

Downloaded via the EU tax law app / web

Liidetud kohtuasjad C-283/06 ja C-312/06

KÖGÁZ rt jt

versus

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

ja

OTP Garancia Biztosító rt

versus

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Zala Megyei Bíróság ja

Legfelsőbb Bíróság)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 33 lõige 1 – Mõiste „käibemaks” – Ettevõtjatele kehtestatud kohalik maks

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Keeld koguda muid siseriiklike makse, mis on käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena*

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

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Keeld koguda muid siseriiklike makse, mis on käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõige 2 ja artikli 33 lõige 1)

1. Selleks et hinnata, kas maks, tollimaks või lõiv on käsitatav kumuleeruva käibemaksuna kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, muudetud direktiiviga 91/680, artikli 33 tähenduses, tuleb eeskätt uurida, kas selle tagajärjel kahjustatakse ühist käibemaksusüsteemi, takistades kaupade ja teenuste liikumist ning koormates kaubandustehinguid nii, nagu seda teeb käibemaks.

Igal juhul tuleb kaupade ja teenuste liikumist käibemaksuga võrreldaval määral takistavateks lugeda maksud, tollimaksud ja lõivud, millel on käibemaksu põhitunnused, olgugi et need tunnused ei ole käibemaksu tunnustega alati igas suhtes identsed.

Seevastu ei välista kuuenda direktiivi artikkel 33 sellise maksu säilitamist või kehtestamist, millel ei ole käibemaksu põhitunnuseid.

Neid tunnuseid on neli: käibemaksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille esemeks on kaubad või teenused; maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; selle maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügi etapis, olenemata eelnenud tehingute

arvust; tootmis- ja turustusetapile eelnevates etappides makstud summade maksukohustuslase poolt mahaarvamine tasumisele kuuluvast käibemaksust selliselt, et maksu kohaldatakse üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal.

(vt punktid 34–37)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 91/680, artikli 33 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see ei takista sellise maksu säilitamist, millel on Ungaris ettevõtjatele kehtestatud kohaliku maksu tunnused. Selline maks erineb käibemaksust sel moel, et seda ei saa käsitada kumuleeruva käibemaksuna nimetatud sätte tähenduses.

Alustuseks tuleb tõdeda, et sellal kui käibemaksu nõutakse turustamise etapis igalt tehingult eraldi ja kui selle summa on proportsionaalne tarnitud kaupade ning osutatud teenuste hinnaga, siis selline maks nagu kõnesolev, vastupidi, põhineb maksustamisperioodil müüdud kaupade või osutatud teenustega seotud käibe ja müüdud kaupade omahinna, vahendatud teenuste hinna ja materjalikulu vahelisel erinevusel, mis arvutatakse raamatupidamisalaste õigusaktide põhjal. Kuna selline maks arvutatakse perioodi käibe alusel, ei ole võimalik täpselt kindlaks määrata maksusummat, mis võib iga kauba müügi või teenuse osutamise korral kliendile üle kanduda, mistõttu ei saa sellist maksu käsitada võrdelisena tarnitud kaupade ja osutatud teenuste hinnaga.

Seejärel, sellal kui maksukohustuslasel on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel lubatud tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud tema maksustatavate tehingutega seoses kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt, siis asjassepuutuva maksu tavalise korra puhul piirdub vähendus, mis toimub maksubaasi kindlaksmääramise staadiumis, müüdud kaupade omahinna, vahendatud teenuste hinna ja materjalikuluga. Asjassepuutuva maksu maksubaas ei ole seega piiratud tootmis- ja turustusetapis lisandunud väärtusega, vaid puudutab maksukohustuslase kogukäivet, millest on maha arvatud üksnes nimetatud tegurid.

Lõpuks, sellal kui kuuenda direktiivi artiklites 17–20 sätestatud maksu mahaarvamise mehhanismi abil koormab käibemaks üksnes lõpptarbijat ja on igati neutraalne maksukohustuslaste suhtes, kes sekkuvad tootmis- ja turustusahelasse enne lõplikku maksustamisetappi, olenemata sooritatud tehingute arvust, ei puuduta see sellist maksu nagu asjassepuutuv maks. Ei saa ju olla kindel, et selle maksu tasumise kohustus kandub lõpptulemusena samamoodi üle lõpptarbijale, nagu kandub üle käibemaks tarbimismaksuna.

(vt punktid 39 ja 40, 44 ja 45, 47, 51 ja 52, 60 ja 61 ning resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

11. oktoober 2007(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 33 lõige 1 – Mõiste „käibemaks” – Ettevõtjatele kehtestatud kohalik maks

Liidetud kohtuasjades C-283/06 ja C-312/06,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Zala Megyei Bírósági (Ungari) (C-283/06) ja Legfelsőbb Bírósági (Ungari) (C-312/06) 16. jaanuari 2006. aasta ja 10. juuli 2006. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 29. juunil 2006 ja 18. juulil 2006, menetlustes

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)

versus

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

ja

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

versus

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 28. juuni 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt ja ERSTE Bank Hungary rt, esindaja: *ügyvéd* P. Oszkó,

– Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt, esindaja: *ügyvéd* D. Deák,

- Ungari valitsus, esindajad: J. Fazekas ja R. Somssich,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja V. Bottka,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Kohtuasjas C-283/06 puudutab eelotsusetaotlus esiteks akti Tšehhi Vabariigi, Eesti Vabariigi, Küprose Vabariigi, Läti Vabariigi, Leedu Vabariigi, Ungari Vabariigi, Malta Vabariigi, Poola Vabariigi, Sloveenia Vabariigi ja Slovaki Vabariigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT 2003, L 236, lk 33; edaspidi „ühinemisakt“) X lisa 4. jaotise punkti 3 alapunkti a ja teiseks nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 33 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud üheksa Ungari äriühingu: KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt ja Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (edaspidi ühiselt „põhikohtuasja hagejad kohtuasjas C-283/06“) ja Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (Zala maakonna haldusorgani juhataja, edaspidi „põhikohtuasja kostja kohtuasjas C-283/06“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab ettevõtjatele kehtestatud kohalikku maksu, mida need äriühingud olid 2005. aasta majandusaasta eest kohustatud maksma.

3 Kohtuasjas C-312/06 puudutab eelotsusetaotlus esiteks ühinemisakti X lisa 4. jaotise punkti 3 alapunkti a ja teiseks kuuenda direktiivi artikli 33 lõike 1 tõlgendamist.

4 Eelotsusetaotlus on esitatud Ungari õiguse alusel asutatud äriühingu OTP Garancia Biztosító rt (edaspidi „põhikohtuasja hageja kohtuasjas C-312/06“) ja Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (Vas'i maakonna haldusorgan, edaspidi „põhikohtuasja kostja kohtuasjas C-312/06“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab ettevõtjale kehtestatud kohalikku maksu, mida see äriühing oli kohustatud tasuma majandusaastate eest, mis lõppesid vastavalt 15. septembril 2005 ja 15. märtsil 2006.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

Ühinemisakt

5 Ühinemisakti X lisa pealkirjaga „Ühinemisakti artiklis 24 osutatud nimekiri: Ungari“ sisaldab 4. jaotist, mille pealkiri on „Konkurentsipoliitika“ ja mis vastab EÜ asutamislepingu VI jaotise 1. jaole, mis puudutab konkurentsieeskirju.

6 4. jaotis sisaldab punkti 3 pealkirjaga „Kohalike omavalitsuste poolt antav maksustamiselane abi”, mille alapunkt a sätestab:

„Olenemata EÜ asutamislepingu artiklitest 87 ja 88 võib Ungari kohaldada kuni 31. detsembrini 2007 (kaasa arvatud) ettevõtte kohaliku tulumaksu vähendusi kuni 2% ettevõtjate netolaekumistest, mida kohalik omavalitsus annab piiratud ajaks vastavalt kohalike makse käsitleva 1990. aasta seaduse C artiklitele 6 ja 7 (finantsseaduste muutmist käsitleva 2001. aasta seaduse L artikli 79 lõigetega 1 ja 2 ning maksuseaduste muudatusi käsitleva 2002. aasta seaduse XLII artikliga 158 muudetud redaktsioonis).”

Kuues direktiiv

7 Kuuenda direktiivi artikli 33 lõige 1 sätestab:

„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.”

Siseriiklikud õigusnormid

8 Eelotsusetaotlustes sisalduvast teabest nähtub, et kohalike makse käsitlev 1990. aasta seadus C (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényt, edaspidi „1990. aasta seadus”) annab Ungari komitaatidele õiguse kehtestada oma territooriumil ettevõtjatele kohaliku maksu (helyi ipar?zési adó, edaspidi „HIPA”).

9 Lisaks nähtub sellest teabest, et:

- HIPA ei ole üldine maks, mis on kehtestatud kogu riigi territooriumil, vaid kohalik maks, mille kehtestamine, tühistamine ja muutmine kuulub kohalike omavalitsuste pädevusse;
- komitaatides, kus see maks on kehtestatud, maksustatakse sellega igasugune majandustegevus, mida teostatakse kestvalt või ajutiselt asjaomase komitaadi territooriumil, maksukohustuslane on ettevõtja;
- kestva majandustegevuse korral moodustab selle maksu baasi netokäive, mis vastab antud ajavahemikus müüdud kaupadele või osutatud teenustele, millest lahutatakse müüdud kaupade omahind, vahendatud teenuste hind ja materjalikulu;
- eraettevõtjate ja väikeste põllumajandustootjate puhul vastab nimetatud maksu baas tulumaksuseaduse kohaselt kindlaks määratud maksustatavale summale, millele lisandub 20%;
- ettevõtjate puhul, kes on maksukohustuslased ettevõtte lihtsustatud tulumaksu (egyszer?sített vállalkozói adó) osas, võib HIPA maksubaas vastata 50%-le ettevõtte lihtsustatud tulumaksust;
- kohalik omavalitsus, mis kehtestas HIPA, võib lubada vähendusi või muid maksusoodustusi, mida siiski kohaldatakse üksnes neile ettevõtjatele, kelle puhul selle maksu baas ei ületa 2,5 miljonit Ungari forintit, või nimetatud omavalitsuse määratud madalamat summat;

- eriline maksusoodustus on ette nähtud juhul, kui maksustamisaasta jooksul töötajate arv suureneb (maksustatavat summat vähendatakse 1 miljoni Ungari forintiga võrra iga värvatud töötaja kohta);
- kestva majandustegevuse korral on HIPA suurim kindlaks määratud aastamäär 2%;
- maksukohustuslased ei ole kohustatud arvetel ja muudel raamatupidamisdokumentidel sõnaselgelt näitama HIPA suurust; 1990. aasta seaduses puudub säte, mis näeks ette võimaluse vähendada maksukohustuslaste soetatud kaupade ja teenuste hinnas sisalduvat HIPA-t;
- 1990. aasta seadus ei näe sõnaselgelt ette, et HIPA-t saaks üle kanda tarbijale, kuid see maks võib sisalduda tarbija makstavas hinnas;
- paralleelselt HIPA-ga on Ungaris käibemaks (*általános forgalmi adó*), mida reguleerib 1992. aasta seadus LXXIV.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-283/06

- 10 Põhikohtuasja kostja kohtuasjas C-283/06 kinnitas 2005. aastal tehtud rea otsustega erinevate kohalike omavalitsuste otsuseid, millega viimased kohustasid nimetatud põhikohtuasja hagejaid tasuma 2005. aasta eest HIPA maksu.
- 11 Nimetatud põhikohtuasjas tugines kostja oma otsustes 1990. aasta seaduse artikli 41 lõigetele 1 ja 2, samuti erinevatele HIPA kehtestamist puudutavatele kohaliku omavalitsuse määrustele. Ta leiab, et põhikohtuasja hagejad kohtuasjas C-283/06 olid teadlikud oma kohustustest seoses nimetatud maksuga, kuna esitasid selle maksu kohta deklaratsiooni ja seega on nad kohustatud seda maksu tasuma. Mitmes oma otsustes lükkas ta ümber vastuväite, mille kohaselt puudub HIPA-l kuuenda direktiivi artikli 33 tõttu õiguslik alus, kuna selle puhul on tegemist maksuga, millel on käibemaksule sarnased tunnused.
- 12 Põhikohtuasja hagejad kohtuasjas C-283/06 esitasid nimetatud otsuste peale kaebuse Zala Megyei Bíróság'ile (Zala ringkonnakohus). Nad väitsid sisuliselt seda, et need otsused on ebaseaduslikud, kuna alates 2004. aasta maikuust ei ole nad kuuenda direktiivi artikli 33 otsekohaldatavuse tõttu enam HIPA suhtes maksukohustuslased.
- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on arvamisel, et ühinemisakti X lisa 4. jaotise punkti 3 alapunkti a võib tõlgendada nii, et see kehtestab ajutise erandi, mis võimaldab säilitada HIPA või vähemalt, kuna see võimaldab kuni 31. detsembrini 2007 selle maksu vähendusi, on lepingupooled esialgu aktsepteerinud, et see maks on ühenduse õigusega kooskõlas.
- 14 Kui Euroopa Kohus peaks olema samal arvamisel, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kõik muud küsimused on üleliigsed. Vastupidisel juhul peab ta vajalikuks tõlgendada sellise maksu mõistet, mis ei ole kumuleeruv käibemaks kuuenda direktiivi artikli 33 mõttes.
- 15 Neil asjaoludel otsustas Zala Megyei Bíróság menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule kaks järgmist eelotsuse küsimust:
- „1. Kas [ühinemisakti] [...] X lisa 4. jaotise punkti 3 alapunkti a tuleb tõlgendada nii, et:
- Ungarile on tehtud ajutine erand, mis võimaldab tal säilitada [HIPA-t], või

– võimaldades säilitada [HIPA-ga] seotud eelised, tunnustab ühinemisakt ühtlasi Ungari Vabariigi (ajutist) õigust säilitada majandustehingute maksustamine?

2. Kui Euroopa Kohtu vastus esimesele küsimusele on eitav [...], millised on [...] kuuenda direktiivi [...] korrektse tõlgenduse puhul need kriteeriumid, mis võimaldavad otsustada, et maks ei ole käsitatav kumuleeruva käibemaksuna selle direktiivi artikli 33 tähenduses?”

Kohtuasi C-312/06

16 Põhikohtuasja kostja kohtuasjas C-312/06 kinnitas 2005. aasta otsusega kohaliku omavalitsuse otsuse, millega viimane kohustas põhikohtuasja hagejat nimetatud kohtuasjas tasuma HIPA maksu vastavalt 15. septembril 2005 ja 15. märtsil 2006 lõppenud majandusaastate eest.

17 Seda otsust, mis tugines 1990. aasta seaduse artikli 39 lõikele 1 ja artikli 41 lõikele 2, samuti kohaliku omavalitsuse määruse nr 13/2003 (III.27) artikli 8 lõikele 1, põhjendab asjaolu, et HIPA hindamise lõpus, liitumiskõneluste ajal, tehti Ungari Vabariigile ühinemisaktis ajutine erand, mis puudutas selle maksu vähendusi kuni 31. detsembrini 2007. Põhikohtuasja kostja kohtuasjas C-312/06 leidis, et ühinemisaktis sisalduv teave võimaldab järeldada, et Euroopa Liit on nimetatud maksu heaks kiitnud.

18 Põhikohtuasja hageja kohtuasjas C-312/06 esitas selle otsuse peale kaebuse Vas Megyei Bíróság'ile (Vas'i ringkonnakohus). Ta väidab, et see on ebaseaduslik, kuna HIPA on käibemaks, mille säilitamine Ungari Vabariigis pärast viimase liitumist Euroopa Liiduga on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 33 lõikega 1 ja mida peale selle ei saa käsitada kui ühinemisaktiga esialgselt lubatud maksu.

19 Vas Megyei Bíróság jättis selle kaebuse rahuldamata eelkõige põhjusel, et ühinemisaktiga Ungari Vabariigile antud ajutine erand seoses HIPA vähendustega tähendab tingimata, et Euroopa Liit on nõustunud selle maksu ajutise säilitamisega.

20 Põhikohtuasja hageja kohtuasjas C-312/06 esitas Vas Megyei Bíróság'i otsuse peale apellatsioonkaebuse Legfelsőbb Bíróság'ile (ülemkohus).

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et ühinemisakti X lisa 4. jaotise punkti 3 alapunkti a võib tõlgendada nii, et lepingupooled, lubades ajutist erandit HIPA vähenduste osas, on lubanud erandit ka selle maksu enda osas, seega on see maks ühenduse õigusega kokkusobiv kuni 31. detsembrini 2007. Vastupidise tõlgendamise korral tuleks aga kindlaks teha, arvestades kuuenda direktiivi artikli 33 lõike 1 konteksti, kas selles sättes sisalduvate sisuliste kriteeriumide alusel on selline maks nagu HIPA käsitatav kumuleeruva käibemaksuna.

22 Neil asjaoludel otsustas Legfelsőbb Bíróság menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule kaks järgmist eelotsuse küsimust:

„1. Kas [ühinemisakti] [...] X lisa 4. jaotise punkti 3 alapunkti a võib tõlgendada nii, et Ungari Vabariigile tehti ajutine erand, mis võimaldab tal [HIPA-t] säilitada, ehk nii, et ühinemisaktis tunnustati [HIPA] vähenduste säilitamisega ka Ungari Vabariigi ajutist õigust säilitada seda liiki maksu ennast?

2. Kas [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 33 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see keelab sellise maksu [HIPA] säilitamist, mida kohaldatakse ettevõtjate äritegevusele ning mille üks peamisi tunnuseid on see, et seda arvutatakse netokäibelt, millest arvatakse maha müüdüd kaupade omahind, vahendatud teenuste hind ja materjalikulu; teiste sõnadega, kas sellist maksu tuleb

käsitada selle sättega keelatud kumuleeruva käibemaksuna?”

Eelotsuse küsimused

23 Nagu KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt ja ERSTE Bank Hungary rt (edaspidi ühiselt „KÖGÁZ jt”), Ungari valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon välja pakkusid, tuleks kõigepealt uurida mõlema eelotsusetaotluse esitanud kohtu teist küsimust, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 33 tõlgendamist.

24 Kohtuasjas C?283/06 puudutab teine küsimus neid kriteeriume, mille põhjal on võimalik kindlaks teha, et maks ei ole käsitatav kumuleeruva käibemaksuna kuuenda direktiivi artikli 33 mõttes.

25 Kui seda küsimust lugeda tema kontekstis, on näha, et sarnaselt kohtuasjas C?312/06 esitatud teisele küsimusele uuritakse selles, kas nimetatud direktiivi artiklit 33 tuleb tõlgendada nii, et see takistab sellise maksu nagu HIPA tunnustele vastava maksu säilitamist.

26 Kuuenda direktiivi artikli 33 tõlgendamiseks tuleb see säte asetada tema õiguslikku konteksti. Seetõttu on tarvilik kohe alguses meenutada eesmärke, mida ühise käibemaksusüsteemi kehtestamisega silmas peetakse (3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?475/03: Banca Popolare di Cremona, EKL 2006, lk I?9373, punkt 18).

27 Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3; edaspidi „esimene direktiiv”) põhjendustest tuleneb, et kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusnormide ühtlustamine peab võimaldama luua ühisturu, kus konkurentsi ei ole moonutatud ja mille tunnused sarnanevad siseturu omadega, kõrvaldades maksuõiguslikud erinevused, mis võivad moonutada konkurentsi ja takistada kaubandust (8. juuni 1999. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?338/97 ja C?344/97 ja C?390/97: Pelzl jt, EKL 1999, lk I?3319, punkt 14, samuti eespool viidatud kohtuotsus Banca Popolare di Cremona, punkt 19).

28 Ühine käibemaksusüsteem loodi nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiiviga 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 1967, 71, lk 1303) ja kuuenda direktiiviga (eespool viidatud kohtuotsused Pelzl jt, punkt 15, ja Banca Popolare di Cremona, punkt 20).

29 Vastavalt esimese direktiivi artiklile 2 on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kuni jaemüügietaapi lõpuni kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi (vt eelkõige 27. novembri 1985. aasta otsus kohtuasjas 295/84: Rousseau Wilmot, EKL 1985, lk 3759, punkt 15; 3. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 252/86: Bergandi, EKL 1988, lk 1343, punkt 15; 13. juuli 1989. aasta otsus liidetud kohtuasjades 93/88 ja 94/88: Wisselink jt, EKL 1989, lk 2671, punkt 18; ja eespool viidatud kohtuotsused Pelzl jt, punkt 16, ning Banca Popolare di Cremona, punkt 21).

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

jt, punkt 17, ja Banca Popolare di Cremona, punkt 22).

31 Et saavutada sama tehingu maksustamise tingimuste võrdsuse eesmärki, sõltumata liikmesriigist, kus see tehing sooritatakse, pidi ühine käibemaksusüsteem teise direktiivi põhjenduste kohaselt asendama liikmesriikides kehtivad erinevad käibemaksud (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Pelzl jt, punkt 18, ja Banca Popolare di Cremona, punkt 23).

32 Nende ideede raames lubab kuuenda direktiivi artikkel 33 liikmesriigil säilitada või kehtestada kaupade tarnimisele, teenuste osutamisele või importimisele makse, tollimakse ja lõive üksnes siis, kui need ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Pelzl jt, punkt 19, ja Banca Popolare di Cremona, punkt 24).

33 Seevastu ei sisalda ühenduse õigus hetkeseisul ühtki erisätet, mis välistaks või piiraks liikmesriikide õigust kehtestada käibemaksust erinevaid makse, tollimakse või lõive (eespool viidatud kohtuotsus Wisselink jt, punkt 13, samuti 19. veebruari 1998. aasta otsus kohtuasjas C?318/96: SPAR, EKL 1998, lk I?785, punkt 21). Isegi kuuenda direktiivi artiklist 33 tuleneb, et ühenduse õigus lubab käibemaksuga konkureerivate maksusüsteemide olemasolu (eespool viidatud kohtuotsus Wisselink jt, punkt 14, ja 19. märtsi 1991. aasta otsus kohtuasjas C?109/90: Giant, EKL 1991, lk I?1385, punkt 9, samuti eespool viidatud kohtuotsus SPAR, punkt 21; vt selle kohta ka 8. juuli 1986. aasta otsus kohtuasjas 73/85: Kerrutt, EKL 1986, lk 2219, punkt 22).

34 Selleks et hinnata, kas maks, tollimaks või lõiv on käsitav kumuleeruva käibemaksuna kuuenda direktiivi artikli 33 tähenduses, tuleb eeskätt uurida, kas selle tagajärjel kahjustatakse ühist käibemaksusüsteemi, takistades kaupade ja teenuste liikumist ja koormates kaubandustehinguid nii, nagu seda teeb käibemaks (eespool viidatud kohtuotsused Pelzl jt, punkt 20, ja Banca Popolare di Cremona, punkt 25, vt selle kohta samuti 9. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C?437/97: EKW ja Wein & Co, EKL 2000, lk I?1157, punkt 20 ja viidatud kohtupraktika).

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

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

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

38 Selleks et vältida vastuolulisi tulemusi ühise käibemaksusüsteemiga kavandatud eesmärgi suhtes, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 27–34, tuleb sellise maksu nagu HIPA tunnuseid käibemaksu tunnustega võrrelda just seda eesmärki silmas pidades. Selle raames tuleb erilist tähelepanu pöörata nõudele, et kogu aeg oleks tagatud ühise käibemaksusüsteemi neutraalsus (eespool viidatud kohtuotsus Banca Popolare di Cremona, punkt 29).

39 Mis puudutab antud juhul käibemaksu teist põhitunnust, siis tuleb alustuseks tõdeda, et sellal kui käibemaksu nõutakse turustamise etapis igalt tehingult eraldi ja kui selle summa on proportsionaalne tarnitud kaupade ja osutatud teenuste hinnaga (eespool viidatud kohtuotsus Banca Popolare di Cremona, punkt 30), siis selline maks nagu HIPA, vastupidi, põhineb maksustamisperioodil müüdud kaupade või osutatud teenustega seotud käibe ja müüdud kaupade omahinna, vahendatud teenuste hinna ja materjalikulu vahelisel erinevusel, mis arvutatakse raamatupidamisalaste õigusaktide põhjal.

40 Kuna selline maks arvutatakse perioodi käibe alusel, ei ole võimalik täpselt kindlaks määrata maksusummat, mis võib iga kauba müügi või teenuse osutamise korral kliendile üle kanduda, mistõttu tingimus, et see summa peab olema võrdeline maksukohustuslase võetud hinnaga, ei ole samuti täidetud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Pelzl jt, punkt 25).

41 Lisaks, nagu komisjon on märkinud, sisaldavad HIPA-t reguleerivad õigusnormid paljudel juhtudel üldjoontes lihtsustatud, valdavalt kindlatel määradel põhinevaid eeskirju, mis määravad maksubaasi kindlaks kas muu maksu maksustatava summa alusel, millele lisandub kindlaksmääratud protsent (eraettevõtjate ja väikeste põllumajandustootjate puhul) või muu maksu kindlaksmääratud protsent (maksukohustuslaste puhul, kes peavad tasuma ettevõtte lihtsustatud maksu).

42 Sellistel juhtudel määratakse HIPA maksubaas ilmselgelt kindlaks teiste näitajate põhjal kui kaupade või teenuste hind, mida maksavad kliendid (vt analoogia põhjal 7. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-347/90: Bozzi, EKL 1992, lk I-2947, punkt 15).

43 Need eeskirjad toovad esile maksukohustuslase makstud HIPA summa ja selle maksukohustuslase müüdud kaupade või osutatud teenuste hinna vahelise võrdelise seose täieliku puudumise.

44 Neil asjaoludel ei saa sellist maksu käsitada võrdelisena tarnitud kaupade ja osutatud teenuste hinnaga.

45 Seejärel, mis puudutab käibemaksu neljandat põhitunnust, siis tuleb esiteks märkida, et sellal kui maksukohustuslasel on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel lubatud tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud tema maksustatavate tehingutega seoses kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt, siis HIPA tavalise korra

puhul piirdub vähendus, mis toimub maksubaasi kindlaksmääramise staadiumis, müüdnud kaupade omahinna, vahendatud teenuste hinna ja materjalikuluga.

46 Kohtuistungil aset leidnud aruteludest nähtub, et maksukohustuslase osutatavate teenuste puhul, nagu allhankijate või vahendajate osutatud teenused või need, mida maksukohustuslane kasutas ja omakorda osutab muutumatul kujul („muutumatud” teenused) oma klientidele, võib maksukohustuslane HIPA-ga maksustatavast summast maha arvata üksnes kulusid, mis vastavad kohaldatavates õigusaktides ette nähtud kriteeriumidele. Seevastu ei saa maha arvata selliseid kulusid, mis on seotud eksperdi teenuste või maksukohustuslasele tema majandustegevuse raames osutatud teenustega ja mida ta ei suuna samal kujul tagasi majandusringlusse („ostetud” teenused).

47 HIPA maksubaas ei ole seega piiratud tootmis- ja turustusetapis lisandunud väärtusega, vaid puudutab maksukohustuslase kogukäivet, millest on maha arvatud üksnes käesoleva kohtuotsuse punktis 45 nimetatud tegurid (vt analoogia põhjal eespool viidatud kohtuotsus Pelzl jt, punkt 23).

48 Teiseks on kahtlemata õige, et erinevused meetodites, mille alusel juba tasutud maksu mahaarvamist arvutatakse, ei vabasta maksu kuuenda direktiivi artiklis 33 sätestatud keelust, kui need erinevused on pigem tehnilist laadi ja kui need ei takista selle maksu toimimist sisuliselt käibemaksuna (eespool viidatud kohtuotsus Banca Popolare di Cremona, punkt 31).

49 Samuti on õige see, nagu märkisid KÖGÁZ jt ja Vodafone, et selleks, et maks oleks käsitatav käibemaksuna, ei pea sellele kohaldatavad siseriiklikud õigusaktid sõnaselgelt ette nägema, et selle maksu tasumise kohustus võib üle kanduda tarbijale (26. juuni 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-370/95–C-372/95: Careda jt, EKL 1997, lk I-3721, punkt 18) ega seda, et kõnealune maks peaks olema kliendile esitatud arvel selgelt eristatav (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, punktid 13 ja 14, ning Careda jt, punktid 23 ja 26).

50 Seevastu maks, mis koormab tootmistegevust selliselt, et ei ole kindel, kas selle – sarnaselt tarbimismaksuga nagu käibemaks – kannab kindlalt lõpptarbijat, võib jääda kuuenda direktiivi artikli 33 kohaldamisalast välja (eespool viidatud kohtuotsus Banca Popolare di Cremona, punkt 31).

51 Antud juhul, sellal kui kuuenda direktiivi artiklites 17–20 sätestatud maksu mahaarvamise mehhanismi abil koormab käibemaks üksnes lõpptarbijat ja on igati neutraalne maksukohustuslaste suhtes, kes sekkuvad tootmis- ja turustusahelasse enne lõplikku maksustamisetappi, olenemata sooritatud tehingute arvust (vt selle kohta 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs, EKL 1996, lk I-5339, punktid 19, 22 ja 23, ning 15. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-427/98: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2002, lk I-8315, punkt 29, samuti eespool viidatud kohtuotsus Banca Popolare di Cremona, punkt 32), ei puuduta see sellist maksu nagu HIPA.

52 Nagu märkis komisjon, ei saa eelotsusetaotlustes esitatud teabest tulenevalt olla kindel, et HIPA tasumise kohustus kandub lõpptulemusena samamoodi üle lõpptarbijale, nagu kandub üle käibemaks tarbimismaksuna.

53 Eelotsusetaotluse esitanud kohtud märgivad, et oma olemuse tõttu ei kandu HIPA tingimata üle. Nad lisavad, et kui see kandub üle, ei pruugi ostja sellest teadlik olla, kuna sel juhul neile kaupadele ja teenustele üle kandunud maks, mida ostja maksukohustuslasena ostab, ei kandu üle kaupadele ja teenustele, mida ta ise osutab oma klientidele.

54 Lisaks, nagu rõhutas Ungari valitsus, kuna HIPA arvutatakse perioodi käibe alusel, ei saa

maksukohustuslane täpselt kindlaks määrata ei HIPA summat, mis sisaldub kaupade ja teenuste ostuhinnas (vt analoogia põhjal eespool viidatud kohtuotsus Banca Popolare di Cremona, punkt 33) ega HIPA seda osa, mis võib iga kauba müügi või teenuste osutamise korral lõpptarbijale üle kanduda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Giant, punkt 14, samuti Pelzl jt, punkt 25).

55 Pealegi, nagu väitis nimetatud valitsus, kui maksukohustuslane selleks, et kanda omaenda tegevusega seonduv maksukoormus turustus- või tarbimisahela järgmisele etapile, võib lisada selle maksu oma müügihinnale, sisaldaks HIPA baas seetõttu mitte üksnes lisandunud väärtust, vaid ka maksu ennast, mistõttu arvutatakse HIPA summa põhjal, mis on saadud müügihinnast, mis ennetavalt sisaldab tasumisele kuuluvat maksu (vt analoogia põhjal eespool viidatud kohtuotsus Banca Popolare di Cremona, punkt 33).

56 Igal juhul isegi kui eeldada, et HIPA maksukohustuslane, kes tegeleb müügiga lõpptarbijale, võtab hinna määramisel arvesse oma üldkulude hulka kuuluvat maksusummat, siis kõikidel maksukohustuslastel ei ole sellist võimalust maksukoormust osaliselt või täielikult üle kanda (vt analoogia põhjal eespool viidatud kohtuotsused Pelzl jt, punkt 24, ja Banca Popolare di Cremona, punkt 34).

57 Kõigist eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et võttes arvesse sellise maksu nagu HIPA tunnusjooni, ei nõuta seda maksu selleks, et seda käibemaksule omaselt lõpptarbijale üle kanda.

58 Selles osas eristub selline maks maksust, mille kohta tehti otsus eespool viidatud kohtuasjas Dansk Denavit ja Poulsen Trading ning mis tunnistati nimetatud kohtuotsuse punktis 14 ühtse käibemaksusüsteemiga vastuolus olevaks, kuna see maks, nagu nähtub nimetatud kohtuotsuse punktist 3, oli mõeldud lõpptarbijale ülekandmiseks. Seda maksu arvestati käibemaksuga identsel baasil ja seda koguti käibemaksuga paralleelselt, nagu nähtub sama kohtuotsuse punktist 8.

59 Järelikult, nagu väitsid KÖGÁZ jt ning Vodafone, isegi juhul kui HIPA-t kohaldatakse üldiselt nendes komitaatides, kus ta on kehtestatud, ei ole see asjaolu piisav, et seda maksu saaks käsitada käibemaksuna kuuenda direktiivi artikli 33 mõttes, kuna seda ei võeta sellisel viisil, mis iseloomustab käibemaksu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Pelzl jt, punkt 27).

60 Arvestades eespool toodud kaalutlusi, ilmneb, et HIPA tunnustega maks erineb käibemaksust sel moel, et seda ei saa käsitada kumuleeruva käibemaksuna kuuenda direktiivi artikli 33 lõike 1 tähenduses.

61 Seega tuleb eelotsusetaotlused esitanud kohtute teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 33 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see ei takista sellise maksu säilitamist, millel on põhikohtuasjas kõne all oleva maksu tunnused.

62 Neil asjaoludel ei ole vaja vastata nende kohtute esitatud esimesele küsimusele, mis puudutab ühinemisakti X lisa 4. jaotise punkti 3 alapunkti a.

Kohtukulud

63 Kuna põhikohtuasjade poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtutes pooleliolevate asjade üks staadium, otsustavad kohtukulude jaotuse siseriiklikud kohtud. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

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

aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388, artikli 33 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see ei takista sellise maksu säilitamist, millel on põhikohtuasjas kõne all oleva maksu tunnused.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.