Bizottság meghatalmazottja azonban úgy érvelt a tárgyaláson, hogy a levél nem a Bizottság által elfogadott végleges álláspontot, hanem pusztán a Bizottság szakszolgálatainak ideiglenes álláspontját tükrözi. A Hivatal ezt követően megküldte a Bizottságnak a tárgyaláson benyújtott dokumentumokat esetleges észrevételezés céljából, azonban a Bizottság ezekről nem nyilatkozott.

79. A súlyos következmények veszélyével kapcsolatban az olasz kormány arra hivatko-

29 – Lásd legutóbb a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 66–69. pontját.

zik, hogy a visszaigényléseknél nagyon nagy adóösszegekről lehet szó, amelyek a fő, ha nem az egyetlen bevételi forrását képezik a régióknak, és hivatkozik azokra a katasztrofális következményekre, amelyekkel ezen igénylések teljesítése járna a regionális finanszírozásra.

80. Úgy tűnik számomra, hogy komoly érv szól amellett, hogy korlátozni kell az olyan döntés időbeli hatályát, miszerint az IRAP összeegyeztethetetlen a közösség joggal. Nem győzött meg a Bizottság érvelése az 1997. március 10-i levélnek tulajdonított bizonyító erőt illetően. Félreérthetetlen kifejezésekkel fogalmazták meg és az illetékes főigazgató írta alá, továbbá nem követte egyéb fellépés a Bizottság részéről. Ráadásul a súlyos következmények veszélye valósnak tűnik. Az EKW-ügyben hozott ítélet szavaival élve [30] a korlátlan időbeli hatály „visszamenőleg alapjaiban rendítheti meg az olasz régiófinanszírozási rendszert".

81. Felmerül tehát a kérdés, hogy akkor mely időpont lehet megfelelő az időbeli hatály korlátozásának megállapítására.

82. Az EKW-ügyben hozott ítéletben – az ilyen esetekben követett állandó gyakorlatnak megfelelően – a Bíróság kizárta az ítéletre való hivatkozás lehetőségét azon adó visszaigénylése esetében, amelyet már megfizettek, vagy amely már esedékessé vált „a jelen ítélet meghozatala előtt, kivéve azon kérelmező igénylését, aki ezen időpont előtt már bírósági vagy azzal egyenértékű közigazgatási jogorvoslati eljárást indított".

83. Később azonban kitudódott, hogy az abban az ügyben érintett valamennyi regionális hatóság már módosította az adójogszabályait annak érdekében, hogy jelentősen korlátozza a sikeres igénylés lehetőségét még olyan személyek esetében is, akik már keresetet indítottak. E módosításokra minden esetben az EKW-ügyhöz kapcsolódó főtanácsnoki indítvány ismertetése után, és egy kivételével az ítélet kihirdetése előtt került sor. [31]

84. A jelen esetben a probléma teljesen eltérő. Az olasz sajtóból úgy tűnik, hogy az olasz kereskedők már nagy számban kérik az IRAP címén megfizetett összegek visszatérítését, vagy erre bíztatják őket, bizton számítva a Bíróság döntésére a jelen ügyben.

85. Ennélfogva, figyelemmel a különböző módszerekre, amelyeket a Bíróság ítéletére bizton számítva követtek vagy követhetnek,

30 – A 7. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 59. pontja.

31 – Lásd a C-147/01. sz., Weber's Wine World ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-11365. o.) 11. és azt követő pontjait.

továbbá figyelemmel azok hatásaira és arra a veszélyre, hogy a régiófinanszírozás igen súlyos zavart szenvedhet – anélkül, hogy ebből az adófizetésre kötelezett személyeknek hosszú távon általános előnye származna, hiszen a finanszírozásban minden kiesést nagy valószínűséggel más adóval kell pótolni –, célszerű lenne az EKW-ügyben és más ügyekben elfogadottól eltérő megközelítést alkalmazni.

86. Az egyik ilyen megközelítés alapja lehetne a német alkotmánybíróság által gyakorta alkalmazott eljárás, miszerint az összegyeztethetetlenséget valamely jövőbeni időpont kitűzésével állapítják meg, amelyet megelőzően az egyes jogalanyok nem hivatkozhatnak összegyeztethetetlenségre az állammal szembeni igényérvényesítés során, és a szóban forgó időpontot úgy választják meg, hogy elegendő idő maradjon az új jogszabályok elfogadására.

87. A Bíróság számára e lépés jelentős újítás lenne. Mindazonáltal már voltak ilyen újítások a múltban is. Újítás volt például 1976-ban az is, amikor a Defrenne-ügyben hozott ítéletben [32] a Bíróság korlátozta a Szerződés egyik cikkére vonatkozó értelmezésének visszaható hatályát. További újítás volt 1980-ban, hogy a Providence Agricole de la Champagne ügyben [33] a Bíróság a jelenlegi EK 231. cikk második bekezdését értelemszerűen alkalmazta egy előzetes döntéshozatali eljárásban, és ítéletének, amelyben megállapította néhány bizottsági rendelet érvénytelenségét, korlátozta visszaható hatályát, illetve ismételten 1988-ban, amikor a van Landschoot-ügyben hozott ítéletben [34] továbbment, és egy érvénytelen közösségi rendelkezést addig tartott hatályban, amíg azt érvényes rendelkezéssel nem helyettesítették.

88. Azonban a jelen esetben nehézséget jelenthet a Bíróság számára az időbeli hatály megfelelő korlátozásáról való döntés, különösen azért, mert a Bíróság szokásos megközelítésétől való eltérés nem került megvitatásra az eljárásban, illetve azt az olasz kormány sem kérte. A korlátozás helyes megállapításával kapcsolatban felmerült nehézségekre tekintettel célszerű lehet a Bíróság számára a szóbeli szakasz ismételt megnyitása annak érdekében, hogy e kérdésben további érveket is meghallgathasson.

32 – A 43/75. sz. Defrenne-ügyben 1976. április 8-án hozott ítélet (EBHT 1976., 455. o.) 69–75. pontja.

33 – A 4/79. sz., Providence Agricole de la Champagne ügyben 1980. október 15-én hozott ítélet (EBHT 1980., 2823. o.) 42–46. pontja és két további kapcsolódó ítélet, amelyet ugyanazon a napon hirdettek ki: a 109/79. sz., Maïseries de Beauce ügyben hozott ítélet (EBHT 1980. 2883. o.) 42–46. pontja és a 145/79. sz., Roquette Frères ügyben hozott ítélet (EBHT 1980., 2917. o.) 50–52. o.).

34 – A 300/86. sz. van Landschoot-ügyben 1988. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3443. o.) 22–24. pontja.

Végkövetkeztetések

89. Ezért álláspontom szerint a Commissione Tributaria által feltett kérdésre a következő választ kell adni:

A hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdésében tiltott forgalmi adónak minősül az olyan nemzeti adó, mint az imposta regionale sulle attività produttive, amely

- minden olyan természetes és jogi személyt terhel, aki rendszeres tevékenységet végez abból a célból, hogy terméket állítson elő, vagy azzal kereskedjen, illetve szolgáltatást nyújtson,

- amelyet az adóköteles tevékenységből származó bevétel és annak költségei közötti különbözetre vetnek ki,

- amelyet a termelési és forgalmazási folyamat minden egyes szakaszában kivetnek, amely az adóalany által a termékek vagy szolgáltatások körében végzett egy vagy több értékesítésnek felel meg, és

- amely e szakaszok mindegyikét terheli, és teljes egészében arányos a termékek vagy szolgáltatások értékesítési árával.

90. Azonban az ítélet időbeli hatályát a Bíróság által meghatározott időpontra való hivatkozással kell korlátozni azok tekintetében, akik erre kívánnak hivatkozni.