

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)
27. november 1985*

Käibemaksul põhinevad riiklikud maksud

[...]

Kohtuasjas 295/84,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Cour d'appel de Douai (Douai apellatsioonikohus) esitatud taotlus, millega soovitakse nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

Rousseau Wilmot SA, Caudry,

ja

Caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (sõltumatu riikliku kaubandus- ja tööstusorganisatsiooni garantiifond) (**Organic**), Valbonne,

eelotsust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (EÜT 1977, L 145, lk 1) artikli 33 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: president Lord Mackenzie Stuart, koja esimees K. Bahlmann, kohtunikud G. Bosco, T. Koopmans ja T. F. O'Higgins,

kohtujurist: G. F. Mancini,

kohtusekretär: ametnik D. Louterman,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

Rousseau Wilmot SA, pankrotis, põhikohtuasja hageja, esindaja: Lille'i advokatuuri kuuluv F. Spriet,

Caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du Commerce (Organic), põhikohtuasja kostja, esindaja: Pariisi advokatuuri kuuluv J. Thieffry,

* Kohtumenetluse keel – prantsuse.

Prantsuse Vabariigi valitsus, esindaja: välisministeeriumi esindajana tegutsev Gilbert Guillaume,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: õigusnõunik J. F. Bühl,

olles 22. oktoobri 1985. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi arvamuse,

on teinud järgmise

otsuse

(Faktiliste asjaolude ülevaadet, mis sisaldub kohtuotsuse terviktekstis, ei ole korratud)

1. 29. novembri 1984. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. detsembril 1984, esitas Cour d'appel de Douai EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 33 tõlgendamise kohta.

2. See küsimus kerkis esile menetluses, mis toimus äriühingu Rousseau Wilmot SA, mille suhtes kohaldati kompromissimenetlust, ja selle pankrotihalduri ning asutuse Caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (edaspidi „Organic”), mis vastutab solidaarsusmaksu ja vastastikuse abi maksu kogumise eest, vahel. Organic leidis, et äriühing on kohustatud tasuma neid kahte maksu 1981. aasta majandusaasta eest osaliselt ja 1982. aasta majandusaasta eest täielikult, kuid äriühing ja selle pankrotihaldur esitasid Organicu nõude suhtes vastuväiteteatise. Kui Tribunal de Commerce de Cambrai (Cambrai kaubanduskohus) jättis vastuväite põhjendamatu tõttu läbi vaatamata, esitasid äriühing ja selle pankrotihaldur edasikaebuse.

3. Rousseau Wilmot väitis Cour d'appel'is, et solidaarsusmaksu arvutati määraga 0,1% käibest, aga kumuleeruvate käibemaksudega seotud õigusaktide ühtlustamist reguleerivad ühenduse eeskirjad piiravad liikmesriikide õigust selliseid makse kehtestada või säilitada. Ta tugines eelkõige kuuenda direktiivi artiklile 33. Organic esitas vastuväite, et solidaarsusmaksu ja vastastikuse abi maksu eesmärk oli saada lisavahendeid kaupmeeste ja füüsilisest isikust ettevõtjatest käsitöölise vanadus- ja haigushüvitiskeemide jaoks. Tema arvamuse kohaselt olid need maksud seega sarnased sotsiaalkindlustusmaksudega, kuid kuuenda direktiivi artiklis 33 käsitletakse üksnes maksuküsimusi.

4. Nendel asjaoludel palus riiklik kohus Euroopa Kohtult eelotsust küsimuses, kas kuuenda direktiivi artiklit 33 tuleb tõlgendada selliselt, et selle alusel ei saa kohaldada liikmesriigi õigusnorme, millega kehtestatakse eraõigusliku ja avaliku sektori ettevõtjatele „solidaarsusmaks ja vastastikuse abi maks”, mis arvutatakse nende ettevõtjate aastase kogukäibe alusel enne maksude mahaarvamist ja mille tulu kasutatakse füüsilisest isikust ettevõtjate haigushüvitis- ja sünnitustoetuskeemi rahastamiseks muudes sektorites peale

põllumajanduse ning kaupmeeste ja füüsilisest isikust ettevõtjatest käsitöölise vanaduspensioniskeemide rahastamiseks.

5. Märkused esitasid Organic, Prantsuse valitsus ja komisjon. Rousseau Wilmot oli istungil esindatud.

6. Euroopa Kohtule esitatud dokumentide alusel saab järeldada, et solidaarsusmaks kehtestati määrusega 67/828 (Journal Officiel de la République Française, 28. september 1967) selleks, et rahastada füüsilisest isikust ettevõtjate haigushüvitis- ja sünnitustoetuskeeme ning vanaduspensioniskeeme muudes sektorites peale põllumajanduse. Alates seaduse nr 70-13 (Journal Officiel de la République Française, 6. jaanuar 1970) jõustumisest on seda maksu kohaldatud eri liiki äriühingute suhtes teatavate eranditega. See maks on iga-aastane ning selle määr kuni 0,1% äriühingu käibest määratakse kindlaks määruse alusel. Seda ei kohaldata, kui käive on alla 500 000 FRFi. Maksuga seotud vaidlused kuuluvad nende kohtute ülesannete hulka, kellel on pädevus vastavalt Code de la sécurité sociale'le (sotsiaalkindlustuskoodeks). Maksu tasumise tagatiseks on võlgniku vallas- ja kinnisvara vastavalt Code de la sécurité sociale's sätestatud tingimustele.

7. Vastastikuse abi maks kehtestati seadusega nr 72-657 (Journal Officiel de la République Française, 14. juuli 1972), et rahastada teatavaid liike eakate kaupmeeste ja käsitöölise toetusi. See maks, mis oli üks osa solidaarsusmaksust, tühistati 31. detsembri 1984. aasta seadusega nr 84-1208 (Journal Officiel de la République Française, 31. detsember 1984).

8. Kuuenda direktiivi artikkel 33 on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, ei takista käesoleva direktiivi sätted liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, kihlvedudele ja hasartmängudele, aktsiise, maksumärke ja üldiselt mis tahes makse, tollimakse või lõive, mis ei ole käsitatavad kumuleerivate käibemaksudena.”

9. Seega sõltub Cour d'appel'ile esitatav vastus küsimusest, kas sellised maksud nagu solidaarsusmaks ja vastastikuse abi maks, mille määr põhineb äriühingute käibel, on käsitatavad kumuleerivate käibemaksudena kuuenda direktiivi tähenduses.

10. Selles osas väidab Rousseau Wilmot, et kaks kõnealust Prantsuse maksu on selgelt „lõivud ja maksud” eelnimetatud artikli 33 tähenduses ja need põhinevad käibel. Selles sättes on selgelt väljendatud, et selliseid makse ei tohi liikmesriik enam kehtestada ega säilitada. Tema arvamuse kohaselt on küsimus, kas kõnealused maksud on käsitatavad maksuna või saab neid täpsemalt kirjeldada kui sotsiaalkindlustusmaksid, ebaoluline, kuna need kujutavad endast igal juhul käibemaksuga sarnaseid kohustuslikke makse.

11. Organic rõhutab esiteks solidaarsusmaksu käsitamatust maksuna ja seejärel väidab, et käibemaksude põhitunnust vastavalt ühtlustavate direktiivide ja kohtupraktika määratlusele sellises maksus nagu solidaarsusmaks ei esine. Käibemaks ühenduse direktiivide tähenduses on üldine maks, mida kohaldatakse tehingu suhtes. Maksustatav

toiming on kaupade müümine või teenuse osutamine. Maksustatav summa on tehingu hind. Maks sisaldub otseselt kaupade või teenuse hinnas.

12. Prantsuse valitsus esitab samalaadsed väited. Erinevalt käibemaksudest ei ole solidaarsusmaks kaupade või teenuste hinnaga proportsionaalne tarbimismaks, vaid maks, mida kohaldatakse igal aastal eelmise aasta käibele enne maksude mahaarvamist.

13. Vastavalt komisjoni väidetele tuleb kuuenda direktiivi artiklit 33 tõlgendada seda teemat käsitlevas 1967. aastal vastu võetud esimeses direktiivis (direktiiv 67/227/EMÜ, EÜT 1967, L 71, lk 1301) algatatud käibemaksude ühtlustamise protsessi kontekstis. Esimese direktiivi preambuli alusel on selge, et ühtlustamise eesmärk on kumuleerivate mitmeastmeliste maksude kaotamine ja ühise käibemaksusüsteemi vastuvõtmine kõikides liikmesriikides. Sellest tulenevalt on käibemaksud, millele kohaldatakse ühtlustavaid direktiive, kaupade ja teenuste liikumisele kohaldatavad maksud. Need ei hõlma sotsiaalkindlustusmaksu, mida ei saa otseselt tehingutele kohaldada.

14. Kõigepealt tuleb märkida, et nagu komisjon on õigesti nimetanud, tuleb kuuenda direktiivi artikli 33 kohaldamisala määrata kindlaks, pidades silmas selle sätte eesmärki ühtlustatud käibemaksusüsteemis, mis moodustab ühise käibemaksusüsteemi.

15. Vastavalt esimese direktiivi artiklile 2 on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kuni jaemüügi etapi lõpuni kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi. Samas võetakse igalt tehingult käibemaksu alles pärast selle käibemaksu summa mahaarvamist, mis on vahetult makstud hinna kujunemiseks aluseks olevate eri kulutegurite pealt. Mahaarvamiste süsteemi muudeti kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2 selliselt, et maksukohustuslasel on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis on tema ostetud kaubalt juba tasutud.

16. Jättes liikmesriikidele vabaduse säilitada või kehtestada teatavaid kaudseid makse, näiteks aktsiise, tingimusel, et need ei ole maksud, mis on „käsitatavad kumuleerivate käibemaksudena”, püütakse kuuenda direktiivi artikliga 33 vältida seda, et ühise käibemaksusüsteemi toimimise seaks ohtu liikmesriigi maksumeedmed, mida kohaldatakse kaupade ja teenuste liikumisele ning mida nõutakse äritehingute pealt käibemaksuga võrreldaval viisil. Selle sätte eesmärk ei saa seega olla keelata liikmesriike säilitamast või kehtestamast makse või lõivusid, mis ei ole käsitatavad maksudena, vaid on kehtestatud konkreetselt sotsiaalfondide rahastamiseks, ja mis põhinevad ettevõtjate või teatavate ettevõtjate rühmade tegevusel ning mis arvutatakse aastase kogukäibe alusel kaupade või teenuste hinda otseselt mõjutamata.

17. Vastus Euroopa Kohtule esitatud küsimusele peab seega olema selline, et kuuenda direktiivi artiklis 33 sisalduvat väljendit „maksud või lõivud, mis ei ole käsitatavad kumuleerivate käibemaksudena” tuleb tõlgendada selliselt, et see hõlmab maksuna käsitamatu maksu, mida kohaldatakse äriühingutele või teatavatele äriühingute rühmadele sotsiaalkindlustusskeemide rahastamise tagamiseks ja mida arvutatakse asjaomaste äriühingute aastase kogukäibe alusel.

Kohtukulud

18. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Prantsuse Vabariigi ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus riiklikus kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

vastates Cour d'appel de Douai 29. novembri 1984. aasta määrusega esitatud küsimusele, otsustab:

Kuuenda direktiivi artiklis 33 sisalduvat väljendit „maksud või lõivud, mis ei ole käsitatavad kumuleerivate käibemaksudena” tuleb tõlgendada selliselt, et see hõlmab maksuna käsitamatut maksu, mida kohaldatakse äriühingutele või teatavatele äriühingute rühmadele sotsiaalkindlustusskeemide rahastamise tagamiseks ja mida arvutatakse asjaomaste äriühingute aastase kogukäibe alusel.

Mackenzie Stuart

Bahlmann

Bosco

Koopmans

O'Higgins

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 27. novembril 1985 Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

P. Heim

A. J. Mackenzie Stuart