

Downloaded via the EU tax law app / web

Byla C-475/03

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

prieš

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

(Commissione tributaria provinciale di Cremona prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 33 straipsnio 1 dalis – Draudimas rinkti kitus nacionalinius apyvartos mokesčius – „Apyvartos mokesčio“ sąvoka – Italijos regioninis gamybinės veiklos mokestis“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Draudimas rinkti kitus apyvartos mokesčius priskirtinus nacionalinius mokesčius

(Tarybos direktyvos 77/388 33 straipsnio 1 dalis)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 91/680, 33 straipsnis nesudaro kliūčių tam, kad toliau būtų taikomas mokestis, turintis Italijos regioninio gamybinės veiklos mokesčio požymį. Iš tikrųjų toks mokestis skiriasi nuo pridėtinės vertės mokesčio tiek, kad jo negalima laikyti apyvartos mokesčiu Direktyvos 33 straipsnio 1 dalies prasme, nes jis nėra proporcingas patiekti prekias ir suteikti paslaugas kainai ir jo mokėjimo našta netenka galutiniam vartotojui, o tai yra būdinga pridėtinės vertės mokesčiui.

(žr. 30, 35, 38, 39 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. spalio 3 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 33 straipsnio 1 dalis – Draudimas rinkti kitus nacionalinius apyvartos mokesčius – „Apyvartos mokesčio“ sąvoka – Italijos regioninis gamybinės veiklos mokestis“

Byloje C-475/03

d?l *Commissione tributaria provinciale di Cremona* (Italija) 2003 m. spalio 9 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2003 m. lapkri?io 17 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

prieš

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kur? sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegij? pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, teis?jai N. Colneric (praneš?ja), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász ir G. Arestis,

generalinis advokatas F. G. Jacobs, v?liau generalin? advokat? Christine Stix?Hackl,

pos?džio sekretor? K. Sztranc, administrator?, v?liau – H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas, ir L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2004 m. lapkri?io 16 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl*, atstovaujamo advokato R. Tieghi,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir D. Triantafyllou,

susipažin?s su 2005 m. kovo 17 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato F. G. Jacobs išvada,

atsižvelg?s ? 2005 m. spalio 21 d. priimt? nutart? d?l žodin?s proceso dalies atnaujinimo ir ?vykus 2005 m. gruodžio 14 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl*, atstovaujamo advokat? R. Tieghi ir R. Esposito,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Belgijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Wimmer,
- ?ekijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Bo?ek,
- Danijos vyriausyb?s, atstovaujamos J. Molde,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos R. Stotz ir U. Forsthoff,
- Ispanijos vyriausyb?s, atstovaujamos N. Díaz Abad,

- Prancūzijos vyriausybė, atstovaujamos G. de Bergues,
- Airijos, atstovaujamos SC J. O'Reilly ir BL P. McCann,
- Vengrijos vyriausybė, atstovaujamos A. Müller ir R. Somssich,
- Nyderlandų vyriausybė, atstovaujamos M. de Grave,
- Austrijos vyriausybė, atstovaujamos H. Dossi,
- Portugalijos vyriausybė, atstovaujamos L. Inez Fernandez, A. Seiça Neves ir R. Lares,
- Suomijos vyriausybė, atstovaujamos E. Bygglin,
- Švedijos vyriausybė, atstovaujamos K. Norman ir A. Kruse,
- Jungtinės Karalystės vyriausybė, atstovaujamos E. O'Neill, padedamos QC D. Anderson ir *barrister* T. Ward,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2006 m. kovo 14 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės Christine Stix-Hackl išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, 1991, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 33 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Bancapopolare di Cremona Soc. coop. arl* (toliau – *Banca popolare*) ir *Agenzia Entrate Ufficio Cremona* dėl regioninio gamybinės veiklos mokesčio rinkimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalį:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, visų pirma, galiojančių Bendrijos nuostatų dėl bendrų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamų produktų laikymu, gabenimu ir kontrole, šios direktyvos nuostatos nekliudo valstybėms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir 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.“

4 Jau Direktyvos 77/388 33 straipsnio pirminė redakcija iš esmės buvo identiška minėtai nuostatai.

Nacionalinės teisės aktai

5 1997 m. gruodžio 15 d. Įstatyminis dekretas Nr. 446 (1997 m. gruodžio 23 d. GURI Nr. 298 paprastas priedas, toliau – Įstatyminis dekretas) įtvirtino regioninį gamybinės veiklos mokestį (*imposta regionale sulle attività produttiva*, toliau – IRAP).

6 Šio dekreto 1–4 straipsniuose nustatyta:

„1 straipsnis. Mokesčio nustatymas

1. Nustatomas regioninis gamybinės veiklos, vykdomos regiono teritorijose, mokestis.
2. Mokestis yra materialaus pobūdžio ir nėra atskaitomas apskaičiuojant pajamų mokestį.

2 straipsnis. Apmokestinimo šiuo mokesčiu sąlyga

1. Apmokestinimo šiuo mokesčiu sąlyga yra prastas savarankiškos prekės gamybos ar prekybos jomis, ar paslaugų teikimo veiklos vykdymas. Bendrovių ir ūkinių, įskaitant valstybines ūkines ir administracijas, vykdoma veikla taip pat yra apmokestinimo šiuo mokesčiu sąlyga.

3 straipsnis. Apmokestinamieji asmenys

1. Mokestis taikomas ūkio subjektams, vykdančioms vienos ar keleto 2 straipsnyje numatytų rūšių veiklų. Juo apmokestinami:

- a) bendrovės ir ūkinės, numatytos 1986 m. gruodžio 22 d. Respublikos Prezidento dekretu Nr. 917 patvirtinto Suvestinio pajamų mokesčio akto 87 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose;
- b) tikrosios, komandinės ir joms prilyginamos ūkinės bendrijos <...>, fiziniai asmenys, vykdančys šio suvestinio akto 51 straipsnyje numatytą ūkinę veiklą;
- c) fiziniai asmenys, paprastos bendrovės (*società semplice*) ir joms prilyginamos bendrovės <...>, vykdančys šio suvestinio akto 49 straipsnio 1 dalyje numatytą amatų ir profesinių veiklų;
- d) žemės ūkio produkcijos gamintojai, gaunantys pajamų iš žemės ūkio veiklos <...>

<...>

2. Mokesčiu neapmokestinami:

- a) bendri investicijų fondai <...>
- b) pensijų fondai <...>
- c) Europos ekonominių interesų grupės (EEIG) <...>

4 straipsnis. Apmokestinamoji vertė

1. Mokestis mokamas nuo regiono teritorijoje vykdomos gamybinės veiklos sukuriamos gryniosios produkto vertės.

<...>“

7 ?statyminio dekreto 5–12 straipsniuose ?tvirtinti šios „grynosios produkto vert?s“ nustatymo kriterijai, kurie priklauso nuo ?vairios ?kin?s veiklos, kuri? vykdan? kyla pareiga mok?ti IRAP.

8 Šio dekreto 5 straipsnyje nustatyta, kad 3 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatyt? ?kio subjekt?, nevykdan?i? bank?, kit? finansini? ?staig? ir bendrovi? bei draudimo ?moni? veiklos, atžvilgiu apmokestinam?j? vert? sudaro produkto vertei, numatyta? Civilinio kodekso 2425 straipsnio 1 dalies A punkte, priskirtin? straipsni? sumos ir produkto s?naudoms, numatytoms tos pa?ios dalies B punkte, priskirtin? straipsni?, išskyrus tam tikrus, pavyzdžiui, s?naudas pagal darbo sutart? dirban?iam personalui, sumos skirtumas.

9 Civilinio kodekso 2425 straipsnyje „Pelno (nuostoli?) ataskaitos turinys“ numatyta:

„Pelno (nuostoli?) ataskaita turi b?ti parengta remiantis šia strukt?ra:

A) Produkto vert?:

- 1) pajamos už pardavimus ir paslaugas;
- 2) nebaigt? gaminti produkt?, pusgamini? ir pagamint? produkt? atsarg? pakitimas;
- 3) pagal sutartis atliekam? nebaigt? darb? pasikeitimai;
- 4) pa?ios bendrov?s atliktas ilgalaikio turto padid?jimas;
- 5) kitos pajamos ir ?plaukos, atskirai nurodant ?mokas veiklai.

Iš viso.

B) Produkto s?naudos:

- 6) pirmini?, antrini? žaliav?, komplektavimo gamini? ir preki? s?naudos;
- 7) paslaug? s?naudos;
- 8) naudojimosi tre?i?j? asmen? turtu s?naudos;
- 9) personalo s?naudos:
 - a) darbo užmokestis;
 - b) socialinio draudimo ?mokos;
 - c) išeitin?s kompensacijos;
 - d) senatv?s ir joms prilyginamos pensijos;
 - e) kitos s?naudos;
- 10) amortizacija ir nusid?v?jimas:
 - a) ilgalaikio nematerialaus turto amortizacija;

- b) ilgalaikio materialaus turto amortizacija;
- c) kitas ilgalaikio turto nusidėvėjimas;
- d) skolų, priskirtų trumpalaikiam turtui, ir grynąjį iššų nurašymas;
- 11) pirminių, antrinių žaliavų, komplektavimo gaminių ir prekių pakitimas;
- 12) atidėjimai dėl rizikos;
- 13) kiti atidėjimai;
- 14) kitos veiklos sėnaudos.

Iš viso.

Produkto vertės ir sėnaudų skirtumas (A–B).

<...>

10 Pagal štatyminio dekreto 14 straipsnų „mokestis mokamas apmokestinimo laikotarpiams, kurių kiekvienas atitinka atskira mokestinų prievolių. Apmokestinimo laikotarpis nustatomas remiantis pajamų mokesčiams nustatytais kriterijais“.

11 Remiantis štatyminio dekreto 16 straipsniu paprastai „mokestis apskaičiuojamas grynąjį produkto vertę dauginant iš 4,25 %“. Šis dydis gali kisti atsižvelgiant š regionų, kuriame šmonų yra šteigta.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 *Banca popolare* prašymų priimti prejudicinų sprendimų pateikusiame teisme apskundę *Agenzia Entrate Ufficio Cremona* sprendimą, kuriuo pastaroji atsisakė ieškovei grąžinti 1998 ir 1999 m. sumokėtą IRAP.

13 Ieškovo pagrindinėje byloje nuomone, štatyminis dekretas prieštarauja Šeštosios direktyvos 33 straipsniui.

14 Prašymų priimti prejudicinų sprendimų pateiktas teismas nurodo, kad:

- pirma, IRAP bendrai taikomas visiems komerciniams gamybos ar prekybos sandoriams, kurių objektas yra prekės ir paslaugos, sudarytiems vykdant šprastinų veiklų, kuria siekiama šio tikslo, t. y. šmonių škinų veiklų ar amatų ir profesinų veiklų;
- antra, IRAP, nors ir pagręstas kitu nei pridętinųs vertęs mokesčio (toliau –PVM) metodu, yra taikomas gamybinųs veiklos sukuriama produkto grynajai vertei, kalbant konkrečiau – grynajai „pridętinei“ vertei, kurių gamintojas suteikę produktui, t. y. IRAP tampa PVM;
- trečia, IRAP renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu;
- ketvirta, švairiais ciklo etapais, nuo gamybos iki išleidimo vartoti, surenkamų IRAP sumų dydis atitinka IRAP tarifų, taikomų išleidžiant vartoti nustatyti prekių pardavimo ir paslaugų teikimo kainai.

15 Tačiau šis teismas nori sužinoti, ar PVM ir IRAP skirtumai yra susiję su esminiais požymiais,

lemian?iais vieno ar kito mokes?io priskyrim? tai pa?iai mokes?i? kategorijai.

16 Tokiomis aplinkyb?mis *Commissione tributaria provinciale di Cremona* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Šeštosios direktyvos <...> 33 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? IRAP yra draudžiama apmokestinti produkto, sukuriama vykdant ?prast? savarankišk? prekį? gamybos ar prekybos jomis, ar paslaug? teikimo veikl?, gryn?j? vert??“

D?I prejudicinio klausimo

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 33 straipsnis draudžia toliau taikyti mokest?, turint? pagrindin?je byloje nagrin?jamo mokes?io požymius.

18 Tam, kad b?t? galima išaiškinti Šeštosios direktyvos 33 straipsn?, b?tina j? nagrin?ti atsižvelgiant ? reglamentavimo kontekst?. Tod?l naudinga, remiantis 1999 m. birželio 8 d. Sprendimu *Pelzl ir kt.* (C?338/97, C?344/97 ir C?390/97, Rink. p. I?3319, 13–20 punktai), pirmiausia priminti bendros PVM sistemos ?diegimo tikslus.

19 Iš 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?I valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301, toliau – Pirmoji direktyva) konstatuojam?j? dali? išplaukia, kad teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, derinimas prisideda prie bendros rinkos, kurioje vykt? neiškreipta konkurencija ir kurios savyb?s b?t? panašios ? vidaus rinkos savybes, ?k?rimo, panaikinant fiskalini? rinkliav? skirtumus, galin?ius iškreipti konkurencij? ir sudaryti kli??i? prekybai.

20 Bendr? PVM sistem? ?tvirtino 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB d?I valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo – Bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos strukt?ra ir ?gyvendinimo tvarka (OL 71, 1967, p. 1303, toliau – Antroji direktyva) ir Šeštoji direktyva.

21 Remiantis Pirmosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalimi, pagal bendros PVM sistemos princip? iki mažmenin?s prekybos etapo prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokes?iu, kuris yra tiksliai proporcingas prekį? bei paslaug? kainai, nepriklausomai nuo operacij? skai?iaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriuo skai?iuojamas mokestis.

22 Vis d?lto vykdant kiekvien? operacij? PVM turi b?ti mokamas tik atskai?ius PVM sum?, kuri tiesiogiai buvo sumok?ta nuo ?vairi? kainos sudedam?j? dali? sum?. Atskaitos tvark? reglamentuoja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis? iš PVM, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti PVM sumas, sumok?tas už prekes ir paslaugas, ir kad kiekvienu etapu mokestis mokamas tik nuo prid?tin?s vert?s ir galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui.

23 Tam, kad tos pa?ios operacijos apmokestinimo s?lygos b?t? vienodos, nesvarbu, kurioje valstyb?je nar?je ši operacija buvo atlikta, bendra PVM sistema, remiantis Antrosios direktyvos konstatuojamosiomis dalimis, turi pakeisti skirtingose valstyb?se nar?se galiojan?ius apyvartos mokes?ius.

24 Pagal pagr?st? tomis pa?iomis prielaidomis Šeštosios direktyvos 33 straipsn? valstybei narei leidžiama toliau taikyti ar nustatyti tik tuos mokes?ius, rinkliavas ir mok?jimus prekį? tiekimui, paslaug? teikimui ar importui, kurie n?ra apyvartos mokes?iai.

25 Tam, kad b?t? nustatyta, ar mokestis, rinkliava ar mok?jimas yra apyvartos mokestis

Šeštosios direktyvos 33 straipsnio prasme, reikia ?vertinti, ar jis gal?t? neigiamai paveikti bendros PVM sistemos funkcionavim?, nes juo prekiz ir paslaugz judzjimas ir komerciniai sandoriai b?t? apmokestinami panašiai kaip yra apmokestinami PVM.

26 Teisingumo Teismas šiuo klausimu pažymzjo, kad bet kuriuo atveju mokesziai, rinkliavos ir mokzjimai, turintys esminius PVM požymius, apsunkena prekiz ir paslaugz judzjimz panašiai kaip ir PVM, net jeigu šie mokesziai n?ra visiškai jam tapat?s (1992 m. kovo 31 d. Sprendimo *Dansk Denkvavit ir Poulsen Trading*, C?200/90, Rink. p. I?2217, 11 ir 14 punktai ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C?308/01, Rink. p. I?4777, 32 punktas).

27 Kita vertus, Šeštosios direktyvos 33 straipsnis nedraudžia toliau taikyti ar nustatyti mokeszio, kuris neturi vieno iš esmini? PVM požymi? (1997 m. rugszjo 17 d. Sprendimo *Solisnor-Estaleiros Navais*, C?130/96, Rink. p. I?5053, 19 ir 20 punktai ir min?to sprendimo *GIL Insurance ir kt.* 34 punktas).

28 Teisingumo Teismas nurod? esminius PVM požymius. Nepaisant kai kuri? redakcinio pobzdžio skirtum?, iš jo praktikos matyti, kad yra keturi esminiai požymiai: mokestis yra bendrai taikomas operacijoms, kuri? objektas yra prekzs ar paslaugos; jo dydis apskai?iuojamas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokztai sumai; mokestis yra renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu, ?skaitant mažmenin?s prekybos etapz, neatsižvelgiant ? pirmiau atliktz operacijz skai?i?; iš mokeszio, kurz apmokestinamasis asmuo turi sumokzti, yra atskaitomos pirmesniais proceso etapais sumokztos sumos, t. y. konkreziu etapu mokestis mokamas tik nuo šiuo etapu atsiradusios pridztin?s vertzs, ir kad galiausiai jo mokzjimo našta tenka galutiniam vartotojui (žr., pavyzdžiui, min?to sprendimo *Pelzl ir kt.* 21 punkt?).

29 Siekiant išvengti bendros PVM sistemos tikslams, nurodytiems šio sprendimo 20–26 punktuose, prieštarujanzi? rezultat?, IRAP ir PVM požymiai turi b?ti lyginami atsižvelgiant ? š? tiksl?. Todzl ypating? d?mes? reikia atkreipti ? pareigz bet kuriuo momentu užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumz.

30 Šioje byloje kalbant apie antr? esmin? PVM požymz, pirmiausia pažymztina, kad PVM yra renkamas vykdant kiekvien? operacijz prekybos etapu ir jo dydis yra proporcingas patiektz prekiz ir suteiktz paslaugz kainai, priešingai, IRAP yra mokestis, kuris yra mokamas nuo ?monzs atitinkamu laikotarpiu sukuriama produkto grynosios vertzs. Jo apmokestinamoji vertz iš esmzs yra lygi pelno (nuostoli?) ataskaitoje numatytam „produkto vertzs“ ir „produkto s?naudz“, kaip šios s?vokos yra apibrzžtos Italijos teiszs aktuose, skirtumui. Ji apima atsargz pakitimz, amortizacijz ir nusidzv?jimz, tiesiogiai nesusijusius su prekiz tiekimu ir paslaugz teikimu. Tokiomis aplinkybmis IRAP n?ra proporcingas patiektz prekiz ir suteiktz paslaugz kainai.

31 Kalbant apie ketvirtzj? esmin? PVM požymz, b?tina priminti, kad jau sumokzto mokeszio atskaitos skai?iavimo metodo skirtumz buvimas nereiskia, kad mokestis nepatenka ? Šeštosios direktyvos 33 straipsnyje ?tvirtinto draudimo taikymo sritz, jeigu šie skirtumai yra daugiau techninio pobzdžio ir nesudaro kli?zi? tam, kad šis mokestis iš esmzs b?t? taikomas taip pat kaip PVM. Priešingai, mokestis, kuriuo apmokestinama gamybin? veikla, taip, kad n?ra tikra, jog jis yra vartojimo mokestis, kaip antai PVM, kurio mokzjimo našta galiausiai tenka galutiniam vartotojui, gali nepatekti ? Šeštosios direktyvos 33 straipsnio taikymo sritz.

32 Šioje byloje remiantis Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniuose numatyta mokeszio atskaitos tvarka, PVM našta tenka tik galutiniam vartotojui, ir jis yra visiškai neutralus apmokestinamzj? asmenz, dalyvaujanzi? gamybos ir paskirstymo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, atžvilgiu, neatsižvelgiant ? operacijz skai?i? (1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C?317/94, Rink. p. I?5339, 19, 22 ir 23 punktai ir 2002 m. spalio 15 d.

Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-427/98, Rink. p. I-8315, 29 punktą), tačiau to paties negalima pasakyti apie IRAP.

33 Iš tikrųjų, pirma, apmokestinamasis asmuo negali tiksliai nustatyti IRAP, jau traukto prekės ir paslaugų pirkimo kainų, dydžio. Antra, jeigu apmokestinamasis asmuo, norėdamas perkelti mokesčio, kurį jis turi sumokėti dėl savo veiklos, mokėjimo kitą paskirstymo ar vartojimo proceso etapą, galėtų traukti jį savo pardavimo kainą, IRAP apmokestinamąjį vertę sudarytų ne tik pridėtiną vertę, bet ir pats mokeskis, nes IRAP būtų skaičiuojamas nuo sumos, nustatytos, atsižvelgiant į pirkimo kainą, kuri iš anksto būtų trauktas mokėtinas mokeskis.

34 Bet kuriuo atveju, net jeigu būtų daroma prielaida, kad IRAP apmokestinamas asmuo, parduodantis prekes ar teikiantis paslaugas galutiniam vartotojui, nustatydamas savo kainą, atsižvelgs į mokesčio, traukto bendras naudą, dydį, visi apmokestinamieji asmenys neturės galimybės tokiu pat būdu ar visiškai perkelti mokesčio mokėjimo našta (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Pelzler* kt. 24 punktą).

35 Iš visų pirmiau pateiktų argumentų matyti, kad pagal IRAP reglamentuojančius teises aktus šio mokesčio mokėjimo našta netenka galutiniam vartotojui, o tai yra būdinga PVM.

36 Pažymėtina, kad Teisingumo Teismas pripažino prieštaraujančiu suderintai PVM sistemai mokesčių, mokėtinų procentais nuo bendros mėnesio atitinkamu laikotarpiu parduotų prekių ir suteiktų paslaugų sumos, iš jos atskaičius šios mėnesio šiuo laikotarpiu atlikto prekių ir paslaugų pirkimo sumą. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nagrinėjamos fiskalinės mokesčio esminiai požymiai buvo panašūs į PVM ir kad, nepaisant esamų skirtumų, ji išsaugojo apyvartos mokesčio pobūdį (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Dansk Denkavit* ir *Poulsen Trading* 14 punktą).

37 Tačiau IRAP šiuo požiūriu skiriasi nuo minėto sprendime nagrinėjamo mokesčio, nes pastarojo mokėjimo našta tekdavo galutiniam vartotojui, kaip buvo nurodyta minėto sprendimo 3 punkte. Šio mokesčio apmokestinamoji vertė buvo tapati PVM apmokestinamajai vertei, ir jis buvo atgaunamas kartu su PVM.

38 Iš pirmiau išdėstytų argumentų matyti, kad mokeskis, turintis IRAP požymius, skiriasi nuo PVM tiek, kad jo negalima laikyti apyvartos mokesčiu Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalies prasme.

39 Tokiomis aplinkybėmis į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, jog Šeštosios direktyvos 33 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis nedraudžia toliau taikyti mokesčio, turinio pagrindiniame byloje nagrinėjamo mokesčio požymius.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurių patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, 33 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis nedraudžia toliau taikyti mokesčio, turinio pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčio požymius.

Parašai.

* Proceso kalba: italų.