Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 31. jaanuaril 2018 [1]

Kohtuasi C-39/17

Lubrizol France SAS
versus
Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour de cassation (Prantsusmaa kassatsioonikohus))

Eelotsusetaotlus – Kaupade vaba liikumine – ELTL artiklid 28 ja 30 – Samaväärse toimega maks – ELTL artikkel 110 – Riigimaks – Ettevõtte solidaarsussotsiaalmakse ja lisamakse – Maks, mille arvutamise aluseks on äriühingu kogu aastakäive – Teise liikmesriiki üle viidud kaupade väärtuse arvamine käibe hulka

1. Käesoleva eelotsusetaotlusega palutakse Euroopa Kohtul anda selgitusi kahe Prantsusmaa õigusaktides ette nähtud äriühingu makse kohta, milleks on ettevõtte solidaarsussotsiaalmakse (edaspidi „C3S“), mis kehtestati 1970ndate aastate alguses, ja lisamakse, mille riigi seadusandja lõi 2004. aastal. Nende maksete arvutamise aluseks on neid tasuma kohustatud äriühingute ja ettevõtjate kogu aastakäive.

2. Euroopa Kohus peaks siin võtma seisukoha, kas tollimaksuga samaväärse toimega maksude keeluga on kooskõlas eelotsusetaotluse esitanud kohtu hiljutine praktika, mille kohaselt kuulub C3Si ja lisamaksega maksustatava summa hulka nende varude nimiväärtus, mille ettevõtja viis Prantsusmaalt üle Euroopa Liidu teise liikmesriiki, kuigi niisugune üleviimine ei tekita iseenesest käivet.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. ELTL artikli 28 lõikes 1 on sätestatud: „Liit hõlmab tolliliitu, mis laieneb kogu kaubavahetusele ning millega kaasneb impordi- ja ekspordimaksude ja kõigi samaväärse toimega maksude keelustamine liikmesriikide vahel, samuti ühise tollitariifistiku vastuvõtmine nende suhetes kolmandate riikidega“. ELTL artikkel 30 näeb ette: „Liikmesriikide vahel on keelatud impordi- ja ekspordimaksud ja samaväärse toimega maksud. See keeld kehtib ka fiskaalsete tollimaksude suhtes“.

4. ELTL artikli 110 lõikes 1 on nähtud ette: „Ükski liikmesriik ei kehtesta teiste liikmesriikide toodetele mingeid otseseid ega kaudseid riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud otsestest või kaudsetest maksudest“.

1 Algkeel: itaalia.

5. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 14 lõike 1 kohaselt „[on] „[k]aubatarne“ […] materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“.

6. Sama direktiivi artiklis 17 on sätestatud, et „[k]aubatarnena tasu eest käsitatakse maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade teise liikmesriiki üleviimist“, ning samal ajal määratletud „teise riiki üleviimine“ nii, et see on „materiaalse vallasasja igasugune lähetamine või vedamine maksukohustuslase või tema eest tegutseva isiku poolt oma ettevõtluse eesmärgil väljapoole selle liikmesriigi territooriumi, kus vara asub, kuid ühendusesiseselt“.

7. Selliste kaubatarnete kohta, milleks on teise liikmesriiki üleviimine, on käibemaksudirektiivi artiklis 76 täpsustatud, et „maksustatava väärtuse [moodustab] kaupade või muude sarnaste kaupade ostuhind või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks üleviimise ajal“.

B. Riigisisene õigus ja kohtupraktika

8. Sotsiaalkindlustusseadustiku (code de la sécurité sociale) artiklis L651-1 on nähtud ette, et Régime sociale des Indépendants'i (füüsilisest isikust ettevõtjate sotsiaalkindlustusskeem, edaspidi „RSI“), Fonds de solidarité vieillesse'i (vanaduskindlustusfond) ja Fonds de réserve pour les retraites'i (pensionireservfond) huvides nähakse ette solidaarsussotsiaalmakse, mida tasuvad teiste hulgas ka aktsiaseltsid ja lihtsustatud aktsiaseltsid. C3S tuleb tasuda kord aastas ja selle määraks on kehtestatud kuni 0,13% käibest.

9. Lisaks on sotsiaalkindlustusseadustiku artikliga L245-13 samadele äriühingutele Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés' (töötajate haiguskindlustuskassa) huvides kehtestatud lisamakse. See lisamakse arvutatakse, nõutakse sisse ja muutub sissenõutavaks ning selle üle teostatakse järelevalvet samadel tingimustel, mida kohaldatakse C3Si suhtes, ja selle määr on 0,03% käibest.

10. Sotsiaalkindlustusseadustiku artikli L651-5 kohaselt peavad äriühingud ja ettevõtjad, kes on kohustatud C3Si tasuma, näitama igal aastal asutusele, kelle ülesanne on see maks sisse nõuda, st Caisse nationale du RSI-le (edaspidi „CNRSI“), ära „oma käibemaksu ja muude sarnaste maksudeta kogukäibe summa, mille nad maksuhaldurile deklareerisid“.

11. Cour de Cassation (Prantsusmaa kassatsioonikohus) märkis kohtuotsuses Organic *vs*. Cofiroute [3], et see on summa, mis on näidatud kuu või kvartali käibemaksu- ja muude sarnaste maksude deklaratsioonis nr 3310 CA3 (edaspidi „käibedeklaratsioon“).

12. See arvutatakse seega nii, et liidetakse summad ridadel nr 1 (müüdud kaubad ja osutatud teenused), nr 4 (eksport väljapoole Euroopa Ühendust), nr 5 (muud mittemaksustatavad tehingud) ja nr 6 (ühendusesisesed tarned) ning summad real nr 2 (muud maksustatavad tehingud), kui need viimased on tehingud, mis tekitavad käivet.

13. Mis puudutab ühendusesiseseid tarneid, siis maksuseadustiku (code général des impôts) artikli 256 III lõikes, millesse on võetud üle käibemaksudirektiivi artikkel 17, on maksukohustuslase poolne kauba üleviimine oma ettevõttest teise liikmesriiki võrdsustatud kaubatarnega.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

3 Vt Cour de cassation Chambre sociale'i (Prantsusmaa kassatsioonikohtu sotsiaalküsimuste koda) 29. juuni 1995. aasta otsus nr 92-22.025: Organic *vs*. Cofiroute.

14. Seepärast arvatakse üleviidud kauba nimiväärtus (ostuhind või selle puudumisel omahind) käibedeklaratsiooni real nr 6 (ühendusesisesed tarned) näidatud kogusumma hulka ning see kuulub seega C3Si ja lisamaksega maksustatava summa sisse, nagu Cour de Cassation (kassatsioonikohus) on mitmel korral kinnitanud.[4]

II. Faktilised asjaolud, menetlus põhikohtuasjas, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

15. Eelotsusetaotlus on esitatud kohtuvaidluse raames, mis tekkis äriühingu Lubrizol France SAS (edaspidi „Lubrizol“) ja CNRSI vahel C3Si ja lisamaksega maksustatava summa arvutamise küsimuses.

16. Lubrizol, mis on kontserni The Lubrizol Corporation peamine välisriigis paiknev tütarettevõtja, tegutseb keemiatööstussektoris ning toodab ja müüb määrdeainete lisandeid.

17. Lihtsustatud aktsiaseltsina (*société par action simplifiée* Prantsusmaa õiguses) on ta vastavalt sotsiaalkindlustusseadustiku artiklile L651-1 jj õiguslikult kohustatud tasuma C3Si ja sama seadustiku artikli L245-13 kohaselt lisamakset.

18. Kontrollides Lubrizoli 2008. aasta C3Siga ja lisamaksega maksustatavat summat, avastas CNRSI lahknevuse kassale deklareeritud 2007. aasta käibe (573 152 820 eurot) ja maksuhaldurile edastatud käibe (642 045 281 eurot) vahel. Lahknevus tuli sellest, et Lubrizol ei olnud arvanud sisse oma käibedeklaratsiooni real 6 (ühendusesisesed tarned) deklareeritud ühendusesiseste üleviimiste summat.

19. Seetõttu teatas CNRSI äriühingule parandusest, millele järgnes 13. märtsil 2012 meeldetuletus.

20. Lubrizol vaidlustas seega selle, et võlgneb need summad, Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouenis (Roueni sotsiaalkindlustusküsimusi lahendav kohus, Prantsusmaa), väites, et CNRSI oli arvanud Euroopa Liidu teistesse liikmesriikidesse üle viidud varude väärtuse ekslikult C3Si ja lisamaksega maksustatava summa hulka. Lubrizol märkis selles küsimuses, et kõnesolevad üleviimised ei sisaldanud endas müüki ega tekitanud seega käivet, mistõttu ei oleks tohtinud neid kõnesolevate maksetega maksustatava summa hulka arvata.

21. Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Roueni sotsiaalkindlustusküsimusi lahendav kohus) jättis 6. mai 2014. aasta otsusega Lubrizoli kaebuse rahuldamata sel põhjendusel, et ettevõtja käive ei sõltu raamatupidamislikest ja maksualastest kaalutlustest, vaid pigem summast, mille see ettevõtja maksuhaldurile tegelikult deklareeris. See summa pidi kindlasti sisaldama kauba ühendusesiseseid üleviimisi, sest vastavalt riigisisestele käibemaksu käsitlevatele õigusaktidele olid need ühendusesiseste kaubatarnetega võrdsustatud. Kohus leidis ka, et C3Si ja lisamaksega maksustatava summa arvutamist käsitlevate õigusnormidega ei ole kaupade Euroopa Liidus vaba liikumise põhimõtet rikutud, sest neid makseid kohaldati ettevõtjate kogu majandustegevuse, mitte toodete kui niisuguste suhtes.

22. Cour d’appel de Rouen, chambre de l’urgence et de la sécurité sociale (Roueni apellatsioonikohtu erakorralise abi ja sotsiaalkindlustuse kolleegium, Prantsusmaa) jättis selle kohtuotsuse seejärel 15. septembril 2015 muutmata. Konkreetselt lükkas Cour d’appel (apellatsioonikohus) tagasi väite, et on rikutud kaupade vaba liikumise põhimõtet, põhjendades seda seisukohta nii, et kõnesolevad maksed kujutavad küll oma „laadilt sotsiaalmaksu“, kuid teisalt ei kohaldata neid mitte nende toodete, vaid ettevõtja suhtes tema kogukäibe põhjal.

4 Vt Cour de cassation deuxième chambre civile’i (Prantsusmaa kassatsioonikohtu teine tsiviilkoda) 11. veebruari 2016. aasta otsus nr 14-26-363: Sté Schaeffler France *vs*. Caisse nationale du RSI, ja Cour de cassation deuxième chambre civile’i (Prantsusmaa kassatsioonikohtu teine tsiviilkoda) 7. novembri 2013. aasta otsus nr 12-25-776: Ste Soitec *vs*. Caisse nationale du RSI.

23. Lubrizol esitas Cour d'appel de Roueni (Roueni apellatsioonikohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites, et vaidlusalused maksed tuleb kvalifitseerida samaväärse toimega maksudeks ELTL artikli 30 tähenduses, sest varude üleviimised, mis käivet ei tekita, arvatakse nende maksetega maksustatava summa sisse ainult juhul, kui sihtkoht on teine liikmesriik, kuid neid ei võeta arvesse siis, kui üleviimine toimub riigi territooriumi piires või kui sihtkohaks on kolmas riik.

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ta on minevikus mõnel juhul, mil faktilised asjaolud olid käsitletava juhtumiga sarnased, teinud otsuse, et ettevõtja poolt Prantsusmaalt Euroopa Liidu teise liikmesriiki üle viidud varude nimiväärtus tuleb arvata C3Si ja lisamaksega maksustatava summa sisse ka juhul, kui niisugune üleviimine iseenesest käivet ei tekita.[5] Arvestades, et see küsimus puudutab makseid, mis muudeti hiljuti püsivaks, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et on vaja kontrollida, kas need on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega, sest Lubrizol on neid kassatsioonkaebuses kritiseerinud.

25. Nendel põhjustel otsustas see kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklitega 28 ja 30 on vastuolus see, et nende kaupade väärtust, mille solidaarsussotsiaalmakset ja lisamakset tasuma kohustatud isik või tema eest tegutsev isik viib oma ettevõtluse eesmärgil Prantsusmaalt üle mõnesse muusse Euroopa Liidu liikmesriiki, võetakse nende maksete arvutamise aluseks oleva kogukäibe kindlaksmääramisel arvesse?"

26. Selle küsimuse kohta esitasid kirjalikke seisukohti äriühing Lubrizol France, CNRSI, Prantsuse valitsus, Madalmaade valitsus ja Euroopa Komisjon.

27. Kohtuistungil, mis toimus 15. novembril 2017, esitasid suulisi seisukohti Lubrizol France, Prantsuse valitsus ja Euroopa Komisjon.

III. Õiguslik analüüs

28. Minu arvates ei saa eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimusele vastates mööda selle küsimuse eseme õigesti piiritlemisest. Asjaomaste poolte kirjalikes seisukohades on sellel teemal – mis näib mulle äärmiselt oluline – jõutud täiesti vastupidistele järeldustele. Arvan seega, et õiguslikku analüüsi tuleb alustada mõne sissejuhatava märkusega selle kohta, missugune on Euroopa Kohtult taotletud tõlgenduse ese.

29. Nende kaalutluste tõttu olen sunnitud vaidlema vastu sellele, et tõlgendamise tegelik ese on selle kontrollimine, kas C3Si ja lisamakse arvutamise alus tervikuna on ELTL artiklitega 28 ja 30 kooskõlas. Vastupidi, nagu näitab eelotsusetaotluse sõnastus isegi, tundub eelotsusetaotluse esitanud kohus olevat esitanud selle eelotsuse küsimuse Euroopa Kohtule just seetõttu, et kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtuse arvamine maksustatava summa sisse on uudne (punkt A).

30. Lähtudes sellest viimasest eeldusest ja analüüsides seejärel sisulisi küsimusi, märgin kõigepealt, et tuleb asuda seisukohale, et kõnesolevaid makse kohaldatakse kaupade liikumise suhtes, kuna neid võetakse kaupade ühendusesisestelt üleviimistelt, ning need kuuluvad seega ELTL artiklite 28 ja 30 kohaldamisalasse. Seejärel analüüsin, kas ühendusesiseste üleviimiste nende maksete arvutamise aluse hulka arvamisega rikutakse tollimaksuga samaväärse toimega maksude keeldu, mis on aluslepingu nendes artiklites sätestatud, jõudes järeldusele, et on küll (punkt B).

5 Vt käesoleva ettepaneku 4. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

31. Teise võimalusena ja juhuks, kui Euroopa Kohus peaks asuma seisukohale, et käsitletava eelotsuse küsimuse ese on – vastupidi minu veendumusele – vaidlusaluste maksete arvutamise alus tervikuna, märgin, et käsitletaval juhul tuleb need maksed kvalifitseerida „riigimaksudeks“ ELTL artikli 110 tähenduses. Lähtudes sellest eeldusest, teen järelduse, et C3S ja lisamakse ei ole oma praegusel kujul niisugused, et nendega rikutaks seda artiklit. Küll võivad need kahel konkreetsel juhul kuuluda samaväärse toimega maksude keelu kohaldamisalasse (punkt C). Seda, kas need kaks juhtumit esinevad, peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

A. Eelotsuse küsimuse ese

32. Kui lähtuda eelotsusetaotlusest, siis palub selle esitanud kohus kontrollida, kas ELTL artiklitega 28 ja 30 on kooskõlas kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtuse arvamine C3Si ja lisamaksega maksustatava summa sisse, st neid makse tasuma kohustatud isikute kogu aastakäibe hulka.

33. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib seega, et kahtlused, kas see on aluslepingu nende sätetega kooskõlas, puudutavad eranditult ühe kindla summa arvamist C3Si ja lisamaksega maksustatava summa sisse, mitte maksubaasi tervikuna.

34. See ei tulene mitte üksnes eelotsuse küsimuse sõnasõnalisest sisust, vaid ka – ja eelkõige – asjaolust, et kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtuse arvamine kõnesolevate maksetega maksustatava summa sisse on selle riigi õiguskorras uudne.

35. Konkreetselt kujutab see endast õigusloome alal toimunud arengu ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu hilisema tõlgenduse omavahelise koostoime tulemust. Kui rääkida õigusloomest, siis tasuliste kaubatarnete ja kaupade ühendusesiseste üleviimiste võrdsustamine 16. detsembri 1991. aasta direktiivi 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ,[6] artikliga 28 võeti Prantsusmaa õiguskorda üle seaduse nr 92/677 artikliga 1[7]. Alates sellest hetkest võeti kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtust käibemaksu arvutamisel kogukäibes arvesse.

36. Seejärel sedastati riigisiseses kohtupraktikas, et C3Siga maksustatava summa kindlaksmääramisel tuleb arvesse võtta just käibedeklaratsioonil näidatud kogukäivet, mis sisaldab ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtust.[8] Cour de Cassation (Prantsusmaa kassatsioonikohus) järeldas sellest seega kahel eraldi juhul, et kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtus arvatakse selle summa hulka, ehkki need üleviimised iseenesest käivet ei tekita.[9]

37. Mulle tundub täiesti ilmne, et just selle viimati kirjeldatud kohtupraktika vastavust ELTL artiklitele 28 ja 30 soovibki eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollida. Teiste sõnadega puudutavad selle kohtu kahtlused küsimust, kas tollimaksuga „samaväärse toimega maksuks“ tuleb kvalifitseerida *ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtuse arvamine C3Si ja lisamaksega maksustatava summa sisse*, mitte *maksubaasi tervikuna*.

6 EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160.

7 17. juuli 1992. aasta seadus 92-677, millega Prantsuse Vabariik võtab üle Euroopa Ühenduste Nõukogu direktiivi 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ, ning direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (*JORF* nr 166, 19.7.1992, lk 9700) (loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 portant mise en œuvre par la République française de la directive du Conseil des communautés européennes (C.E.E.) n° 91-680 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression du contrôle aux frontières, la directive (C.E.E.) n° 77-388 et de la directive (C.E.E.) n° 92-12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise).

8 Vt käesoleva ettepaneku 3. joonealune märkus.

9 Vt käesoleva ettepaneku 4. joonealune märkus.

38. Selles küsimuses tuleb märkida, et kohtuotsus SA Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473) [10], millele on viidatud komisjoni menetluse kestel esitatud kirjalikes seisukohtades – mida ta kohtuistungil kordas –, ainult kinnitab eespool esitatud järeldust.

39. Kohtuotsuses SA Rousseau Wilmot võttis Euroopa Kohus seisukoha küsimuses, kas C3S on kooskõlas nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [11] artiklis 33 sätestatud keeluga kehtestada ja hoida jõus käibemakse. Et põhjendada järeldust, et C3S ei ole käibemaks, märkis Euroopa Kohus, et C3Si maksustatav teokoosseis on ettevõtlus, selle arvutamise aluseks on kogu aastakäive ning seepärast ei mõjuta see otseselt kaupade ja teenuste hindu. [12] Komisjon järeldab sellest, et käsitletav makse, mida ei saa pidada maksuks kaupadelt kui niisugustelt, ei kuulu ELTL artiklites 28 ja 30 sätestatud samaväärse toimega maksude keelu kohaldamisalasse. Sama järeldus tuleb komisjoni arvates teha lisamakse kohta, sest selle arvutamise alus on sama nagu C3Sil.

40. Näib aga ilmne, et see kohtuotsus ei ole käesolevas kohtuasjas asjakohane, sest maksubaas, mida Euroopa Kohus tookord hindas, ei sisaldanud – erinevalt praegu käsitletavast – kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtust.

41. Seda väärtust ei saanud pidada C3Siga maksustatava summa sisse arvatuks enne, kui Cour de cassationi (kassatsioonikohus) otsuses Organic *vs.* Cofiroute selgitati, et nimetatud maksustatava summa kindlaksmääramisel on asjakohane see kogukäive, mis tuleneb käibedeklaratsioonist, mis sisaldab küll ühendusesiseseid üleviimisi üldise tolliseadustiku artikli 256 III lõike tähenduses.

42. Et Euroopa Kohus kuulutas oma otsuse kohtuasjas SA Rousseau Wilmot 1987. aastal ja seega ligi kaheksa aastat enne kohtuotsust Organic *vs.* Cofiroute, tuleb paratamatult tõdeda, et Euroopa Kohtu poolt otsuses SA Rousseau Wilmot analüüsitava C3Si arvutamise alus ei sisaldanud kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtust.

43. Seepärast ei saanud eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldada, et ELTL artiklid 28 ja 30 ei ole C3S (ja lisamakse) arvutamise aluse suhtes kohaldatavad, järelduste põhjal, mis on tehtud kohtuotsuses SA Rousseau Wilmot, mis kuulutati C3Si laadi küsimuses hetkel, mil kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtus ei olnud arvatud sellega maksustatava summa sisse.

44. See kohus küsib niisiis, kas kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtuse arvamine maksustatava summa sisse muudab ELTL artiklid 28 ja 30 kõnesolevate maksete suhtes kohaldatavaks, ja kui muudab, siis kas see kujutab endast nende artiklite rikkumist.

45. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimus ümber sõnastamata, mis võib minu meelest oluliselt muuta selle küsimuse eset niisugusena, nagu see on eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõlgenduses piiritletud.

46. Meenutan ka, et väljakujunenud kohtupraktikas on selgitatud, et esitatud eelotsuse küsimustele vastates lähtub Euroopa Kohus siseriikliku õiguse sätete sellest tõlgendusest, mille andis eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei sea seda kahtluse alla ega kontrolli selle õigsust. [13]

10 27. novembri 1985. aasta kohtuotsus Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

11 EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

12 27. novembri 1985. aasta kohtuotsus Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, punkt 16).

13 Vt teiste hulgas 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Gueye (C-483/09 ja C-1/10, EU:C:2011:583, punkt 42), 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Gala-Salvador Dalí ja Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, punkt 21) ning 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, punkt 22).

B. Kas kaupade ühendusesiseste üleviimiste arvamine C3Si ja lisamaksega maksustatava summa sisse on ELTL artiklitega 28 ja 30 kooskõlas?

47. Esiteks tuleb märkida, et ELTL artiklite 28 ja 30 kohaselt, millega reguleeritakse tolliliitu, on keelatud kehtestada liikmesriikidevahelises kaubanduses tollimakse ja muid samaväärse toimega makse.

48. Nende keeldudega – mis on alussätted, mille võimalikud erandid peavad olema sõnaselgelt ette nähtud ja neid tuleb tõlgendada kitsendavalt – püütakse tagada kaupade vaba liikumine Euroopa Liidus.[14]

49. Mis puudutab nende keeldude kohaldamist käsitletaval juhul, siis C3Si ja lisamakse *sui generis* laadi tõttu võib tekkida kahtlusi – seda peab tunnistama. Ühest küljest näib esmapilgul, et asjaolu, et nende maksete arvutamise aluseks on neid tasuma kohustatud äriühingute ja ettevõtjate kogukäive, kaugendab neid – nagu komisjon kohtuistungil tungivalt rõhutas – seda liiki maksust, mida kohaldatakse kaupade kui niisuguste suhtes ning mis kuulub seega ELTL artiklite 28 ja 30 kohaldamisalasse. Sellega, kui maksustatava summa sisse arvatakse kaupade ühendusesiseste üleviimiste nimiväärtus, st niisuguste toimingute väärtus, mis iseenesest käivet ei tekita, võrdsustatakse kõnesolevad maksed – maksubaasi selle elemendi osas – maksudega, mida kohaldatakse üksikute kaubandustehingute suhtes ainuüksi seetõttu, et need leiavad aset, ning millega maksustatakse seega kaupade liikumist ELTL artiklite 28 ja 30 tähenduses.

50. Nagu märgitud käesoleva ettepaneku punktides 32–46, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimuse ese siiski piiratud eranditult kaupade ühendusesiseste üleviimiste osaga. Seepärast näib mõistlik järeldada, et need kuuluvad ELTL artiklite 28 ja 30 esemelisse kohaldamisalasse.

51. Nagu eespool märgitud, oli komisjon kohtuistungil kategooriliselt niisuguse järelduse vastu. Selle institutsiooni arvates võib Euroopa Kohtu valitud suund olla missugune tahes, mis puudutab vaidlusaluste maksete mõju kaupade liikumisele, kuid ELTL artiklite 28 ja 30 kohaldamine on välistatud. Kui Euroopa Kohus peaks leidma, et C3S ja lisamakse mõjutavad kaupade liikumist, tuleb neid makseid komisjoni meelest käsitada „riigimaksudena“, lähtudes ELTL artiklist 110. Kui niisugust mõju aga ei ole – nagu kinnitab komisjon –, kuuluvad need vastupidi tõenäoliselt ELTL artiklis 35 nimetatud „koguselise ekspordipiiranguga samaväärse toimega meetme“ kohaldamisalasse.[15]

52. Seepärast tuleb esitada mõned kaalutlused, mis näitavad, kas ELTL artiklite 28 ja 30 asemel on käsitletava juhtumi suhtes kohaldatavad mõned sätted, mida mainib komisjon.

53. Mis puudutab ELTL artiklit 110, siis selles on sätestatud, et liikmesriikidel on keelatud kehtestada imporditavatele toodetele makse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud maksudest.

54. Seda diskrimineerivate riigimaksude keeldu ei saa kohaldada koos samaväärse toimega maksude keeluga, st asutamislepingu süsteemi kohaselt ei saa sama maks kuuluda üheaegselt neisse mõlemasse kategooriasse.[16]

14 Selle kohta, et tegemist on alussätetega, vt näiteks 1. juuli 1969. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia (24/68, EU:C:1969:29, punkt 10). Kohustuse kohta tõlgendada võimalikke erandeid kitsendavalt vt viimasena 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsus KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, punkt 18).

15 Mulle tundub, et komisjoni argumendi tegelik mõte on see ning et kui ta väidab, et C3S ja lisamakse tuleb kvalifitseerida kaudseteks maksudeks (mis tooks kaasa ELTL artikli 110 kohaldamise) või otsesteks maksudeks (mis tooks oletatavasti kaasa ELTL artikli 35 kohaldamise), siis ainult vajadusest vastata Euroopa Kohtu vastavatele konkreetsetele küsimustele. Selle kohta, et vahetegemine otseste ja kaudsete maksude vahel ei ole meie juhtumil asjakohane, vt käesoleva ettepaneku punktid 78–83.

16 2. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, punkt 20) ning 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punkt 26).

55. Neid kahte kategooriat eristab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt asjaolu, et riigimaksu kohaldatakse eranditult toote suhtes, mis ületab piiri, kuid samaväärse toimega maksu võetakse ühtviisi imporditavatelt, eksporditavatelt ja kodumaistelt toodetelt.[17]

56. Et hinnang, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus palub, puudutab ainult kaupade üleviimist kui konkreetset kaubandustoimingut, mis ei ole seotud nende hilisema võimaliku müügiga, tuleb märkida, et C3Si ja lisamakset kohaldatakse Prantsusmaa õigusaktide kohaselt ainult ühendusesiseste üleviimiste suhtes,[18] samas kui üleviimised riigi territooriumi piires on nendest vabastatud.

57. Sellest järeldub, et ELTL artiklit 110 ei saa käsitletava juhtumi suhtes kohaldada.

58. Sama eitav järeldus tuleb teha selles, mis puudutab ELTL artikli 35 kohaldamist.

59. Selle õigusnormi kohaselt on liikmesriikide vahel keelatud koguselised ekspordipiirangud ja kõik samaväärse toimega meetmed, samalaadselt keeluga, mis on impordi osas ette nähtud ELTL artiklis 34.

60. ELTL artikli 34 kohta on kohtupraktikas üheselt mõistetavalt selgitatud, et koguseliste impordipiirangutega samaväärse toimega meetmete keeld kujutab endast üldnormi võrreldes aluslepingu teiste konkreetsete sätetega, mille hulgas on eelkõige samaväärse toimega makse käsitlevad sätted. Järelikult kohaldatakse ELTL artiklit 34 alternatiivselt nendele sätetele.[19] Minu arvates ei ole kahtlust, et see kohtupraktika on kohaldatav ka ELTL artikli 35 suhtes. Kui on aga täidetud ELTL artiklite 28 ja 30 kohaldamise tingimused, tuleb kohaldada neid, mitte ELTL artiklit 35.

61. Ei saa eitada, et käsitletaval juhul on need tingimused täidetud, nagu on näidatud käesoleva ettepaneku punktides 47–50.

62. Seepärast tuleb kaupade ühendusesiseste üleviimiste väärtuse arvamist vaidlusaluste maksetega maksustatava summa sisse analüüsides lähtuda ELTL artiklitest 28 ja 30.

63. Eelkõige tuleb kontrollida, kas C3Si ja lisamakse kehtestamise kaupade teistesse liikmesriikidesse üleviimise toimingute suhtes võib kvalifitseerida samaväärse toimega maksuks ja kas seega tuleb asuda seisukohale, et seda tehes rikuti aluslepingute neid sätteid.

64. Nagu teada, väljendab mõiste „samaväärse toimega maks“ aluslepingute koostajate kavatsust keelata mitte ainult meetmed, mis on vormiliselt tollimaksud, vaid ka kõik need, mida nimetatakse küll teistmoodi, kuid mille toime on sama nagu tollimaksudel.[20]

65. Euroopa Kohtu kõige hilisemas kohtupraktikas on seda mõistet määratletud nii, et see on „iga ühepoolselt kehtestatud vähimgi rahaline kohustus – hoolimata selle nimetusest ja kohaldamise viisist –, mis kehtib kaupade suhtes asjaolu tõttu, et neid toimetatakse üle piiri ja kui selle puhul ei ole ranges tähenduses tegemist tollimaksuga“.[21]

17 Vt 21. septembri 2000. aasta kohtuotsus Michaïlidis (C-441/98 ja C-442/98, EU:C:2000:479, punkt 22) ja 22. aprilli 1999. aasta kohtuotsus CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, punkt 11).

18 On tõsi, et niisugust toimet avaldab pigem Cour de Cassationi (Prantsusmaa kassatsioonikohus) praktika – nagu on käesolevas ettepanekus mitu korda meenutatud. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb siseriiklike õigus- ja haldusnormide ulatust siiski hinnata, võttes arvesse neile siseriiklike kohtute poolt antavat tõlgendust. Selle kohta vt näiteks 16. septembri 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Slovakkia (C-433/13, EU:C:2015:602, punkt 81) ja 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-490/04, EU:C:2007:430, punkt 49).

19 22. märtsi 1977. aasta kohtuotsus Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, punkt 9), 16. detsembri 1992. aasta kohtuotsus Lornoy jt (C-17/91, EU:C:1992:514, punkt 14) ning 17. juuni 2003. aasta kohtuotsus De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, punkt 30).

20 Vt 14. detsembri 1962. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Luksemburg ja Belgia (2/62 ja 3/62, EU:C:1962:45, lk 805).

21 2. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, punkt 23).

66. Alustuseks tuleb märkida, et kaupade ühendusesiseste üleviimistega seotud C3S ja lisamakse on kahtlemata „rahalised kohustused“, sest need toovad kaasa selle rahasumma suurenemise, mis tuleb igal aastal maksukogujale, st CNRSI-le tasuda.

67. Ei saa ka eitada, et Prantsuse riik on need „kehtestanud ühepoolselt“, sest need on taandatavad kohtupraktikale, milles on tõlgendatud asjakohaseid siseriiklikke õigusnorme.

68. Neid makseid kohaldatakse nimelt ainult kaupade üleviimiste suhtes teistesse liikmesriikidesse, aga mitte üleviimiste suhtes Prantsusmaa territooriumi piires. Sellest järeldub, et neid tuleb tasuda ainult piiri ületamise tõttu.

69. Nende kaalutluste põhjal tuleb teha järeldus, et kaupade ühendusesiseste üleviimistega seotud C3S ja lisamakse kujutavad endast tollimaksuga samaväärse toimega makse, mis on ELTL artiklitega 28 ja 30 keelatud.

70. Tarvis on siiski meenutada, et Euroopa Kohtu praktikas on aktsepteeritud samaväärse toimega maksu keelu kahte erandit. Esimest erandit kohaldatakse, kui asjaomane maksustamine kujutab endast tasu teatava teenuse eest, mis osutati tõesti konkreetsele ettevõtjale ja summas, mis on selle teenusega proportsionaalne,[22] teist kohaldatakse, kui maksu võetakse ette kindlaks määratud tingimustel selleks, et täita ühenduse õigusnormidega kehtestatud kohustused[23].

71. Kohtuasja toimikust ilmneb selgelt, et C3Si ja lisamakse see osa, mis on seotud kaupade ühendusesiseste üleviimistega, ei kuulu kummagi erandi kohaldamisalasse. Kõigepealt tuleb märkida, et see on mõeldud selleks, et rahastada *pro quota* Fonds de solidarité vieillesse'i (vanaduskindlustusfond) ja Fonds de réserve pour les retraites'i (pensionireservfond) (mis puudutab C3Si) ning Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés'd (töötajate haiguskindlustuskassa) (mis puudutab lisamakset), see ei kujuta endast tasu soodustuse eest, mille summa oleks proportsionaalne osutatud teenusega ning mida osutati nendele äriühingutele ja ettevõtjatele, kes seda tasuma peavad. Lisaks ei tule seda osa kahtlemata tasuda kontrollide raames, mille eesmärk on täita liidu õigusnormidest tulenevad kohustused.

C. Kas C3Si ja lisamakse arvutamise alus tervikuna on kooskõlas kaupade vaba liikumisega?

72. Teise võimalusena teen analüüsi juhuks, kui Euroopa Kohus peaks pidama vajalikuks sõnastada eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimus ümber nii, et selle ulatust laiendatakse C3Si ja lisamakse arvutamise alusele, st neid tasuma kohustatud äriühingute ja ettevõtjate kogu aastakäibele tervikuna.

73. Niisuguseks ümbersõnastamiseks tuleb eelkõige tähelepanelikult analüüsida, kas aluslepingu kaupade vaba liikumist käsitlevaid sätteid kohaldatakse kõnesolevate maksete suhtes. Nagu eespool märgitud, kaugendab asjaolu, et C3Si ja lisamakset kohaldatakse kogu aastakäibe suhtes, neid põhimõtteliselt seda liiki maksudest, mida kohaldatakse kaupade liikumise suhtes.

74. Prantsuse valitsus ja komisjon – kes leidsid, et küsimuse ulatus on niisugune, nagu on määratletud eelmistes punktides – väitsid mõlemad oma kirjalikes seisukohtades, et säte, mille kohaldatavust kõnesolevate maksete suhtes tuleb kontrollida, on ELTL artikkel 110, mitte ELTL artiklid 28 ja 30. Leides esmapilgul, et see seisukoht on õige – põhjustel, mida selgitan tagapool –, keskendun oma analüüsis küsimusele, kas ELTL artikkel 110 on C3Si ja lisamakse suhtes kohaldatav.

22 Vt teiste hulgas 9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, punkt 31) ja 22. aprilli 1999. aasta otsus CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, punkt 17).

23 Vt 7. juuli 1994. aasta kohtuotsus Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, punkt 14) ja 27. septembri 1988. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (18/87, EU:C:1988:453, punkt 6).

75. Meenutan, et ELTL artiklis 110 on sätestatud liikmesriikidele keeld kohaldada imporditud toodete suhtes kõrgemaid makse kui samasuguste kodumaiste toodete suhtes.

76. Prantsuse Vabariik ja komisjon vaidlevad vastu sellele, et see artikkel on kohaldatav, ning seda seepärast, et C3S ja lisamakse kuuluvad mõiste „otsesed maksud“ alla.[24] Nende poolte arvates võivad kaupade vaba liikumist takistada ainult „kaudsed maksud“.

77. Mina ei nõustu selle järeldusega.

78. Ma ei arva, et erinevus otseste ja kaudsete maksude vahel võib ELTL artikli 110 kohaldamisala piiritlemisel kuidagi oluline olla.

79. Selles küsimuses tahan kõigepealt märkida, et kui on palutud võtta seisukoht küsimuses, kas liikmesriigi meetmed, millega kehtestatakse otsesed maksud, on põhivabadustega kooskõlas, on Euroopa Kohus pidevalt järeldanud, et kuigi otseste maksude valdkond kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad nad oma pädevust kasutama siiski liidu õigust järgides.[25]

80. Kuigi otsesed maksumeetmed, mis liikmesriigid on võtnud, ei jää reeglina väljapoole muude põhivabaduste kohaldamisala, on minu meelest loogiline välistada, et need meetmed võivad jääda väljapoole kaupade vaba liikumise kohaldamisala.

81. Pealegi ei ole raske ette kujutada, et liikmesriik võib soodustada kodumaiseid tooteid tulumaksusüsteemiga, mis on faktiliselt koormavam eksportivatele ettevõtjatele kui ettevõtjatele, kes soovivad enda tooteid müüa oma riigi territooriumil.

82. Igal juhul tahan meenutada, et kuna mõistet „otsene maks“ ei ole liidu õiguses määratletud, peaks otseste ja kaudsete maksude vahelisel vahetegemisel rajanev kriteerium põhinema riigisisesel tasandil eksisteerival klassifikatsioonil. Selles küsimuses on teada, et niisugused klassifikatsioonid ei ole asjakohased, vastasel korral võimaldatakse liikmesriikidel liidu õigusnorme eirata.[26]

83. Seepärast arvan, et C3Si ja lisamakse klassifitseerimine otseseks või kaudseks maksuks ei kujuta endast asjakohast kriteeriumi, mille alusel teha kindlaks, kas neid makseid kohaldatakse kaupade kui niisuguse suhtes, eesmärgiga tuvastada, kas käsitletava juhtumi suhtes tuleb kohaldada ELTL artiklit 110.

84. Mulle tundub vastupidi, et otsitud kriteeriumi võib tuletada vanemast kohtupraktikast ja konkreetselt kohtuotsustest, milles on selgitatud ELTL artiklis 110 sätestatud diskrimineerivate riigimaksude keelu mõtet.

24 Niisugusel juhul tuleks komisjoni arvates analüüsida, kas käsitletava juhtumi suhtes on kohaldatav ELTL artikkel 35. Vt käesoleva ettepaneku punkt 51.

25 Vt teiste hulgas 6. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (C-153/08, EU:C:2009:618, punkt 28), 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Lakebrink ja Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 14), 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Denkavit Internationaal ja Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 19) ning 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punkt 28). Selle kohta vt – ehkki seoses teisese õigusnormiga, millega võeti üle töötajate vaba liikumise põhimõte – kohtujurist La Pergola ettepanek kohtuasjas komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-34/98 ja C-169/98, EU:C:1999:392, punkt 19).

26 Lisaks tuleb isegi juhul, kui nõustuda, et Prantsuse õiguses sätestatud riigisisesel klassifikatsioonil on C3S ja lisamakse laadi kindlakstegemisel suunav otstarve, märkida, et nende laad on isegi riigisisese õiguskorra kohaselt kõike muud kui ilmne, nagu nõustusid mõned pooled kohtuistungil. Kui Conseil constitutionnel (konstitutsioonikohus) leidis, et tegemist on kohustusliku maksega, mis ei kujuta endast sotsiaalmaksu ega maksulaadset lõivu, vaid vastupidi „ükskõik missugust laadi maksu“ põhiseaduse artikli 34 tähenduses (30. detsembri 1991. aasta otsuse nr 91-302 DC põhjendus 12), siis Cour de cassation (kassatsioonikohus) kinnitas, et tegemist on sotsiaalmaksuga, sest see on mõeldud eranditult sotsiaalkindlustussüsteemide rahastamiseks (vt näiteks 2. tsiviilkoja 28. märtsi 2002. aasta otsus nr 00-17675 ja 14. jaanuari 2010. aasta otsus nr 09-11284).

85. Viitan eelkõige kohtuotsusele Schöttle (20/76, EU:C:1977:26)[27]. Euroopa Kohus, kellelt küsiti, kas EMÜ asutamislepingu artikkel 95 (nüüd ELTL artikkel 110) on kohaldatav kaupade maanteeveolt võetava maksu suhtes, selgitas, et selle õigusnormi eesmärk on kõrvaldada kaupade vaba liikumise *varjatud* piirangud,[28] mis võivad tuleneda liikmesriigi maksusätetest, ning et võttes arvesse selle sätte üldist struktuuri ja eesmärke, tuleb mõistet „maks tootelt“ tõlgendada *laialt*[29]. Nende eelduste põhjal järeldas Euroopa Kohus, et ELTL artikli 110 mõttest endast tuleneb, et seda tuleb niisuguse maksu suhtes nagu käsitletav kohaldada, sest see „avaldab vahetult mõju kodumaise ja imporditava toote maksumusele“.[30]

86. Nagu hiljem väitis kohtujurist Sharpston, on selles kohtuotsuses sätestatud põhimõte, et „tegevusele kehtestatud maks, mis hõlmab tooteid, kuulub EÜ artikli 90 (nüüd ELTL artikkel 110) reguleerimisalasse üksnes siis, kui sellel on vahetu mõju nende toodete maksumusele“.[31]

87. Sellest põhimõttest järeldub seega, et ELTL artikli 110 kohaldatavuse hindamise küsimuses ei puutu asjasse puhtalt formaalne küsimus, kas kriteeriumid, millest kõnesoleva maksu kohaldamine sõltub, puudutavad tegevust või toodet, vaid on vastupidi vaja kontrollida, kas sellise maksu *toime* on niisugune, et kodumaiste ja imporditavate või eksporditavate toodete omahind tõuseb. Kui säärane toime eksisteerib, tuleb kindlasti järeldada, et seda maksu kohaldatakse kaupade suhtes, ning see kuulub niisiis ELTL artiklis 110 sätestatud diskrimineerivate riigimaksude keelu kohaldamisalasse.

88. Kui seda põhimõtet kohaldada käesoleva kohtuasja suhtes, tuleb kontrollida, kas C3Si ja lisamakse toime on hoolimata sellest, et formaalselt kohaldatakse neid makse neid tasuma kohustatud ettevõtjate ja äriühingute kogukäibe suhtes, majandusliku ülekandmismehhanismi tõttu niisugune, et see tõstab Prantsusmaa territooriumil müüdavate ja teistesse liikmesriikidesse üle viidavate kaupade omahinda.

89. Prantsusmaa territooriumil müüdavate kaupade kohta võib oletada, et C3Si summa (0,13%) ja lisamakse summa (0,03%) kannavad neid makseid tasuma kohustatud äriühingud ja ettevõtjad põhjendatult üle nende kaupade hinnale. Sama kaalutlus on õige teistesse liikmesriikidesse üle viidavate kaupade puhul, mille kohta võib eeldada, et maksete summa kantakse üle nende kaupade nimiväärtusele, mis on iga üleviimise esemeks.[32] C3Si ja lisamakse kehtestamise toime on seetõttu niisugune, et see tõstab mõlema kaubakategooria hinda.

90. Sellest järeldub, et kui käesoleva eelotsuse küsimuse ulatust laiendada C3Si ja lisamakse arvutamise alusele tervikuna, tuleb neid minu arvates pidada makseteks, mis takistavad kaupade vaba liikumist.

91. Konkreetsemalt kõneldes võib öelda, et kuna neid makseid kohaldatakse ühtviisi nii Prantsusmaa territooriumil müüdavate kui ka teistesse liikmesriikidesse eksporditavate kaupade suhtes, kuuluvad need maksed põhimõtteliselt ELTL artikli 110 kohaldamisalasse.[33]

27 16. veebruari 1977. aasta kohtuotsus Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 Kohtujuristi kursiiv.

29 Kohtujuristi kursiiv.

30 *Ibidem*, punkt 15.

31 Kohtujurist Sharpstoni ettepanek kohtuasjas Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, punkt 36).

32 Asjaomased äriühingud ja ettevõtjad leiavad nende väärtuste summad ühekaupa nende näitamiseks käibedeklaratsiooni real 6, kus need moodustavad koos kodumaise müügiga „ühendusesiseste tarnete“ kogusumma, ning nende edastamiseks maksustamise ja statistikaga seotud põhjustel haldusasutusele deklaratsioonil „Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne“ („Euroopa Ühenduse liikmesriikide vahelise kaubavahetuse deklaratsioon“).

33 Vt käesoleva ettepaneku 17. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

92. Selles küsimuses tuleb siiski meenutada, et Euroopa Kohtu praktikas on täpsustatud, et maksukohustus kujutab endast „riigimaksu“ ELTL artikli 110 tähenduses – ning seda ei saa seega kvalifitseerida samaväärse toimega maksuks ELTL artiklite 28 ja 30 tähenduses – ainult siis, kui see on osa riigisisest üldisest maksusüsteemist, mida kohaldatakse teatavatele kaubakategooriatele objektiivsete kriteeriumide alusel ning vastava kauba päritolust või sihtkohast olenemata.[34]

93. Niisuguse hinnangu andmiseks võib eelkõige olla vaja võtta arvesse maksutulu otstarvet. Kui sellise maksu tulu on mõeldud rahastamaks tegevusi, millest saavad erilist kasu riigi territooriumil turustatavad tooted, kujutab käsitletav maks endast samaväärse toimega maksu, tingimusel et nendel toodetel lasuva maksukoormuse neutraliseerivad täielikult maksusoodustused, mida selle maksuga rahastamisest saadakse, samas kui eksporditud töötlemata toodetele kehtestatud maks on netomaks.[35]

94. Niisugust olukorda ei ole siiski käesolevas kohtuasjas. Selles küsimuses tuleb märkida, et sotsiaalkindlustusseadustiku artiklis L.651-1 on sätestatud, et C3Si ja lisamakse tulu on mõeldud töötajate ja füüsilisest isikust ettevõtjate huvides loodud asutuste, st RSI, vanaduskindlustusfondi, pensionireservfondi ja töötajate haiguskindlustuskassa eelarve rahastamiseks. Nagu aga Prantsuse valitsus oma kirjalikes seisukohtades märkis, ei erine nimetatud asutuste hüvitised olenevalt sellest, kas makseid tasuma kohustatud äriühingud ja ettevõtjad teevad kaupade üleviimisi Prantsusmaa territooriumi piires või teistesse liikmesriikidesse.

95. Teiseks on punktis 93 nimetatud hinnangu andmiseks vaja kontrollida kohtuotsusest Denkavit (132/78, EU:C:1979:139) lähtudes, kas maksukoormus lasub kodumaisel turul turustatavatel kodumaistel toodetel ja eksporditavatel toodetel kui niisugustel samas kauplemisetapis ja kas selle koormuse maksustatav teokoosseis on mõlema kaubakategooria puhul sama.[36] Vastasel korral tuleks asjaomane maks ümber kvalifitseerida samaväärse toimega maksuks.

96. Selles küsimuses tuleb kõigepealt märkida, et hilisemas kohtupraktikas näib olevat leitud, et ühe ja sama maksustatava teokooseisu „varjutab“ asjaolu, et kodumaiseid ja eksporditavaid tooteid maksustatakse samas kauplemisetapis.[37] Seda arvestades selgitan ainult välja, kas asjaolu, et teistesse liikmesriikidesse üle viidatavate toodete suhtes kohaldatakse C3Si ja lisamakset kohe üleviimise hetkel, samas kui riigi territooriumi piires üle viidavate kaupade suhtes kohaldatakse neid alles müügi hetkel, tähendab, et neid makseid ei kohaldata nende kahe kaubakategooria suhtes „samas kauplemisetapis“.

97. Seda viimast mõistet on Euroopa Kohus tõlgendanud laiendavalt, lähtudes pigem reaalsest majanduselust kui näilisusest.[38] Näiteks kohtuotsuses Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244) leidis Euroopa Kohus, et maksu, mis on vaja tasuda tapmiseks mõeldud sigade tapmise eesmärgil üleandmise hetkel siseriiklikul turul ja elusana eksporditavate sigade eksportimise hetkel, tuleb pidada maksuks, mida kohaldatakse samas kauplemisetapis, sest mõlemad toimingud tehakse kodumaiste toodetud sigade

34 23. aprilli 2002. aasta kohtuotsus Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 21) ja 8. juuni 2006. aasta kohtuotsus Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, punkt 16).

35 23. aprilli 2002. aasta kohtuotsus Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 22) ja 8. juuni 2006. aasta kohtuotsus Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, punkt 18).

36 Vt 31. mai 1979. aasta kohtuotsus Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, lk 1923).

37 Vt 11. juuni 1992. aasta kohtuotsus Sanders Adour ja Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 ja C-150/91, EU:C:1992:261, punkt 18), milles Euroopa Kohus avaldas järgmist arvamust: „Kohustuse kohta, mille kohaselt peab maksustatav teokoosseis olema sama, tuleb täpsustada, et niisugusel juhul nagu käsitletav ei ole võimalik tuvastada sellist erinevust, et imporditavat toodet maksustatakse importimise hetkel ja kodumaist toodet tema kolmandale isikule tarnimise või kasutamise hetkel, sest reaalses majanduselus on müügietapp sama, kuna mõlemad toimingud tehakse toote kasutamiseks“. Niisugust tõlgendust kinnitas Euroopa Kohus seejärel 2. aprilli 1998. aasta kohtuotsuses Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, punkt 25) ja 23. aprilli 2002. aasta kohtuotsuses Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 25). Vt selles küsimuses ka kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, punkt 35).

38 Vt selle kohta kohtujurist Mischo ettepanek kohtuasjas Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, punkt 30).

realiseerimise hetkel.[39] Samamoodi näib, et niisuguseid makseid nagu C3S ja lisamakse – mis tuleb tasuda teistesse liikmesriikidesse üle viidavate kaupade üleviimise ja riigi territooriumi piires üle viidavate kaupade üleviimise hetkel – ei kohaldata kahes erinevas kauplemisetapis. On äärmiselt raske väita, et müük ja üleviimine müügi eesmärgil ei kuulu reaalses majanduselus samasse kauplemisetappi.

98. Kokkuvõtteks võib öelda, et kui selle eelotsuse küsimuse ulatust laiendatakse C3Si ja lisamakse arvutamise alusele tervikuna, kujutavad need endast „riigimakse“ ELTL artikli 110 tähenduses.

99. Küsimusele, kas need on ühendusesisese üleviimise raames üle viidavate kaupade suhtes koormavamad kui liikmesriigi territooriumi piires üle viidavate kaupade suhtes – mis kujutab endast seega selle artikli rikkumist –, tuleb tõenäoliselt vastata eitavalt. Ostuhind (või omahind), mis moodustab käibemaksudirektiivi artikli 76 kohaselt ühendusesisese üleviimise raames üle viidavate kaupade maksustatava väärtuse, on põhimõtteliselt madalam müügihinnast, mis kujutab endast liikmesriigi territooriumi piires üle viidavate kaupade maksustatavat väärtust. Selle, kas niisugune väide on õige, peab siiski kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus.

100. Igal juhul märkis komisjon oma kirjalikes seisukohtades ära kaks juhtumit, mil C3S ja lisamakse võivad kujutada endast kaupade vaba liikumise takistust, mis on ELTL artikliga 110 keelatud. Esimene on juhtum, mil Prantsusmaa õigusnormides ei ole nähtud ette õigust arvata maksetega maksustatavast summast maha nende teise liikmesriiki üle viidud kaupade väärtus, mis jäid müümata ja toodi uuesti Prantsusmaale tagasi; teine on juhtum, mil teise liikmesriiki üle viidud kaubad kirjendati toimunud müügi hetkel teist korda maksustatavas summas.

101. Esimesel juhul arvan – tingimusel et siseriiklik õiguskord ei paku mingit muud tõhusat vahendit C3Siks ja lisamakseks tasutud summade tagasisaamiseks seoses müümata jäänud kaubaga[40] –, et ühendusesiseste üleviimistega seotud maksed, mis ei sõltu asjaomaste kaupade hilisemast müügist, viivad selleni, et neid tuleb tasuda ainuüksi piiri ületamise tõttu. Järelikult tuleb neid analüüsides lähtuda ELTL artiklites 28 ja 30 sätestatud samaväärse toimega maksu keelust.

102. Teisel juhul olen arvamusel, et kuna teistesse liikmesriikidesse üle viidavate kaupade suhtes kohaldatakse kõnesolevaid makseid kaks korda (üleviimisel ja müümisel), ent liikmesriigi territooriumi piires üle viidavate kaupade suhtes kohaldatakse neid ainult üks kord (müümisel), kuuluvad ühendusesiseste üleviimistega seotud C3S ja lisamakse samuti ELTL artiklite 28 ja 30 kohaldamisalasse, nagu Euroopa Kohus leidis juba juhtumil, mil kaks maksustatavat teokoosseisu eksisteerib ainult imporditavate toodete puhul.[41]

103. Mõlemal juhul – mille esinemist peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus – tuleb vastavust ELTL artiklitele 28 ja 30 seejärel hinnata, lähtudes käesoleva ettepaneku punktides 62–69 esitatud kaalutlustest.

39 23. aprilli 2002. aasta kohtuotsus Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 30).

40 Kohtuistungil märkis Prantsusmaa valitsus, et esitades sotsiaalkindlustusseadustiku artiklis L243-6 – mis reguleerib „põhjendamatult tasutud“ („indûment versées“) sotsiaalkindlustusmaksete ja peretoetuste tagastamise üldist menetlust – ette nähtud vaide, on võimalik saavutada maksetagastus, mille summa vastab müümata jäänud kaupade nimiväärtusele. Selles küsimuses tunnistas Prantsusmaa valitsus, et niisugune menetlus algatati ainult ühel juhul ning et asjaomane ettevõtja loobus oma nõudest siis, kui haldusasutus nõudis vastavaid tõendavaid dokumente. Et Prantsusmaa valitsus möönis seda, kahtlen, kas artikkel L243-6 suudab tagada tegeliku võimaluse saada C3S ja lisamakse tagasi, kui teise liikmesriiki üle viidud kaubad jäid müümata.

41 Vt 17. septembri 1997. aasta kohtuotsus Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, punkt 28).

IV. Ettepanek

104. Eespool esitatud põhjustel teen seega Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Cour de cassationi (Prantsusmaa kassatsioonikohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Euroopa Liidu toimimise lepingu artikleid 28 ja 30 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui nende kaupade väärtust, mille solidaarsussotsiaalmakset ja lisamakset tasuma kohustatud isik või tema eest tegutsev isik viib oma ettevõtluse eesmärgil Prantsusmaalt üle mõnesse muusse Euroopa Liidu liikmesriiki, võetakse nende maksete arvutamise aluseks oleva kogukäibe kindlaksmääramisel arvesse.