

GENERALINIO ADVOKATO

F. G. JACOBS IŠVADA,

pateikta 2005 m. kovo 17 d.(1)

Byla C-475/03

Banca Popolare di Cremona

prieš

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

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 prekės bei paslaugos kainai, nepriklausomai nuo operacijos skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekę ar paslaugą 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 pridėtinės vertės daliai. Šios grandinės pabaigoje, paskutiniame asmeninio vartojimo etape, visa apmokestinama suma sudaro atitinkamą galutinę kainos dalį.

4. Šeštoji PVM direktyva(3) nustato detalesnes nuostatas.

5. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį prekų tiekimas ar paslaugų teikimas yra apmokestinamas PVM, kai už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.
6. Apmokestinamasis asmuo yra apibrėžiamas 4 straipsnio 1 dalyje; tai asmuo, vykdomas ekonominė veikla, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Pagal 4 straipsnio 2 dalį ekonominė veikla yra „visokia gamintojų, prekyautojų 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, moka už paslaugas, mokas 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 specialią investicinių fondų valdymą) ir tam tikri sandoriai, susiję su nekilnojamojo turto, o 14–16 straipsniuose yra išvardijami atleidimo nuo mokesčio atvejai, taikomi tarptautinei prekybai. XVIa antraštinės dalies d) pereinamojo laikotarpio priemonė, taikoma 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 atskaitų 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, apskaituotą 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 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 valstyboms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniam 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 mokesčiai nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“
10. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, ši nuostata draudžia valstyboms 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 prekų 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 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 prekų arba paslaugų; jis yra proporcingas šių prekų arba paslaugų kainai, neatsižvelgiant į sudarytų sandorių skaičių; juo yra apmokestinama kiekvieno

gamybos ir paskirstymo proceso etapu; ir galiausiai juo yra apmokestinama prekė ir paslaugų pridėtiną vertę, nes mokestis, mokamas nuo sandorio, yra skaičiuojamas atskaičius per ankstesnį sandorą sumokėtą mokestį. Tačiau 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia palikti galioti arba nustatyti mokesčio, kuris neturi nė vieno iš esminių PVM požymių(8).

Nacionaliniai 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 vykdančiam savo galiojimus.

13. Apmokestinimo IRAP reglamentuojančios nuostatos yra sudėtingos, jose yra daug blanketinių nuorodų ir kitus teisės aktus. Jį detaliau nenagrinėsiu. Tačiau pagrindiniai požymiai iš esmės yra šie.

14. Pagal Įstatyminio dekreto 2 ir 3 straipsnius IRAP apmokestinami asmenys, kurie savarankiškai verčiasi prastine veikla, susijusia su prekės 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 komerciniuose moniškų 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 tarifas sudaro 4,25% grynosios vertės, kuris yra dvigubai didesnis tam tikrų valdžios institucijų atžvilgiu ir kurį regioninė valdžia gali padidinti arba sumažinti vienu procentu.

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 nuostatomis. 2001 m. gegužės 10 d. Sprendimu(10), kuriame Teisingumo Teismo dėmesį atkreipė tiek prašymų dėl prejudicinio sprendimo priėmimo pateiktas 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*.

20. Nacionalinis teismas nusprendė, kad:

– kaip ir PVM, IRAP yra bendrai taikomas visiems komerciniams sandoriams, kurių objektas yra prekės gamyba ir prekyba bei paslaugų teikimas, sudarytiems vykdančioms 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 saskaityje nurodytai kainai taip, kad IRAP tampa lygus bendram mokesčiui, proporcingam kainai, kuria prekės ir paslaugos parduodamos vartotojams.

21. Išnagrinę 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, sukuriama vykdant prastą 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 požymį, 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 tvirtintą 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 neginėjama ir tai, kad mokestis negali būti uždraustas vien todėl, kad visi jo požymiai nėra tapatūs PVM(11).

26. Todėl yra būtina paieiliui 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 pateikusių teismo pasirinktą tvarką, nors ji nežymiai skiriasi nuo

dažnai teismo praktikoje taikomos tvarkos(12). Pirma, nagrin?siu, ar IRAP yra taikomas bendrai, tuomet – ar jis yra taikomas prid?tinei vertei, paskiau – ar yra taikomas visais etapais, ir galiausiai – ar jis yra proporcingas prid?tinei vertei, neatsižvelgiant ? operacij? skai?i?.

27. Suprantama, kad tik Italijos teismai yra kompetentingi nustatyti tikslus IRAP požymius, kurie yra glaudžiai susij? su nacionalin?s teis?s niuansais. Ta?iau, remdamasis nacionalinio teismo nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir *Corte Costituzionale* sprendime(13) pateiktais aprašymais, manau, kad Teisingumo Teismas gali nuspr?sti, ar apib?dintasis nagrin?jamas mokestis turi esminius PVM požymius.

Bendras taikymas preki? tiekimui ir paslaug? teikimui

28. *Commissione Tributaria* nurodo, kad pagal ?statyminio dekreto 2 straipsn? „IRAP yra bendrai taikomas visiems komerciniams gamybos ir prekybos sandoriams, kuri? objektas yra prek?s ir paslaugos, sudarytiems vykdant ?prastin? veikl?, kuria siekiama šio tikslo, t. y. ?moni? ?kin? veikl? ar amat? ir profesin? veikl?“. *Banca Popolare* ir Komisija pabr?žia, kad taip nurodomas labai bendras IRAP taikymo pob?dis.

29. Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad mokestis n?ra laikomas bendrai taikomu, jei jis taikomas tik tam tikroms preki? tiekimo ir paslaug? teikimo kategorijoms(14) arba tam tikroms mokes?i? mok?toj? kategorijoms(15). Ta?iau mokestis turi š? esmin? PVM požym?, jei taikomas tiek komercinei veiklai, kuriai taikomas PVM, tiek kitai pramoninei ir komercinei veiklai, kuriai PVM netaikomas(16).

30. Man atrodo, kad IRAP turi š? nagrin?jam? požym?. ?statyminio dekreto 2 ir 3 straipsni? nuostatos, kurios nustato apmokestinam?j? veikl? ir apmokestinamuosius asmenis, iš esm?s yra labai panašios ? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyt? apmokestinamuosius veikl? ir asmenis.

31. N?ra išskiriama jokia preki? ar paslaug? kategorija, kuriai mokestis b?t? netaikomas. Yra išskiriamos kai kurios mokes?i? mok?toj? kategorijos, kurioms mokestis netaikomas, ta?iau ši? išim?i? yra nedaug ir j? apimtis ribota bei jos iš esm?s sutampa su kai kuriomis Šeštojoje direktyvoje numatytomis išimtimis arba netaikomos tam tikriems sandoriams, kurie taip pat nepatenka ? PVM taikymo srit?. Tiek savo rašytin?se pastabose, tiek per teismo pos?d? *Banca Popolare*, neprieštaraujant kitoms proceso šalims, tvirtino, kad visi prekybininkai, ?registruoti kaip PVM mok?tojai, yra apmokestinami IRAP.

32. Nors, vykstant procesui, Italijos vyriausyb? pabr?ž?, kad IRAP b?t? galima laikyti bendrai taikomu, ta?iau jis n?ra taikomas preki? *tiekimui* ir paslaug? *teikimui*; jis yra taikomas sukuriamai vertei, o ne tiekimui ar teikimui, pavyzdžiui, ?mon?, kuri per tam tikr? nustatyt? mokestin? laikotarp? pagamina 1 000 motorini? transporto priemoni?, ta?iau j? neparduoda, šiuo mokestiniu laikotarpiu mok?s IRAP, o ne PVM. Tod?l bet kuriuo atveju IRAP, priešingai nei PVM, yra tiesioginis, o ne netiesioginis mokestis. Be to, Italijos vyriausyb? nurod? tam tikras Bendrijos konvencijas ir Komisijos dokumentus, kuriuose IRAP laikomas tiesioginiu mokes?iu. *Banca Popolare* gin?ijo tvirtinim?, kad IRAP buvo apmokestinamos pagamintos, bet dar neparduotos prek?s.

33. Teisingumo Teismas n?ra kompetentingas nustatyti etap?, kuriuo apmokestinama IRAP. Ta?iau aš nematau, kad Italijos vyriausyb?s teiginys daro poveik? IRAP priskyrimui prie bendrai taikomo preki? tiekimui ir paslaug? teikimui mokes?io.

34. Mokes?i? skirstymas ? „tiesioginius“ ir „netiesioginius“ ne visada yra paprastas ar netgi ne visom prasm?m tinkamas. Šiuo atveju nekeliamo klausimo, ar IRAP tur?t? b?ti 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 pridėtiną vertę, kurią sukuria savarankiškai vykdoma veikla“. Atmesdamas tam tikrus argumentus, kuriuose nurodoma, kad mokesčiu buvo apmokestinama „tik potencialus mokestinis pajūgumas“, jis pažymi, jog IRAP apmokestinimo pagrindas yra „pridėtiną vertę, 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, aplinkybės, jog šis mokesčio taikymo sritį patenka ir tie atvejai, kurių PVM neapima, nesumažina šio mokesčio panašumo su PVM jį vertinant pagal Šeštosios direktyvos 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 tiekiamą prekią arba teikiamą paslaugą pridėtiną vertę

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

42. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tvirtina: „PVM atveju kiekvieno gamintojo sukuriama pridėtinąs 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“ sėnaudas iš „pardavus“ gautą pajamą.

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 pridėtiną prekią ir paslaugą vertę, o ne tai, ar tokia vertė yra skaičiuojama taip pat, kaip ir PVM atveju. Be to, galima priminti, jog *Corte Costituzionale*

nusprend?, kad IRAP yra prid?tin?s vert?s mokestis(19).

45. Prid?tin? vert? gali b?ti apibr?žiama skirtingai, ta?iau tinkamai, ir, kaip Teisingumo Teismas yra pabr?ž?s, tam, kad b?t? taikomas Šeštosios direktyvos 33 straipsnyje numatytas draudimas, mokestis neturi b?ti visais atžvilgiais identiškas PVM.

46. Iš bylos medžiagos matyti, kad IRAP apmokestinimo pagrindas iš esm?s yra skirtumas tarp pajam? ir išlaid? (neskai?iuojant darbo užmokes?io ar tam tikr? finansini? išlaid?), kurios atsiranda mokes?io mok?tojui vykdant gamybos veikl? tam tikru mokestiniu laikotarpiu – dažniausiai kalendoriniais metais. Šis poži?ris gali b?ti laikomas vienu iš daugelio b?d?, kuriais galima apibr?žti mokes?io mok?tojo sukuriam? prid?tin? vert? jo tiekiamoms prek?ms ir teikiamoms paslaugoms.

47. Kita vertus, teorijoje nurodoma, kad PVM yra apmokestinama visa kiekvieno apmokestinamojo tiekimo ar teikimo vert?, kuri sumažinama mokes?iu, sumok?tu nuo šio tiekimo ar teikimo kainos dalies (neskai?iuojant darbo užmokes?io ir daugelio nuo mokes?io atleist? finansini? išlaid?). Ta?iau praktikoje mokestis, nustatytas tam tikro mokestinio laikotarpio – iki vieneri? met? – viso tiekimo ar teikimo atžvilgiu, yra sud?tinis, taip pat kaip ir mokestis, kuris mokamas nuo vis? to laikotarpio pirkini? kainos sudedam?j? dali? atskaitant ši? sum? iš pirmesnio mokes?io(20).

48. Taigi praktikoje šie mokes?iai mažai kuo skiriasi ir dar mažiau skiriasi savo poveikiu, nors PVM laikomas mok?tinu nuo kiekvieno atskiro sandorio. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo ?vardinam? „nereikšming? su apskaita susijusi? klausim?“ buvimas, mano nuomone, negali paneigti šio esminio panašumo, jei norima, kad neprarast? reikšm?s draudimas nustatyti kitas PVM pob?džio rinkliavas ir mokes?ius.

49. Teisingumo Teismas sprendime *Dansk Denkavit*(21) nustat?, kad mokestis, kuris, kaip jis pasteb?jo, buvo mokamas kaip procentin? dalis nuo „bendros kiekvienos ?mon?s viso pardavimo ir teikt? paslaug? per tam tikr? laikotarp? sumos, at?mus tos ?mon?s pirkt? preki? ir paslaug? per t? laikotarp? sum?“, – šio mechanizmo aprašymas akivaizdžiai panašus ? IRAP apskai?iavimo mechanizm? – pažeidžia Šeštosios direktyvos 33 straipsn?.

50. Vis d?lto Italijos vyriausyb? nurodo vien? skirtum?, kuris gali b?ti svarbus. Kadangi PVM sistemoje, kurioje apmokestinamasis asmuo gali atskaityti perkant sumok?t? PVM mokest?, kai tik jis yra sumokamas, nepriklausomai nuo tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu sumok?to parduodant PVM mokes?io sumos, yra toki? atvej?, kai tam tikru laikotarpiu gryn?j? mokest? mokes?i? inspekcija sumoka asmeniui, o ne atvirkš?iai. IRAP atveju tai yra ne?manoma: jeigu mokestiniu laikotarpiu išlaidos viršija pajamas, mokestis papras?iausiai yra nulinis.

51. Tiesa, kad teis? ? PVM atskait? yra pagrindinio principo, pagal kur? PVM tur?t? b?ti visiškai neutralaus pob?džio visos ?kio subjekto apmokestinamos ekonomin?s veiklos atžvilgiu, išraiška ir tod?l yra esmin? PVM sistemos dalis.

52. Ta?iau tai, kad kitam mokes?iui netaikomas toks mechanizmas ir tod?l jis gali neb?ti toks pat neutralus fiskaliniu poži?riu, nedaro jokios ?takos klausimui, ar juo yra apmokestinama mokes?io mok?tojo prid?tin? vert?.

53. Šiuo klausimu galime nustatyti analogij? su Teisingumo Teismo pozicija sprendime *Dansk Denkavit*(22) ir bendrai daryti išvad?, jog toks mokestis nepraranda esmini? PVM požymi? vien d?l to, kad jo taikymo sritis yra platesn? ar tod?l, kad jis turi kit? papildom? požymį. Iš ties? svarbiau žinoti, kiek jis gali netur?ti nurodyt? esmini? požymi?.

54. Taigi PVM ir IRAP apmokestinama prekė ir paslauga pridėtinė vertė; šiai situacijai tokos neturi aplinkybės, kad, skirtingai nei PVM, IRAP yra „negrąžinamas“, kai išimtiniais atvejais vertė yra prarandama, o ne pridedama. Bet kokių atvejų iš pačios ekonominės veiklos pobūdžio matyti, kad tokie atvejai reti.

Apmokestinama kiekvienu gamybos ir paskirstymo proceso etapu

55. Nors Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad yra apmokestinama 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.

56. Įstatyminio dekreto 2 straipsnis nustato, kad IRAP taikymo kriterijus – tai „prastai vykdoma prekė 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.

57. Šiuo klausimu *Commissione Tributaria* nurodo, kad „IRAP apmokestinama kiekvienu gamybos ir paskirstymo proceso etapu, nes kiekvienas tokio subjekto, 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 užsiimančio apmokestinamojo veikla komerciniai sandoriai taip, kad tuo atveju, kai viena įmonė naudoja kitos įmonės tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis savo prekių tiekimui arba paslaugoms teikti, o pastarosiomis naudoja 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 prekė ir paslaugų kainai, neatsižvelgiant į atliktų operacijų skaičių

59. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pastebi, kad „vairiais ciklo etapais, nuo gamybos iki išleidimo vartoti, surenkamą IRAP sumą dydis atitinka IRAP tarifą, taikomą išleidžiant vartoti nustatytai prekė pardavimo ir paslaugų teikimo kainai. Taigi, nepaisant apmokestinimo dalimis, IRAP iš tiesų yra bendras mokestis, proporcingas prekė 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 sukuriamą pridėtinę vertę jo tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms, apmokestinimo pagrindas yra proporcingas šiai vertei.

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

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 nematau, 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 ilginiui kiekvieno ūkio subjekto pelnas bus pakoreguotas ir galiausiai šis mokestis 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 ūkio mokesčio, kuris nuolat išlieka proporcingas tiekimo kainai, rinkimui.

67. Šiuo klausimu *Corte Costituzionale* savo 2001 m. gegužės 10 d. Sprendime nurodė, kad „ekonominis 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, šis mokestis turėtų būti *įmanoma perkelti* vartotojams“(25), tačiau atitinkamuose nacionaliniuose teisės aktuose nebūtinai turi būti aiškiai nustatyta, jog šis mokestis galima perkelti arba kad toks perkėlimas turėtų atsispindėti sąskaitoje faktūroje arba atitinkamame dokumente.

69. Jei valstybė narį 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).

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.

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

Galimybė laikinai apriboti sprendimo poveikį

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.

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).

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 signaliojimo momento.

75. Tačiau išimtiniais atvejais, jei to reikalauja teisinio saugumo principas, Teisingumo Teismas gali riboti šalims galimybes remtis išaiškinimu, pateiktu tokiaame sprendime, ginant sžiningai praeityje nustatytus teisinius santykius. Prieš nuspręsdamas taikyti tokį apribojimą, Teisingumo Teismas patikrina, ar buvo vykdyti du pagrindiniai kriterijai, kalbant konkrečiai: ar atitinkami asmenys veikę sžiningai ir ar gresia rimtos pasekmės(29).

76. Dėl sžiningumo Teisingumo Teismas ypač atsižvelgė į Komisijos poziciją dėl valstybės narės teisės akto. Teisingumo Teismas yra pripažinęs, pavyzdžiui, kad valstybės narė gali remtis tuo, jog Komisija nepateikė ieškinio dėl jos sipareigojimų nevykdymo. Valstybės 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 išnagrinėjus pateiktus dokumentus, galiu Jus informuoti, kad dabartinėje situacijoje naujo mokesčio projektas neatrodo neatitinkantis teisės akto, taikomą pridurtinų vertų mokesčio srityje. Tačiau pasilieku teisę dokumentus išnagrinėti pakartotinai, atsižvelgdamas į ruošiamus priimti pakeitimus ir (arba) gyvendinimo 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 priversta 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 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 sprendimą, jog IRAP neatitinka Bendrijos teisės, poveikis. 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 šio klausimo, 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 lygiavertę administracinę skundą“.

83. Tačiau vėliau paaiškėjo, jog su šia byla susijusios regioninės valdžios įstaigos pakeitė savo mokesčių aktus taip, kad labai apribojo galimybes laimėti tokiam 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 vairių priimtų arba būsimų priemonių, laukiant Teisingumo Teismo sprendimo, poveikis ir labai rimto regioninio finansavimo nutraukimo pavojus – be jokios galimos ilgalaikės naudos visiems mokesčių mokėtojams, nes bet koks nutraukimas 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 neatitinkantį 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 tokie naujovių buvo taikytos ir anksčiau. Viena iš jų, pavyzdžiui, buvo 1976 m., kai sprendime *Defrenne*(32) Teisingumo Teismas apribojo EB sutarties straipsnio išaiškinimo poveikį atgaline data. Kitą naujovių buvo 1980 m., kai sprendime *Providence Agricole de la Champagne*(33) Teisingumo Teismas pagal analogiją pritaikė dabartinio EB 231 straipsnio antrąją pastraipę prejudiciniame sprendime, apribodamas savo sprendimo, skelbiantį 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 žodinį proceso dalį ir išklaustų kitus argumentus šiuo klausimu.

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 ūkistine 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.

1 – Originalo kalba: anglų.

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

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).

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. I-1157, 20 punktas) ir jame nurodytą teismo praktiką.

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.

10 – Sprendimas 256/2001.

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

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

13 – Žr. šios išvados 18 punktą.

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. rugs?jo 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. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Tulliasamies*, C?101/00, Rink. I?7487, 101 punktas; 6 išnašoje nurodyto sprendimo *GIL Insurance* 33 punktas.

15 – 1992 m. geguž?s 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.

17 – Žr. šios išvados 18 punkt?, sprendimo 6 ir 10.1 skyrius.

18 – Nurodytas 16 išnašoje.

19 – Žr. šios išvados 18 punkt?.

20 – Žr. Šeštosios direktyvos 28h straipsn?, pakei?iant? 22 straipsn? d?l asmen?, privalan?i? mok?ti mokest? pagal vidaus sistem?, prievoli?, ypa? šio straipsnio 4–6 dalis, kurios nustato duomeni? surinkim? ir mokes?io apskai?iavim? kiekvienam nustatytam mokestiniam laikotarpiui.

21 – Nurodytas 16 išnašoje.

22 – Žr. šios išvados 29 ir 39 punktus.

23 – Žr. šios išvados 16 punkt?.

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.

25 – 15 punktas, kitu šriftu išskirta autoriaus.

26 – Žr. šios išvados 10 punkt?.

27 – Žr. nauj? pavyzd?, 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks and Spencer*, C?62/00, Rink. I?6325, 30 punkt?.

28 – 7 išnašoje nurodyto sprendimo 55–60 punktai.

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

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.

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 t? pa?i? dien? 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.