

Lieta C-475/03

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

pret

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

(Commissione tributaria provinciale di Cremona lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīvā – 33. panta 1. punkts – Aizliegums iekasēt citus valsts nodokļus, kuriem ir apgrozījuma nodokļu raksturs – Jēdziens “apgrozījuma nodoklis” – Itālijas reģionālais ražošanas nodoklis

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Aizliegums iekasēt citus valsts nodokļus, kuriem ir apgrozījuma nodokļu raksturs

(Padomes Direktīvas 77/388 33. panta 1. punkts)

Padomes Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 91/680, 33. pants pieļauj tādā fiskālā maksājuma saglabāšanu, kuram ir tādās pazīmes kā Itālijas reģionālajam ražošanas nodoklim. Šis maksājums atšķiras no pievienotās vērtības nodokļa tādējādi, ka tas nav uzskatāms par nodokli, kuram ir apgrozījuma nodokļa raksturs direktīvas 33. panta 1. punkta izpratnē, jo tas nav uzskatāms par proporcionālu samaksai par precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem un tas nav ieviests, lai to varētu uzlikt gala patērētājam līdzīgi pievienotās vērtības nodoklim.

(sal. ar 30., 35., 38. un 39. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2006. gada 3. oktobrī (*)

Sestā PVN direktīvā – 33. panta 1. punkts – Aizliegums iekasēt citus valsts nodokļus, kuriem ir apgrozījuma nodokļu raksturs – Jēdziens “apgrozījuma nodoklis” – Itālijas reģionālais ražošanas nodoklis

Lieta C-475/03

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Commissione tributaria provinciale di Cremona* (It?lija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2003. gada 9. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2003. gada 17. novembr?, tiesved?b?

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

pret

Agenzia Entrate Ufficio Cremona.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [V. Skouris], pal?tu priekšs?d?t?ji P. Janns [P. Jann], K. V. A. Timmermans [C. W. A. Timmermans], A. Ross [A. Rosas], K. Š?mans [K. Schiemann], J. Makar?iks [J. Makarczyk], tiesneši N. Kolnerika [N. Colneric] (referente), H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], K. L?nartss [K. Lenaerts], P. K?ris [P. K?ris], E. Juh?ss [E. Juhász] un Dž. Arestis [G. Arestis],

?ener?ladvok?ti F. Dž. Džeikobss [F. G. Jacobs], p?c tam K. Štiksa?Hakla [C. Stix?Hackl],

sekret?ri K. Štranca [K. Sztranc], administratore, p?c tam H. fon Holšteins [H. von Holstein], sekret?ra pal?gs, un L. Hj?leta [L. Hewlett], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2004. gada 16. novembr?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl* v?rd? – R. Tjegi [R. Tieghi], *avvocato*,
- It?lijas vald?bas v?rd? – I. M. Bragulja [I. M. Braguglia], p?rst?vis, kuram pal?dz Dž. de Bellis [G. De Bellis], *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – E. Traversa [E. Traversa] un D. Triandafilu [D. Triantafyllou], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta Džeikobsa secin?jumus tiesas s?d? 2005. gada 17. mart?,

?emot v?r? 2005. gada 21. oktobra r?kojumu par mutv?rdu procesa atk?rtotu s?kšanu un p?c tiesas s?des 2005. gada 14. decembr?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl* v?rd? – R. Tjegi un R. Esposito [R. Esposito], *avvocati*,
- It?lijas vald?bas v?rd? – I. M. Bragulja, p?rst?vis, kuram pal?dz Dž. de Bellis, *avvocato dello Stato*,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – M. Vimmers [M. Wimmer], p?rst?vis,
- ?ehijas vald?bas v?rd? – T. Bo?eks [T. Bo?ek], p?rst?vis,

- Dānijas valdības vārds – J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis,
- Vācijas valdības vārds – R. Štocs [*R. Stotz*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,
- Spānijas valdības vārds – N. Diasa Abada [*N. Díaz Abad*], pārstāve,
- Francijas valdības vārds – Ž. de Bergess [*G. de Bergues*], pārstāvis,
- Īrijas vārds – Dž. O'Reiljs [*J. O'Reilly*], SC, un P. Makens [*P. McCann*], BL,
- Ungārijas valdības vārds – A. Millere [*A. Müller*] un R. Šomšiča [*R. Somssich*], pārstāves,
- Nīderlandes valdības vārds – M. de Grāfe [*M. de Grave*], pārstāvis,
- Austrijas valdības vārds – H. Dosi [*H. Dossi*], pārstāvis,
- Portugāles valdības vārds – L. Iness Fernandess [*L. Inez Fernandes*], A. Seisa Nevišs [*A. Seíça Neves*] un R. Larešs [*R. Lares*], pārstāvji,
- Somijas valdības vārds – E. Biglina [*E. Bygglin*], pārstāve,
- Zviedrijas valdības vārds – K. Normane [*K. Norman*] un A. Kruse [*A. Kruse*], pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārds – Ē. O'Nīla [*E. O'Neill*], pārstāve, kam palīdz D. Andersons [*D. Anderson*], QC, un T. Vards [*T. Ward*], *barrister*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārds – E. Traversa un D. Triandafilu, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokātes Štiksas Haklas secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 14. martā, pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz to, kā interpretēt 33. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl* (turpmāk tekstā – “*Banca popolare*”) un *Agenzia Entrate Ufficio Cremona* par reģionālā ražošanas nodokļa iekasēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 33. panta 1. punktam:

“Neskarot citus Kopienų noteikumus, jo īpaši tos, kas noteikti spēkā esošajos Kopienų normatīvajos aktos par vispārīgiem nosacījumiem, kā glabāt, pārvietot un uzraudzēt ražojumus, uz kuriem attiecas akcīzes nodoklis, šā direktīva nekavējot dalībvalsti saglabāt vai ieviest nodokli par apdrošināšanas līgumiem, azartspēļu un derību nodokli, akcīzes nodokli, valsts nodevas un

vispār jebkurus nodokļus vai maksājumus, ko nevar uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem, tomēr ar noteikumu, ka šie nodokļi vai maksājumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šārsojot robežas.”

4 Jau sēkotnējā Direktīvas 77/388 redakcijā bija 33. pants, kas būtībā bija identisks šai normai.

Valsts tiesiskais regulējums

5 Reģionālais ražošanas nodoklis (*imposta regionale sulle attività produttiva*, turpmāk tekstā – “IRAP”) tika ieviests ar 1997. gada 15. decembra likumdošanas dekrētu Nr. 446 (GURI 1997. gada 23. decembra parastais pielikums Nr. 298; turpmāk tekstā – “likumdošanas dekrēts”).

6 Šā dekrēta 1.–4. panta redakcija ir šāda:

“1. pants. Nodokļa noteikšana

1. Tiek noteikts reģionālais nodoklis par ražošanu reģionu teritorijā.
2. Tas ir reģls nodoklis, un tas nav atskaitāms no summas, kas apliekama ar ienākuma nodokli.

2. pants. Nodokļa piemērošanas nosacījumi

1. Nodokļa piemērošanas nosacījums ir regulāra autonomu darbību veikšana, lai ražotu vai tirgotu preces, vai arī sniegtu pakalpojumus. Darbība, ko veic sabiedrības vai organizācijas, tostarp valsts iestādes un organizācijas, pati par sevi ir pamats nodokļa piemērošanai.

3. pants. Nodokļa maksātāji

1. Nodokli maksā uzņēmumi, kas veic vienu vai vairākas 2. pantā minētās darbības. Līdz ar to nodokli maksā:

a) vienotā likuma par ienākuma nodokļiem, kas apstiprināts ar Republikas prezidenta 1986. gada 22. decembra dekrētu Nr. 917, 87. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētās sabiedrības un organizācijas;

b) pilnsabiedrības un komandītsabiedrības, un tām pielīdzināmās sabiedrības [...], kā arī fiziskās personas, kas nodarbojas ar vienotā likuma 51. pantā minēto komercdarbību;

c) fiziskās personas, civiltiesiskās sabiedrības un tām pielīdzināmie dibinājumi [...], kas nodarbojas ar mākslu un darbojas vienotā likuma 49. panta 1. punktā minētās profesijās;

d) lauksaimnieki, kas gūst ienākumus no lauksaimniecības [...]

[...].

2. Nodokli nemaksā:

- a) ieguldījumu fondi [...];
- b) pensiju fondi [...];
- c) Eiropas Ekonomisko interešu grupas (EEIG) [...].

4. pants. Nodokļa bāze

1. Nodoklis tiek piemērots preces neto ražošanas vērtībai sakarā ar darbību reģiona teritorijā.

[..]”

7 Likumdošanas dekrēta 5.–12. pantā ir paredzēti kritēriji minētās “neto ražošanas vērtības” noteikšanai, kas ir atkarīgi no dažādiem saimnieciskās darbības veidiem, kuru veikšana ir uzskatāma par darbību, par kuru jāmaksā IRAP.

8 Šā dekrēta 5. pants precizē, ka tās 3. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētajiem uzņēmumiem, kas neveic banku, citu finanšu organizāciju un sabiedrību darbību, kā arī apdrošināšanas sabiedrību darbību, nodokļa bāzi nosaka kā starpību starp summu, ko veido pozīcijas, kas var tikt iekāutas Civilt kodeksa 2425. panta 1. punkta A) daļā minētajā ražošanas vērtībā, un summu, ko veido pozīcijas, kas var tikt iekāutas iepriekš minētā punkta B) daļā minētajās ražošanas izmaksās, atskaitot dažas pozīcijas, kuru starpība ir pozīcijas, kas attiecas uz darbinieku algu izmaksām.

9 Civilt kodeksa 2425. pantā “Rezultātu aprēķina saturs” paredzēts:

“Rezultātu aprēķins ir jāveic saskaņā ar šādu shēmu:

A) Ražošanas vērtība:

- 1) ienākumi no tirdzniecības un pakalpojumu sniegšanas;
- 2) pabeigto, daļēji pabeigto un ražošanas procesā esošo preču krājuma izmaiņas;
- 3) pārcelšanās juma veicamo darbu izmaiņas;
- 4) pamatlīdzekļu pieaugums sakarā ar iekšējiem darbiem;
- 5) citi ienākumi un preces, atsevišķi norēķinot iemaksas atbilstoši finanšu gadam.

Kopā.

B) Ražošanas izmaksas:

- 6) izejvielas, palīgvielas, patēriņamās vielas un preces;
- 7) pakalpojumu izmaksas;
- 8) izmaksas par trešo personu mantas lietošanu;
- 9) personāla izmaksas:
 - a) algas,
 - b) sociālās apdrošināšanas iemaksas,
 - c) kompensācija par līguma izbeigšanos,
 - d) vecuma pensijas un tām pielīdzināmās pensijas,

- e) citas izmaksas;
- 10) amortizācija un vērtības samazināšanās:
 - a) nemateriālu pamatlīdzekļu amortizācija,
 - b) materiālu pamatlīdzekļu amortizācija,
 - c) pamatlīdzekļu cita veida vērtības samazināšanās,
 - d) aizdevumu, kas iekauti apgrozāmajos aktīvos, un pieejamās skaidrās naudas samazinājums;
- 11) izejvielu, palīgvielu, patēriņamo vielu un preču krājuma izmaiņas;
- 12) riska rezerves;
- 13) pārējās rezerves;
- 14) dažādas saimnieciskās izmaksas.

Kopā.

Starpība starp ražošanas vērtību un ražošanas izmaksām (A–B).

[..]”

10. Saskaņā ar likumdošanas dekrētu 14. pantu “nodoklis ir jāmaksā par katru taksācijas periodu, un katram periodam atbilst autonomi pienākums veikt nodokļa samaksu. Taksācijas periods tiek noteikts atbilstoši kritērijiem, kas noteikti attiecībā uz ienākuma nodokliem”.

11. Atbilstoši likumdošanas dekrētu 16. pantam lielkoties “nodokli aprēķina, piemērojot neto ražošanas vērtībai 4,25 % likmi”. Šī likme mainās atkarībā no reģiona, kurā atrodas uzņēmums.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

12. *Banca popolare* apstrīdēja iesniedzējtiesā *Agenzia Entrate Ufficio Cremona* lēmumu, kurā tika atteikta atmaksāt *IRAP*, kas tika samaksāts 1998. un 1999. gadā.

13. Prasītāja pamata prāvā uzskata, ka pastāv pretrunas starp likumdošanas dekrētu un Sestās direktīvas 33. pantu.

14. Iesniedzējtiesa norāda šādus apsvērumus:

- pirmkārt, *IRAP* tiek vispārīgā veidā piemērots visām ražošanas vai tirdzniecības komercdarbībām ar precēm un pakalpojumiem, kas tiek veiktas parastās darbības ietvaros, proti – vadot uzņēmumus vai nodarbojoties ar mākslu, vai darbojoties kādā profesijā;
- otrkārt, kaut arī *IRAP* balstīts uz citu metodi nekā pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – “PVN”), tas tiek uzlikts neto vērtībai, kas rodas ražošanas rezultātā, precīzāk runājot – neto “pievienotajai” vērtībai, ko radījis ražotājs, tādējādi *IRAP* varētu uzskatīt par PVN;
- treškārt, *IRAP* tiek iekasēts katrā ražošanas vai izplatīšanas procesa stadijā;
- ceturtkārt, iekasētā *IRAP* kopsumma cikla, kas sākas ar ražošanu un beidzas ar laišanu

apgrozīb?, laik? atbilst *IRAP* likmei, kas piemērota preču tirdzniecības un pakalpojumu sniegšanas cenai laišanas apgrozīb? laik?.

15 Tomēr š? tiesa jaut?, vai atšķirības starp PVN un *IRAP* attiecas uz būtiskām pazīmēm, kas nosaka viena un otra nodokļa piederību tai pašai nodokļu kategorijai.

16 Š?dos apstākļos *Commissione tributaria provinciale di Cremona* nolēma apturēt tiesvedību liet? un uzdot Tiesai š?du prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas [..] 33. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas aizliedz uzlikt *IRAP* neto ražošanas vērtībai, kas rodas, veicot parastu autonomu darbību, lai saražotu vai pārdotu preces vai sniegtu pakalpojumus?”

Par prejudiciālo jautājumu

17 Ar savu jautājumu iesniedzītiesa būtībā jaut?, vai Sestās direktīvas 33. pants pieļauj tādā fiskālā maksājuma saglabāšanu, kuram ir tādās pazīmes kā pamata prāv? apl?kotajam nodoklim.

18 Lai interpretētu Sestās direktīvas 33. pantu, tas ir jāaplūko t? normatīvaj? kontekst?. Šaj? sakar? l?dzīgi 1999. gada 8. j?nija spriedumam apvienotaj? liet?s C/338/97, C/344/97 un C/390/97 *Pelzl* u.c. (*Recueil*, I/3319. lpp., 13.–20. punkts) s?kum? ir jāatg?dina kopēj?s PVN sistēmas izveidošanas mērķi.

19 No Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.; turpmāk tekst? – “Pirmā direktīva”) apsvērumiem izriet, ka tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanai ir jāļauj izveidot kopēju tirgu, kur? pastvētu neizkrop?ota konkurence un kurš darbotos l?dzīgi jebkuram iekšjam tirgum, likvidējot dažādos fiskālus maksājumus, kas varētu izkrop?ot konkurenci un traucēt tirdzniecību.

20 Kopēj?s PVN sistēmas izveidi veica Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrā direktīva 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējas pievienot?s vērtības nodokļa sistēmas struktūra un piemērošanas noteikumi [neoficiāls tulkojums] (OV 71, 1303. lpp.; turpmāk tekst? – “Otrā direktīva”), un Sestā direktīva.

21 Atbilstoši Pirmās direktīvas 2. pantam PVN kopēj?s sistēmas princips ir l?dz mazumtirdzniecības stadijai piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kur? uzliek nodokli.

22 Tomēr par katru darījumu PVN uzliek tikai p?c tam, kad atskaitēts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais PVN; atskaitījumu mehānismu precizē Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts, ļaujot nodokļa maksātjiem atskaitīt no PVN, kurš viņiem jāmaks?, PVN summas, kas ir samaksātas par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem, un tādējādi nodoklis katr? stadij? tiek uzlikts tikai pievienotajai vērtībai un, visbeidzot, t? apmēru sedz gala patērētājs.

23 Lai sasniegtu mērķi vienādot nodokļa uzlikšanas nosacījumus vienādam darbībā m neatkarīgi no dalībvalsts, kur? t?s notiek, atbilstoši Otrās direktīvas apsvērumiem kopējai PVN sistēmai ir jāizstāj apgrozījuma nodokļi, kas ir spēkā dažādās dalībvalstīs.

24 Š?du apsvērumu dēļ Sestā direktīva t?s 33. pant? ļauj dalībvalstij saglabāt vai ieviest nodokļus un nodevas, kas tiek uzlikti preču piegādei, pakalpojumu sniegšanai vai importam tikai tad, ja tos nevar uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem.

25 Lai novērtētu, vai nodokli vai nodevu var uzskatīt par apgrozījuma nodokli Sestās direktīvas 33. panta izpratnē, cita starpā ir jāskatās, vai tās rezultātā tiek apdraudēta kopējās PVN sistēmas darbība, uzliekot nodokli preču un pakalpojumu aprītei un apliekot komercdarbības līguma veidā PVN.

26 Tiesa šajā sakarā precizē, ka jebkurš gadījums ir uzskatāms, ka nodokļi un nodevas, kam ir tās pašas būtiskās pazīmes kā PVN, tiek uzlikti preču un pakalpojumu aprītei līguma veidā kā PVN, pat ja tie nav pilnībā identiski (1992. gada 31. marta spriedums lietā C-200/90 *Dansk Denkavit un Poulsen Trading, Recueil*, l.2217. lpp., 11. un 14. punkts, kā arī 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-308/01 *GIL Insurance u.c., Recueil*, l.4777. lpp., 32. punkts).

27 Turpretī Sestās direktīvas 33. pants pieļauj tādā nodokļa saglabāšanu vai ieviešanu, kam nav kādas no būtiskajām PVN pazīmēm (1997. gada 17. septembra spriedums lietā C-130/96 *Solisnor Estaleiros Navais, Recueil*, l.5053. lpp., 19. un 20. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *GIL Insurance*, 34. punkts).

28 Tiesa ir precizējusi, kādas ir būtiskās PVN pazīmes. Neievērojot dažas redakcijas atšķirības, no judikatūras izriet, ka pastāv četras šādas pazīmes: vispārīga nodokļa piemērošana darbībām, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi; tās apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem; nodokļa iekasēšana katrā ražošanas un izplatīšanas stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību, un neatkarīgi no iepriekš notikušo darbību skaita; summu, kas samaksātas iepriekšējās procesa stadijās, atskaitīšana no maksājuma nodokļa apmēra, ko veic nodokļa maksātājs, līdz ar to nodoklis attiecīgajā stadijā tiek uzlikts tikai šajā stadijā pievienotajai vērtībai un, visbeidzot, tās galīgā apmēru sedz gala patērētājs (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Pelzl u.c.*, 21. punkts).

29 Lai izvairītos no iznākuma, kas neatbilstu kopējās PVN sistēmas mērķim, kurš ir minēts šā sprieduma 20.–26. punktā, jebkura tādā nodokļa kā IRAP pazīmju salīdzināšana ar PVN pazīmēm ir jāveic, ievērojot šo mērķi. Šajā sakarā jāpaša uzmanība ir jāpievērš tam, lai vienmēr tiktu nodrošināta kopējās PVN sistēmas neitralitāte.

30 Šajā gadījumā attiecībā uz otro būtisko PVN pazīmi ir vispirms jākonstatē, ka PVN tiek iekasēts no katra darbības tirdzniecības stadijā un tās apmērs ir proporcionāls samaksai par precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, savukārt IRAP ir nodoklis, kas balstīts uz uzņēmuma produkcijas neto ražošanas vērtību konkrētā laika posmā. Tā aprēķinā bāze ir vienāda ar starpību, kas izriet no rezultātu aprēķina starp "ražošanas vērtību" un "ražošanas izmaksām" atbilstoši Itālijas tiesību aktos noteiktajam šo jēdzienu definīcijām. Tajā ir iekļauti tādēļ elementi kā krājumu izmaiņas, amortizācija un vērtības samazināšanās, kam nav tiešas saistības ar pašu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Šādos apstākļos IRAP nav uzskatāms par proporcionālu samaksai par precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem.

31 Turklāt attiecībā uz ceturto būtisko PVN pazīmi ir jānorāda, ka atšķirību pastveidīšana attiecībā uz atskaitīto maksātā nodokļa aprēķināšanas metodi nevar atbrīvot nodokli no Sestās direktīvas 33. panta noteiktā aizlieguma, ja šīs atšķirības ir tehniskas un tās netraucē šim nodoklim būtībā darboties tāpat kā PVN. Turpretī nodoklis ražošanas darbībām, kas ir uzlikts tādā veidā, ka nav skaidrs, vai tās apmēru sedz gala patērētājs tāpat kā nodokli patērētājam, kāds ir PVN, var neiekļauties Sestās direktīvas 33. panta piemērošanas jomā.

32 Izmantojot nodokļa atskaitījumu mehānismu, kas ir paredzēts Sestās direktīvas 17.–20. pantā, PVN maksā tikai gala patērētājs, un PVN ir pilnībā neitrāls attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kas ir iesaistīti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms galīgās nodokļa

uzlikšanas neatkarīgi no darījumu skaita (1996. gada 24. oktobra spriedums lietā C-317/94 *Elida Gibbs, Recueil*, I-5339. lpp., 19., 22. un 23. punkts, kā arī 2002. gada 15. oktobra spriedums lietā C-427/98 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-8315. lpp., 29. punkts), tomēr šajā lietā tas tā nav attiecībā uz *IRAP*.

33 No vienas puses, nodokļa maksātājs nevar precīzi noteikt *IRAP* summu, kas jau ir iekāauta preču iegādes un pakalpojumu cenā. No otras puses, ja, vēloties pārstāvēt nodokļa, kas maksājams sakarā ar tās darbību, apmēru uz nākošo izplatīšanas vai patērētāja procesa posmu, nodokļa maksātājs varētu šo nodokļa apmēru iekāaut savā pārdošanas cenā, tad *IRAP* aprēķinu būze iekāutu ne tikai pievienoto vērtību, bet arī pašu nodokli, līdz ar ko *IRAP* tiktu aprēķināts no pārdošanas cenas, kas jau iepriekš iekāutu maksājamo nodokli.

34 Katrā ziņā, pat ja tiktu uzskatīts, ka *IRAP* maksātājs, kas pārdod precī gala patērētājiem, nosakot savu cenu, vēms arī nodokļa apmēru, kas ietilpst tā vispārīgās izmaksas, tad tomēr visiem nodokļa maksātājiem nav iespējams šādu veidu vai arī pilnībā pārstāvēt nodokļa apmēru (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Pelzl u.c.*, 24. punkts).

35 No visiem iepriekš minētajiem atbildēm izriet, ka atbilstoši *IRAP* tiesiskajam regulējumam šis nodoklis nav ieviests, lai to varētu uzlikt gala patērētājam līdzīgi PVN.

36 Protams, Tiesa ir atzinusi, ka ar PVN saskaņoto sistēmu nav saderīgs nodoklis, kas tiek iekasēts procentu veidā no kopējās uzņēmuma pārdoto preču un sniegto pakalpojumu summas noteiktā laika posmā, no kuras atskaitāma šāda uzņēmuma iegādāto preču un saņemto pakalpojumu summa. Tiesa norādīja, ka attiecīgā fiskālā maksājuma būtiskās pazīmes ir līdzīgas PVN un ka par spīti atšķirībām šis maksājums ir uzskatāms par apgrozījuma nodokli (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dansk Denkavit un Poulsen Trading*, 14. punkts).

37 Tomēr šajā ziņā *IRAP* atšķiras no nodokļa, kas bija aplūkots minētajā spriedumā, jo šis nodoklis bija jāpārstāvē uz gala patērētāju, kā tas izriet no minētā sprieduma 3. punkta. Minētais nodoklis tika iekasēts, balstoties uz aprēķinu būzi, kas bija identiska PVN būzei, un tas tika iekasēts vienlaicīgi ar PVN.

38 No iepriekš minētajiem atbildēm izriet, ka tāds nodoklis, kam ir tādas pazīmes kā *IRAP*, atšķiras no PVN līdzīgādi, ka tas nav uzskatāms par apgrozījuma nodokli Sestās direktīvas 33. panta 1. punkta izpratnē.

39 Šādos apstākļos uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 33. pants ir jāinterpretē līdzīgādi, ka tas pieļauj tādā fiskālā maksājuma saglabāšanu, kuram ir tādas pazīmes kā pamata prāvā aplūkotajam nodoklim.

Par tiesāšanas izdevumiem

40 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot atbildes Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, 33. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādā fiskālā maksājuma saglabāšanu, kuram ir tās pašas pazīmes kā pamata prāvā aplēkotajam nodoklim.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.