

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS
2006 m. spalio 3 d.*

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,

* Proceso kalba: italų.

generalinis advokatas F. G. Jacobs, vėliau generalinė advokatė C. Stix-Hackl,

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

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

išnagrinėjęs 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 žodinės proceso dalies atnaujinimo ir įvykus 2005 m. gruodžio 14 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs 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 vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues,

BANCA POPOLARE DI CREMONA

- Airijos, atstovaujamos SC J. O'Reilly ir BL P. McCann,

- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos A. Müller ir R. Somssich,

- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. de Grave,

- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos H. Dossi,

- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, A. Seiça Neves ir R. Lares,

- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos E. Bygglin,

- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos K. Norman ir A. Kruse,

- Jungtinės Karalystės vyriausybės, 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 C. Stix-Hackl išvada,

priima šį

Sprendimą

- 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 *Banca popolare 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 nekludo valstybėms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniams 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 mokėjimai nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

- 4 Jau Direktyvos 77/388 33 straipsnio pirminė redakcija iš esmės buvo identiška minėti 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 regionų 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 įprastas savarankiškos prekių gamybos ar prekybos jomis, ar paslaugų teikimo veiklos vykdymas. Bendrovių ir įstaigų, įskaitant valstybines įstaigas ir administraciją, 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 įstaigos, numatytos 1986 m. gruodžio 22 d. Respublikos Prezidento dekretu Nr. 917 patvirtinto Suvestinio pajamų mokesčių akto 87 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose;

- b) tikrosios, komanditinės 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 profesinę veiklą;
- 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 grynosios produkto vertės.

<...>“

- 7 Įstatyminio dekreto 5–12 straipsniuose įtvirtinti šios „grynosios produkto vertės“ nustatymo kriterijai, kurie priklauso nuo įvairios ūkinės veiklos, kurią vykdančią kyla pareiga mokėti IRAP.
- 8 Šio dekreto 5 straipsnyje nustatyta, kad 3 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatytų ūkio subjektų, nevykdančių bankų, kitų finansinių įstaigų ir bendrovių bei draudimo įmonių veiklos, atžvilgiu apmokestinamąją vertę sudaro produkto vertei, numatyta Civilinio kodekso 2425 straipsnio 1 dalies A punkte, priskirtinų straipsnių sumos ir produkto sąnaudoms, numatytoms tos pačios dalies B punkte, priskirtinų straipsnių, išskyrus tam tikrus, pavyzdžiui, sąnaudas pagal darbo sutartį dirbančiam personalui, sumos skirtumas.
- 9 Civilinio kodekso 2425 straipsnyje „Pelno (nuostolių) ataskaitos turinys“ numatyta:

„Pelno (nuostolių) ataskaita turi būti parengta remiantis šia struktūra:

A) Produkto vertė:

- 1) pajamos už pardavimus ir paslaugas;
- 2) nebaigtų gaminti produktų, pusgaminių ir pagamintų produktų atsargų pakitimas;
- 3) pagal sutartis atliekamų nebaigtų darbų pasikeitimai;

- 4) pačios bendrovės atliktas ilgalaikio turto padidėjimas;
- 5) kitos pajamos ir įplaukos, atskirai nurodant įmokas veiklai.

Iš viso.

B) Produkto sąnaudos:

- 6) pirminių, antrinių žaliavų, komplektavimo gaminių ir prekių sąnaudos;
- 7) paslaugų sąnaudos;
- 8) naudojimosi trečiųjų asmenų turtu sąnaudos;
- 9) personalo sąnaudos:
 - a) darbo užmokestis;
 - b) socialinio draudimo įmokos;
 - c) išeitinės kompensacijos;
 - d) senatvės ir joms prilyginamos pensijos;

e) kitos sąnaudos;

10) amortizacija ir nusidėvėjimas:

a) ilgalaikio nematerialaus turto amortizacija;

b) ilgalaikio materialaus turto amortizacija;

c) kitas ilgalaikio turto nusidėvėjimas;

d) skolų, priskirtų trumpalaikiam turtui, ir grynujų 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 Įstatyminio dekreto 14 straipsnį „mokestis mokamas apmokestinimo laikotarpiais, kurių kiekvieną atitinka atskira mokestinė prievolė. Apmokestinimo laikotarpis nustatomas remiantis pajamų mokesčiams nustatytais kriterijais“.

- 11 Remiantis Įstatyminio dekreto 16 straipsniu paprastai „mokestis apskaičiuojamas grynąją 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 pateikusiam teisme apskundė *Agenzia Entrate Ufficio Cremona* sprendimą, kuriuo pastaroji atsisakė ieškovei grąžinti 1998 ir 1999 m. sumokėtą IRAP.

- 13 Ieškovo pagrindinėje byloje nuomone, Įstatyminis 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 įprastinę veiklą, kuria siekiama šio tikslo, t. y. įmonių ūkinę veiklą ar amatų ir profesinę veiklą;

- 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, kurią gamintojas suteikė produktui, t. y. IRAP tampa PVM;

- trečia, IRAP renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu;

- ketvirta, įvairiais ciklo etapais, nuo gamybos iki išleidimo vartoti, surenkamų IRAP sumų dydis atitinka IRAP tarifą, taikomą išleidžiant vartoti nustatytai prekių pardavimo ir paslaugų teikimo kainai.

15 Tačiau šis teismas nori sužinoti, ar PVM ir IRAP skirtumai yra susiję su esminiais požymiais, lemiančiais vieno ar kito mokesčio priskyrimą tai pačiai mokesčių kategorijai.

16 Tokiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria provinciale di Cremona* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos <...> 33 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį IRAP yra draudžiama apmokestinti produkto, sukuriama vykdant įprastą

savarankišką prekių gamybos ar prekybos jomis, ar paslaugų teikimo veiklą, grynąją vertę?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 33 straipsnis draudžia toliau taikyti mokesť, turintį pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčio požymius.
- 18 Tam, kad būtų galima išaiškinti Šeštosios direktyvos 33 straipsnį, būtina jį nagrinėti atsižvelgiant į reglamentavimo kontekstą. Todėl 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 įdiegimo tikslus.
- 19 Iš 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301, toliau – Pirmoji direktyva) konstatuojamųjų dalių išplaukia, kad teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, derinimas prisideda prie bendros rinkos, kurioje vyktų neiškreipta konkurencija ir kurios savybės būtų panašios į vidaus rinkos savybes, įkūrimo, panaikinant fiskalinių rinkliavų skirtumus, galinčius iškreipti konkurenciją ir sudaryti kliučių prekybai.

- 20 Bendrą PVM sistemą įtvirtino 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir įgyvendinimo tvarka (OL 71, 1967, p. 1303, toliau – Antroji direktyva) ir Šeštoji direktyva.
- 21 Remiantis Pirmosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalimi, pagal bendros PVM sistemos principą iki mažmeninės prekybos etapo prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriuo skaičiuojamas mokestis.
- 22 Vis dėlto vykdant kiekvieną operaciją PVM turi būti mokamas tik atskaičius PVM sumą, kuri tiesiogiai buvo sumokėta nuo įvairių kainos sudedamųjų dalių sumų. Atskaitos tvarką reglamentuoja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę iš PVM, kurį jis turi sumokėti, atskaityti PVM sumas, sumokėtas už prekes ir paslaugas, ir kad kiekvienu etapu mokestis mokamas tik nuo pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui.
- 23 Tam, kad tos pačios operacijos apmokestinimo sąlygos būtų vienodos, nesvarbu, kurioje valstybėje narėje ši operacija buvo atlikta, bendra PVM sistema, remiantis Antrosios direktyvos konstatuojamosiomis dalimis, turi pakeisti skirtingose valstybėse narėse galiojančius apyvartos mokesčius.
- 24 Pagal pagrįstą tomis pačiomis prielaidomis Šeštosios direktyvos 33 straipsnį valstybei narei leidžiama toliau taikyti ar nustatyti tik tuos mokesčius, rinkliavas ir

mokėjimus prekių tiekimui, paslaugų teikimui ar importui, kurie nėra apyvartos mokesčiai.

- 25 Tam, kad būtų nustatyta, ar mokestis, rinkliava ar mokėjimas yra apyvartos mokestis Šeštosios direktyvos 33 straipsnio prasme, reikia įvertinti, ar jis galėtų neigiamai paveikti bendros PVM sistemos funkcionavimą, nes juo prekių 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 prekių ir paslaugų judėjimą panašiai kaip ir PVM, net jeigu šie mokesčiai nėra visiškai jam tapatūs (1992 m. kovo 31 d. Sprendimo *Dansk Denkavit 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 sumokėtai sumai; mokestis yra renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į pirmiau atliktų operacijų 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 prekių 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 apmokestinamųjų asmenų, dalyvaujančių 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 įtraukto į prekių ir paslaugų pirkimo kainą, dydžio. Antra, jeigu apmokestinamasis asmuo, norėdamas perkelti mokesčio, kurį jis turi sumokėti dėl savo veiklos, mokėjamą į kitą paskirstymo ar vartojimo proceso etapą, galėtų įtraukti jį į savo pardavimo kainą, IRAP apmokestinamąją vertę sudarytų ne tik pridėtinė vertė, bet ir pats mokestis, nes IRAP būtų skaičiuojamas nuo sumos, nustatytos, atsižvelgiant į pirkimo kainą, į kurią iš anksto būtų įtrauktas mokėtinas mokestis.
- 34 Bet kuriuo atveju, net jeigu būtų daroma prielaida, kad IRAP apmokestinamas asmuo, parduodantis prekes ar teikiantis paslaugas galutiniam vartotojui, nustaty-

damas savo kainą, atsižvelgs į mokesčio, įtraukto į bendras sąnaudas, dydį, visi apmokestinamieji asmenys neturės galimybės tokiu pat būdu ar visiškai perkelti mokesčio mokėjimo našta (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Pelzl ir 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, mokėtiną procentais nuo bendros įmonės atitinkamu laikotarpiu parduotų prekių ir suteiktų paslaugų sumos, iš jos atskaičius šios įmonės šiuo laikotarpiu atlikto prekių ir paslaugų pirkimo sumą. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nagrinėjamos fiskalinės įmokos 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 minėtame 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 mokestis, turintis IRAP požymių, 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, turinčio pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčio požymius.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiai 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, turinčio pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčio požymius.

Parašai.