KOHTUJURISTI ETTEPANEK

F. G. JACOBS

esitatud 17. märtsil 2005 [1]

1. Käesolevas eelotsusetaotluses küsib Commissione Tributaria Provinciale di Cremona (Cremona piirkondlik maksukohus) sisuliselt seda, kas Itaalia kohalik tootmistegevuse maks (edaspidi „IRAP") rikub ühenduse keeldu kohaldada muud siseriiklikku kumuleeruvat käibemaksu kui lisandunud väärtuse maks.

Asjaomased ühenduse õigusnormid

2. Ühenduse ühtlustatud käibemaksusüsteemi olemus on sätestatud esimese käibemaksudirektiivi artiklis 2: [2]

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada 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.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietapi lõpuni."

3. Nimetatud maksu järjestikuse kohaldamise ja mahaarvamise süsteemi puhul on tegu tehingute ahelaga, kus iga tehingu eest tasutav netosumma on konkreetne osa selles etapis kohaldatavast käibemaksust. Ahela viimases, isikliku tarbimise etapis moodustab kohaldatav kogusumma vastava osa lõpphinnast.

1 — Algkeel: inglise.

2 — Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3).

4. Palju üksikasjalikumad eeskirjad on sätestatud kuuendas käibemaksudirektiivis.[3] Kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

5. Vastavalt artikli 4 lõikele 1 on maksukohustuslane isik, kes teostab majandustegevust olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Artikli 4 lõike 2 kohaselt on majandustegevus „tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus" ning „materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil". Ometi sätestab artikli 4 lõige 5: „Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid."

6. Kuuenda direktiivi X jaotises on loetletud paljud käibemaksust vabastatud tehingud. Artiklis 13 on ära toodud maksuvabastused, mida kohaldatakse riigi territooriumil teostatavate tehingute suhtes, milleks on sisuliselt teatavad avalikes huvides läbiviidavad tegevused, teatavad kindlustus- ja finantstehingud (sh eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine) ning teatavad kinnisvaratehingud, ning artiklid 14–16 näevad ette rahvusvahelise kaubandusega seotud maksuvabastused. Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorda puudutava XVIa jaotise artikliga 28c[4] muudetakse artiklit 16 eesmärgiga hõlmata ühendusesisene kaubavahetus ja lisada mõned asjaomased maksuvabastused.

7. Mahaarvamisõiguse peamised tunnused on ära toodud artiklis 17. Artikli 17 lõige 2 sätestab: „Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata: a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud teise maksukohustuslase poolt temale tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt [...]". [täpsustatud tõlge] Erinevalt teistest maksuvabadest siseriiklikest tehingutest on artikli 17 lõike 3 punkti b alusel lubatud maha

3 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv").

4 — Kehtestatud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160).

arvata sisendkäibemaks ühendusest eksportdilt, millele kohaldatakse maksuvabastust artikli 15 alusel.

8. Lõpuks näeb kuuenda direktiivi artikli 33 lõige 1 ette: [5]

„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."

9. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt keelab nimetatud säte liikmesriikidel kehtestada ja säilitada makse, tollimakse ja lõive, mis on oma olemuselt kumuleeruv käibemaks. [6] Kõnealuse sätte eesmärk on takistada ühise käibemaksusüsteemi toimimise ohustamist selliste liikmesriikide fiskaalmeetmete poolt, mis mõjutavad kaupade ja teenuste liikumist ning mida kohaldatakse kaubandustehingutele sama moodi käibemaksuga. [7] Ühist käibemaksusüsteemi ohustaks liikmesriikide kohaldatav maks, mis vastab käibemaksu peamistele tunnustele ning mis ei kuulu ühtlustamisele, mida peetakse vajalikuks siseturu toimimise seisukohalt.

10. Igal juhul tuleb niisuguste meetmetena käsitada käibemaksu peamistele tunnustele vastavaid makse, tollimakse ja lõive isegi siis, kui need ei ole identsed käibemaksu kõikides aspektides. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on käibemaksu peamised tunnused järgmised: seda kohaldatakse üldiselt kaupade ja teenustega seotud tehingute suhtes; see on võrdeline asjaomaste kaupade või teenuste hinnaga olenemata tehingute arvust; sellega maksustatakse iga tootmis- ja turustusetappi ning lõpuks maksustatakse sellega kaupadele ja teenustele lisatud väärtust, kuna tehingult tasutav maksusumma saadakse pärast eelnenud tehingu eest tasutud maksu mahaarvamist. Kuid samas ei takista artikli 33 lõige 1

5 — Muudetud 4. joonealuses märkuses viidatud direktiivi 91/680 artikli 1 punktiga 23.

6 — Vt kõige viimane 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01: GIL Insurance (EKL 2004, lk I-4777, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

7 — Vt 9. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-437/97: EKW (EKL 2000, lk I-1157, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

säilitada või kehtestada makse, millel puudub käibemaksu üks oluline tunnus. [8]

Asjaomased siseriiklikud õigusnormid

11. Itaalia Vabariik kehtestas 15. detsembri 1997. aasta seadusandliku dekreediga nr 446 [9] IRAP-ina tuntud maksu *imposta regionale sulle attività produttive*, et luua piirkondlike ametiasutuste uus tuluallikas neile antud pädevuse teostamise rahastamise eesmärgil.

12. IRAP-i kohaldamist reguleerivad eeskirjad on keerulised ja sisaldavad rohkelt ristviiteid teistele õigusaktidele. Siinkohal ei hakka ma neid üksikasjalikult kirjeldama. Teadaolevalt on IRAP-i peamised tunnused järgmised.

13. Seadusandliku dekreedi artiklite 2 ja 3 kohaselt maksustatakse IRAP-iga isikuid, kes teostavad tavapärast iseseisvat tegevust, mille eesmärk on kaupade tootmine või müük või teenuste osutamine. IRAP-iga maksustatakse enamik füüsilisi ja juriidilisi isikuid, sh riiki, avalik-õiguslikke organisatsioone ning asutusi, kusjuures kõnealusest maksust on vabastatud teatud ühisinvesteerimisfondid, pensionifondid ja Euroopa Majandushuviühingud.

14. Vastavalt artikli 4 lõike 1 määratlusele moodustab maksubaasi maakonna toodangu netoväärtus. Erinevate maksumaksjate kategooriate puhul võib kõnealuse netoväärtuse konkreetne arvutusmeetod veidi erineda, kuid äriühingute puhul moodustab netoväärtuse põhimõtteliselt kasumiaruandes kajastuv majandustegevuse tulemusena saadud kogutulu, v.a erandlikest finantstehingutest saadud tulu, ning tootmiskulu, v.a personali- ja finantskulu, vahe. Ametiasutuste ja eraõiguslike mittetulundusühingute puhul moodustab maksubaasi sisuliselt palgafond.

15. Artikli 16 kohaselt on baasmäär 4,25% selliselt määratletud netoväärtusest, kusjuures kõnealust määra kahekordistatakse teatud haldusasutuste puhul ning piirkondlikud ametiasutused võivad seda määra muuta ühe protsendi ulatuses mõlemas suunas.

8 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus GIL Insurance, punktid 32–34, ja eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus EKW, punktid 21–23 ning mõlemas otsuses viidatud kohtupraktika.

9 — *GURI* nr 298, 23.12.1997; vahepeal muudetud; edaspidi: „seadusandlik dekreet".

Eelotsuse küsimus

16. Banca Popolare di Cremona (edaspidi „Banca Popolare") nõudis 1999. aastal IRAP-i kohaldamise raames viimati nimetatud aastal ning sellele eelnenud aastal tasutud erinevate summade tagastamist, väites, et kõnealune maks on ebaseaduslik, kuna see on vastuolus muu hulgas kuuenda direktiivi artikliga 33.

17. Itaalias on IRAP-i õiguspärasust vaidlustatud ka paljude teiste kohtumenetluste raames, põhjuseks selle väidetav vastuolu Itaalia põhiseaduse mitme sättega. Corte Costituzionale (Itaalia konstitutsioonikohus) sedastas kõnealuste väidete alusetust 10. mai 2001. aasta otsuses,[10] millele juhtisid Euroopa Kohtu tähelepanu nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka kõik märkusi esitanud menetluspooled.

18. Selle tulemusena keeldus maksuhaldur tagastamast Banca Popolare nõutud summasid, pärast mida vaidlustas Banca Popolare keelduva otsuse Commissione Tributaria Provinciales.

10 — Kohtuotsus 256/2001.

19. Siseriiklik kohus leiab, et:

— sama moodi käibemaksuga kohaldatakse IRAP-it üldiselt kõikide tehingute suhtes, mis puudutavad kaupade tootmist ja müüki ning teenuste osutamist äritegevuse või kutsetegevuse raames;

— sama moodi käibemaksuga on IRAP-i maksubaas maksumaksja lisatud netoväärtus, kuid kõnealuste maksude arvutusmeetod on erinev, nimelt käibemaksu puhul arvatakse sisendkäibemaks maha tasumisele kuuluvast käibemaksust ning IRAP-i puhul arvatakse kulu maha tulust;

— sama moodi käibemaksuga maksustatakse IRAP-iga iga tootmis- ja turustamisetappi, kuna iga ettevõtja, kes lisab maksustatavat väärtust, on maksukohustuslane;

— sama moodi käibemaksuga võrdub erinevates etappides kuni lõpptarbimiseni kogutav IRAP-i kogusumma selle IRAP-i määraga, mida kohaldatakse lõpptarbija makstavale hinnale, mistõttu on tegu üldise ja proportsionaalse maksuga, mida kohaldatakse hindadele, mille eest müüakse kaubad ja osutatakse teenused tarbijale.

20. Olles hinnanud nimetatud asjaolusid kuuenda direktiivi artiklit 33 puudutavat Euroopa Kohtu praktikat arvestades, leidis Commissione Tributaria, et IRAP-il on käibemaksu peamised tunnused, mistõttu see on vastuolus ühenduse õigusega ning siseriiklikud kohtud ei tohiks seda kohaldada.

21. Kuna see oli uudne küsimus ja puudus asjaomane kohtupraktika, otsustas siseriiklik kohus esitada kõigepealt Euroopa Kohtule järgmise küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (muudetud direktiiviga 91/680/EMÜ) artiklit 33 tuleb tõlgendada nii, et see keelab IRAP-iga maksustada sellise toodangu netoväärtust, mis on saadud niisuguse tavapärase iseseisva tegevuse tulemusena, mille eesmärk on kaupade tootmine ja müümine või teenuste osutamine?"

22. Banca Popolare, Itaalia valitsus ja komisjon esitasid kirjalikud märkused ning kõik nad esitasid kohtuistungil suulisi märkusi. Banca Popolare ja komisjon leiavad, et artikkel 33 keelab IRAP-i tunnustega maksu, samas kui Itaalia valitsuse väitel on asjaomased tunnused piisavalt erinevad käibemaksust selleks, et jääda väljapoole asjaomase keelu kohaldamisala.

Hinnang

23. Siseriikliku maksu keelustamiseks kuuenda direktiivi artikli 33 alusel peab see teadaolevalt vastama kõikidele käibemaksu peamistele tunnustele, mida Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kokku neli ja mis on sarnased esimese direktiivi artikli 2 määratlusele:

— seda kohaldatakse üldiselt kaubatarnetele ja teenuste osutamisele;

— see on võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga olenemata tehingute arvust;

— seda kohaldatakse kõikides tootmis- ja turustamisetappides ning

— sellega maksustatakse kaupadele ja/või teenustele lisatud väärtust.

24. Seega on maksu keelustamiseks kuuenda direktiivi artikli 33 alusel vajalik ja piisav tingimus see, et maks vastaks kõikidele käibemaksu peamistele tunnustele. Kuid samuti ei ole vaidlust selles, et maksu ei jäeta keelustamata lihtsalt seetõttu, et see ei ole käibemaksu tunnustega igas suhtes identne. [11]

25. Seega tuleb nelja tunnust uurida eraldi ning hinnata, kas IRAP vastab vähemalt sisuliselt nendele tunnustele. Leian, et selguse mõttes võiks nimetatud tunnuseid uurida järjestuses, millest lähtus eelotsusetaotluse esitanud kohus, kuigi see järjestus erineb pisut sellest, mida on sageli kasutanud Euroopa Kohus. [12] Niisiis analüüsin esiteks, kas IRAP-it kohaldatakse üldiselt; teiseks, kas sellega maksustatakse kaupadele ja teenustele lisatud väärtust; kolmandaks, kas sellega maksustatakse kõiki etappe ning lõpuks, kas see on võrdeline lisandunud väärtusega olenemata tehingute arvust.

26. On selge, et üksnes Itaalia kohtud on pädevad kindlaks määrama IRAP-i täpsed tunnused, kuna see eeldab siseriikliku õiguse üsna põhjalikku tundmist. Hoolimata sellest järeldan kirjeldustest eelotsuse küsimuse esitanud kohtu eelotsusetaotluses ja Corte Costituzionale otsuses, [13] et Euroopa Kohus on pädev hindama, kas kirjeldatud maksul on käibemaksu peamised tunnused.

Üldine kohaldatavus kaubatarnetele ja teenuste osutamisele

27. Commissione Tributaria sõnul tuleneb seadusandliku dekreedi artiklist 2, et „IRAP-it kohaldatakse üldisel moel kõikide kaubanduslike tootmis- või müügitehingute suhtes, mille ese on kaubad ja teenused, mida realiseeritakse selleks mõeldud tavapärases majandustegevuses, st ettevõtja äritegevuses või kunstide ja kutsetegevusega tegelemise raames". Banca Popolare ja komisjon rõhutavad, et see viitab IRAP-i väga üldisele kohaldatavusele.

28. Euroopa Kohus on varem sedastanud, et maks ei ole üldiselt kohaldatav, kui seda

11 — Vt eespool 6. ja 7. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

12 — Vt eespool punktid 11, 20 ja 24.

13 — Vt eespool punkt 18.

kohaldatakse ainult teatud liiki kaupade tarnete ja teenuste osutamise [14] või teatud maksumaksja kategooria suhtes. [15] Ometi on maksul kõnealune käibemaksu peamine tunnus juhul, kui seda kohaldatakse nii käibemaksuga maksustatavate tehingute kui ka käibemaksust vabastatud tootmis- ja kaubandustehingute suhtes. [16]

29. Mulle tundub, et IRAP-il on kõnealune tunnus. Seadusandliku dekreedi artiklite 2 ja 3 sätted, mis sisaldavad maksustatavate majandustegevuste ja maksukohustuslase määratlusi, on tegelikult sisuliselt väga sarnased kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 sätetele.

30. Selgub, et ühtegi kauba- ega teenuseliiki kui sellist ei ole välistatud. Kuigi mõned maksumaksja kategooriad ei ole hõlmatud, on asjaomased erandid piiratud nii arvult kui ulatuselt ja näivad sisuliselt kattuvat kuuenda direktiiviga kehtestatud teatud maksuvabastustega või tehingutega, mis ei kuulu üldse käibemaksu kohaldamisalasse. Ilma et keegi oleks seda vaidlustanud, sedastas Banca Popolare nii kirjalikes märkustes kui ka kohtuistungil, et IRAP-it kohaldatakse kõikide käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtjate suhtes.

31. Ometi märkis Itaalia valitsus kohtuistungil, et kuigi IRAP-it võib käsitada üldiselt kohaldatava maksuna, ei maksustata sellega kaubatarneid ja teenuste osutamist, seda kohaldatakse lisandunud väärtusele, mitte kaubatarnetele ega teenuste osutamisele, nii et näiteks ettevõtja, kes teatud maksustamisperioodil toodab 1000 mootorsõidukit, kuid ei müü neid, maksab asjaomasel maksustamisperioodil IRAP-it ja mitte käibemaksu. Seega on IRAP erinevalt käibemaksust igal juhul otsene ja mitte kaudne maks. Lisaks osutas Itaalia valitsus teatud ühenduse konventsioonidele ja komisjoni dokumentidele, mis liigitavad IRAP-i otseseks maksuks. Banca Popolare vaidlustas innukalt väidet, et IRAP-it kohaldatakse kaupadele, mis on küll valmis toodetud, kuid mida pole veel müüdud.

32. Euroopa Kohus ei ole pädev tuvastama IRAP-i kohaldamise etappi. Ometi ei arva ma, et Itaalia valitsuse väide mõjutab IRAP-i liigitust üldiseks maksuks, mida kohaldatakse kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

14 — 13. juuli 1989. aasta otsus liidetud kohtuasjades 93/88 ja 94/88: Wisselink (EKL 1989, lk 2671, punkt 20); 19. märtsi 1991. aasta otsus kohtuasjas C-109/90: Giant (EKL 1991, lk I-1385, punkt 14); 16. detsembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-208/91: Beaulande (EKL 1992, lk I-6709, punkt 16); 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-347/95: UCAL (EKL 1997, lk I-4911, punkt 36); 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-28/96: Fricarnes (EKL 1997, lk I-4939, punkt 40); 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-130/96: Solisnor-Estaleiros Navais (EKL 1997, lk I-5053, punkt 17); eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus EKW, punkt 24; 19. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-101/00: Tulliasiamies (EKL 2002, lk I-7487, punkt 101); eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus GIL, punkt 33.

15 — 7. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-347/90: Bozzi (EKL 1992, lk I-2947, punkt 14).

16 — 31. märtsi 1992. aasta otsus kohtuasjas C-200/90: Dansk Denkavit (EKL 1992, lk I-2217, punkt 15).

33. Maksu liigitamine „otseseks" või „kaudseks" ei pruugi olla alati lihtne ega ka asjakohane mitmel põhjusel. Käesolevas asjas ei ole küsimus selles, kas IRAP on otsene või kaudne maks, vaid selles, kas IRAP-il on käibemaksu peamised tunnused.

34. Otsese ja kaudse maksu teadaolev erinevus seisneb selles, et kui esimesega koormatakse (füüsilise ja juriidilise) isiku olemasolevat vara ja tulu ning seda ei ole võimalik teisele isikule edasi kanda, siis viimasega maksustatakse kulutamist ja tarbimist ning seda tohib edasi kanda lõpptarbijale, kes selle maksukoormuse kannab, kusjuures see on tavapärane praktika. Seda arvestades tundub mulle, et Itaalia valitsuse kirjeldatud süsteemi puhul on tegu kaudse maksuga, st maksukoormusega, mille sisuliselt kannab lõpptarbija.

35. Corte Costituzionale sedastas oma otsuses, et IRAP-iga „ei maksustata mitte maksumaksja isiklikku sissetulekut, vaid iseseisva majandustegevuse tulemusena lisatud väärtust." Vastuväitena teatud argumentidele, mille kohaselt maksustatakse „ainult võimalikku maksustatavat võimekust", märgib kõnealune kohus, et IRAP-i maksubaasi moodustab „iseseisva majandustegevuse tulemusena lisandunud väärtus". [17]

36. Järelikult ei välista võimalus kohaldada IRAP-it enne tegelikku kaubatarnet selle kohaldamist edasisel tarnel nii, et IRAP-il on käibemaksuga samaväärne mõju.

37. Teisest küljest tundub, et IRAP-i kohaldatavus võrreldes käibemaksuga on mõneti veelgi üldisem. Selgub, et IRAP-ist ei ole vabastatud näiteks riigi- ja piirkondlikud ametiasutused, millele kohaldatakse maksuvabastust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 alusel, ning et IRAP-iga maksustatakse eksporti ilma tagastamisvõimaluseta erinevalt kuuenda direktiivi artiklis 15 ja artikli 17 lõike 3 punktis b sätestatust.

38. Siiski tuleneb kohtuotsusest Dansk Denkavit, [18] et kui maksu kohaldamisala kattub sisuliselt käibemaksu omaga, siis asjaolu, et see hõlmab lisaks veel ka käibemaksuga katmata valdkondi, ei vähenda asjaomase maksu sarnasust käibemaksuga kuuenda

17 — Vt eespool punktis 18 viidatud kohtuotsuse õiguslik põhjendus, punktid 6 ja 10.1.

18 — Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud.

direktiivi artikli 33 kohaldamise seisukohalt. Järelikult puudub IRAP-il käibemaksu oluline üldise kohaldatavuse tunnus üksnes juhul, kui IRAP-i kohaldamisala on käibemaksu omast oluliselt kitsam.

39. Liiatigi ei tohi maksu olemuse võrdlemisel käibemaksuga ära unustada mainitud põhimõttest tulenevat tõsiasja, et kui IRAP-it kohaldatakse käibemaksuga hõlmamata valdkondade suhtes, siis nende valdkondade IRAP-i maksubaasi ja käibemaksu maksubaasi mis tahes erinevus ei puutu üldse asjasse.

Tarnitud kaupadele ja osutatud teenustele lisandunud väärtuse maksustamine

40. Vaidlust ei ole selles, et IRAP-i arvutusmeetod erineb käibemaksu omast.

41. Eelotsusetaotluse esitanud kohus sedastab: „Käibemaksu puhul arvutatakse iga tootja lisatud väärtuse maht välja maksust maksu mahaarvamise mehhanismi alusel (ostudelt tasutud sisendkäibemaks lahutatakse müügist saadud ja tasumisele kuuluvast käibemaksust).” IRAP-i puhul arvutatakse maksustatav osa välja umbes nii, et „müüdud asja” soetuskulu lahutatakse selle „müügitulust”.

42. Ometi leiab kõnealune kohus, et kahe süsteemi tulemused on „sarnased nagu kaks tilka vett”.

43. Igatahes tuleb kindlaks teha, kas IRAP-iga maksustatakse kaupadele ja teenustele lisandunud väärtust, mitte aga leida vastust küsimusele, kas maksustatav väärtus arvutatakse välja samuti nagu käibemaksu puhul. Siinkohal tuleb meelde tuletada, et Corte Costituzionale järelduse kohaselt on IRAP lisandunud väärtusele kohaldatav maks. [19]

44. Lisandunud väärtust võib määratleda erinevalt, kuid ühtmoodi õigustatud viisil ning maks ei pea olema käibemaksuga igas suhtes identne selleks, et seda keelustada kuuenda direktiivi artikli 33 alusel, nagu Euroopa Kohus on varem toonitanud.

45. Toimikust selgub, et IRAP-i maksubaasi moodustab sisuliselt teatud maksustamisperioodi jooksul, milleks, nagu selgub, on tavaliselt üks kalendriaasta, maksumaksja teostatud majandustegevusest saadud tulu

19 — Vt eespool punkt 18.

ja sellega seotud kulutuste (v.a palgakulu ja teatud rahalised kulutused) vahe. Seda võib kindlasti pidada üheks, ent mitte ainsaks viisiks määratleda maksumaksja lisatud väärtust tema enda poolt tarnitavatele kaupadele ja osutatavatele teenustele.

46. Kuid käibemaksuga maksustatakse teoreetiliselt iga maksustatava kaubatarne või osutatud maksustatava teenuse väärtust, ja saadud maksu vähendatakse asjaomase kauba tarnimiseks või teenuse osutamiseks vajalike sisendite (v.a palgakulu ja mitmed maksuvabad rahalised tehingud) eest tasutud maksu mahaarvamise tulemusena. Tegelikkuses teatud maksuperioodil — mis võib olla kuni aasta pikkune — kaubatarnetelt ja osutatud teenustelt tasumisele kuuluv maks summeeritakse, samuti nagu summeeritakse samal perioodil kaupade ja teenuste ostmisel tasutud maks ning esimesest lahutatakse viimane.[20]

47. Seega on kahe maksu vahel väike erinevus, kusjuures nende mõju võib olla veelgi ebaolulisem, olgugi et käibemaks on tehingupõhine. Kui käibemaksuga sarnaste maksude ja tollimaksude keelul on üldse mingi mõju, siis minu arvates ei piisa „tähtsusetute raamatupidamisarvestuslike üksikasjade" olemasolust, nagu seda nimetab eelotsusetaotluse esitanud kohus, selleks, et kõrvaldada seda suurt sarnasust.

48. Kohtuotsuses Dansk Denkavit[21] leidis Euroopa Kohus tõepoolest, et kuuenda direktiivi artikliga 33 on vastuolus maks, mida kohaldatakse protsentides väljendatud määras „ettevõtja poolt konkreetsel perioodil teostatud kaupade müügist ja teenuste osutamisest teenitud kogutulule, millest arvatakse maha sel perioodil ostetud kaupade ja teenuste maksumus" — sellise süsteemi kirjeldus, mis sarnaneb ilmselgelt IRAP-i arvutusmeetodile.

49. Ometi osutab Itaalia valitsus ühele erinevusele, mis tundub oluline. Kui käibemaksusüsteemi kohaselt võib maksukohustuslane maha arvata sisendkäibemaksu niipea, kui see on tekkinud, sõltumata samal maksustamisperioodil tasumisele kuuluva käibemaksu summa suurusest, siis võivad esineda ja esinevadki olukorrad, kus teatud perioodi eest peab maksuhaldur tagastama netosumma maksukohustuslasele ning mitte vastupidi. IRAP-i puhul on selline olukord

20 — Vt kuuenda direktiivi artikkel 28h, millega asendatakse artikkel 22, mis puudutab siseriikliku süsteemi järgseid maksukohustuslase kohustusi; eeskätt artikli 22 punktid 4–6, mis näevad sõnaselgelt ette summade liitmise igal asjaomasel maksustamisperioodil.

21 — Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud.

välistatud, kuna siis, kui teatud maksustamisperioodil ületavad kulutused sissetuleku, IRAP-it ei kohaldata.

50. On tõsi, et mahaarvamisõigus on selle aluspõhimõtte üks väljendus, mille kohaselt peab käibemaks kui kõikidele maksustatavatele majandustegevustele kohaldatav maks olema neutraalne, olles sellisena käibemaksusüsteemi kandev osa.

Iga tootmis- ja turustamisetapi maksustamine

51. Asjaolu, et teistsuguse maksu puhul ei kasutata sama mehhanismi, mistõttu see ei pruugi olla fiskaalselt sama neutraalne, ei mõjuta siiski küsimust, kas seda maksu kohaldatakse maksumaksja poolt lisatud väärtusele.

52. Selles suhtes võime jälle kasutada analoogiat Euroopa Kohtu seisukohaga kohtuotsuses Dansk Denkavit [22] ning järeldada üldiselt, et maks ei kaota käibemaksu peamisi tunnuseid lihtsalt sel põhjusel, et selle kohaldamisala on laiem või et sel on veel teisigi tunnuseid. Määrav on pigem see, millises ulatuses puuduvad maksul kõnealused käibemaksu peamised tunnused.

22 — Vt eespool punktid 29 ja 39.

53. Kokkuvõttes maksustatakse nii käibemaksu kui ka IRAP-iga kaupadele ja teenustele lisandunud väärtust ning seda järeldust ei mõjuta asjaolu, et erinevalt käibemaksust ei „tagastata" IRAP-it juhul, kui erandolukorras väärtust pigem kaotatakse kui lisatakse. Igatahes tuleneb majandustegevuse olemusest, et sellised olukorrad on väga harvad.

54. Kuigi Euroopa Kohus viitas iga tootmis- ja turustamisahela „etapi" maksustamisele, selgub esimese direktiivi artiklist 2, et ta pidas silmas selle protsessi iga tehingu maksustamist. Kumulatiivse käibemaksu olemuse tõttu ei maksustata sellega maksukohustuslase majandustegevuse seesmisi etappe, millele ei kohaldata käibemaksu.

55. Seadusandliku dekreedi artikli 2 kohaselt on IRAP-i kohaldamise tingimus „kaupade tootmiseks või müümiseks või teenuste osutamiseks korraldatud tavapärase iseseisva tegevuse teostamine" ning artikli 4 lõige 1 sätestab, et maksu kohaldatakse asjaomase maakonna territooriumil teostatud majandustegevuse tulemusena saadud toodangu netoväärtusele.

56. Seoses sellega tõdeb Commissione Tributaria, et „IRAP-iga maksustamine toimub mis tahes tootmis- või turustusetapis, sest iga ettevõtjat, kes osaleb tsükli asjaomasel etapil ja toodab maksustatavat lisandunud väärtust, koheldakse seadusest tulenevalt maksukohustuslasena."

57. Seega selgub, et IRAP-i mehhanism on sama mis käibemaksul. IRAP-iga maksustatakse kõiki ettevõtjaid, kes teostavad maksustatavat tegevust, nii et kui ühe ettevõtja kaupu või teenuseid kasutab teine ettevõtja oma kaupade müümiseks või teenuste osutamiseks, kusjuures viimati nimetatud kaupu või teenuseid kasutab omakorda kolmas ettevõtja, kes tarnib kaupu või osutab teenuseid lõpptarbijale, siis maksustatakse nimetatud tsükli kõiki etappe. Ometi on IRAP pigem üldine kui tehingupõhine, ning ei ole kahtlust, et sellega maksustatakse iga etappi, sh jaemüüki esimese direktiivi määratluses.

Võrdelisus kaupade ja teenuste hinnaga olenemata tehingute arvust

58. Seoses sellega märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et „IRAP-i alusel erinevates tsükli etappides alates tootmisest kuni tarbimiseks ringlusse lubamiseni kogutud maksusumma on võrdne IRAP-i määraga, mida kohaldatakse kaupade ja teenuste müügihinna suhtes tarbimiseks ringlusse lubamisel. Kuigi IRAP-it kohaldatakse teatud osa suhtes, on siiski tegu üldiselt kohaldatava maksuga, mis on võrdeline hinnaga, millega tarbijale müüakse kaupu või osutatakse teenuseid."

59. IRAP-it kohaldatakse kahes määras, mis on protsentides väljendatud maksubaasi osa ning mis on kehtestatud seadusandliku dekreediga, kuid mida piirkondlikud ametiasutused võivad ettenähtud piirides muuta.[23] Kuna maksubaasi moodustab sisuliselt maksumaksja lisatud väärtus tema enda poolt tarnitavatele kaupadele ja osutatavatele teenustele, siis järelikult on kõnealune maks võrdeline lisandunud väärtusega.

60. Kahtlemata võimaldab IRAP-i üldine olemus ettevõtjatele suuremat paindlikkust kui käibemaks. Nad võivad muuta oma tarbijale maksukoormuse edasikandmise viisi või jätta maksukoormuse üldse edasi kandmata. Seevastu käibemaksu tuleb kohaldada ettenähtud määras iga konkreetse kaubatarne või osutatud teenuse suhtes.

23 — Vt eespool punkt 16.

61. Kokkuvõttes, kui käibemaksusüsteemi kohaselt peab maksusumma olema konkreetne osa tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnast, nii et vähemalt raamatupidamisarvestuses jääb käibemaks alati rangelt „võrdeliseks olenemata tehingute arvust", siis see ei kehti IRAP-i kohta, mille summa mis tahes kaubatarne või teenuste osutamise hinna osana võib oluliselt erineda või mille kindlaksmääramine võib osutuda võimatuks.

62. Siiski ei leia ma, et see küsimus oleks asjakohane üldise analüüsi seisukohalt.

63. Esiteks on majanduslik reaalsus see, et kauplemisahela iga etapi maksukoormus kantakse tavaliselt edasi ahela lõppu.

64. Mõned ettevõtjad võivad erandjuhul lühiajalist perspektiivi silmas pidades otsustada erinevatel põhjustel IRAP-i koormuse jaotamise kasuks, nii et seda ei kanta edasi nende tarbijatele, kuid pikas perspektiivis on tõenäoline, et ettevõtjate kasumimarginaal jaotatakse ümber ja maksukoormus lasub tegelikult ahela lõpus.

65. Teiseks kehtib majanduslikus mõttes sama võimalus ka käibemaksu kohta. Kummagi tehingupoole jaoks ei ole erilist vahet või puudub praktiline või majanduslik erinevus olukordades, kus ettevõtja otsustab maksukoormust „jaotada" ja kus ta vähendab oma kasumimarginaali või, mis on isegi tõenäolisem, jaotab oma kasumimarginaali ümber erinevat liiki kauba tarnete või teenuste osutamise vahel konkurentsiolukorrast tulenevalt. Kumbki olukord ei mõjuta maksu kogumist ja maks moodustab alati konstantse osa tarnitavate kaupade või pakutavate teenuste hinnast.

66. Seoses sellega sedastas Corte Costituzionale 10. mai 2001. aasta otsuses, et „maksu majanduslikku koormust võib tõepoolest kaupade ja teenuste hindade kaudu edasi kanda kauplemist reguleerivate seaduste alusel või teenida tagasi, rakendades kohaseid ettevõtlusmeetmeid kas osaliselt või täielikult."

67. Kohtuotsuses Careda[24] sedastas Euroopa Kohus konkreetselt, et selleks, et „maks oleks käsitatav kumuleeruva käibemaksuna kuuenda direktiivi artikli 33 tähen-

24 — 26. juuni 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-370/95, C-371/95 ja C-372/95 (EKL 1997, lk I-3721, punktid 15, 18 ja 26).

duses, peab asjaomast maksu *olema võimalik edasi kanda* tarbijale" [25], ning ei ole tähtis, et asjaomased siseriiklikud õigusnormid sätestaksid sõnaselgelt maksu sellise edasikandmise võimaluse või nõude, et selline maksu edasikandmine peab kajastuma arvel või sellega samaväärsel dokumendil.

70. Siiski tuleb uurida, milline on taolise järelduse konkreetne õiguslik mõju.

Võimalus piirata kohtuotsuse ajalist mõju

68. Kui liikmesriikidel oleks võimalik kehtestada sisuliselt käibemaks ja samas vältida kuuenda direktiivi artiklis 33 sisalduva keelu kohaldamist, nii et maksusumma kaupade ja teenuste müügihinna võrdelise osana *ei pruugi olla* konstantne, siis kaotaks kõnealune keeld tegelikult oma mõtte ja liikmesriigid saaksid kõrvale hiilida siseturu ühtlustamise kohustusest. [26]

71. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on üksikisikutel õigus nõuda ühenduse õiguse vastaselt kogutud siseriiklike maksude tagastamist. [27] Selgub, et kui IRAP oleks tunnistatud ühenduse õigusega vastuolus olevaks, siis oleks Itaalia menetlusnormide kohaselt õigus nõuda tagasiulatuvalt viimase 48 kuu eest makstud maksu tagastamist.

Järeldus IRAP-i vastavuse kohta ühenduse õigusele

69. Asun seisukohale, et IRAP-il on käibemaksu olulised tunnused ning et see kuulub kuuenda direktiivi artiklis 33 sätestatud keelu kohaldamisalasse.

72. Itaalia valitsus märkis kohtuistungil, et laekunud maksusumma, mida kasutati piirkondlike ametiasutuste tegevuste rahastamiseks sel perioodil, ületas 120 miljardit eurot. Tõsiseid tagajärgi silmas pidades palus Itaalia valitsus piirata kohtuotsuse ajalist mõju sama moodi näiteks kohtuasjaga EKW juhul, [28] kui Euroopa Kohus tunnistab IRAP-i kuuenda direktiivi artikliga 33 vastuolus olevaks.

25 — Punkt 15, kohtujuristi kursiiv.

26 — Vt eespool punkt 10.

27 — Vt 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks ja Spencer (EKL 2002, lk I-6325, punkt 30) seoses varasemale väljakujunenud kohtupraktikale osutava hiljutise näitena.

28 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud, punktid 55–60.

73. Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et tema poolt ühenduse õigusnormile antud tõlgendus piirdub selle tähenduse ja kohaldamisala selgitamise ning täpsustamisega, nii nagu seda oleks tulnud mõista ja kohaldada selle jõustumise hetkest alates.

74. Siiski võib Euroopa Kohus erandjuhul õiguskindluse kaalutlusest lähtuvalt piirata poolte võimalust tugineda sellise otsuse tõlgendusele, mis seab kahtluse alla varem heas usus loodud õigussuhted. Kuid enne mainitud piirangu kehtestamist kontrollib Euroopa Kohus, kas on täidetud kaks olulist tingimust: täpsemalt huvitatud isikute heausksus ja oluliste häirete oht. [29]

75. Heauskse tegutsemise osas lähtub Euroopa Kohus eeskätt komisjoni väljendatud seisukohast liikmesriikide õigusnormide kohta. Näiteks nõustub Euroopa Kohus, et liikmesriigil on õigus tugineda komisjoni poolt tema vastu liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse algatamata jätmisele. Seda enam on liikmesriigil õigus tugineda komisjoni sõnaselgele tunnistusele tema õigusnormide vastavuse kohta ühenduse õigusele.

29 — Vt kõige hiljutisem 15. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-209/03: Bidar (EKL 2005, lk I-2119, punktid 66–69).

76. Käesolevas asjas tugineb Itaalia valitsus asjaolule, et komisjonile edastati asjaomase seaduse eelnõu (selles etapis nimetati asjaomast maksu IREP) ning et 10. märtsi 1997. aasta vastuses, mille Itaalia esitas kohtuistungil koos teiste dokumentidega, kirjutas tolli ja kaudse maksustamise valdkonna peadirektor: „Seoses IREP-iga [...] teatan teile, et pärast esitatud dokumentide hoolikat uurimist ei näi uue maksu eelnõu olevat praegusel hetkel vastuolus kehtivate lisandunud väärtuse maksu reguleerivate õigusnormidega. Sellest hoolimata jätan endale õiguse vaadata asjaomane seadus uuesti läbi mis tahes kavandatavaid muudatusi ja/või rakendussätteid arvestades."

77. Lähtudes nimetatud kirjast ja arvestades, et komisjon sellele kriitiliselt ei reageerinud, leidis Itaalia valitsus, et tal on õigus pidada asjaomast maksu ühenduse õigusega kooskõlas olevaks. Siiski märkis komisjoni esindaja kohtuistungil, et kiri sisaldas kõigest komisjoni teenistuste esialgset arvamust ning et komisjon kui selline ei ole üldse lõplikku seisukohta võtnud. Seejärel saatis kohtukantselei komisjonile kohtuistungil esitatud dokumendid võimalike selgituste saamiseks, kuid komisjonil ei olnud selles osas midagi lisada.

78. Seoses oluliste häirete ohuga tugineb Itaalia valitsus esiteks võimalike tagastus-

nõuete väga suurtele summadele, mis praeguseks on kujunenud peamiseks kui mitte ainsaks maakondade tuluallikaks, ning teiseks asjaomaste nõuete rahuldamise katastroofilistele tagajärgedele maakondade rahastamisele.

79. Leian, et sellise kohtuotsuse ajalise mõju piiramine, mis tunnistab IRAP-i vastuolu ühenduse õigusega, on igati põhjendatud. Ma ei nõustu sellega, millise kaalu omistab komisjon 10. märtsi 1997. aasta kirjale; kirja sõnastus oli ühemõtteline ja selle oli allkirjastanud pädev peadirektor, kusjuures kirjale ei järgnenud komisjoni hilisemaid meetmeid. Liiatigi näib oluliste häirete oht olevat reaalne ning kohtuotsuse EKW [30] kohaselt „võib piiramatu ajaline mõju paisata tagantjärele kaosesse süsteemi, mille alusel rahastatakse Itaalia maakondi".

80. Ometi tõusetub küsimus, milline võiks olla sobilik kuupäev kohtuotsuse ajalise mõju piiramiseks.

81. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale selles küsimuses välistas Euroopa Kohus kohtuasjas EKW tuginemise oma otsusele seoses selliste maksusummade tagastamise nõuetega, mis tasuti või kuulusid tasumisele „enne asjaomase kohtuotsuse kuupäeva, kusjuures kohtuotsusele võisid tugineda need nõude esitajad, kes olid jõudnud algatada kohtumenetluse või sellega samaväärse haldusmenetluse enne kohtuotsuse kuupäeva".

82. Siiski selgus hiljem, et asjaomased piirkondlikud ametiasutused olid muutnud oma maksuregulatsiooni eesmärgiga piirata oluliselt nõuete rahuldamise võimalust isegi nende puhul, kes olid jõudnud menetluse algatada. Kõikidel juhtudel muudeti maksuregulatsiooni pärast kohtujuristi ettepaneku esitamist kohtuasjas EKW ning ühe erandiga enne kohtuotsuse tegemist. [31]

83. Käesolevas asjas on probleem teistsugune. Itaalia ajakirjanduse andmeil on paljud ettevõtjad Euroopa Kohtu otsuse ootuses kas juba nõudnud IRAP-i raames tasutud summade tagastamist või kavatsevad seda teha.

84. Seega, võttes arvesse Euroopa Kohtu otsuse ootuses alustatud ja kavandatud tegevuste erinevat mõju ning oluliste häirete

30 — Punkt 59.

31 — Vt 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/01: Weber's Wine World (EKL 2003, lk I-11365, punkt 11 jj).

ohtu maakondade rahastamissüsteemile — kusjuures pikas perspektiivis ei ole maksumaksjatel sellest tõenäoliselt kasu, kuna rahastamise puudujääk korvatakse teise maksu näol —, siis on igati kohane kohaldada käesolevas asjas käsitlusviisi, mis erineb sellest, mida kasutati kohtuasjas EKW ja teistel juhtudel.

85. Ühe käsitlusviisina tuleks kõne alla Saksamaa konstitutsioonikohtu poolt sageli kasutatav lähenemisviis, mis seisneb selles, et vastuolu tunnistava kohtuotsusega kehtestatakse hilisem kuupäev, enne mida ei ole üksikisikutel lubatud tugineda asjaomasele vastuolule riigi vastu esitatud hagides, kusjuures asjaomane kuupäev valitakse nii, et jääks piisavalt aega uute õigusnormide vastuvõtmiseks.

86. Euroopa Kohtu puhul oleks niisuguse käsitlusviisi kohaldamine väga uudne. Ometi on selliseid uuendusi varemgi ette tulnud. Uudse lähenemisviisiga oli tegu näiteks 1976. aastal, kui Euroopa Kohus piiras kohtuotsuses Defrenne[32] asutamislepingu artiklile tema enda poolt antud tõlgenduse tagasiulatuvat mõju. Hilisemad uuendused leidsid aset 1980. aastal, kui Euroopa Kohus kohaldas eelotsusemenetluses kohtuasjas Providence Agricole de la Champagne[33] analoogia alusel nüüd EÜ artikli 231 teist lõiget piirates selle kohtuotsuse, millega tunnistati kehtetuks komisjoni teatud määrused, tagasiulatuvat mõju, ning taas 1988. aastal, kui Euroopa Kohus arendas kohtuasjas van Landschoot[34] antud käsitlust edasi, säilitades kehtetu ühenduse sätte mõju kuni selle asendamiseni õiguspärase sättega.

87. Siiski võib käesolevas asjas olla Euroopa Kohtu jaoks keeruline määrata sobivat ajalist piirangut eeskätt põhjusel, et kohtuistungil ei arutatud Euroopa Kohtu kõrvalekaldumist väljakujunenud kohtupraktikast ning seda ei taotlenud ka Itaalia valitsus. Kuna sobiva piirangu määramine on keeruline, siis teen Euroopa Kohtule ettepaneku uuendada suuline menetlus eesmärgiga kuulata ära täiendavad seisukohad antud küsimuses.

32 — 8. aprilli 1976. aasta otsus kohtuasjas 43/75 (EKL 1976, lk 455, punkti 69–75).

33 — 15. oktoobri 1980. aasta otsus kohtuasjas 4/79 (EKL 1980, lk 2823, punktid 42–46) ning kaks sellega seotud samal päeval tehtud kohtuotsust: 109/79: Maïseries de Beauce (EKL 1980, lk 2883, punktid 42–46) ja 145/79: Roquette Frères (EKL 1980, lk 2917, punktid 50–52).

34 — 29. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 300/86: van Landschoot (EKL 1988, lk 3443, punktid 22–24).

Ettepanek

88. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Commissione Tributaria esitatud küsimustele järgmiselt:

Sellist siseriiklikku maksu nagu *imposta regionale sulle attività produttive*

— mida kohaldatakse kõigi füüsiliste ja juriidiliste isikute suhtes, kes teostavad tavapärast tegevust, mille eesmärk on kaupade tootmine ja müük või teenuste osutamine,

— mida kohaldatakse majandustegevusest saadud tulu ja sellega seotud kulutuste vahe suhtes,

— mis rakendub igas tootmis- ja turustusetapis, mis vastab maksukohustuslase ühele või mitmele tarnele või teenuse osutamisele, ja

— mis lisab igas etapis maksukoormuse, mis on võrdeline tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest saadud hinnaga,

tuleb käsitada kuuenda direktiivi artikli 33 lõike 1 alusel keelatud kumuleeruva käibemaksuna.

89. Seoses tuginemisega Euroopa Kohtu tehtavale otsusele tuleb piirata kohtuotsuse ajalist mõju viitega Euroopa Kohtu kindlaksmääratud kuupäevale.