

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 patiektų prekių ir suteiktų paslaugų 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

dėl *Commissione tributaria provinciale di Cremona* (Italija) 2003 m. spalio 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. lapkričio 17 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

prieš

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, teisėjai N. Colneric (pranešėja), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász ir G. Arestis,

generalinis advokatas F. G. Jacobs, vėliau generalinį advokatą Christine Stix-Hackl,

posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė, vėliau – H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas, ir L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2004 m. lapkričio 16 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

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

susipažinęs su 2005 m. kovo 17 d. posėdyje pateikta generalinio advokato F. G. Jacobs išvada,

atsižvelgęs į 2005 m. spalio 21 d. priimtą nutartį dėl žodinio proceso dalies atnaujinimo ir įvykus 2005 m. gruodžio 14 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl*, atstovaujamo advokatų R. Tieghi ir R. Esposito,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Wimmer,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos T. Boček,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos R. Stotz ir U. Forsthoff,
- Ispanijos vyriausybės, 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 Fernandes, A. Seica 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 generalinė 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 statymų 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 veiklą. 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 semplici*) 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 sukuriama grynasis 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?naudos, 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 lėšų nurašymas;
- 11) pirminių, antrinių žaliavų, komplektavimo gaminių ir prekių pakitimas;
- 12) atidėjimai dėl rizikos;
- 13) kiti atidėjimai;
- 14) kitos veiklos sąnaudos.

Iš viso.

Produkto vertės ir sąnaudų skirtumas (A–B).

<...>“

10 Pagal 7statyminio dekreto 14 straipsnį „mokestis mokamas apmokestinimo laikotarpiams, kurių kiekvienas atitinka atskira mokestinė prievolė. Apmokestinimo laikotarpis nustatomas remiantis pajamų mokesčiams nustatytais kriterijais“.

11 Remiantis 7statyminio dekreto 16 straipsniu paprastai „mokestis apskaičiuojamas grynąjį produkto vertę dauginant iš 4,25 %“. Šis dydis gali kisti atsižvelgiant į regioną, kuriame įmonė yra įsteigta.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

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

13 Ieškovo pagrindinėje byloje nuomone, 7statyminis dekretas prieštarauja Šeštosios direktyvos 33 straipsniui.

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad:

- pirma, IRAP bendrai taikomas visiems komerciniams gamybos ar prekybos sandoriams, kurių objektas yra prekės ir paslaugos, sudarytiems vykdant 7prastinę veiklą, kuria siekiama šio tikslo, t. y. 7monės 7kinė veikla ar amatų ir profesinių veiklų;
- antra, IRAP, nors ir pagrįstas kitu nei pridėtinės vertės mokesčio (toliau –PVM) metodu, yra taikomas gamybinės veiklos sukuriama produkto grynajai vertei, kalbant konkrečiau – grynajai „pridėtinei“ vertei, kuri gamintojas suteikė produktui, t. y. IRAP tampa PVM;
- trečia, IRAP renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu;
- ketvirta, 7vairiais ciklo etapais, nuo gamybos iki išleidimo vartoti, surenkamą IRAP sumą dydis atitinka IRAP tarifą, taikomą 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?l 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 fiskalinį 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?l 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 įvertinti, ar jis galėtų neigiamai paveikti bendros PVM sistemos funkcionavimą, nes juo prekės ir paslaugų judėjimas ir komerciniai sandoriai būtų apmokestinami panašiai kaip yra apmokestinami PVM.

26 Teisingumo Teismas šiuo klausimu pažymėjo, kad bet kuriuo atveju mokesčiai, rinkliavos ir mokėjimai, turintys esminius PVM požymius, apsunkena prekės ir paslaugų judėjimą panašiai kaip ir PVM, net jeigu šie mokesčiai nėra visiškai jam tapatūs (1992 m. kovo 31 d. Sprendimo *Dansk Denkvit 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 mokesčio, kuris neturi vieno iš esminių PVM požymių (1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Solisnor-Estaleiros Navais*, C-130/96, Rink. p. I-5053, 19 ir 20 punktai ir minėto sprendimo *GIL Insurance ir kt.* 34 punktas).

28 Teisingumo Teismas nurodė esminius PVM požymius. Nepaisant kai kurių redakcinio pobūdžio skirtumų, iš jo praktikos matyti, kad yra keturi esminiai požymiai: mokestis yra bendrai taikomas operacijoms, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; jo dydis apskaičiuojamas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėti sumai; mokestis yra renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į pirmiau atliktą operaciją skaičių; iš mokesčio, kurį apmokestinamasis asmuo turi sumokėti, yra atskaitomos pirmesniais proceso etapais sumokėtos sumos, t. y. konkrečiu etapu mokestis mokamas tik nuo šiuo etapu atsiradusios pridėtinės vertės, ir kad galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (žr., pavyzdžiui, minėto sprendimo *Pelzl ir kt.* 21 punktą).

29 Siekiant išvengti bendros PVM sistemos tikslams, nurodytiems šio sprendimo 20–26 punktuose, prieštaraujančių rezultatų, IRAP ir PVM požymiai turi būti lyginami atsižvelgiant į šį tikslą. Todėl ypatingą dėmesį reikia atkreipti į pareigą bet kuriuo momentu užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumą.

30 Šioje byloje kalbant apie antrą esminį PVM požymį, pirmiausia pažymėtina, kad PVM yra renkamas vykdant kiekvieną operaciją prekybos etapu ir jo dydis yra proporcingas patiektų prekių ir suteiktų paslaugų kainai, priešingai, IRAP yra mokestis, kuris yra mokamas nuo įmonės atitinkamu laikotarpiu sukuriama produkto grynosios vertės. Jo apmokestinamoji vertė iš esmės yra lygi pelno (nuostolių) ataskaitoje numatytam „produkto vertės“ ir „produkto sąnaudų“, kaip šios sąvokos yra apibrėžtos Italijos teisės aktuose, skirtumui. Ji apima atsargų pakitimą, amortizaciją ir nusidėvėjimą, tiesiogiai nesusijusius su prekės tiekimu ir paslaugų teikimu. Tokiomis aplinkybėmis IRAP nėra proporcingas patiektų prekių ir suteiktų paslaugų kainai.

31 Kalbant apie ketvirtąjį esminį PVM požymį, būtina priminti, kad jau sumokėto mokesčio atskaitos skaičiavimo metodo skirtumų buvimas nereiškia, kad mokestis nepatenka į Šeštosios direktyvos 33 straipsnyje įtvirtinto draudimo taikymo sritį, jeigu šie skirtumai yra daugiau techninio pobūdžio ir nesudaro kliūčių tam, kad šis mokestis iš esmės būtų taikomas taip pat kaip PVM. Priešingai, mokestis, kuriuo apmokestinama gamybinė veikla, taip, kad nėra tikra, jog jis yra vartojimo mokestis, kaip antai PVM, kurio mokėjimo našta galiausiai tenka galutiniam vartotojui, gali nepatekti į Šeštosios direktyvos 33 straipsnio taikymo sritį.

32 Šioje byloje remiantis Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniuose numatyta mokesčio atskaitos tvarka, PVM našta tenka tik galutiniam vartotojui, ir jis yra visiškai neutralus apmokestinamajam asmeniui, dalyvaujančiam gamybos ir paskirstymo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, atžvilgiu, neatsižvelgiant į operacijų skaičių (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 punktas), tačiau to paties negalima pasakyti apie IRAP.

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

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 sąnaudas, 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 mokestį, mokėtiną procentais nuo bendros mėnės atitinkamu laikotarpiu parduotų prekių ir suteiktų paslaugų sumos, iš jos atskaičius šios mėnės šiuo laikotarpiu atlikto prekių ir paslaugų pirkimo sumą. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nagrinėjamos fiskalinės mokes 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 nagrinjamo 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 mokestis, 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 pagrindinėje byloje nagrinjamo mokesčio požymius.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinjamoje 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.