

Kohtuasi C-475/03

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

versus

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Commissione tributaria provinciale di Cremona)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 33 lõige 1 – Keeld koguda muid siseriiklikke makse, mis on käsitatavad käibemaksuna – Mõiste „käibemaks” – Itaalia kohalik tootmistegevuse maks

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Keeld koguda muid siseriiklikke makse, mis on käsitatavad kumuleeruvate käibemaksuna

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 33 lõige 1)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud direktiiviga 91/680, artikkel 33 ei takista sellise maksu säilitamist, millel on Itaalia kohaliku tootmistegevuse maksu tunnused. Selline maks erineb käibemaksust sel moel, et seda ei saa käsitada kumuleeruva käibemaksuna kuuenda direktiivi artikli 33 lõike 1 tähenduses, kuna seda ei saa pidada proportsionaalseks tarnitud kaupade ja osutatud teenuste hinnaga, ning kuna seda ei koguta selleks, et seda käibemaksule omaselt lõpptarbijale üle kanda.

(vt punktid 30, 35, 38, 39 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

3. oktoober 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 33 lõige 1 – Keeld koguda muid siseriiklikke makse, mis on käsitatavad käibemaksuna – Mõiste „käibemaks” – Itaalia kohalik tootmistegevuse maks

Kohtuasjas C-475/03,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Commissione tributaria provinciale di Cremona (Itaalia) 9. oktoobri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. novembril 2003, menetluses

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

versus

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, kohtunikud N. Colneric (ettekandja), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász ja G. Arestis,

kohtujurist: F. G. Jacobs, hiljem C. Stix-Hackl,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc, hiljem kohtusekretäri abi H. Von Holstein ja vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. novembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, esindaja: advokaat R. Tieghi,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja D. Triantafyllou,

olles 17. märtsi 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujurist F. G. Jacobs'i ettepaneku,

arvestades 21. oktoobri 2005. aasta määrust suulise menetluse uuendamise kohta ja 14. detsembri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, esindajad: advokaadid R. Tieghi ja R. Esposito,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Belgia valitsus, esindaja: M. Wimmer,
- Tšehhi valitsus, esindaja: T. Božek,
- Taani valitsus, esindaja: J. Molde,
- Saksamaa valitsus, esindajad: R. Stotz ja U. Forsthoff,
- Hispaania valitsus, esindaja: N. Díaz Abad,
- Prantsuse valitsus, esindaja: G. De Bergues,
- Iirimaa, esindajad: J. O'Reilly, SC, ja P. McCann, BL,
- Ungari valitsus, esindajad: A. Müller ja R. Somssich,

- Hollandi valitsus, esindaja: M. de Grave,
- Austria valitsus, esindaja: H. Dossi,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandez, A. Seiça Neves ja R. Lares,
- Soome valitsus, esindaja: E. Bygglin,
- Rootsi valitsus, esindajad: K. Norman ja A. Kruse,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: E. O'Neill, keda abistas D. Anderson, QC, ja *barrister* T. Ward,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja D. Triantafyllou,

olles 14. märtsi 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujurist C. Stix-Hackl'i ettepaneku, on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 33 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl'i (edaspidi „Banca popolare“) ja Agenzia Entrate Ufficio Cremona vahelise kohtuvaidluse raames, mis puudutab kohaliku maksu kogumist tootmistegevuselt.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 33 lõikes 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, eelkõige nende kehtivate ühenduse õigusnormide sätete kohaldamist, mis käsitlevad aktsiisiga maksustatavate toodete valdamise, liikumise ning järelevalve üldist korraldust, ei takista käesolev direktiiv liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, maksumärke ja üldiselt mis tahes makse, tollimakse ja lõive, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, tollimaksud ja lõivud ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

4 Juba direktiivi 77/388 esialgne versioon sisaldas artiklit 33, mis oli käesoleva sättega sisuliselt identne.

Siseriiklikud õigusnormid

5 Kohalik tootmistegevuse maks (*imposta regionale sulle attività produttiva*, edaspidi „IRAP”) kehtestati 15. detsembri 1997. aasta seadusandliku dekreediga nr 446 (*Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana*, edaspidi „GURI”, nr 298 regulaarne lisa, 23.12.1997; edaspidi „seadusandlik dekreet”).

6 Nimetatud dekreeidi artiklid 1–4 on sõnastatud järgmiselt:

„Artikkel 1. Maksu kehtestamine

1. Kohaliku tootmistegevuse maksuga maksustatakse tootmistegevus, mida teostatakse maakondade territooriumil.

2. Maksul on tegelik iseloom ja seda ei või tulumaksu silmas pidades maha arvata.

Artikkel 2. Maksu kohaldamise tingimus

1. Maksu kohaldamise tingimuseks on kaupade tootmiseks või müümiseks või teenuste osutamiseks korraldatud tavapärase iseseisva tegevuse teostamine. Tegevus, mida teostavad äriühingud ja asutused, nende hulgas riigiorganid ja asutused, on igal juhul maksu kohaldamise eeldus.

Artikkel 3. Maksukohustuslased

1. Maksukohustuslased on ettevõtjad, kes teostavad ühte või mitut artiklis 2 nimetatud tegevust. Seega on maksukohustuslased:

a) tulumaksuseaduse konsolideeritud redaktsiooni, mis on kinnitatud Vabariigi Presidendi 22. detsembri 1986. aasta dekreediga nr 917, artikli 87 lõike 1 punktides a ja b sätestatud äriühingud ja asutused;

b) täis- ja usaldusühingud ja nendega ühinenud äriühingud [...] ning samuti füüsilised isikud, kes tegelevad nimetatud konsolideeritud õigusakti artiklis 51 loetletud majandustegevustega;

c) füüsilised isikud, ühingud ja nendega ühinenud ühingud, kes tegelevad nimetatud konsolideeritud õigusakti artikli 49 lõikes 1 loetletud kunstide ja kutsetegevusega;

d) põllumajandustulu saavad põllumajandustootjad [...]

[...]

2. Maksukohustuslased ei ole:

a) ühisinvesteeringufondid [...]

b) pensionifondid [...]

c) Euroopa Majandushuviühingud (EMHÜ) [...]

Artikkel 4. Maksubaas

1. Maksu kohaldatakse maakonna territooriumil teostatud tegevusest tulenevale netotoodangu väärtusele.

[...]"

7 Seadusandliku dekreeedi artiklid 5–12 sisaldavad nimetatud „netotoodangu väärtuse” kindlaksmääramise kriteeriume, mis varieeruvad vastavalt erinevatele majandustegevustele, millega tegelemine tingib IRAP-i kohaldamise.

8 Seadusandliku dekreeedi artikkel 5 täpsustab, et dekreeedi artikli 3 lõike 1 punktides a ja b sätestatud ettevõtjate, kes ei tegutse panga, muu finantseerimisasutuse ja ühingu ega kindlustusettevõtjana, maksubaas määratakse kindlaks tsiviilkoodeksi artikli 2425 lõike 1 punktis A sätestatud toodangu väärtuse hulka kuuluvate alajaotiste summa ja sama artikli lõike 1 punktis B sätestatud tootmiskulude hulka kuuluvate alajaotiste summa, välja arvatud muu hulgas personali palgakulud, vahe alusel.

9 Tsiviilkoodeksi artiklis 2425 pealkirjaga „Kasumiaruande sisu” on sätestatud:

„Kasumiaruanne koostatakse vastavalt järgmisele skeemile:

A) Toodangu väärtus:

- 1) Müügi- ja teenustetulu;
- 2) Valmistamisel oleva, lõpetamata ja valmistoodangu varude jäägi muutus;
- 3) Lõpetamata tellimustööde muutus;
- 4) Põhivara suurenemine ettevõtja omatarbeks;
- 5) Muud tulud ja kaubad koos eraldi viitega sissemaksetele tegevusaruandes.

Kokku.

B) Tootmiskulud:

- 6) Toor-, abi- ja tarbematerjalid ning kaubad;
- 7) Teenuste kulud;
- 8) Kolmandate isikute vara kasutamise kulud;
- 9) Tööjõukulud:
 - a) palgakulu;
 - b) sotsiaalmaksud;
 - c) lepingu lõpetamise hüvitised;
 - d) pensionikulu;
 - e) muud kulud;
- 10) Kulum ja väärtuse langus:
 - a) immateriaalse põhivara kulum;

- b) materiaalse põhivara kulum;
- c) põhivara muu väärtuse langus;
- d) käibevaras sisalduvate võlakohustuste väärtuse langus ja likviidusvõime;
- 11) Toor-, abi- ja tarbematerjalide ning kaupade varude jäägi muutus;
- 12) Riskireservid
- 13) Muud reservid;
- 14) Muud ärikulud.

Kokku.

Toodangu väärtuse ja tootmiskulude vahe (A-B).

[...]"

10 Seadusandliku dekreeedi artiklis 14 on sätestatud, et „maksu makstakse maksustamisperioodide kaupa selliselt, et igale maksustamisperioodile vastab iseseisev maksukohustus. Maksustamisperiood määratakse kindlaks vastavalt kriteeriumidele, mis on kehtestatud tulumaksu puhul”.

11 Seadusandliku dekreeedi artiklist 16 tuleneb üldreegel, mille kohaselt „arvutatakse maks, kohaldades netotoodangu väärtusele määra 4,25%”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Banca popolare vaidlustas eelotsusetaotluse esitanud kohtus Agenzia Entrate Ufficio Cremona otsuse, millega viimane keeldus Banca popolarele tagastamast 1998. ja 1999. aastal makstud IRAP-it.

13 Põhikohtuasja hageja leiab, et seadusandliku dekreeedi ja kuuenda direktiivi artikli 33 vahel esineb vastuolu.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob välja järgmised asjaolud:

- esiteks, IRAP-it kohaldatakse üldisel moel kõikide kaubanduslike tootmis-või müügitehingute suhtes, mille esemeks on kaubad ja teenused, mida realiseeritakse selleks mõeldud tavapärasel majandustegevuses, st ettevõtja äritegevuses või kunstide ja kutsetegevusega tegelemise raames;
- teiseks, IRAP, olgugi et see põhineb teisel alusel kui käibemaks, puudutab tootmistegevusest tulenevat netoväärtust, täpsemalt tootja poolt „lisatud” netoväärtust, mistõttu on IRAP käibemaks;
- kolmandaks, IRAP-iga maksustatakse igas tootmis- või turustusetapis;
- neljandaks, IRAP-i alusel erinevates tsükli etappides alatest tootmisest kuni tarbimiseks ringlusse lubamiseni kogutud maksu summa on võrdne IRAP-i määraga, mida kohaldatakse kaupade ja teenuste müügihinna suhtes tarbimiseks ringlusse lubamisel.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb samas, kas käibemaksu ja IRAP-i vahelised erinevused kuuluvad peamiste tunnuste hulka, mis määravad kindlaks ühe või teise maksu kuulumise või mittekuulumise samasse maksu liiki.

16 Sellistel asjaoludel otsustas Commissione tributaria provinciale di Cremona menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi [...] artiklit 33 tuleb tõlgendada nii, et see keelab maksustada IRAP-iga netotoodangu väärtuse, mis tuleneb kaupade tootmiseks või müümiseks või teenuste osutamiseks korraldatud tavapärasest iseseisvast tegevusest?”

Eelotsuse küsimus

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimuses teada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikkel 33 takistab sellise maksu säilitamist, millel on põhikohtuasjas kõne all oleva maksu tunnused.

18 Kuuenda direktiivi artikli 33 tõlgendamiseks tuleb see säte asetada selle õiguslikku konteksti. Seetõttu on sarnaselt 8. juuni 1999. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C?338/97, C?344/97 ja C?390/97: Pelzl jt (EKL 1999, lk I?3319, punktid 13–20) tarvilik kohe alguses meenutada eesmärke, mida ühise käibemaksusüsteemi kehtestamisega silmas peetakse.

19 Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3; edaspidi „esimene direktiiv”) põhjendustest tuleneb, et kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusnormide ühtlustamine peab võimaldama luua ühisturu, kus konkurentsi ei ole moonutatud ja mille tunnused sarnanevad siseturu omadega, kõrvaldades maksuõiguslikud erinevused, mis võivad moonutada konkurentsi ja takistada kaubandust.

20 Ühine käibemaksusüsteem loodi nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiiviga 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 1967, 71, lk 1303; edaspidi „teine direktiiv”) ja kuuenda direktiiviga.

21 Vastavalt esimese direktiivi artiklile 2 on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kuni jaemüügietaapi lõpuni kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

22 Samas on iga tehingu puhul käibemaks sissenõutav üksnes pärast selle käibemaksu mahaarvamist, mis otseselt koormas hinda moodustavate erinevate tegurite kulu; mahaarvamiste mehhanismi muudeti kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2 selliselt, et maksukohustuslasel on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis on tema poolt ostetud kaubalt või teenuselt juba tasutud, ja et igas etapis maksustatakse ainult lisandunud väärtust, mis jääb lõpuks lõpptarbija kanda.

23 Et saavutada sama tehingu maksustamise tingimuste võrdsuse eesmärki, sõltumata liikmesriigist, kus see tehing sooritatakse, pidi ühine käibemaksusüsteem teise direktiivi põhjenduste kohaselt asendama liikmesriikides kehtivad erinevad käibemaksud.

24 Nende ideede raames lubab kuuenda direktiivi artikkel 33 liikmesriigil säilitada või kehtestada kaupade tarnimisele, teenuste osutamisele või importimisele makse, tollimakse ja lõive üksnes siis, kui need ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena.

25 Selleks et hinnata, kas maks, tollimaks või lõiv on käsitatav kumuleeruva käibemaksuna kuuenda direktiivi artikli 33 tähenduses, tuleb eeskätt uurida, kas selle tagajärjel kahjustatakse ühist käibemaksusüsteemi, takistades kaupade ja teenuste liikumist ja koormates kaubandustehinguid nii, nagu seda teeb käibemaks.

26 Euroopa Kohus on selles osas täpsustanud, et igal juhul tuleb kaupade ja teenuste liikumist käibemaksuga võrreldaval määral takistavateks lugeda maksud, tollimaksud ja lõivud, millel on käibemaksu peamised tunnused, olgugi et need tunnused ei ole käibemaksu tunnustega alati igas suhtes identsed (31. märtsi 1992. aasta otsus kohtuasjas C-200/90: Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, EKL 1992, lk I-2217, punktid 11 ja 14 ning 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01: GIL Insurance jt, EKL 2004, lk I-4777, punkt 32).

27 Seevastu ei välista kuuenda direktiivi artikkel 33 sellise maksu säilitamist või kehtestamist, millel ei ole käibemaksu peamiseid tunnuseid (17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-130/96: Solisnor-Estaleiros Navais, EKL 1997, lk I-5053, punktid 19 ja 20 ning eespool viidatud kohtuotsus GIL Insurance jt, punkt 34).

28 Euroopa Kohus on täpsustanud, millised on käibemaksu peamised tunnused. Vaatamata teatud erinevustele sõnastuses, tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et nimetatud tunnuseid on neli: maksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille esemeks on kaubad või teenused; maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügi etapis, olenemata eelnenud tehingute arvust; eelnevates etappides makstud summade maksukohustuslase poolt mahaarvamine tasumisele kuuluvast maksust selliselt, et maksu kohaldatakse konkreetses etapis üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub kindlasti tarbijal (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Pelzl jt, punkt 21).

29 Selleks, et vältida vastuolulisi tulemusi ühise käibemaksusüsteemiga kavandatud eesmärgi suhtes, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 20–26, tuleb sellise maksu nagu IRAP tunnuseid käibemaksu tunnustega võrrelda just seda eesmärki silmas pidades. Selle raames tuleb erilist tähelepanu pöörata nõudele, et kogu aeg oleks tagatud ühise käibemaksusüsteemi neutraalsus.

30 Mis puudutab antud juhul käibemaksu teist peamist tunnust, siis tuleb alustuseks tõdeda, et sellal kui käibemaksu nõutakse turustamise etapis igalt tehingult eraldi ja kui selle summa on tarnitud kaupade ja osutatud teenuste hinnaga proportsionaalne, on IRAP vastupidiselt maks, mis põhineb ettevõtja netotoodangu väärtusel konkreetsel perioodil. Selle baas on võrdne kasumiaruandest tuleneva erinevusega ühelt poolt „toodangu väärtuse” ja teiselt poolt „tootmiskulude” vahel, vastavalt neile mõistetele Itaalia õigusnormides antud määratlustele. See hõlmab selliseid elemente nagu varude jäägi muutus, kulum ja väärtuse langus, mis ei oma otsest seost kaupade tarnimise ja teenuste osutamise kui sellistega. Sellistel tingimustel ei saa IRAP-it pidada proportsionaalseks tarnitud kaupade ja osutatud teenuste hinnaga.

31 Järgmiseks tuleb seoses käibemaksu neljanda peamise tunnusega märkida, et erinevused meetodites, mille alusel juba tasutud maksu mahaarvamist arvutatakse, ei vabasta maksu kuuenda direktiivi artiklis 33 sätestatud keelust, kui need erinevused on pigem tehnilist laadi ja kui need ei takista selle maksu toimimist sisuliselt käibemaksuna. Seevastu maks, mis koormab tootmistegevust selliselt, et ei ole kindel, kas selle – sarnaselt tarbimismaksuga nagu käibemaks –

kannab kindlalt lõpptarbija, võib jääda kuuenda direktiivi artikli 33 kohaldamisalast välja.

32 Antud juhul, sellal kui kuuenda direktiivi artiklites 17–20 sätestatud maksu maharvamise mehhanismi abil koormab käibemaks üksnes lõpptarbijat ja on igati neutraalne maksukohustuslaste suhtes, kes sekkuvad tootmis- ja turustusahelasse enne lõplikku maksustamisetappi, olenemata sooritatud tehingute arvust (24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs, EKL 1996, punktid 19, 22 ja 23 ning 15. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-427/98, EKL 2002, lk I-8315, punkt 29), ei ole see nii IRAP-i puhul.

33 Esiteks ei saa maksukohustuslane kaupade ja teenuste ostmise hinnas sisalduvat IRAP-i summat täpselt kindlaks määrata. Teiseks, kui maksukohustuslane selleks, et kanda oma enda tegevusega seonduv maksukoormus turustus- või tarbimisahela järgmisele etapile, võib lisada selle maksu oma müügihinnale, sisaldaks IRAP-i baas seejärel mitte üksnes lisandunud väärtust, vaid ka maksu ennast, mistõttu arvutatakse IRAP summa põhjal, mis on saadud müügihinnast, mis ennetavalt sisaldab tasumisele kuuluvat maksu.

34 Igal juhul, isegi kui eeldada, et IRAP-i maksukohustuslane, kes tegeleb müügiga lõpptarbijale, võtab hinna määramisel arvesse oma üldkulude hulka kuuluvat maksusummat, siis kõikidel maksukohustuslased ei ole sellist võimalust maksukoormust osaliselt või täielikult üle kanda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Pelzl jt, punkt 24).

35 Kõigist eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et vastavalt IRAP-it puudutavatele õigusnormidele ei nõuta seda maksu selleks, et seda käibemaksule omaselt lõpptarbijale üle kanda.

36 Euroopa Kohus on tõepoolest tuvastanud, et käibemaksu harmoneeritud süsteemiga on vastuolus maks, mida nõuti protsendina ettevõtja poolt konkreetsetel perioodil teostatud müügi ja osutatud teenuste kogusummast, millest oli maha arvatud nende kaupade ja teenuste summa, mida see ettevõtja sel perioodil ostis ja kasutas. Euroopa Kohus leidis, et kõnealune maks oli oma peamistes tunnustes võrreldav käibemaksuga ja et vaatamata erinevustele säilitas ta kumuleeruva käibemaksu iseloomu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, punkt 14).

37 Siiski erineb IRAP antud aspektis sellest maksust, mis oli nimetatud kohtuotsuse esemeks, kuna viidatud maks oli mõeldud lõpptarbijale ülekandmiseks, nagu tuleneb ka selle kohtuotsuse punktist 3. Seda maksu arvestati käibemaksuga identsel baasil ja seda koguti käibemaksuga paralleelselt.

38 Eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et IRAP-i tunnustega maks erineb käibemaksust sel moel, et seda ei saa käsitada kumuleeruva käibemaksuna kuuenda direktiivi artikli 33 lõike 1 tähenduses.

39 Neil tingimustel tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 33 tuleb tõlgendada nii, et see ei takista sellise maksu säilitamist, millel on põhikohtuasjas kõne all oleva maksu tunnused.

Kohtukulud

40 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991.

aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, artiklit 33 tuleb tõlgendada nii, et see ei takista sellise maksu säilitamist, millel on põhikohtuasjas kõne all oleva maksu tunnused.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.