Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
31 päivänä tammikuuta 2018 [1]

**Asia C-39/17**

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

(Ennakkoratkaisupyyntö – Cour de cassation (ylin tuomioistuin, Ranska))

Ennakkoratkaisupyyntö – Tavaroiden vapaa liikkuvuus – SEUT 28 ja SEUT 30 artikla – Vaikutukseltaan vastaava maksu – SEUT 110 artikla – Sisäinen verotus – Yritysten yhteisvastuullinen sosiaaliturvamaksu ja sen lisäosa – Maksu, jonka määräytymisperusteena on yrityksen vuotuinen kokonaisliikevaihto – Toiseen jäsenvaltioon siirrettyjen tavaroiden arvon sisällyttäminen liikevaihtoon

1. Nyt tarkasteltavassa ennakkoratkaisupyynnössä unionin tuomioistuimelta pyydetään selvennystä asiassa, joka liittyy kahteen Ranskan lainsäädännön mukaiseen sosiaaliturvamaksuun, nimittäin 1970-luvun alussa käyttöön otettuun yhteisvastuulliseen sosiaaliturvamaksuun (contribution sociale de solidarité des sociétés, jäljempänä C3S) ja kansallisen lainsäätäjän vuonna 2004 perustamaan lisäosaan. Maksujen määräytymisperusteena on maksuvelvollisen yhtiön tai yrityksen vuosittainen kokonaisliikevaihto.

2. Nyt tarkasteltavassa asiassa unionin tuomioistuinta pyydetään ottamaan kantaa siihen, onko tulleja vaikutukseltaan vastaavien maksujen kielto esteenä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen uudelle oikeuskäytännölle, jonka mukaan yrityksen Ranskasta toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon siirtämien varastojen nimellisarvo sisältyy C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteeseen, vaikkei tällainen siirto itsessään tuota liikevaihtoa.

## I. Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *A. Unionin oikeus*

3. SEUT 28 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava: ”Unioniin sisältyy tulliliitto, joka käsittää kaiken tavaroiden kaupan ja merkitsee, että vienti- ja tuontitullit sekä kaikki vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat kiellettyjä jäsenvaltioiden välillä ja että toteutetaan yhteinen tullitariffi suhteessa kolmansiin maihin.” SEUT 30 artiklan sanamuoto on seuraava: ”Tuonti- ja vientitullit tai vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat kiellettyjä jäsenvaltioiden välillä. Tämä koskee myös fiskaalisia tulleja.”

4. SEUT 110 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava: ”Jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille.”

1 Alkuperäinen kieli: italia.

5. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä alv-direktiivi)[2] 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”’tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

6. Saman direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvien tavaroiden siirto toiseen jäsenvaltioon rinnastetaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen”; samassa yhteydessä määritellään, että ”siirtona toiseen jäsenvaltioon pidetään sitä, kun verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa yrityksen tarpeita varten irtainta aineellista omaisuutta sen sijaintijäsenvaltion ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisön alueen sisällä”.

7. Tavaroiden siirrosta toiseen jäsenvaltioon muodostuvista luovutuksista alv-direktiivin 76 artiklassa todetaan, että ”veron peruste on näiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden tavaroiden siirtohetkellä määritetty omakustannushinta”.

### *B. Kansallinen oikeus ja oikeuskäytäntö*

8. Ranskan sosiaaliturvakoodeksin (code de la sécurité sociale) L. 651-1 §:ssä säädetään muun muassa société anonyme- ja société par actions simplifiées -muotoisilta yhtiöiltä perittävän yhteisvastuullisen sosiaaliturvamaksun (C3S) käyttöön ottamisesta itsenäisten ammatinharjoittajien sosiaalijärjestelmän (Régime social des Indépendants, jäljempänä RSI), vanhusten avustusrahaston (Fonds de solidarité vieillesse) ja eläketurvarahaston (Fonds de réserve pour les retraites) rahoittamiseksi. C3S maksetaan vuosittain, ja sen määräksi vahvistetaan enintään 0,13 prosenttia liikevaihdosta.

9. Lisäksi saman lain L. 245-13 §:ssä säädetään samoilta yhtiöiltä palkansaajien kansallisen sairausvakuutuskassan (Caisse nationale de l’assurance maladie des travailleurs salariés) rahoittamiseksi perittävästä lisäosasta. Lisäosa määräytyy, peritään, erääntyy ja sitä valvotaan samoin edellytyksin kuin C3S:ää, ja sen määrä on 0,03 prosenttia liikevaihdosta.

10. Sosiaaliturvakoodeksin L. 651-5 §:n mukaan yhtiöiden ja yritysten, joilta C3S peritään, on ilmoitettava vuosittain kyseisen maksun perimisestä vastaavalle elimelle eli kansalliselle itsenäisten ammatinharjoittajien vakuutuskassalle (Caisse nationale du RSI, jäljempänä CNRSI) ”verottajalle ilmoitetun kokonaisliikevaihtonsa määrä ilman liikevaihtoon perustuvia veroja ja vastaavia maksuja”.

11. Tuomiossaan Organic/Cofiroute[3] Cour de cassation (ylin tuomioistuin, Ranska) on todennut, että kyseinen määrä on arvonlisäveroa ja vastaavia veroja koskevassa kuukausittaisessa tai neljännesvuosittaisessa ilmoituksessa nro 3310 CA3 (jäljempänä alv-ilmoitus) mainittu määrä.

12. Se saadaan näin ollen laskemalla yhteen riveillä numero 1 (Myynnit, palvelujen tarjoaminen), 4 (Vienti Euroopan unionin ulkopuolelle), 5 (Muut verottomat liiketoimet) ja 6 (Yhteisöluovutukset) mainitut määrät sekä rivillä numero 2 (Muut veronalaiset liiketoimet) mainitut määrät siinä tapauksessa, että viimeksi mainitut liittyvät liikevaihtoa tuottaviin liiketoimiin.

13. Yhteisön sisäisten luovutusten osalta yleisistä verosäännöksistä annetun lain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 256 §:n III momentissa, jolla on pantu täytäntöön alv-direktiivin 17 artikla, verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvien tavaroiden siirto toiseen jäsenvaltioon rinnastetaan tavaroiden luovutukseen.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 Ks. Cour de cassationin tuomio nro 92-22.025, Organic/Cofiroute, 29.6.1995.

14. Näin ollen siirrettyjen tavaroiden nimellisarvo (ostohinta tai sellaisen puuttuessa omakustannushinta) sisältyy alv-ilmoituksen rivillä numero 6 (Yhteisöluovutukset) mainittuun kokonaismäärään ja kuuluu siten C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteeseen, kuten Cour de cassation on toistuvasti vahvistanut. [4]

## II. Tosiseikat, menettely pääasiassa, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

15. Kansallisen tuomioistuimen esittämä ennakkoratkaisupyyntö liittyy Lubrizol France SAS -yhtiön (jäljempänä Lubrizol) ja CNRSI:n väliseen riita-asiaan, joka koskee C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteen laskentaa.

16. Lubrizol on The Lubrizol Corporation -konsernin suurin ulkomainen tytäryhtiö. Se on voiteluaineiden lisäaineita valmistava ja myyvä kemian alan yritys.

17. Lubrizol on yritysmuodoltaan Ranskan lainsäädännön mukainen yksinkertaistettu osakeyhtiö (société par actions simplifiée), ja sellaisena se on lain mukaan velvollinen maksamaan C3S:ää sosiaaliturvakoodeksin L. 651-1 §:n ja sitä seuraavien pykälien nojalla sekä sen lisäosaa saman lain L. 245-13 §:n nojalla.

18. Vuodelta 2008 Lubrizolin maksettavaksi kuuluvan C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteen tarkistamisen yhteydessä CNRSI totesi, että vakuutuskassalle ilmoitettu vuoden 2007 liikevaihto (573 152 820 euroa) poikkesi verottajan ilmoittamasta liikevaihdosta (642 045 281 euroa). Ero johtui siitä, ettei Lubrizol ollut sisällyttänyt yhteisön sisäisten siirtojensa määrää alv-ilmoituksen riville 6 (Yhteisöluovutukset).

19. Tällä perusteella CNRSI ilmoitti yhtiölle maksujen oikaisemisesta, josta annettiin 13.3.2012 lähetetty maksukehotus.

20. Lubrizol riitautti asian Tribunal des affaires de sécurité sociale de Rouenissä (Rouenin sosiaaliturva-asioiden tuomioistuin) ja kiisti olevansa velvollinen maksamaan vaadittuja määriä. Se katsoi, että CNRSI oli virheellisesti sisällyttänyt toisiin Euroopan unionin jäsenvaltioihin siirrettyjen varastojen arvon C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteeseen. Lubrizol huomautti, ettei kyseisiin siirtoihin liittynyt myyntiä eivätkä ne siten tuottaneet liikevaihtoa, minkä vuoksi niiden ei voitu katsoa vaikuttavan asianomaisten maksujen määräytymisperusteeseen.

21. Tribunal des affaires de sécurité sociale de Rouen hylkäsi 6.5.2014 antamassaan tuomiossa Lubrizolin kanteen sillä perusteella, ettei yrityksen liikevaihto riipu kirjanpitoon tai verotukseen liittyvistä seikoista vaan yrityksen itsensä verottajalle tosiasiassa ilmoittamasta määrästä. Tähän määrään oli välttämättä sisällytettävä yhteisön sisäiset tavaroiden siirrot, koska ne rinnastetaan kansallisen arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti tavaroiden yhteisöluovutuksiin. Tuomioistuin katsoi lisäksi, että C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteen muodostumista koskevat säännöt eivät olleet ristiriidassa tavaroiden vapaan liikkuvuuden periaatteen kanssa, koska kyseiset maksut koskivat yritysten liiketoimintaa kokonaisuudessaan eivätkä itse tuotteita.

4 Ks. Cour de cassationin 2. siviilijaoston tuomio 11.2.2016, nro 14-26-363, Sté Schaeffler France v. Caisse nationale du RSI ja Cour de cassationin 2. siviilijaoston tuomio 7.11.2013, nro 12-25-776, Ste Soitec v. Caisse nationale du RSI.

22. Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Rouenin muutoksenhakutuomioistuin, hätätilanteita ja sosiaaliturva-asioita käsittelevä jaosto) vahvisti tuomion 15.9.2015. Kyseinen muutoksenhakutuomioistuin hylkäsi erityisesti väitettyä tavaroiden vapaan liikkuvuuden periaatteen rikkomista koskeneen valitusperusteen ja katsoi, että maksu on yhtäältä ”luonteeltaan sosiaalimaksu” ja ettei se toisaalta koske itse tuotteita vaan on määrätty yrityksille niiden kokonaisliikevaihdon perusteella.

23. Lubrizol valitti Cour d'appel de Rouenin tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Se esitti, että riidanalaiset maksut on luokiteltava SEUT 30 artiklassa tarkoitetuiksi vaikutukseltaan vastaaviksi maksuiksi sillä perusteella, että liikevaihtoa tuottamattomat varastonsiirrot sisällytetään kyseisten maksujen määräytymisperusteeseen ainoastaan silloin, kun siirrot tapahtuvat toiseen jäsenvaltioon, mutta niiden ei katsota kuuluvan siihen, kun ne tapahtuvat saman jäsenvaltion alueella tai kolmanteen maahan.

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin palauttaa mieleen, että se on aiemmin eräissä tapauksissa, joiden tosiseikasto oli samankaltainen kuin nyt tarkasteltavassa tapauksessa, vahvistanut, että yrityksen Ranskasta toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon siirtämien varastojen nimellisarvo sisältyy C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteeseen silloinkin, kun tällainen siirto ei itsessään tuota liikevaihtoa.[5] Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ottaa huomioon, että kysymys koskee äskettäin pysyviksi muutettuja maksuja, ja katsoo siksi tarpeelliseksi varmistaa niiden yhteensopivuuden Euroopan unionin oikeuden säännösten kanssa Lubrizolin valituksessa esitettyjen väitteiden osalta.

25. Tästä syystä Cour de cassation on lykännyt asian ratkaisemista pääasiassa ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko SEUT 28 ja SEUT 30 artikla esteenä sille, että tahon, joka on velvollinen maksamaan yhteisvastuullisen sosiaaliturvamaksun ja sen lisäosan, tai jonkun muun tämän puolesta yrityksen tarpeita varten Ranskasta Euroopan unionin toiseen jäsenvaltioon siirtämien tavaroiden arvo otetaan huomioon määritettäessä kyseisten maksujen määräytymisperusteena olevaa kokonaisliikevaihtoa?”

26. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Lubrizol France -yhtiö, CNRSI, Ranskan ja Alankomaiden hallitukset ja Euroopan komissio.

27. Lubrizol France, Ranskan hallitus ja Euroopan komissio esittivät 15.11.2017 pidetyssä istunnossa suullisia huomautuksia.

## III. Oikeudellinen arviointi

28. Kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen ei nähdäkseni voida vastata rajaamatta ensin kysymyksen kohdetta asianmukaisesti. Tässä nähdäkseni erittäin tärkeässä suhteessa osapuolet päätyvät kirjallisissa huomautuksissaan vastakkaisiin johtopäätöksiin. Sen vuoksi katson, että oikeudellisessa arvioinnissa on lähdettävä liikkeelle eräistä alustavista huomioista, joilla pyritään selventämään, mikä unionin tuomioistuimelta pyydetyn tulkinnan kohde on.

29. Kyseisten huomioiden perusteella päädyn toteamaan, ettei kyseinen kohde tosiasiassa ole C3S:n ja sen lisäosan muodostaman kokonaisuuden määräytymisperusteen yhteensopivuus SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan kanssa. Kuten ennakkoratkaisupyyntöä koskeneen päätöksen sanamuodostakin käy ilmi, vaikuttaa päinvastoin siltä, että nimenomaan se, että yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvon sisällyttäminen kyseiseen määräytymisperusteeseen on uusi asia, on saanut kansallisen tuomioistuimen esittämään tämän ennakkoratkaisukysymyksen unionin tuomioistuimelle (osa A).

5 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 4 mainittu oikeuskäytäntö.

30. Tämän oletuksen perusteella etenen pääasian tarkasteluun ja totean ensinnäkin, että kyseisten maksujen on katsottava rasittavan tavaroiden liikkuvuutta siltä osin kuin ne kohdistuvat yhteisön sisäisiin tavaroiden siirtoihin ja ne kuuluvat siten SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan soveltamisalaan. Sen jälkeen tarkastelen sitä, rikkooko yhteisön sisäisten siirtojen sisällyttäminen kyseisten maksujen määräytymisperusteeseen edellä mainituissa EUT-sopimusten kohdissa asetettua tulleja vaikutukseltaan vastaavien maksujen kieltoa, ja päädyn myöntävään johtopäätökseen (osa B).

31. Jos unionin tuomioistuin katsoo, että nyt tarkasteltavan ennakkoratkaisukysymyksen kohde on näkemykseni vastaisesti riidanalaisten maksujen muodostaman kokonaisuuden määräytymisperuste, totean toissijaisesti, että nyt tarkasteltavassa tapauksessa maksut on luokiteltava SEUT 110 artiklassa tarkoitetuiksi ”sisäisiksi maksuiksi”. Tämän lähtökohdan mukaisesti totean johtopäätöksenäni, että C3S ja sen lisäosa eivät nykyisessä muodossaan ole kyseisen määräyksen vastaisia. Kahdessa nimenomaisessa tapauksessa ne voivat sen sijaan kuitenkin kuulua vaikutukseltaan vastaavien maksujen kiellon piiriin (osa C). Sen selvittäminen, onko kyse tällaisista tapauksista, on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

### *A. Ennakkoratkaisukysymyksen kohde*

32. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan kansallinen tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta selvittämään, onko SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan kanssa yhteensopivaa se, että C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteeseen, toisin sanoen kyseisten maksujen maksamisvelvollisten tahojen vuosittaiseen kokonaisliikevaihtoon, sisällytetään yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvo.

33. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin antaa ymmärtää, että epävarmuus yhteensopivuudesta edellä mainittujen EUT-sopimuksen määräysten kanssa koskee yksinomaan yhden nimenomaisen erän sisällyttämistä C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteeseen, eivät siis määräytymisperustetta kokonaisuudessaan.

34. Tämä on pääteltävissä paitsi ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta myös (ja etenkin) siitä, että yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvon sisällyttäminen edellä mainittujen maksujen määräytymisperusteeseen on kansallisessa oikeusjärjestyksessä uusi asia.

35. Se on tulosta yhtäältä lainsäädännöllisen kehityksen ja toisaalta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen sittemmin esittämän tulkinnan yhteisvaikutuksesta. Lainsäädännön tasolla yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY[6] 28 a artiklalla käyttöön otettu yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen rinnastaminen vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen saatettiin osaksi Ranskan lainsäädäntöä lain nro 92/677[7] 1 §:llä. Siitä lähtien yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvo on katsottu arvonlisäverotuksessa osaksi kokonaisliikevaihtoa.

36. Kansallisessa oikeuskäytännössä on sittemmin vahvistettu, että C3S:n määräytymisperusteen määrän määrittämiseksi on otettava huomioon nimenomaan alv-ilmoituksessa mainittu kokonaisliikevaihto, joka sisältää yhteisön sisäisten siirtojen nimellisarvon.[8] Tämän perusteella Cour de cassation on kahdessa eri yhteydessä katsonut, että yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvo sisältyy mainittuun määrään, vaikka kyseiset siirrot eivät itsessään tuota liikevaihtoa.[9]

6 EYVL 1991, L 376, s. 1.

7 17.7.1992 annettu laki nro 92-677 yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi annetun Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivin 91/680/ETY sekä valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annetun direktiivin 92/12/ETY täytäntöönpanosta Ranskan tasavallassa (Loi nº 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.) nº 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.) nº 77-388 et de la directive (C.E.E.) nº 92-12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise; JORF nro 166, 19.7.1992, s. 9700).

8 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 3.

9 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 4.

37. Mielestäni on aivan ilmeistä, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa selvittää nimenomaan viimeksi mainitun oikeuskäytännön yhteensopivuuden SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan kanssa. Sen epävarmuus koskee toisin sanoen sitä, katsotaanko *yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvon sisällyttäminen C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteeseen* (ei siis *määräytymisperustetta kokonaisuutena*) tullia vaikutukseltaan vastaavaksi veroksi.

38. Vastaavasti viittaus tuomioon Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473),[10] jonka komissio sisällytti menettelyn kuluessa esittämiinsä kirjallisiin huomautuksiin ja jonka se esitti toistamiseen suullisessa käsittelyssä, vahvistaa entisestään edellä esittämääni päätelmää.

39. Tuomiossa Rousseau Wilmot yhteisöjen tuomioistuin otti kantaa C3S:n yhteensopivuuteen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklassa säädetyn, liikevaihtoverojen voimassa pysyttämistä tai käyttöön ottamista koskevan kiellon kanssa.[11] Johtopäätöksenään yhteisöjen tuomioistuin esitti, ettei C3S ole luonteeltaan liikevaihtovero; se perusteli näkemystään sillä, että C3S määrätään yritysten toiminnan perusteella ja lasketaan vuotuisesta kokonaisliikevaihdosta, eikä se näin ollen suoraan vaikuta tavaroiden ja palvelujen hintoihin.[12] Tästä komissio päättelee, että koska kyseisen maksun ei voida katsoa rasittavan tavaroita sinällään, se ei kuulu SEUT 28 ja SEUT 30 artiklassa tarkoitetun vaikutukseltaan vastaavien maksujen kiellon soveltamisalaan. Komission mukaan sama päätelmä olisi tehtävä myös lisäosan osalta, kun otetaan huomioon, että sen ja C3S:n määräytymisperuste on sama.

40. Vaikuttaa selvältä, ettei kyseinen tuomio ole nyt tarkasteltavan asian kannalta merkityksellinen, kun otetaan huomioon se tosiseikka, ettei yhteisöjen tuomioistuimen oikeudellisen arvioinnin kohteena ollut määräytymisperuste nyt tarkasteltavasta määräytymisperusteesta poiketen sisältänyt yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvoa.

41. Tämän arvon ei nimittäin voitu katsoa sisältyvän C3S:n määräytymisperusteeseen ennen kuin Cour de cassation selvensi tuomiossaan Organic/Cofiroute, että kyseisen määräytymisperusteen määrittämisen kannalta merkityksellinen kokonaisliikevaihto oli alv-ilmoituksessa mainittu liikevaihto, joka CDI:n 256 §:n III momentin mukaisesti käsittää yhteisön sisäiset siirrot.

42. Koska yhteisöjen tuomioistuimen tuomio Rousseau Wilmot on annettu vuonna 1987 eli noin kahdeksan vuotta ennen tuomiota Organic/Cofiroute, on välttämättä todettava, ettei yhteisöjen tuomioistuimen tarkastelun kohteena tuomiossa Rousseau Wilmot ollut C3S:n määräytymisperuste sisältänyt yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvoa.

43. Tästä syystä kansallinen tuomioistuin ei voinut tuomion Rousseau Wilmot johtopäätösten perusteella päätellä, etteivät SEUT 28 ja SEUT 30 artikla ole sovellettavissa C3S:n (ja sen lisäosan) määräytymisperusteeseen, koska kyseisessä tuomiossa C3S:n luonteeseen otettiin kantaa ajankohtana, jolloin yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvoa ei vielä ollut sisällytetty C3S:n määräytymisperusteeseen.

44. Näin ollen kansallinen tuomioistuin tiedustelee, tulevatko SEUT 28 ja SEUT 30 artikla sovellettaviksi kyseisiin maksuihin, kun yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen nimellisarvo sisällytetään niiden määräytymisperusteeseen, ja onko kyse kyseisten artiklojen rikkomisesta.

10 Tuomio 27.11.1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

11 EYVL 1977, L 145, s. 1.

12 Tuomio 27.11.1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, 16 kohta).

45. Edellä esitetyn perusteella ehdotan unionin tuomioistuimelle, että se pidättäytyisi muotoilemasta uudelleen kyseistä nyt tarkasteltavan asian kohteena olevaa ennakkoratkaisukysymystä; tällainen uudelleen muotoilu uhkaisi nimittäin mielestäni muuttaa merkittävästi kyseisen kysymyksen kohdetta siitä, millaiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen tulkinnallaan rajannut.

46. Muistutan lisäksi, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on selvennetty, että kun unionin tuomioistuin vastaa esitettyihin kysymyksiin, se nojautuu ennakkoratkaisupyynnöt esittäneen tuomioistuimen tulkintaan kansallisista säännöksistä, eikä se voi kyseenalaistaa sitä tai tarkastaa sen paikkansapitävyyttä. [13]

### *B. Yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteeseen sisällyttämisen yhteensopivuus SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan kanssa*

47. Ensinnäkin on todettava, että tulliliiton toimintaa sääntelevissä SEUT 28 ja SEUT 30 artiklassa kielletään tullit ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat maksut jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

48. Nämä kiellot ovat olennaisia sääntöjä, joista poikkeamisesta on erikseen määrättävä ja joita koskevia mahdollisia poikkeuksia on tulkittava suppeasti, ja kieltojen tarkoituksena on varmistaa tavaroiden vapaa liikkuvuus Euroopan unionissa. [14]

49. Kyseisten kieltojen sovellettavuudesta nyt tarkasteltavaan asiaan on myönnettävä, että epävarmuutta saattaa aiheutua C3S:n ja sen lisäosan sui generis -luonteesta. Yhtäältä on niin – kuten komissio istunnossa painokkaasti esitti –, että se, että kyseisten maksujen määräytymisperuste koostuu niiden yhtiöiden ja yritysten, jotka ovat velvollisia maksamaan kyseisiä maksuja, kokonaisliikevaihdosta, vaikuttaisi ensi näkemältä erottavan ne maksuista, jotka tavaroihin itseensä kohdistuvina kuuluvat SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan soveltamisalaan. Yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen, eli liikevaihtoa itsessään tuottamattomien liiketoimien, nimellisarvon sisällyttäminen määräytymisperusteeseen rinnastaa kuitenkin nämä maksut kyseiseen määräytymisperusteen osaan rajoittuvalta osaltaan maksuihin, jotka kohdistumalla yksittäisiin liiketoimiin jo pelkästään niiden toteutumisen perusteella rasittavat tavaroiden liikkuvuutta SEUT 28 ja SEUT 30 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

50. Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 32–46 kohdassa on todettu, ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymyksen kohde rajoittuu kuitenkin yksinomaan yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen muodostamaan osaan. Näin ollen vaikuttaa perustellulta katsoa, että kyseiset siirrot kuuluvat SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan aineelliseen soveltamisalaan.

51. Kuten edellä mainittiin, komissio vastusti istunnossa tällaista johtopäätöstä painokkaasti. Sen mielestä SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan soveltaminen on joka tapauksessa pois suljettua riippumatta siitä, minkä tulkintalinjan unionin tuomioistuin omaksuu riidanalaisten maksujen vaikutuksesta tavaroiden liikkuvuuteen. Komissio esittääkin näkemyksenään, että jos unionin tuomioistuin katsoo, että C3S ja sen lisäosa vaikuttavat tavaroiden liikkuvuuteen, kyseisiä maksuja olisi tarkasteltava SEUT 110 artiklassa tarkoitettuina sisäisinä maksuina. Jos tällaista vaikutusta ei kuitenkaan todeta, kuten komissio toivoo, ne kuuluisivat sen sijaan oletettavasti SEUT 35 artiklassa säädettyyn viennin määrällisiä rajoituksia vaikutukseltaan vastaavien toimenpiteiden kiellon soveltamisalaan. [15]

13 Ks. mm. tuomio 15.9.2011, Gueye (C-483/09 ja C-1/10, EU:C:2011:583, 42 kohta); tuomio 15.4.2010, Gala-Salvador Dalí ja Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, 21 kohta) ja tuomio 21.10.2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, 22 kohta).

14 Kieltojen luonteesta olennaisina sääntöinä ks. esim. tuomio 1.7.1969, komissio v. Italia (24/68, EU:C1969:29, 10 kohta). Velvollisuudesta tulkita mahdollisia poikkeuksia suppeasti ks. viimeisimpänä tuomio 3.12.1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, 18 kohta).

15 Tämä on nähdäkseni tosiasiallinen ajatus komission perustelujen taustalla, ja sen maininta C3S:n ja sen lisäosan luokittelusta välillisiin veroihin (jolloin niihin sovellettaisiin SEUT 110 artiklaa) tai välittömiin veroihin (jolloin oletettavasti sovellettavaksi tulisi SEUT 35 artikla) perustuu yksinomaan tarpeeseen vastata unionin tuomioistuimen tällä tavalla muotoiltuihin nimenomaisiin kysymyksiin. Välittömien ja välillisten verojen välisen erottelun merkityksettömyydestä nyt tarkasteltavan asian kannalta ks. jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 78–83 kohta.

52. On siis välttämätöntä tarkastella eräitä seikkoja sen selvittämiseksi, onko jokin komission mainitsemista määräyksistä sovellettavissa nyt tarkasteltavaan asiaan SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan asemesta.

53. SEUT 110 artiklassa määrätään, että jäsenvaltiot eivät saa määrätä tuontituotteille korkeampia maksuja kuin ne määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille.

54. Tätä syrjivien sisäisten maksujen kieltoa ei voida soveltaa samanaikaisesti vaikutukseltaan vastaavien maksujen kiellon kanssa, eli sama toimenpide ei EUT-sopimuksen järjestelmässä voi kuulua samanaikaisesti näihin kumpaankin ryhmään. [16]

55. Näitä kahta ryhmää erottaa vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan se, että tulleja vaikutukseltaan vastaava maksu kohdistuu yksinomaan maan rajat ylittävään tuotteeseen sellaisenaan, kun taas sisäinen maksu kohdistuu samalla sekä maahan tuotuihin ja maasta vietyihin että kotimaisiin tuotteisiin. [17]

56. Kun otetaan huomioon, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pyytämä arviointi koskee yksinomaan tavaroiden siirtoja erityisenä liiketoimena, joka ei ole sidoksissa kyseisten tavaroiden mahdolliseen tulevaan myyntiin, on todettava, että C3S ja sen lisäosa koskevat Ranskan lainsäädännön mukaan [18] ainoastaan yhteisön sisäisiä siirtoja, mutta Ranskan valtion alueella tapahtuvat siirrot puolestaan ovat siitä vapautettuja.

57. Tästä seuraa, ettei SEUT 110 artiklaa voida soveltaa nyt tarkasteltavaan asiaan.

58. Sama kieltävä johtopäätös koskee SEUT 35 artiklan sovellettavuutta.

59. Kyseisessä määräyksessä kielletään jäsenvaltioiden väliset viennin määrälliset rajoitukset ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet. Se vastaa symmetrisesti SEUT 34 artiklaan sisältyvää tuonnin rajoituksia koskevaa kieltoa.

60. SEUT 34 artiklan osalta oikeuskäytännössä on yksiselitteisesti täsmennetty, että tuonnin määrällisiä rajoituksia vaikutukseltaan vastaavien toimenpiteiden kielto on lex generalis suhteessa muihin EUT-sopimuksen nimenomaisiin määräyksiin, eritoten vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskeviin määräyksiin. Tämän seurauksena SEUT 34 artiklaa sovelletaan toissijaisesti kyseisiin määräyksiin nähden. [19] Oman näkemykseni mukaan on kiistatonta, että samaa oikeuskäytäntöä sovelletaan myös SEUT 35 artiklaan. Jos siis SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan soveltamisedellytykset täyttyvät, sovelletaan näitä eikä SEUT 35 artiklaa.

61. On kiistatonta, että nyt tarkasteltavassa asiassa kyseiset edellytykset täyttyvät, kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 47–50 kohdassa on todettu.

62. Näin ollen yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen arvon sisällyttämistä riidanalaisten maksujen määräytymisperusteeseen on tarkasteltava SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan kannalta.

16 Tuomio 2.10.2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, 20 kohta) ja tuomio 8.11.2007, Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, 26 kohta).

17 Ks. tuomio 21.9.2000, Michaïlidis (C-441/98 ja C-442/98, EU:C:2000:479, 22 kohta) ja tuomio 22.4.1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, 11 kohta).

18 Kyseinen vaikutus näyttää tosin olevan peräisin lähinnä Cour de cassationin oikeuskäytännöstä, kuten tässä ratkaisuehdotuksessa toistuvasti todetaan. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten merkitystä on kuitenkin arvioitava ottaen huomioon kansallisten tuomioistuinten niitä koskeva tulkinta. Ks. tästä esim. tuomio 16.9.2015, komissio v. Slovakia (C-433/13, EU:C:2015:602, 81 kohta) ja tuomio 18.7.2007, komissio v. Saksa (C-490/04, EU:C:2007:430, 49 kohta).

19 Tuomio 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, 9 kohta); tuomio 16.12.1992, Lornoy ym. (C-17/91, EU:C:1992:514, 14 kohta) ja tuomio 17.6.2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, 30 kohta).

63. Erityisesti on selvitettävä, voidaanko C3S:n ja sen lisäosan maksuvelvoite, joka kohdistuu toisiin jäsenvaltioihin suuntautuviin tavaroiden siirtoihin, katsoa vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi ja onko sen siten katsottava olevan edellä mainittujen EUT-sopimuksen määräysten vastainen.

64. Kuten tunnettua, ”vaikutukseltaan vastaavan maksun” käsite on osoitus EUT-sopimuksen laatijoiden pyrkimyksestä kieltää selvästi tullien muodossa toteutettujen toimenpiteiden lisäksi myös sellaiset toimenpiteet, joista käytetään muita nimityksiä mutta jotka johtavat samaan vaikutukseen kuin tullit. [20]

65. Viimeaikaisessa oikeuskäytännössään unionin tuomioistuin on määritellyt käsitteen siten, että ”tavaroille yksipuolisesti asetettu vero tai maksu, jonka perusteena on valtion rajan ylittäminen, on SEUT 28 ja SEUT 30 artiklassa tarkoitettu vaikutukseltaan vastaava maksu, jos se ei ole varsinainen tulli; asia on näin riippumatta veron tai maksun määrän vähäisyydestä, nimikkeestä ja kantamistavasta”. [21]

66. Ensinnäkin yhteisön sisäisiä tavaroiden siirtoja koskevat C3S ja sen lisäosa ovat epäilemättä ”veroja tai maksuja”, koska ne kasvattavat sitä rahamäärää, joka maksun kantamisesta vastaavalle taholle eli CNRSI:lle on vuosittain maksettava.

67. Kiistatonta on myös se, että ne ovat Ranskan valtion ”yksipuolisesti asettamia”, koska ne perustuvat asiaa koskevaa kansallista lainsäädäntöä tulkitsevaan oikeuskäytäntöön.

68. Lisäksi kyseiset maksut koskevat ainoastaan tavaroiden siirtoja muihin jäsenvaltioihin, eikä niitä sen sijaan sovelleta Ranskan alueella tapahtuviin siirtoihin. Tästä seuraa, että ne tulevat maksettaviksi, kun valtion raja ylitetään.

69. Edellä esitetyn perusteella on todettava, että yhteisön sisäisiä tavaroiden siirtoja koskevat C3S ja sen lisäosa ovat SEUT 28 ja SEUT 30 artiklassa kiellettyjä vaikutukseltaan tulleja vastaavia maksuja.

70. On kuitenkin syytä muistaa, että unionin oikeuskäytännössä vaikutuksiltaan vastaavien maksujen kieltoon on sallittu kaksi poikkeusta. Ensimmäistä poikkeusta sovelletaan, jos kyseinen maksu on vastike tietystä palvelusta, joka on tosiasiallisesti suoritettu kyseiselle talouden toimijalle, ja maksun määrä on suhteutettu kyseiseen palveluun; [22] toista puolestaan sovelletaan, kun maksu kannetaan tietyin edellytyksin unionin lainsäädännöstä johtuvien velvoitteiden noudattamiseksi. [23]

71. Menettelyn asiakirjoista käy selvästi ilmi, ettei yhteisön sisäisiä tavaroiden siirtoja koskeva C3S:n ja sen lisäosan osa kuulu kumpaankaan edellä mainituista poikkeuksista. Ensinnäkin C3S on tarkoitettu vanhusten avustusrahaston ja eläketurvarahaston rahoittamiseen ja sen lisäosa palkansaajien kansallisen sairausvakuutuskassan rahoittamiseen määräsuhteessa; nämä maksut eivät siten ole vastike palvelusta, joka on suoritettu niiden maksamiseen velvoitetuille yhtiöille ja yrityksille, eikä maksujen määrää ole suhteutettu kyseiseen palveluun. Kyseisen osan maksuvelvollisuus ei myöskään selvästikään liity tarkastuksiin, joita suoritettaisiin unionin lainsäädännöstä johtuvien velvoitteiden noudattamiseksi.

20 Ks. tuomio 14.12.1962, komissio v. Luxemburg ja Belgia (2/62 ja 3/62, EU:C:1962:45, s. 805).

21 Tuomio 2.10.2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, 23 kohta).

22 Ks. mm. tuomio 9.9.2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, 31 kohta) ja tuomio 22.4.1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, 17 kohta).

23 Ks. tuomio 7.7.1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, 14 kohta) ja tuomio 27.9.1988, komissio v. Saksa (18/87, EU:C:1988:453, 6 kohta).

### *C. C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperusteen muodostaman kokonaisuuden yhteensopivuus tavaroiden vapaan liikkuvuuden kanssa*

72. Toissijaisesti aion seuraavassa tarkastella mahdollisuutta, että unionin tuomioistuin katsoo aiheelliseksi muotoilla kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisukysymyksen uudelleen siten, että se ulotetaan koskemaan C3S:n ja sen lisäosan määräytymisperustetta, toisin sanoen niiden yhtiöiden ja yritysten, jotka ovat velvollisia näitä maksuja maksamaan, vuotuista kokonaisliikevaihtoa, kokonaisuutena.

73. Tällainen uudelleenmuotoilu edellyttää ensinnäkin, että tarkastellaan huolellisesti tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten sovellettavuutta kyseisiin maksuihin. Kuten nimittäin edellä on jo todettu, se seikka, että C3S ja sen lisäosa koskevat vuotuista kokonaisliikevaihtoa, periaatteessa erottaa ne sellaisista maksuista, jotka kohdistuvat tavaroiden vapaaseen liikkuvuuteen.

74. Kirjallisissa huomautuksissaan Ranskan hallitus ja komissio, jotka ovat tarkastelleet kysymyksen kohdetta sellaisena kuin se on edempänä tässä ratkaisuehdotuksessa määritelty, ovat molemmat katsoneet, että määräys, jonka sovellettavuus nyt tarkasteltaviin maksuihin on tarpeen selvittää, on SEUT 110 artikla eikä SEUT 28 ja SEUT 30 artikla. Katson tämän näkemyksen olevan ensi näkemältä oikea syistä, jotka täsmennän jäljempänä, ja keskityn siksi seuraavassa tarkastelemaan SEUT 110 artiklan sovellettavuutta C3S:ään ja sen lisäosaan.

75. On syytä muistaa, että SEUT 110 artiklassa määrätään, että jäsenvaltiot eivät saa määrätä tuontituotteille korkeampia maksuja kuin ne määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille.

76. Ranskan hallitus ja komissio vastustavat kyseisen määräyksen sovellettavuutta sillä perusteella, että C3S ja sen lisäosa täyttävät niiden mukaan ”välittömien verojen” määritelmän.[24] Niiden mukaan ainoastaan ”välilliset verot” ovat omiaan estämään tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

77. Olen eri mieltä tästä päätelmästä.

78. Näkemykseni mukaan välillisten ja välittömien verojen välisellä erolla ei nimittäin ole mitään merkitystä SEUT 110 artiklan soveltamisalan rajaamisen kannalta.

79. Tältä osin haluan ensinnäkin muistuttaa, että kun unionin tuomioistuimelta on pyydetty ratkaisua kansallisten välittömään verotukseen liittyvien toimenpiteiden yhteensopivuudesta perusvapauksien kanssa, unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta.[25]

80. Kun otetaan huomioon, etteivät jäsenvaltioiden käyttöön ottamat välitöntä verotusta koskevat toimenpiteet pääsääntöisesti jää muiden perusvapauksien soveltamisalan ulkopuolelle, on mielestäni johdonmukaista päätellä, etteivät kyseiset toimenpiteet voi jäädä tavaroiden vapaan liikkuvuuden soveltamisalan ulkopuolelle.

24 Komission mukaan tässä tapauksessa olisi tarpeen arvioida SEUT 35 artiklan sovellettavuutta nyt tarkasteltavaan asiaan. Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 51 kohta.

25 Ks. mm. tuomio 6.10.2009, komissio v. Espanja (C-153/08, EU:C:2009:618, 28 kohta); tuomio 18.7.2007, Lakebrink ja Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, 14 kohta); tuomio 14.12.2006, Denkavit Internationaal ja Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, 19 kohta) ja tuomio 23.2.2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, 28 kohta). Ks. tältä osin myös julkisasiamies La Pergolan ratkaisuehdotus komissio v. Ranska (C-34/98 ja C-169/98, EU:C:1999:392, 19 kohta), joka tosin koski työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaatteen täytäntöön panemiseksi annettua johdetun oikeuden säännöstä.

81. On sitä paitsi helppoa kuvitella, että jäsenvaltio voisi suosia kotimaisia tuotteita sellaisen tuloverojärjestelmän avulla, joka tosiasiallisesti rasittaisi vientiä harjoittavia yrityksiä enemmän kuin yrityksiä, joiden tarkoituksena on myydä tuotteitaan kotimaassa.

82. Haluan joka tapauksessa muistuttaa, että koska välittömän veron käsitettä ei ole unionin oikeudessa määritelty, välittömien verojen ja välillisten verojen eroon perustuvan kriteerin käytön tulisi perustua kansallisella tasolla tehtyyn luokitteluun. Tältä osin on tunnettua, että tällaiset luokittelut ovat merkityksettömiä, sillä muuten jäsenvaltiot voisivat kiertää unionin oikeuden säännöksiä. [26]

83. Näin ollen katson, ettei C3S:n ja sen lisäosan luokittelu välittömäksi tai välilliseksi veroksi ole merkityksellinen kriteeri ratkaistaessa, rasittavatko kyseiset maksut itse tavaroita, sen selvittämiseksi, onko nyt tarkasteltavaan asiaan sovellettava SEUT 110 artiklaa.

84. Päinvastoin minusta vaikuttaa siltä, että etsitty kriteeri voidaan löytää vanhemmasta oikeuskäytännöstä, nimittäin tuomioista, joissa SEUT 110 artiklassa asetetun syrjivien sisäisten maksujen kiellon tarkoitusta on selvennetty.

85. Viittaan erityisesti tuomioon Schöttle (20/76, EU:C:1977:26). [27] Kun yhteisöjen tuomioistuimelta pyydettiin ratkaisua ETY:n perustamissopimuksen 95 artiklan (nykyinen SEUT 110 artikla) sovellettavuudesta maanteiden tavaraliikenteeseen kohdistuvaan veroon, se muistutti ensinnäkin, että mainitulla artiklalla pyritään poistamaan tavaroiden vapaan liikkuvuuden *peitellyt* [28] rajoitukset, joita voi aiheutua jäsenvaltion veroja ja maksuja koskevista määräyksistä, ja että kun otetaan huomioon kyseisen artiklan yleinen rakenne ja tavoitteet, on tuotteelle määrätyn maksun käsitettä tulkittava *laajasti*. [29] Näistä lähtökohdista yhteisöjen tuomioistuin totesi, että SEUT 110 artiklan tarkoitus edellyttää, että sitä sovelletaan tarkasteltavan kaltaiseen maksuun, jolla ”on välitön vaikutus kotimaisen tai maahantuodun tuotteen hintaan”. [30]

86. Kuten julkisasiamies Sharpston on sittemmin todennut, kyseisellä tuomiolla vahvistettiin periaate, jonka mukaan ”tuotteita koskevasta toiminnasta määrättävä maksu kuuluu EY 90 artiklan (nykyisen SEUT 110 artiklan) soveltamisalaan ainoastaan silloin, kun sillä on välitön vaikutus tuotteen hintaan”. [31]

87. Tämän periaatteen nojalla voidaan siis katsoa, että SEUT 110 artiklan sovellettavuuden arvioinnissa ei riitä, että tarkastellaan puhtaasti muodollista kysymystä siitä, koskevatko nyt tarkasteltavan maksun soveltamisperusteet toimintaa vai tuotetta, vaan arviointi päinvastoin edellyttää, että selvitetään, *vaikuttaako* maksu siten, että kotimaisten ja tuonti- tai vientituotteiden omakustannushinta nousee. Jos tällainen vaikutus on olemassa, on välttämätöntä todeta, että kyseinen maksu rasittaa tavaroita ja sitä koskee siten SEUT 110 artiklan mukainen syrjivien sisäisten maksujen kielto.

26 Vaikka sitä paitsi todettaisiin, että Ranskan oikeudessa toteutetulla luokittelulla on C3S:n ja sen lisäosan luonteen määrittämistä ohjaava tehtävä, on todettava, ettei kyseisten maksujen luonne edes kansallisen lainsäädännön perusteella ole lainkaan yksiselitteinen, minkä eräät osapuolet suullisessa istunnossa totesivatkin. Vaikka Conseil constitutionnel (perustuslakituomioistuin, Ranska) on katsonut, että kyseessä on pakollinen maksu, joka ei ole luonteeltaan sosiaaliturvamaksu eikä veronluonteinen maksu vaan sen sijaan Ranskan perustuslain 34 §:ssä tarkoitettu ”imposition” (vero tai verotus) (päätös nro 91-302 DC, 30.12.1991, johdanto-osan 12 perustelukappale), Cour de cassation on puolestaan todennut, että kyseessä on sosiaaliturvamaksu sillä perusteella, että sitä käytetään yksinomaan sosiaaliturvajärjestelmien rahoittamiseen (ks. esim. 2. siviilijaoston tuomio 28.3.2002, nro 00-17675 ja 2. siviilijaoston tuomio 14.1.2010, nro 09-11284).

27 Tuomio 16.2.1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 Kursivointi tässä.

29 Kursivointi tässä.

30 Ks. edellä alaviitteessä 27 mainittu tuomio, 15 kohta.

31 Julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, 36 kohta).

88. Kun kyseistä periaatetta sovelletaan nyt tarkasteltavaan asiaan, on selvitettävä, vaikuttavatko C3S ja sen lisäosa – jotka tosin muodollisesti kohdistuvat niiden yritysten ja yhtiöiden kokonaisliikevaihtoon, joilla on velvollisuus maksaa niitä – vyöryttämisenä tunnetun taloudellisen menettelyn kautta Ranskan alueella myytyjen ja muihin jäsenvaltioihin siirrettyjen tavaroiden omakustannushintaan sitä korottavasti.

89. Ranskan alueella myytyjen tavaroiden osalta on perusteltua olettaa, että yhtiöt ja yritykset, joilla on velvollisuus maksaa C3S:ää ja sen lisäosaa, vyöryttävät kyseisten maksujen määrän (C3S 0,13 prosenttia ja lisäosa 0,03 prosenttia) asianmukaisesti tavaroiden omakustannushintaan. Sama koskee muihin jäsenvaltioihin siirrettyjä tavaroita, joiden osalta on perusteltua päätellä, että maksujen määrä vyörytetään kulloinkin siirrettyjen tavaroiden nimellisarvoon.[32] Näin ollen C3S ja sen lisäosa vaikuttavat kummassakin tavararyhmässä omakustannushintaa korottavasti.

90. Tästä seuraa, että jos ennakkoratkaisukysymyksen kohde ulotettaisiin C3S:n ja sen lisäosan koko määräytymisperusteeseen, kyseisten maksujen olisi mielestäni katsottava muodostavan tavaroiden vapaan liikkuvuuden esteen.

91. Kun vielä otetaan huomioon, että ne kohdistuvat samanaikaisesti sekä Ranskassa myytyihin että muihin jäsenvaltioihin vietyihin tavaroihin, kyseiset maksut kuuluisivat lähtökohtaisesti SEUT 110 artiklan soveltamisalaan.[33]

92. Tältä osin on kuitenkin muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on täsmennetty, että maksussa on kyse SEUT 110 artiklan mukaisesta ”sisäisestä maksusta” – jota siis ei luokitella SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan mukaiseksi vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi – ainoastaan siinä tapauksessa, että se kuuluu sellaisten sisäisten maksujen yleiseen järjestelmään, jotka kohdistuvat tuoteluokkiin järjestelmällisesti objektiivisin perustein, joita sovelletaan riippumatta näiden tuotteiden alkuperästä ja määränpäästä.[34]

93. Tätä arviointia varten saattaa ensin olla tarpeen ottaa huomioon, mihin maksusta saatavat tulot on osoitettu. Jos nimittäin tällaisesta maksusta saatavat tulot on tarkoitettu käytettäväksi sellaisen toiminnan rahoittamiseen, josta on hyötyä nimenomaan kotimaan markkinoilla kaupan pidettäville tuotteille, kyseinen maksu on vaikutukseltaan vastaava maksu edellyttäen, että kyseisten tuotteiden verorasitus neutralisoituu kokonaisuudessaan niiden etujen vuoksi, joita maksulla rahoitetaan, kun taas vietyihin tuotteisiin kohdistuva verorasitus on täysimääräinen.[35]

94. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa ei kuitenkaan ole kyse tällaisesta tilanteesta. Sosiaaliturvakoodeksin L. 651-1 §:ssä säädetään nimittäin, että C3S:n ja sen lisäosan tuotto käytetään työsuhteessa olevien työntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien hyväksi perustettujen elinten, nimittäin RSI:n, vanhusten avustusrahaston ja eläketurvarahaston, talousarvion rahoittamiseen. Kuten Ranskan hallitus kirjallisissa huomautuksissaan esitti, edellä mainittujen elinten tarjoamat palvelut eivät poikkea toisistaan sen mukaan, harjoittavatko maksuvelvolliset yhtiöt ja yritykset tavaroiden siirtoja Ranskan alueella vai ovatko siirtojen määränpäänä toiset jäsenvaltiot.

32 Asianomaiset yhtiöt ja yritykset määrittävät yksittäin kyseiset arvot sekä niiden sisällyttämiseksi alv-ilmoituksen riville 6, missä ne lasketaan yhteen kansallisten myyntien kanssa ja niiden summa muodostaa yhteisöluovutusten kokonaismäärän, että niiden ilmoittamiseksi viranomaisille verotusta ja tilastointia varten Déclaration d’échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne -ilmoituksessa (Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden välistä tavarakauppaa koskeva ilmoitus).

33 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 17 mainittu oikeuskäytäntö.

34 Tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, 21 kohta) ja tuomio 8.6.2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, 16 kohta).

35 Tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, 22 kohta) ja tuomio 8.6.2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, 18 kohta).

95. Toiseksi edellä 93 kohdassa tarkoitettu arviointi edellyttää tuomion Denkavit (132/78, EU:C:1979:139) mukaisesti, että maksu kohdistuu kotimaisiin tuotteisiin, joita pidetään kaupan kotimaan markkinoilla, sekä maasta sellaisenaan vietyihin tuotteisiin jakeluportaan samassa vaiheessa ja että maksun määräämisen perustana oleva tapahtuma on sama molempien tuoteryhmien osalta.[36] Ellei näin ole, kyseinen maksu olisi luokiteltava vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi.

96. Tältä osin on syytä muistuttaa, että myöhemmässä oikeuskäytännössä on tunnuttu katsovan, että vaatimus, jonka mukaan maksun määräämisen perustana olevan tapahtuman on oltava sama, on jo ”sisään rakennettuna” siihen seikkaan, että kotimaisia tuotteita ja vientituotteita verotetaan samassa jakeluportaan vaiheessa.[37] Tätä taustaa vasten rajoitun seuraavassa ainoastaan selvittämään, merkitseekö se, että C3S ja sen lisäosa kohdistuvat toisiin jäsenvaltioihin siirrettyihin tuotteisiin siirtohetkellä ja kotimaassa siirrettyihin tuotteisiin puolestaan vasta myyntihetkellä, ettei kyseisiä maksuja sovelleta näihin kahteen tuoteryhmään ”samassa jakeluportaan vaiheessa”.

97. Unionin tuomioistuin on tulkinnut viimeksi mainittua käsitettä laajasti ja pitänyt ulkoisten seikkojen sijaan ratkaisevana taloudellisia olosuhteita.[38] Esimerkiksi tuomiossa Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244) yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kotimaan markkinoilla teurastettaviksi tarkoitetuista sioista teurastettavaksi toimittamisen hetkellä perittävä maksu ja elävinä vietävistä sioista vientihetkellä perittävä maksu oli katsottava jakeluportaan samassa vaiheessa perityiksi maksuiksi, koska molemmissa tilanteissa tapahtuma liittyy sikojen poistamiseen kotimaisen tuotannon piiristä.[39] Vastaavasti toisiin jäsenvaltioihin siirrettävien tavaroiden osalta siirtohetkellä ja kotimaassa siirrettävien tavaroiden osalta myyntihetkellä perittävien C3S:n ja sen lisäosan kaltaisten maksujen tapauksessa ei vaikuta siltä, että kyseessä olisi kaksi eri jakeluportaan vaihetta. Onkin erittäin vaikeaa väittää, etteivät yhtäältä myynti ja toisaalta siirto, jonka tarkoituksena on myynti, taloudellisten olosuhteiden kannalta kuulu jakeluportaan samaan vaiheeseen.

98. Päätelmänä voidaan siis todeta, että jos ennakkoratkaisukysymyksen kohde ulotettaisiin C3S:n ja sen lisäosan koko määräytymisperusteeseen, kyseiset maksut olisivat SEUT 110 artiklassa tarkoitettuja sisäisiä maksuja.

99. Kysymykseen siitä, rasittavatko ne yhteisön sisäisten siirtojen kohteena olevia tavaroita suuremmassa määrin kuin kotimaan alueella siirrettyjä tavaroita ja ovatko ne siten kyseisen artiklan vastaisia, olisi todennäköisesti vastattava kieltävästi. Ostohinta (tai omakustannushinta), joka on alv-direktiivin 76 artiklan mukaan yhteisön sisäisten siirtojen kohteena olevien tavaroiden tapauksessa veron peruste, on pääsääntöisesti pienempi kuin myyntihinta, joka on kotimaassa siirrettyjen tavaroiden tapauksessa veron peruste. On kuitenkin ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tehtävä selvittää, pitääkö tämä oletus paikkansa.

36 Ks. tuomio 31.5.1979, Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, s. 1923).

37 Ks. tuomio 11.6.1992, Sanders Adour ja Guyomarc’h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 ja C-150/91, EU:C:1992:261, 18 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin toteaa seuraavaa: ”Sen vaatimuksen osalta, että veron määräämisen perusteena olevan tapahtuman on oltava sama, on täsmennettävä, että tässä tapauksessa ei voida havaita mitään eroa siinä, että tuontituotetta verotetaan tuontihetkellä ja kotimaista tuotetta silloin, kun se luovutetaan tai sitä käytetään, koska taloudelliselta kannalta katsoen kyseessä on sama kaupan pitämisen vaihe, koska molemmat toimet suoritetaan, jotta tuote voitaisiin ottaa käyttöön.” Unionin tuomioistuin on sittemmin vahvistanut tämän tulkinnan 2.4.1998 annetussa tuomiossaan Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, 25 kohta) ja 23.4.2002 annetussa tuomiossaan Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, 25 kohta). Ks. tästä myös julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, 35 kohta).

38 Ks. tästä julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotus Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, 30 kohta).

39 Tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, 30 kohta).

100. Ainakin komissio on kirjallisissa huomautuksissaan tuonut esiin kaksi tapausta, joissa C3S ja sen lisäosa voisivat muodostaa SEUT 110 artiklan vastaisen tavaroiden vapaan liikkuvuuden esteen. Ensimmäinen tapaus olisi se, ettei Ranskan lainsäädännössä säädettäisi oikeutta vähentää maksujen määräytymisperusteesta sellaisten tavaroiden arvoa, jotka on siirretty toiseen jäsenvaltioon mutta jotka ovat jääneet myymättä ja jotka on siirretty takaisin Ranskaan; toinen puolestaan olisi se, että toiseen jäsenvaltioon siirretyt tavarat merkittäisiin myynnin toteuduttua toistamiseen kirjanpidossa määräytymisperusteen kuuluviksi.

101. Jos ensimmäisessä tapauksessa kansallisessa oikeusjärjestyksessä ei tarjota mitään muuta tehokasta oikeuskeinoa myymättä jääneistä tavaroista maksettujen C3S:n ja sen lisäosan takaisin saamiseksi,[40] katson, että asianomaisten tavaroiden myöhemmästä myynnistä erotettujen yhteisön sisäisiä siirtoja koskevien maksujen olisi katsottava johtuvan pelkästään rajan ylittämisestä. Näin ollen niitä olisi tarkasteltava SEUT 28 ja SEUT 30 artiklassa tarkoitetun vaikutukseltaan vastaavien verojen kiellon perusteella.

102. Jälkimmäisessä tapauksessa katson, että kun otetaan huomioon, että nyt tarkasteltavat maksut kohdistuisivat toisiin jäsenvaltioihin siirrettyihin tavaroihin kaksi kertaa (ensin siirron ja sitten myynnin yhteydessä) mutta kotimaassa siirrettyihin tavaroihin vain kerran (myynnin yhteydessä), myös yhteisön sisäisiä siirtoja koskevat C3S ja sen lisäosa kuuluisivat SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan soveltamisalaan vastaavasti kuin unionin tuomioistuin on todennut tapauksessa, jossa ainoastaan maahantuoduilla tavaroilla oli kaksi maksuvelvoitteen aiheuttavaa tapahtumaa.[41]

103. Molemmissa tapauksissa – joiden yksityiskohtainen tarkastelu on kansallisen tuomioistuimen tehtävä – yhteensopivuutta SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan kanssa on tarkasteltava edellä tämän ratkaisuehdotuksen 62–69 kohdassa esitettyjen näkökohtien perusteella.

## IV. Ratkaisuehdotus

104. Edellä esitetyn perusteella ehdotan unionin tuomioistuimelle, että se vastaa Cour de cassationin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

SEUT 28 ja SEUT 30 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että tahon, joka on velvollinen maksamaan yhteisvastuullisen sosiaaliturvamaksun ja sen lisäosan, tai jonkun muun tämän puolesta yrityksen tarpeita varten Ranskasta Euroopan unionin toiseen jäsenvaltioon siirtämien tavaroiden arvo otetaan pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaisesti huomioon määritettäessä kyseisten maksujen määräytymisperusteena olevaa kokonaisliikevaihtoa.

40 Istunnossa Ranskan hallitus ilmoitti, että myymättä jääneiden tavaroiden nimellisarvoa vastaava palautus voidaan saada esittämällä sosiaaliturvakoodeksin L. 243-6 §:n mukainen vaatimus. Kyseisessä pykälässä säädetään ”aiheettomasti maksettujen” (”indûment versées”) sosiaaliturvamaksujen ja elatusmaksujen yleisestä palautusmenettelystä. Tässä yhteydessä Ranskan hallitus myönsi, että menettelyä on käytetty ainoastaan yhdessä tapauksessa ja että kyseinen yritys luopui vaatimuksestaan, kun viranomainen vaati sitä toimittamaan asiaa koskevat tositteet. Tämän Ranskan hallituksen toteamuksen perusteella suhtaudun epäilevästi siihen, voiko L. 243-6 § taata tehokkaan C3S:n ja sen lisäosan palautusmahdollisuuden siinä tapauksessa, että toiseen jäsenvaltioon siirretyt tavarat jäävät myymättä.

41 Ks. tuomio 17.9.1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, 28 kohta).