

Downloaded via the EU tax law app / web

Asia C-475/03

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

vastaan

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

(Commissione tributaria provinciale di Cremonan esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 33 artiklan 1 kohta – Kielto kantaa muita liikevaihtoveron luonteisia kansallisia veroja – Liikevaihtoveron käsite – Italiassa tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettava vero

Julkisasiamies F. G. Jacobsin ratkaisuehdotus 17.3.2005

Julkisasiamies C. Stix-Hacklin ratkaisuehdotus 14.3.2006

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (suuri jaosto) 3.10.2006

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kielto kantaa muita liikevaihtoveron luonteisia kansallisia veroja

(Neuvoston direktiivin 77/388 33 artiklan 1 kohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 91/680, 33 artikla ei estä pitämästä voimassa veroa, jonka ominaispiirteet ovat Italiassa tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettavan veron ominaispiirteiden kaltaisia. Tällainen vero nimittäin poikkeaa arvonlisäverosta niin, ettei sitä voida luokitella veroksi, joka on direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen, koska sitä ei voida katsoa laskettavan suhteellisen osuutena luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen hinnasta ja koska sitä ei ole tarkoitettu välttämättä loppukuluttajalle arvonlisäverolle ominaisella tavalla.

(ks. 30, 35, 38 ja 39 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

3 päivänä lokakuuta 2006 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 33 artiklan 1 kohta – Kielto kantaa muita liikevaihtoveron luonteisia kansallisia veroja – Liikevaihtoveron käsite – Italiassa tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettava vero

Asiassa C-475/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Commissione tributaria provinciale di Cremona (Italia) on esittänyt 9.10.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.11.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

vastaan

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann ja J. Makarczyk sekä tuomarit N. Colneric (esittelevä tuomari), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász ja G. Arestis,

julkisasiamies: F. G. Jacobs, sittemmin C. Stix-Hackl,

kirjaajat: hallintovirkamies K. Sztranc, sittemmin apulaiskirjaaja H. von Holstein ja johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.11.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, edustajanaan avvocato R. Tieghi,
- Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamies Jacobsin 17.3.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

ottaen huomioon 21.10.2005 annetun määräyksen suullisen käsittelyn aloittamisesta uudelleen ja 14.12.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, edustajinaan avvocato R. Tieghi ja avvocato R. Esposito,
- Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,
- Belgian hallitus, asiamiehenään M. Wimmer,
- Tšekin hallitus, asiamiehenään T. Bo?ek,
- Tanskan hallitus, asiamiehenään J. Molde,
- Saksan hallitus, asiamiehinään R. Stotz ja U. Forsthoff,

- Espanjan hallitus, asiamiehenään N. Díaz Abad,
- Ranskan hallitus, asiamiehenään G. de Bergues,
- Irlanti, asiamiehinään J. O'Reilly, SC, ja P. McCann, BL,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään A. Müller ja R. Somssich,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään M. de Grave,
- Itävallan hallitus, asiamiehenään H. Dossi,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, A. Seiça Neves ja R. Lares,
- Suomen hallitus, asiamiehenään E. Bygglin,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään K. Norman ja A. Kruse,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään E. O'Neill, avustajinaan D. Anderson, QC, ja barrister T. Ward,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamies Stix-Hacklin 14.3.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), 33 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (jäljempänä Banca popolare) ja Agenzia Entrate Ufficio Cremona ja joka koskee tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettavaa veroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutus- ja peliveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja ja yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, jos nämä verot, tullit ja maksut eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muita, erityisesti voimassa oleviin valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkuvuudesta ja tarkastuksista annettuihin yhteisön säännöksiin sisältyviä yhteisön säännöksiä.”

4 Jo direktiivin 77/388 alkuperäiseen versioon sisältyi 33 artikla, joka oli pääosin identtinen tämän säännöksen kanssa.

Kansallinen lainsäädäntö

5 Tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettava vero (imposta regionale sulle attività produttiva, jäljempänä IRAP) otettiin käyttöön asetuksella (decreto legislativo) nro 446, joka annettiin 15.12.1997 (GURI, Supplemento ordinario nro 298, 23.12.1997; jäljempänä asetus).

6 Kyseisen asetuksen 1–4 §:n sanamuoto on seuraava:

”1 §. Veron käyttöönotto

1. Otetaan käyttöön alueellinen vero, jota suoritetaan alueilla (Regioni) tapahtuvasta tuotantotoiminnasta.

2. Vero on objektivero, eikä sitä voida vähentää tuloveroista.

2 §. Veron kohde

1. Veron kohteena on tavaroiden tuotantoa ja vaihdantaa tai palvelujen tarjoamista varten organisoidun itsenäisen yksikön tavanomainen toiminta. Yhtiöiden ja elinten, valtion elimet ja hallinto mukaan lukien, toiminta muodostaa joka tapauksessa veron kohteen.

3 §. Verovelvolliset

1. Velvollisia suorittamaan veroa ovat toimijat, jotka harjoittavat yhtä tai useampaa 2 §:ssä tarkoitettua toiminnasta. Velvollisia suorittamaan veroa ovat näin ollen

a) yhtiöt ja elimet, joita tarkoitetaan 22.12.1986 annetulla tasavallan presidentin asetuksella nro 917 hyväksytyssä konsolidoidun tuloverolain 87 §:n 1 momentin a ja b kohdassa

b) avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt tai niihin rinnastettavat yhtiöt – – sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat saman konsolidoidun lain 51 §:ssä tarkoitettua liiketoimintaa

c) luonnolliset henkilöt, siviiliyhtiöt ja niihin rinnastettavat yhteenliittymät – – jotka harjoittavat saman konsolidoidun lain 49 §:n 1 momentissa tarkoitettua pienyritys- tai ammattitoimintaa

d) maataloustuottajat, jotka saavat maataloustuloa – –

--

2. Veroa eivät suorita

a) yhteissijoitusrahastot – –

b) eläkerahastot – –

c) eurooppalaiset taloudelliset etuyhtymät (ELEY) – – .

4 §. Veron peruste

1. Veroa suoritetaan asianomaisella alueella harjoitetusta toiminnasta saadusta nettotuotantoarvosta.

-- ”

7 Asetuksen 5–12 §:ään sisältyvät mainitun nettotuotantoarvon määrittämisen kriteerit, jotka vaihtelevat IRAPin verotettavana tapahtumana olevan taloudellisen toiminnan mukaan.

8 Kyseisen asetuksen 5 §:ssä täsmennetään, että tämän saman asetuksen 3 §:n 1 momentin a ja b kohdassa tarkoitettujen toimijoiden, jotka eivät harjoita pankkien, muiden rahoitusalan yhteenliittymien tai yhtiöiden taikka vakuutusyriyten toimintaa, osalta veron peruste määritetään erotukseksi, joka saadaan vähentämällä niiden otsikoiden summasta, jotka voidaan luokitella osaksi siviililain 2425 §:n 1 momentin A kohdassa tarkoitettua tuotantoarvoa, niiden otsikoiden summa, jotka voidaan luokitella saman momentin B kohdassa tarkoitettuihin tuotantokuluihin – lukuun ottamatta tiettyjä näistä otsikoista, kuten henkilöstökulut.

9 Siviililain 2425 §:ssä, jonka otsikko on ”Tuloslaskelman sisältö”, säädetään seuraavaa:

”Tuloslaskelmaa laadittaessa noudatetaan seuraavaa kaavaa:

A) Tuotantoarvo:

- 1) myynnistä ja suorituksista saadut tuotot;
- 2) valmistusvaiheessa olevien tuotteiden, puolivalmiiden tuotteiden ja valmiiden tuotteiden varastojen vaihtelut;
- 3) tekeillä olevien tilaustöiden vaihtelut;
- 4) käyttöomaisuuden lisäykset sisäisten töiden johdosta;
- 5) muut tuotot ja tuotteet, tilikauden kirjanpidolliset osuudet erikseen mainittuina.

Kokonaismäärä.

B) Tuotantokulut:

- 6) raaka-aineet, tarvikkeet, kulutushyödykkeet ja tavarat;
- 7) palveluista aiheutuneet kulut;
- 8) kolmansille kuuluvan omaisuuden käytöstä aiheutuneet kulut;
- 9) henkilöstökulut:
 - a) palkat ja palkkiot;
 - b) sosiaaliturvamaksut;
 - c) irtisanomisen yhteydessä suoritettut etuudet;
 - d) vanhuuseläkkeet ja niihin rinnastettavat eläkkeet;
 - e) muut kulut;

- 10) poistot ja arvonalentamiset:
- a) aineettomasta käyttöomaisuudesta tehdyt poistot;
 - b) aineellisesta käyttöomaisuudesta tehdyt poistot;
 - c) käyttöomaisuuden muut arvonalentamiset;
 - d) vaihto-omaisuuteen sisältyvien saatavien ja rahoitusomaisuuden arvonalentamiset;
- 11) raaka-aineiden, tarvikkeiden, kulutushyödykkeiden ja tavaroiden varastojen vaihtelut;
- 12) riskeihin liittyneet varaukset;
- 13) muut varaukset;
- 14) liiketoiminnasta aiheutuneet sekalaiset kulut.

Kokonais määrä.

Tuotantoarvon ja tuotantokulujen välinen erotus (A - B).

-- ”

10 Asetuksen 14 §:n mukaan ”veroa suoritetaan verokausittain, ja kunkin verokauden osalta on itsenäinen verovelvollisuus. Verokausi määräytyy tuloverotusta varten vahvistettujen kriteerien perusteella”.

11 Mainitun asetuksen 16 §:n mukaan yleissääntönä on, että ”vero lasketaan soveltamalla nettotuotantoarvoon 4,25 prosentin verokantaa”. Tämä verokanta vaihtelee sen mukaan, mille alueelle yritys on sijoittautunut.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 Banca popolare valitti ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Agenzia Entrate Ufficio Cremonan päätöksestä, jossa tämä ei myöntänyt Banca popolarelle palautusta vuosina 1998 ja 1999 suoritetusta IRAPista.

13 Pääasian kantajan mukaan asetus ja kuudennen direktiivin 33 artikla ovat keskenään ristiriidassa.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää seuraavat huomautukset:

- ensinnäkin IRAP kannetaan yleisesti kaikista kaupallisista tuotantotoimista tai vaihdannasta, joiden kohteena ovat tavarat tai palvelut ja joita toteutetaan tähän tarkoitettuun toiminnan puitteissa, eli yritys-, pienyritys- tai ammattitoiminnassa
- toiseksi IRAP kohdistuu tuotantotoiminnan nettoarvoon ja tarkemmin nettoarvoon, jonka tuottaja lisää tuotteeseen, joten IRAP on arvonlisävero, vaikka se perustuu erilaiseen menettelyyn kuin arvonlisävero
- kolmanneksi IRAP kannetaan kussakin tuotanto- tai jakeluprosessin vaiheessa
- neljänneksi prosessin eri vaiheissa, alkaen tuotantovaiheesta ja päättyen kulutukseen

saattamiseen, kannettu IRAPin määrä vastaa verokantaa, jota sovelletaan tavaroiden ja palvelujen myyntihintaan, kun ne saatetaan kulutukseen.

15 Kyseinen tuomioistuin kuitenkin pohtii, koskevatko arvonlisäveron ja IRAPin väliset erot keskeisiä ominaispiirteitä, joiden mukaan määräytyy se, kuuluvatko nämä verot samaan verojen ryhmään vai eivät.

16 Näin ollen Commissione tributaria provinciale di Cremona on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kuudennen direktiivin – – 33 artiklaa – – tulkittava siten, että se estää IRAPin kaltaisen veron kantamisen nettotuotantoarvosta, joka on saatu tavaroiden tuotantoa ja vaihdantaa tai palvelujen tarjoamista varten organisoidun itsenäisen yksikön tavanomaisesta toiminnasta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksessään, estääkö kuudennen direktiivin 33 artikla pitämistä voimassa veron, jonka ominaispiirteet ovat pääasiassa kyseessä olevan veron ominaispiirteiden kaltaisia.

18 Kuudennen direktiivin 33 artiklaa tulkittaessa kyseistä säännöstä on tarkasteltava sen oikeudellisessa viitekehyksessä. Tässä tarkoituksessa on aluksi hyödyllistä muistuttaa, kuten yhdistetyissä asioissa C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, Pelzl ym., 8.6.1999 annetussa tuomiossa (Kok. 1999, s. I-3319, 13–20 kohta), yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteista.

19 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäinen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) johdanto-osan perustelukappaleista ilmenee, että liikevaihtoveroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisella on mahdollistettava sellaisten yhteismarkkinoiden perustaminen, joilla käydään vääristymätöntä kilpailua ja jotka ominaisuuksiltaan vastaavat sisämarkkinoita, poistamalla verotukselliset erot, jotka vääristävät kilpailua ja estävät kauppaa.

20 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto toteutettiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetulla toisella neuvoston direktiivillä 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempänä toinen direktiivi) sekä kuudennella direktiivillä.

21 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on ensimmäisen direktiivin 2 artiklan nojalla soveltaa tavaroihin ja palveluihin vähittäiskauppavaiheeseen saakka yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

22 Arvonlisävero kuitenkin kannetaan liiketoimesta vasta sen jälkeen, kun hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä on vähennetty; vähennysmekanismia on muutettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa siten, että verovelvolliset voivat vähentää siitä arvonlisäverosta, joka heidän on suoritettava, sen arvonlisäveron määrän, joka jo sisältyy tavaroiden ja palvelujen ostoihin, ja vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain arvonlisään ja tulee lopullisesti loppukuluttajan maksettavaksi.

23 Sen tavoitteen saavuttamiseksi, että samaa liiketoimintaa verotetaan yhdenvertaisin edellytyksin riippumatta siitä, missä jäsenvaltiossa liiketoimi suoritetaan, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän piti

toisen direktiivin johdanto-osan perustelukappaleiden mukaan korvata eri jäsenvaltioissa voimassa olleet liikevaihtoverot.

24 Tämän ajatusmallin mukaisesti kuudennen direktiivin 33 artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltio pitää voimassa tai ottaa käyttöön veroja, tulleja ja maksuja, jotka kohdistuvat tavaroiden luovutuksiin, palvelujen suorituksiin tai tuontiin, vain, jos ne eivät ole liikevaihtoverojen luonteisia.

25 Sen arvioimiseksi, onko vero, tulli tai maksu kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen, on erityisesti selvitettävä, vaarantaako se yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan rasittamalla tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistamalla liiketoimiin arvonlisäveron tavoin.

26 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että joka tapauksessa arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittavaksi on katsottava sellaiset verot, tullit ja maksut, jotka ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltaisia, vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin samanlaisia (asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992, Kok. 1992, s. I-2217, Kok. Ep. XII, s. I-43, 11 ja 14 kohta ja asia C-308/01, GIL Insurance ym., tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4777, 32 kohta).

27 Kuudennen direktiivin 33 artikla ei sitä vastoin estä pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön sellaista veroa, jolla ei ole jotain arvonlisäveron keskeisistä ominaispiirteistä (asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997, Kok. 1997, s. I-5053, 19 ja 20 kohta ja em. asia GIL Insurance ym., tuomion 34 kohta).

28 Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, mitä ovat arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet. Huolimatta joistakin asian muutoilua koskevista eroista yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että mainittuja ominaispiirteitä on neljä: arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena; vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa vähittäismyynti mukaan lukien; kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa (ks. mm. em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 21 kohta).

29 IRAPin kaltaisen veron ominaispiirteitä on verrattava arvonlisäveron ominaispiirteisiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteen, josta muistutettiin tämän tuomion 20–26 kohdassa, valossa, jottei päädytä tuloksiin, jotka ovat ristiriidassa kyseisen tavoitteen kanssa. Tässä yhteydessä on kiinnitettävä huomiota erityisesti vaatimukseen siitä, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuus taataan jatkuvasti.

30 Arvonlisäveron toisen keskeisen ominaispiirteen osalta on tässä tapauksessa todettava ensinnäkin, että arvonlisävero kannetaan myyntivaiheessa liiketoimikohtaisesti ja sen määrä on suhteellinen osuus luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen hinnasta, kun taas IRAP on päinvastoin yrityksen tuotannon nettoarvosta tietyllä ajanjaksolla suoritettava vero. IRAPin määräytymisperusteen nimittäin muodostaa tuloslaskelmasta ilmenevän ”tuotantoarvon” ja ”tuotantokulujen”, sellaisena kuin ne määritellään Italian lainsäädännössä, välinen ero. Määräytymisperusteeseen sisältyy sellaisia osatekijöitä kuin varastojen vaihtelut, poistot ja arvonalentamiset, jotka eivät ole suorassa yhteydessä tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin sellaisinaan. Näin ollen IRAPia ei voida katsoa laskettavan suhteellisena osuutena luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen hinnasta.

31 Tämän jälkeen on todettava arvonlisäveron neljännen keskeisen ominaispiirteen osalta, että eroavuudet menetelmässä, jonka mukaan jo suoritetun veron vähennys lasketaan, eivät saa aikaan sitä, että veroon ei sovelleta kuudennen direktiivin 33 artiklassa säädettyä kieltoa, jos tällaiset eroavuudet ovat pikemminkin teknisiä ja jos ne eivät estä sitä, että kyseinen vero toimii pääosin samalla tavalla kuin arvonlisävero. Sitä vastoin vero, joka rasittaa tuotantotoimintaa sillä tavalla, ettei ole varmaa, että se tulee arvonlisäveron kaltaisen kulutusveron tavoin lopullisesti loppukuluttajan maksettavaksi, voi jäädä kuudennen direktiivin 33 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.

32 Kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa säädetyn vähennysmekanismin johdosta arvonlisävero kohdistuu pelkästään loppukuluttajaan ja on täysin neutraali niihin verovelvollisiin nähden, jotka osallistuvat lopullista verotusvaihetta edeltävään tuotanto- ja jakeluprosessiin, riippumatta siitä, kuinka paljon liiketoimia tehdään (asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5339, 19, 22 ja 23 kohta ja asia C-427/98, komissio v. Saksa, tuomio 15.10.2002, Kok. 2002, s. I-8315, 29 kohta), kun taas tässä tapauksessa IRAPin osalta näin ei ole.

33 Verovelvollinen ei nimittäin yhtäältä voi määrittää täsmällisesti tavaroiden ja palvelujen hankintahintaan jo sisältyvän IRAPin määrää. Toisaalta vaikka verovelvollinen voisi sisällyttää myyntihintaansa verotaakan, joka muodostuu verovelvollisen omaan toimintaan liittyvästä maksettavasta verosta, vyöryttääkseen tämän verotaakan tuotanto- ja jakeluprosessin seuraavaan vaiheeseen, tästä seuraisi, että IRAPin määräytymisperuste sisältäisi sekä arvonlisän että itse veron niin, että IRAP laskettaisiin siten sellaisen rahamäärän perusteella, joka muodostuu myyntihinnasta, johon maksettava vero sisältyy ennakolta.

34 Vaikka voitaisiinkin olettaa, että se, joka on IRAPin osalta verovelvollinen ja joka myy tuotteitaan loppukuluttajille, ottaa hintojaan vahvistaessaan huomioon yleiskuluihinsa sisältyvät verot, kaikilla verovelvollisilla ei joka tapauksessa ole mahdollisuutta vyöryttää verotaakkaa tällä tavoin tai vyöryttää sitä kokonaisuudessaan (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 24 kohta).

35 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että IRAPia koskevan lainsäädännön mukaan kyseistä veroa ei ole tarkoitettu vyörytettäväksi loppukuluttajalle arvonlisäverolle ominaisella tavalla.

36 Yhteisöjen tuomioistuin on tosin todennut, että yhdenmukaistetun arvonlisäverojärjestelmän kanssa on ristiriidassa vero, joka kannetaan prosenttiosuutena yrityksen määrätyn ajanjakson aikana toteuttamien myyntien ja suorittamien palvelujen kokonaismäärästä vähennettynä määrällä, jonka kyseinen yritys on maksanut saman ajanjakson aikana ostamistaan tavaroista ja palveluista. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kyseessä ollut veronluonteinen maksu muistutti olennaisilta osiltaan arvonlisäveroa ja että eroista huolimatta se oli edelleen liikevaihtoveron luonteinen (ks. vastaavasti em. asia Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomion 14 kohta).

37 IRAP kuitenkin poikkeaa tältä osin verosta, josta mainitussa tuomiossa oli kyse, koska kyseinen vero oli tarkoitettu vyörytettäväksi loppukuluttajalle, kuten kyseisen tuomion 3 kohdassa on todettu. Kyseinen vero kannettiin saman määräytymisperusteen mukaan kuin arvonlisävero, ja se kannettiin arvonlisäveron ohella.

38 Edellä esitetystä seuraa, että vero, jolla on IRAPin ominaispiirteet, poikkeaa arvonlisäverosta niin, ettei sitä voida luokitella veroksi, joka on kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen.

39 Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 33 artiklaa on tulkittava siten, että se ei estä pitämistä voimassa veroa, jonka ominaispiirteet ovat pääasiassa

kyseessä olevan veron ominaispiirteiden kaltaisia.

Oikeudenkäyntikulut

40 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, 33 artiklaa on tulkittava siten, että se ei estä pitämästä voimassa veroa, jonka ominaispiirteet ovat pääasiassa kyseessä olevan veron ominaispiirteiden kaltaisia.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: italia.