

## EUROOPA KOHTU OTSUS

29. juuni 1978\*

[...]

Kohtuasjas 142/77,

mille esemeks on EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Københavns Byret'i (Kopenhaageni Linnakohus) esitatud taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses esiteks järgmiste poolte vahel:

**Statens Kontrol Med Ædle Metaller** (väärismetallide riiklik kontrolliasutus), asukoht Kopenhaagen,

ja

**Preben Larsen**, kullassepp, asukoht Jyllinge,

ja teiseks järgmiste poolte vahel:

**Flemming Kjerulff**, kullassepp, asukoht Kopenhaagen,

ja

**Statens Kontrol Med Ædle Metaller**

eelotsust EMÜ asutamislepingu artikli 16 kohase ekspordimaksuga samaväärse toimega maksu ja artikli 95 esimese lõigu kohase riigimaksu mõistete tõlgendamise kohta seoses Taani väärismetallist esemete kontrollimist käsitlevate õigusaktidega,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president H. Kutscher, kodade esimehed M. Sørensen ja G. Bosco, kohtunikud A. M. Donner, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Lord Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe ja A. Touffait,

kohtujurist: F. Capotorti,

kohtusekretär: A. Van Houtte,

on teinud järgmise

**otsuse**

---

\* Kohtumenetluse keel: taani.

[...]

## **Põhjendused**

1. Oma 2. novembri 1977. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. novembril 1977, esitas Københavns Byret EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel neli eelotsuse küsimust EMÜ asutamislepingu artikli 16 kohase ekspordimaksuga samaväärse toimega maksu ja artikli 95 esimese lõigu kohase riigimaksu mõistete tõlgendamise kohta seoses Taani väärismetallist esemete kontrollimist käsitlevate õigusaktidega.

2. Nimetatud küsimused tõstatati Statens Kontrol Med Ædle Metaller (väärismetallide riiklik kontrolliasutus) ja kahe kullassepa vahelises vaidluses, mis käsitles selliste maksude tasumist, mis on võetud kasutusele väärismetallist esemeid valmistavate, importivate või müüivate ettevõtete järelevalve kulude katmiseks.

3. Toimikust tuleneb, et siseriiklikus kohtus käsitletava vaidluse aluseks on olulisel määral see, et Taani õigusaktid on ebamäärased selles osas, kas Taanis töödeldud ja Taani märgisega varustamata esemete kujul eksporditud väärismetall, tuleb lisada maksustatavate kulude hulka, mille põhjal arvutatakse ettevõtete maksud.

4. Oma 4. märtsi 1975. aasta otsusega avaldas Københavns Byret neil juhtudel poolehoidu kullasseppadele, tunnistades, et maksubaasi kehtestamiseks ei ole vaja võtta arvesse märgiseta varustamata eksporditavate kaupade valmistamisel kasutatava väärismetalli kogust.

5. Statens Kontrol Med Ædle Metaller esitas selle otsuse peale kaebuse ja Østre Landsret (Ida-Taani apellatsioonikohus) lükkas oma 21. oktoobri 1976. aasta otsusega need kullasseppade esitatud väited tagasi ja ütles, et eksporditud märgistamata väärismetalli kogused tuleb kaasata eksporditava ettevõtte maksustatavatesse kuludesse.

6. Kuna asjaomased kullasseppad tuginesid teise võimalusena väitele, et sellise maksu kehtestamine on vastuolus EMÜ asutamislepinguga, esitas Østre Landsret asja Københavns Byret'ile nimetatud küsimuse läbivaatamiseks.

7. Nimetatud hagi tulemusena esitas Københavns Byret Euroopa Kohtule neli eelotsuse küsimust järgmises sõnastuses:

1. Kas selline maks, mis kehtestatakse väärismetallist esemeid valmistavatele, importivatele või müüivatele ettevõtetele nende kontrolli kulude katmiseks ametiasutuste poolt ja mis arvutatakse nende ettevõtete väärismetallide koguse põhjal, on EMÜ asutamislepingu kohase ekspordimaksuga samaväärse toimega maks siis, kui see kehtestatakse kõikidele ettevõtetele, kelle suhtes kohaldatakse sellist kontrolli nende sätete kohaselt, mille alusel võib Taanis maksustada ühte ja sama eset vaid korra, arvestamata selle uuesti maksustamist välismaal?

2. Kui ese valmistatakse muude isikute jaoks, kuid valmistaja ei varusta seda oma märgisega, kas siis mõjutab esimese küsimuse vastust asjaolu, et väärismetalli sellist

kasutust ei võeta arvesse maksustatava väärtuse arvutamisel, kui sellised kaubad valmistatakse Taani märgise omaniku jaoks, kuna viimatimainitu arvab sellised väärismetallid oma maksustatavate kulude hulka, samas kui sellist kasutust tuleb arvesse võtta juhul, kui ese valmistatakse selliste välisettevõtete jaoks, kelle suhtes ei kohaldata maksu Taanis, kuna muidu ei maksustata sellist kasutust Taanis, arvestamata siiski selle uuesti maksustamist välismaal?

3. Kas sellest tulenevalt on asjakohane, et Taanis valmistatud väärismetalli tarnib Taani valmistajale kõnealune välisklient, kellele valmistoodete reeksportitakse?

4. Kui sellist maksu ei peeta ekspordimaksuga samaväärse toimega maksuks, kas siis peetakse seda riigimaksuks (imporditud kullakoguselt) vastupidiselt EMÜ asutamislepingu artikli 95 esimesele lõigule?

### **Esimene, teine ja kolmas küsimus (artikli 16 tõlgendamine)**

8. Københavns Byret esitatud teabest tuleneb, et Statens Kontrol Med Ædle Metaller teostab väärismetallist, s.t kullast, hõbedast ja platinast esemete tootmise üle üldist kontrolli riigi territooriumil.

9. Nimetatud kontrolli kulud kaetakse muu hulgas ettevõtete tasutud maksude abil, mis arvutatakse iga ettevõtte poolt kasutatud väärismetallist esemete koguse põhjal.

10. Niivõrd, kui on tegu riigi territooriumil turustatavate esemetega, on kõnealuseks maksubaasiks iga ettevõtte kasutatud ja tema märgisega varustatud metall.

11. Esemed, mida ei ole märgistanud valmistaja, vabastatakse maksust, kui need antakse üle märgise omanikule, kuna sellisel juhul on kõnealuse metalli kogus arvatud märgist omava ettevõtte maksustatavate kulude hulka märgistamise põhjal.

12. Eksporditud metalli kogused, mis vabastatakse seadusega märgistamiskohustusest, tuleb Østre Landsreti eespool nimetatud otsuse kohaselt arvata eksportiva ettevõtte maksustatavate kulude hulka.

13. Seda selgitatakse asjaoluga, et kõnealused metallikogused, mille suhtes kohaldatakse kontrolli samadel tingimustel nagu riigi territooriumil turustatud metalli suhtes, on muul juhul vabastatud kõikidest maksudest siis, kui need ei ole varustatud Taani märgisega.

14. Seetõttu ilmneb, et kõnealune maksusüsteem on mõeldud kogu Taani ettevõtete kasutatud väärismetalli maksustamiseks või et sel põhjusel arvatakse samade kriteeriumide kohaselt nimetatud ettevõtete maksustatavate kulude hulka kõik Taani territooriumile imporditud, seal müüdüd või sealt eksporditud metallikogused päritolu või sihtkohta eristamata.

15. Seetõttu on tegu asutamislepingu artikli 95 ja sellele järgnevate artiklite kohase riigimaksude süsteemiga.

16. Kui ekspordiks ettenähtud tooted arvatakse eksportija maksustatavate kulude hulka, ei saa seetõttu pidada maksustatavaid kulusid ekspordimaksuga samaväärse toimega maksudeks, kuna neile maksudele on omane, et need kehtestatakse konkreetselt eksporditavatele toodetele ning mitte samadele riigi territooriumil turustatavatele toodetele; praegusel juhul ei ole sellega tegu.

17. Eespool toodust järeldub, et esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt ning et seetõttu ei ole vaja vastata teisele ja kolmandale küsimusele.

18. Vaidluse eset tuleb seetõttu uurida üksnes asutamislepingu süsteemi seisukohast, võttes arvesse riigimakse käsitlevate sätete kohaldamist ühendusesiseses kaubanduses, millele viitab neljas küsimus.

19. Selles kontekstis on siiski asjakohane võtta arvesse nii kolmandat küsimust, mis käsitleb väliskliendi teostatud lepingulist tööd, kui esimese ja teise küsimuse aspekti, mis käsitleb topeltnmaksustamise võimalikke mõjusid siis, kui väärismetalle eksporditakse teistesse riikidesse.

#### **Neljas küsimus (artikli 95 kohaldamisala)**

20. Neljandas küsimuses taotletakse selle probleemi läbivaatamist, kas asutamislepingu artiklis 95 kehtestatud diskrimineerimiskeeldu kohaldatakse ka siis, kui ekspordiks ettenähtud tootele kehtestatakse riigimaks, ja kui vastus on jaatav, kas selline maksusüsteem, mida Taanis kohaldatakse väärismetallist esemete kontrollile, on kooskõlas diskrimineerimiskeeluga.

21. Artikli 95 sõnastus viitab üksnes riigimaksude süsteemi diskrimineerivale kohaldamisele muudest liikmesriikidest imporditavate toodete suhtes.

22. Artiklites 96–98 viidatakse sama maksusüsteemi kohaldamisele ekspordimisel sellest seisukohast, et enamakstud maksude tagastamine võib moonutada kaubandustingimusi ühisturul.

23. Nimetatud sätete võrdlemisest järeldub, et asutamislepinguga püütakse üldiselt tagada kõnealuses valdkonnas riigimaksude süsteemide neutraalsus ühendusesiseses kaubanduse osas iga kord, kui üle liikmesriigi piiride sooritatav majandustehing on samal ajal maksustatavaks teokoosseisuks sellise süsteemi kontekstis.

24. Seetõttu näib olevat vajalik tõlgendada artiklit 95 sellisena, et diskrimineerimiskeeldu, mis on nimetatud sätte aluseks, kohaldatakse ka siis, kui toote eksport on riigimaksude süsteemi kontekstis maksustatavaks teokoosseisuks.

25. Asutamislepingus sätestatud maksusätetega oleks vastuolus selle tunnistamine, et liikmesriigid on asutamislepingus sätestatud keelu puudumisel vabastatud riigimaksude süsteemi diskrimineerival viisil kohaldamisest teistesse liikmesriikidesse ekspordimiseks ettenähtud toodete suhtes.

26. Kuigi üldiselt puudub riikidel huvi oma ekspordi ohjeldamise vastu selliste meetmete abil, ei või siiski välistada sellise diskrimineerimise võimalust teatud juhtudel, näiteks selliste haruldaste toodete ekspordimisel, mis on eriti väärtuslikud või nõutud.

27. Seetõttu on asjakohane mainida, nagu Euroopa Kohus on juba näidanud oma 23. jaanuari 1975. aasta otsuses kohtuasjas 51/74: P. J. Van der Hulst's Zonen *versus* Produktschap voor Siergewassen (EKL 1975, lk 79, otsuse lõige 34), et artiklit 95, käsitledes koos asutamislepingus muude maksusätetega, tuleb tõlgendada kui teistesse liikmesriikidesse ekspordimiseks ettenähtud toodete diskrimineerimise keeldu maksude osas.

28. Eespool toodut silmas pidades on asjakohane hinnata, kas riigimaksude süsteem, mis on Københavns Byret'is käsitletava vaidluse aluseks, on kooskõlas asutamislepingu nõuetega.

29. Siseriikliku kohtu esitatud teavet arvesse võttes ei või pidada diskrimineerivaks maksusüsteemi, mis on korraldatud selliselt, et kõik väärismetalle kasutavad ettevõtted on kohustatud tasuma oma osa maksust nii, et samadel tingimustel maksustatakse puhtalt riiklikke tehinguid ja kõnealuste metallide impordi või ekspordiga seotud tehinguid.

30. Eelkõige siis, kui väärismetalli märgistamine on selle riigi territooriumil turuleviimise tingimuseks ning selle tulemusena on maksu tasumise kohustus seotud kõnealuse ettevõtte märgisega varustamisega, ei ole tegu diskrimineerimisega, kui ettevõtte eksporditud märgistamata metalli kogused arvatakse ettevõtte maksustatavate kulude hulka.

31. Sama kaalutlust kasutatakse kolmandas küsimuses nimetatud juhul, mil riigi territooriumil valmistatud väärismetalli tarnib valmistajale välisklient, kellele valmistoode reeksportitakse, kui tehing vastab neile tingimustele, mille suhtes riiklikud õigusaktid panevad kohustuse tasuda maks riigi territooriumil samasuguste tehingute sooritamisel, isegi siis, kui märgistamata kujul ekspordimisel on maksustamismenetlus erinev.

32. Esimesest kahest esitatud küsimusest järeldub, et siseriiklik kohus küsib, kas märgistamata kujul eksporditud väärismetalli koguste vabastamine oleks põhjendatud siis, kui kõnealuste toodete suhtes tuleb sihtriigis läbi viia uus kontroll koos nende maksustamisega.

33. Sellega seoses on vaja märkida, et EMÜ asutamisleping ei sisalda sätteid, mis keelavad sellise topeltmaksustamise mõjud.

34. Kuigi selliste mõjude kaotamine on kahtlemata kaupade liikumisvabaduse osas soovitav, saab see siiski tuleneda üksnes riiklike süsteemide ühtlustamisest asutamislepingu artikli 99 või võimaluse korral artikli 100 kohaselt.

35. Kehtiv ühenduse õigus ei sisalda siiski sätteid, mis takistavad liikmesriikidel lisamast väärismetalli kontrolli rahastamiseks ettenähtud maksusüsteemi kohaldamisalasse ekspordiks ettenähtud tooteid.

36. Samal põhjusel asjaolu, et maksusüsteemi kohaselt saab riigi territooriumil turustatud sama metallikogust võtta arvesse üksnes ühe korra väärismetalli kontrolli rahastamiseks ettenähtud maksubaasi kehtestamisel, ei ole selline, et muuta sama maksu kohaldamine eksporditud toodete suhtes diskrimineerivaks, kui ekspordiv riik ei või mõjutada teistes riikides kohaldatavaid impordi kontrolli ja maksustamise menetlusi.

37. Seetõttu on vaja vastata Kopenhagen Byret'i poolt Euroopa Kohtule esitatud küsimustele eespool nimetatud viisil.

### **Kohtukulud**

38. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Ühendkuningriigi valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kulused ei hüvitata.

39. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus Kopenhagen Byret'is poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

### **EUROOPA KOHUS,**

vastates küsimustele, mille Kopenhagen Byret esitas talle oma 2. novembri 1977. aasta määrusega, otsustab:

**1. Maks, mis kehtestatakse väärismetallist esemeid valmistavatele, importivatele või müüvatele ettevõtetele nende kontrolli kulude katmiseks ametiasutuste poolt ja mis arvutatakse nende ettevõtete väärismetallide koguse põhjal, ei ole ekspordimaks, kui see kehtestatakse samade kriteeriumide kohaselt kõikidele ettevõtetele, kelle suhtes kohaldatakse sellist kontrolli, sõltumata toodete päritolust või sihtkohast.**

**2. Asutamislepingu artiklist 95, käsitletuna koos asutamislepingus kehtestatud maksusätetega, järeldub, et riigimaksude süsteemi, sh väärismetallist esemete tootmise ja turustamise kontrolli rahastamiseks ettenähtud süsteemi, tuleb kohaldada diskrimineerimata, sõltumata toodete päritolust või sihtkohast.**

**3. Diskrimineerivaks ei tohi pidada maksusüsteemi, mis on korraldatud selliselt, et ettevõtete maksustavate kulude hulka arvatakse eksporditud metallikogused, mis on vabastatud märgistamiskohustusest, samadel tingimustel nagu riigi territooriumil turustatud ja märgistatud metallikogused.**

**See, et liikmesriigis töödeldud väärismetalli tarnib valmistajale välisklient, kellele valmistoode reeksporditakse, ei muuda seda hindamist, kui kõnealust tehingut maksustatakse samade maksudega nagu muid samasuguseid tehinguid, mis jäävad samade õigusnormide kohaldamisalasse, sõltumata maksustamismenetlusest.**

**4. Kehtivas ühenduse õiguses asjaolu, et ühes liikmesriigis valmistatud ja teise liikmesriiki eksporditud väärismetallist esemete suhtes viiakse sihtriigis läbi uus kontroll ja need maksustatakse, ei keela päritoluliikmesriigil arvestada eksporditud**

**metallikoguseid selle maksu arvutamisel, mida kohaldatakse riigi poolt läbiviidud metalli kvaliteedikontrolli suhtes.**

Kutscher                      Sørensen                      Bosco                      Donner                      Mertens de Wilmars

Pescatore                      Mackenzie Stuart                      O'Keeffe                      Touffait

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 29. juunil 1978. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

A. Van Houtte

H. Kutscher