



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

14 päivänä kesäkuuta 2018*

Ennakkoratkaisupyyntö – Tavaroiden vapaa liikkuvuus – SEUT 28 ja SEUT 30 artikla – Vaikutukseltaan vastaavat maksut – SEUT 110 artikla – Sisäinen verotus – Yritysten yhteisvastuullinen sosiaaliturvamaksu – Vero tai maksu – Määräytymisperuste – Yrityksen vuotuinen kokonaisliikevaihto – Direktiivi 2006/112/EY – 17 artikla – Tavaroiden siirto toiseen jäsenvaltioon – Siirrettyjen tavaroiden arvo – Sisällyttäminen vuosittaiseen kokonaisliikevaihtoon

Asiassa C-39/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Cour de cassation (ylin yleinen tuomioistuin, Ranska) on esittänyt 19.1.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.1.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Lubrizol France SAS

vastaan

Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe ja C. Lycourgos (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkkamies V. Giacobbo-Peyronnel,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.11.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Lubrizol France SAS, edustajanaan A. Beetschen, avocate,
- Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures, edustajanaan A. Delvolvé, avocat,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière ja S. Ghiandoni,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. K. Bulterman ja J. Langer,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels, R. Lyal ja F. Clotuche-Duvieusart,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

kuultuaan julkisasiamiehen 31.1.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Lubrizol France SAS (jäljempänä Lubrizol) ja Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures (itsenäisten ammatinharjoittajien sosiaalijärjestelmän valtakunnallinen kassa, jäljempänä Caisse RSI) ja joka koskee Lubrizolin maksettavaksi vuodelta 2008 tulevan yhtiöiden yhteisvastuullisen sosiaaliturvamaksun (jäljempänä C3S) määräytymisperusteen ja sen kyseisen maksun lisäosan (jäljempänä yhdessä riidanalaiset maksut) laskemista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.
- 4 Kyseisen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvien tavaroiden siirto toiseen jäsenvaltioon rinnastetaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen.

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.

– –”

Ranskan oikeus

- 5 Ranskan sosiaaliturvakoodeksin (code de la sécurité sociale) L. 245-13 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan riidanalaisten maksujen erääntymisajankohtaan, säädetään, että palkansaajien valtakunnallisen sairausvakuutuskassan (Caisse nationale de l’assurance maladie des travailleurs salariés) rahoittamiseksi otetaan käyttöön L. 651-1 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyn C3S:n lisäosa, joka määräytyy, peritään ja erääntyy ja jota valvotaan samoin edellytyksin kuin C3S:ää ja jonka määrä on 0,03 prosenttia.
- 6 Ranskan sosiaaliturvakoodeksin L. 651-1 §:ssä säädetään muun muassa société anonyme -muotoisilta yhtiöiltä (osakeyhtiö) ja société par actions simplifiées -muotoisilta yhtiöiltä (yksinkertaistettu osakeyhtiö) perittävän yhteisvastuullisen sosiaaliturvamaksun 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.

7 Kyseisen koodeksin L. 651-3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Yhteisvastuullinen sosiaaliturvamaksu on vuosittainen. Sen määräksi vahvistetaan asetuksella enintään 0,13 prosenttia L. 651-5 §:ssä määritellystä liikevaihdosta. Sitä ei peritä, jos yhtiön liikevaihto on alle 760 000 euroa.

– –”

8 Ranskan sosiaaliturvakoodeksin 651-5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Yhtiöiden ja yritysten, joilta peritään yhteisvastuullinen sosiaaliturvamaksu, on ilmoitettava vuosittain kyseisen maksun perimisestä vastaavalle elimelle verottajalle ilmoitetun kokonaisliikevaihtonsa määrä ennen liikevaihtoveroja ja vastaavia veroja – –”

9 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 256 §:n III momentissa, sellaisena kuin se oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, säädettiin seuraavaa:

”Verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvien tavaroiden siirto toiseen Euroopan yhteisön jäsenvaltioon rinnastetaan tavaroiden luovutukseen.

Edellisissä säännöksissä tarkoitettuna siirtona pidetään sitä, kun verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa yrityksen tarpeita varten irtainta aineellista omaisuutta, lukuun ottamatta sellaisen tavaran lähetystä tai kuljetusta, joka saapumisjäsenvaltiossa on tarkoitettu

a) käytettäväksi väliaikaisesti verovelvollisen palvelujen suoritusten tarpeisiin tai olosuhteissa, jotka oikeuttaisivat väliaikaiseen täydelliseen verottomuuteen, jos kyseinen tavara tuotaisiin maahan

b) käytettäväksi työsuoritukseen, edellyttäen, että tavara lähetetään takaisin tai kuljetetaan Ranskaan kyseiselle verovelvolliselle

c) asennettavaksi tai kokoonpantavaksi

d) verovelvollisen kuljetusvälineissä suorittamiin luovutuksiin [arvonlisäverodirektiivin] 37 artiklassa mainituin edellytyksin.

– –”

10 CGI:n 262 ter §:ssä säädetään seuraavaa:

”I. Arvonlisäverosta on vapautettu

1° sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka lähetetään tai kuljetetaan Euroopan yhteisön jonkin toisen jäsenvaltion alueelle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen.

– –

2° CGI:n 256 §:n III momentissa mainittuihin luovutuksiin rinnastettavat tavaroiden siirrot, joille on myönnetty edellä 1 kohdassa tarkoitettu vapautus, jos ne on tehty kolmannelle henkilölle, joka on verovelvollinen.

– –”

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

- 11 Lubrizol on kemian alan yhtiö, joka valmistaa ja myy voiteluaineiden lisäaineita. Lubrizol on Ranskan lainsäädännön mukainen yksinkertaistettu osakeyhtiö (*société par actions simplifiées*), joka on sijoittautunut Ranskaan ja joka on yhtiömuotonsa perusteella velvollinen maksamaan riidanalaisia maksuja.
- 12 Lubrizolin maksettavaksi vuodelta 2008 kuuluvien riidanalaiden maksujen määräytymisperusteen tarkistamisen yhteydessä Caisse RSI totesi, että sille ilmoitettu vuoden 2007 liikevaihto poikkesi verottajan ilmoittamasta liikevaihdosta ja että erotus vastasi yhteisön sisäisten tavaroiden siirtojen arvoa, jonka Lubrizol oli vähentänyt maksujen määräytymisperusteesta.
- 13 Caisse RSI ilmoitti 13.3.2012 näin ollen Lubrizolille maksujen oikaisemisesta ja antoi sille maksukehotuksen. Lubrizol kiisti olevansa velvollinen maksamaan vaadittuja määriä ja katsoi, ettei toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon siirrettyjen tavaroiden arvoa sisällytetä sille vuodelta 2008 maksettavaksi kuuluvien riidanalaiden maksujen määräytymisperusteeseen. Lubrizolin mukaan kyseiset tavarat olivat näiden siirtojen tekemishetkellä edelleen sen omistuksessa eikä niitä ollut vielä luovutettu asiakkaille eivätkä mainitut siirrot siten olleet myyntiä eivätkä siis liikevaihtoa.
- 14 Lubrizolin valitus hylättiin ensimmäisessä ja toisessa oikeusasteessa, minkä jälkeen Lubrizol teki valituksen Cour de cassationiin (ylin yleinen tuomioistuin, Ranska) ja väitti, että – toisin kuin toisen oikeusasteen tuomioistuin oli todennut – riidanalaisia maksuja on pidettävä vaikutukseltaan vastaavina maksuina, koska niiden määräytymisperusteeseen sisältyy toiseen jäsenvaltioon siirrettyjen tavaroiden arvo, toisin kuin on Ranskan alueella tai kolmanteen maahan tapahtuvien siirtojen osalta.
- 15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että C3S otettiin käyttöön muissa kuin maatalousammateissa toimivien itsenäisten ammatinharjoittajien sairaus- ja äitiysvakuutusjärjestelmän ja käsiteollisen sekä teollisen ja kaupallisen alan ammatinharjoittajien vanhuuseläkejärjestelmän rahoittamiseksi. Kyseinen tuomioistuin korostaa lisäksi, että vuonna 2008 C3S:n tuotto ohjattiin ensisijaisesti Caisse RSI:lle, joka vastaa kyseisen maksun perimisestä.
- 16 Cour de cassation toteaa myös, että C3S:n lisäosa otettiin käyttöön 13.8.2004 annetulla lailla nro 2004-810 ja että sen tuotto ohjattiin vuonna 2008 ensisijaisesti palkansaajien valtakunnallisen sairausvakuutuskassan rahoittamiseksi ja toissijaisesti vanhusten avustusrahostolle.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyseisten kahden maksun – jotka kansallisen oikeuden mukaisesti ovat luonteeltaan muita veronluonteisia maksuja – määräytymisperuste muodostuu verottajalle ilmoitetusta kokonaisliikevaihdosta ennen veroja. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutukset kuuluvat riidanalaiden maksujen määräytymisperusteeseen.
- 18 Kyseisen tuomioistuimen mukaan tiettyjä käsiteltävänä olevan tapauksen kannalta merkityksettömiä poikkeuksia lukuun ottamatta CGI:n 256 §:n III momentissa säädetään arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti, että tavaroiden luovutukseen rinnastetaan verovelvollisen tai jonkun muun tämän puolesta yrityksen tarpeita varten suorittama yritykselle kuuluvien tavaroiden siirto toiseen unionin jäsenvaltioon. Tällainen siirto on mainittava verovelvollisen verottajalle antamassa ilmoituksessa, mutta se on saman CGI:n 262 ter §:n nojalla vapautettu arvonlisäverosta.
- 19 Tässä asiayhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on jo todennut, että yrityksen Ranskasta toiseen unionin jäsenvaltioon siirtämien varastojen arvo sisältyy riidanalaiden maksujen määräytymisperusteeseen, vaikkei tällainen siirto itsessään tuota liikevaihtoa. Sitä vastoin sisäisiä siirtoja Ranskan alueella tai kolmanteen valtioon tehtyjä siirtoja ei rinnasteta tavaroiden luovutukseen eikä niiden arvo siten sisälly riidanalaiden maksujen määräytymisperusteeseen.

- 20 Cour de cassation päätti näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

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

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 28 ja SEUT 30 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiön vähintään tietynsuuruudesta vuosittaisesta liikevaihdosta perittyjen maksujen määrätymisperuste lasketaan siten, että huomioon otetaan verovelvollisen tai jonkun muun tämän puolesta yrityksen tarpeita varten kyseisestä jäsenvaltiosta toiseen unionin jäsenvaltioon siirtämien tavaroiden arvo tästä siirrosta lukien, mutta silloin, kun verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta siirtää yrityksen tarpeita varten nämä samat tavarat kyseisen jäsenvaltion alueella, tämä arvo otetaan huomioon mainitussa määrätymisperusteessa vasta niiden myöhemmän myynnin toteuduttua.
- 22 Sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan pääasiassa riidanalaiset maksut peritään yhtiöiden vuosittaisesta liikevaihdosta edellyttäen, että tämän liikevaihdon määrä on asianomaisena verovuonna vähintään 760 000 euroa. Kyseisestä kansallisesta lainsäädännöstä seuraa myös, että verovelvollisen tai jonkun muun tämän puolesta yrityksen tarpeita varten kyseisestä jäsenvaltiosta toiseen unionin jäsenvaltioon siirtämien tavaroiden arvo rinnastetaan kyseisiä maksuja perittäessä tavaroiden luovutuksiin ja sisällytetään kyseisen yhtiön liikevaihtoon.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa erityisesti, että tavaroiden arvo sisällytetään riidanalaisien maksujen määrätymisperusteeseen silloin, kun ne ainoastaan siirretään – omistusoikeutta menettämättä – toiseen unionin jäsenvaltioon, mutta ei silloin, kun tällainen siirto tapahtuu Ranskan alueella. Ranskan alueella toteutettujen siirtojen osalta kyseisten tavaroiden arvo otetaan huomioon asianomaisen yhtiön liikevaihdossa ja sisällytetään riidanalaisien maksujen määrätymisperusteeseen vasta tavaroiden myynnin toteutuessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näin ollen, onko kyseisiä maksuja – kun otetaan huomioon tapa, jolla niiden määrätymisperuste lasketaan – pidettävä SEUT 28 ja SEUT 30 artiklan vastaisina vientitullia vaikutukseltaan vastaavina maksuina.
- 24 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tullia vaikutukseltaan vastaava maksu on tavaroille yksipuolisesti asetettu rahamaksu, jonka perusteena on valtion rajan ylittäminen, jos se ei ole varsinainen tulli; asia on näin riippumatta veron tai maksun nimikkeestä ja kantamistavasta. Rahamaksu, joka perustuu sellaiseen yleiseen sisäisen verotuksen järjestelmään, joka kattaa järjestelmällisesti samojen objektiivisten perusteiden mukaisesti tietyn tyyppiset tuotteet riippumatta niiden alkuperästä tai niiden määränpäästä, kuuluu sitä vastoin SEUT 110 artiklan, jossa kielletään syrjivä sisäinen verotus, soveltamisalaan (tuomio 1.3.2018, Petrotel-Lukoil ja Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Tältä osin on muistutettava, että vaikutukseltaan vastaavia maksuja ja syrjivää sisäistä verotusta koskevia EUT-sopimuksen määräyksiä ei voida soveltaa samanaikaisesti, eli SEUT 110 artiklan soveltamisalaan kuuluvaa toimenpidettä ei EUT-sopimuksen järjestelmässä voida katsoa vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi (ks. vastaavasti tuomio 2.10.2014, Orgacom, C-254/13, EU:C:2014:2251, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 26 Rahamaksua ei myöskään katsota ”vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi”, jos se peritään tietyn edellytyksin sellaisten tarkastusten perusteella, joita suoritetaan unionin lainsäädännöstä johtuvien velvoitteiden noudattamiseksi, tai jos se on vastike toimijalle tosiasiallisesti suoritetusta palvelusta ja sen määrä on oikeassa suhteessa kyseiseen palveluun (ks. vastaavasti tuomio 11.6.1992, Sanders Adour ja Guyomarc’h Orthez Nutrition animale, C-149/91 ja C-150/91, 17 kohta ja tuomio 9.9.2004, Carbonati Apuani, C-72/03, EU:C:2004:506, 31 kohta).
- 27 Näin ollen on tutkittava, vastaavatko riidanalaiset maksut tullia vaikutukseltaan vastaavien maksujen määritelmää, sellaisena kuin se ilmenee edellä tämän tuomion 24–26 kohdassa esitetystä.
- 28 Tältä osin on todettava ensinnäkin, että riidanalaisia maksuja on pidettävä jäsenvaltion yksipuolisesti asettamina rahamaksuina. Koska tarkoituksella, jonka vuoksi tällaiset maksut on asetettu, ei ole merkitystä, on merkityksetöntä, onko kyse sellaisesta maksusta, joka on tarkoitettu sosiaaliturvaetuuksien rahoittamiseen (ks. vastaavasti tuomio 21.9.2000, Michailidis, C-441/98 ja C-442/98, EU:C:2000:479, 17 kohta).
- 29 Toiseksi on tutkittava, kohdistuvatko riidanalaiset maksut tavaroihin.
- 30 Tältä osin on muistutettava, että SEUT 110 artiklan tulkinnan yhteydessä oikeuskäytännössä on jo todettu, että veron tai maksun, jota ei kanneta tuotteista sinänsä, on kuitenkin katsottava kohdistuvan tavarahan, mikäli vero vyörytetään välittömästi kyseisen tuotteen hintaan (tuomio 16.2.1977, Schöttle, 20/76, EU:C:1977:26, 15 kohta ja tuomio 8.11.2007, Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, EU:C:2007:657, 43 kohta). Tätä oikeuskäytäntöä on sovellettava myös SEUT 28 ja SEUT 30 artiklaa tulkittaessa.
- 31 Pääasian oikeudenkäynnissä riidanalaiset maksut lasketaan niiden yhtiöiden, jotka ovat velvollisia maksamaan kyseisiä maksuja, vuosittaisesta liikevaihdosta eikä suoraan näiden yhtiöiden myymien tavaroiden arvosta tai kauppahinnasta.
- 32 Sikäli kun näiden yhtiöiden vuosittaisen liikevaihtovaihdon määrä on vähintään 760 000 euroa, kyseisten maksujen määräytymisperusteena käytetään kuitenkin koko liikevaihtoa ja maksun määrä on joko 0,13 prosenttia tai 0,03 prosenttia mainitusta liikevaihdosta. Koska tämä liikevaihto muodostuu myynnistä Ranskassa ja siirroista toiseen jäsenvaltioon, riidanalaiset maksut koskevat tuotteita sinänsä, vaikka maksuja ei peritäkään sinä ajankohtana, kun tuotteet myydään tai siirretään toiseen jäsenvaltioon, vaan ne peritään vuosikohtaisesti kokonaisliikevaihdosta.
- 33 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 89 kohdassa, nämä maksut vaikuttavat suoraan kyseisten tuotteiden markkinoille saattamisen kustannuksiin, koska jokainen myynti tai siirto toiseen jäsenvaltioon vaikuttaa väistämättä tällä tavoin muodostuvasta liikevaihdosta perittävien maksujen määräytymisperustetta korottavasti, kun liikevaihdon määrä on vähintään 760 000 euroa vuodessa.
- 34 Näin ollen riidanalaisien maksujen on katsottava kohdistuvan tavaroihin.
- 35 Tätä toteamusta ei voida saattaa kyseenalaiseksi 27.11.1985 annetulla tuomiolla Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473), jonka 16 kohdassa todettiin, että C3S:n kaltainen maksu kuuluu liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 33 artiklassa mainitun käsitteen ”verot ja maksut, jotka eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja” alaan, mihin on syynä muun muassa se, että kyseinen maksu lasketaan vuotuisesta kokonaisliikevaihdosta ja vaikuttamatta suoraan tavaroiden ja palvelujen hintoihin. Kyseinen tuomio koski erityisesti arvonlisäverojärjestelmää ja tarkemmin mainittua 33 artiklaa, jonka tarkoituksena on estää se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta vaarannetaan jäsenvaltion verotoimenpiteillä, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja jotka kohdistuvat liiketoimiin arvonlisäveron tavoin.

- 36 Kolmanneksi on tarkistettava, kohdistuvatko riidanalaiset maksut näihin tavarihin valtion rajan ylittämisen perusteella vai kuuluvatko ne päinvastoin sellaiseen yleiseen sisäisen verotuksen järjestelmään, joka kattaa järjestelmällisesti samojen objektiivisten perusteiden mukaisesti tietyntyyppiset tuotteet riippumatta niiden alkuperästä tai määränpäästä.
- 37 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että vaikutukseltaan vastaavan maksun olennainen ominaispiirre, joka erottaa sen yleisestä sisäisestä maksusta, perustuu siihen, että ensiksi mainittu kohdistuu yksinomaan rajat ylittävään tuotteeseen sellaisenaan, kun taas jälkimmäinen kohdistuu samalla sekä maahan tuotuihin ja maasta vietyihin että kotimaisiin tuotteisiin (tuomio 2.10.2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, 28 kohta).
- 38 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on riidatonta, että riidanalaiset maksut kohdistuvat samantasoisina sekä toiseen jäsenvaltioon siirrettyihin tuotteisiin että Ranskassa myytyihin tuotteisiin.
- 39 Jotta veronluonteinen maksu kuuluisi SEUT 110 artiklassa tarkoitettuun yleiseen sisäisen verotuksen järjestelmään, kyseisen maksun on kuitenkin ensinnäkin kohdistuttava kotimaiseen tuotteeseen ja samanlaiseen vietävään tuotteeseen samanlaisena verona jakeluportaan samassa vaiheessa ja maksuvelvollisuuden aiheuttavan perusteen on myös oltava sama näiden molempien tuotteiden osalta (tuomio 2.10.2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Tavaroiden hinta sisällytetään riidanalaiisten maksujen määräytymisperusteeseen kuitenkin niiden myyntihetkellä ainoastaan silloin, kun tavarat pysyvät Ranskan alueella, mutta silloin kun kyseiset tavarat siirretään toiseen jäsenvaltioon, niiden arvo sisällytetään tähän määräytymisperusteeseen tavaroiden siirrosta lukien.
- 41 Tällä seikalla ei kuitenkaan voida saattaa kyseenalaiseksi toteamusta, jonka mukaan riidanalaisiin maksuihin perustuvaa rahamaksua sovelletaan jakeluportaan samassa vaiheessa, koska se koskee – kuten Ranskan hallitus esittää unionin tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa – olennaisilta osin Ranskan markkinoilla myytävää tuotetta ja toiseen jäsenvaltioon myyntiä varten siirrettyä tuotetta.
- 42 Yhtäältä nimittäin kyseisen tuotteen myyntiä Ranskan alueella ja toisaalta siirtoa toiseen jäsenvaltioon myyntiä varten voidaan SEUT 110 artiklaa sovellettaessa pitää taloudelliselta kannalta katsoen jakeluportaan samaan vaiheeseen kuuluvina (ks. analogisesti 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; tuomio 2.4.1998, *Outokumpu*, C-213/96, EU:C:1998:155, 25 kohta ja tuomio 23.4.2002, *Nygård*, C-234/99, EU:C:2002:244, 30 kohta).
- 43 Kuten *Lubrizol* väittää unionin tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa, asia on kuitenkin toisin, jos pääasiassa kyseessä olevien tuotteiden siirtäminen toiseen jäsenvaltioon otetaan huomioon riidanalaiisten maksujen määräytymisperusteen laskennassa, vaikka kyseisiä tuotteita ei tämän siirron jälkeen myytäisikään mainitussa toisessa jäsenvaltiossa. *Lubrizolin* mukaan tällainen siirto ei kuulu jakeluportaan samaan vaiheeseen kuin myynti Ranskassa.
- 44 Kuten Euroopan komissio toteaa, riidanalaisiin maksuihin perustuvan rahamaksun pitäisi katsoa kohdistuvan näihin tuotteisiin jakeluportaan eri vaiheissa, jos toiseen jäsenvaltioon siirrettyjen tuotteiden arvoa ei voida vähentää riidanalaiisten maksujen määräytymisperusteesta silloin, kun tuotteita ei ole tarkoitettu myytäväksi tai kun ne on siirretty takaisin Ranskaan ilman, että niitä on myyty toisessa jäsenvaltiossa. Tällaisessa tapauksessa riidanalaisia maksuja – sikäli kuin ne lasketaan ottamalla huomioon tällaisten tuotteiden arvo – on pidettävä vaikutukseltaan vastaavina maksuina.
- 45 Lisäksi on huomattava, että jos toiseen jäsenvaltioon siirrettyjen tavaroiden arvo kirjattaisiin myynnin kyseisessä jäsenvaltiossa toteututtua toistamiseen riidanalaiisten maksujen määräytymisperusteen kuuluvaksi, maksu kohdistuisi maasta vietyihin tuotteisiin kahteen kertaan, mikä poikkeaisi kotimaan

markkinoille tarkoitettujen tuotteiden kohtelusta. Tällaisessa tapauksessa riidanalaisia maksuja – sikäli kuin ne lasketaan näiden tavaroiden myyntihinnan perusteella – olisi pidettävä myös vaikutukseltaan vastaavina maksuina (ks. vastaavasti tuomio 17.9.1997, *Fricarnes*, C-28/96, EU:C:1997:412, 28 kohta).

- 46 Toiseksi on korostettava, että jos edut, jotka saadaan sellaisen veron tuoton käyttötarkoituksesta, joka kuuluu yleiseen sisäisen verotuksen järjestelmään ja joka koskee systemaattisesti kaikkia kotimaan markkinoilla kaupan pidettyjä kotimaisia tuotteita sekä vietyjä tuotteita, korvaavat täysimääräisesti kotimaan markkinoilla kaupan pidetyn kotimaisen tuotteen markkinoille saattamisen yhteydessä aiheutuvan rasituksen, tällainen vero on SEUT 28 ja SEUT 30 artiklassa kielletty tullia vaikutukseltaan vastaava maksu (tuomio 1.3.2018, *Petrotel-Lukoil ja Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, 24 kohta).
- 47 Nyt käsiteltävässä tapauksessa mikään ei kuitenkaan viittaa siihen, että näin olisi riidanalaisen maksujen osalta. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 94 kohdassa, kyseisten maksujen tuotto näet käytetään sosiaaliturvaelinten talousarvion rahoittamiseen eikä näiden elinten tarjoamilla palveluilla pyritä korvaamaan täysimääräisesti sitä rasitetta, joka kyseisten maksujen perimisestä Ranskassa myytävistä kotimaisista tuotteista aiheutuu, eivätkä nämä palvelut vaikuttaisi johtavan tähän.
- 48 Neljänneksi on todettava, että – kuten julkisasiamies pääasiallisesti korosti ratkaisuehdotuksensa 71 kohdassa – mikään unionin tuomioistuimelle toimitetussa asiakirja-aineistossa ei viittaa siihen, että riidanalaiset maksut perittäisiin sellaisten tarkastusten perusteella, joita suoritettaisiin unionin oikeudesta johtuvien velvoitteiden noudattamiseksi, tai että ne olisivat vastike toimijalle tosiasiallisesti suoritetusta palvelusta ja niiden määrä olisi oikeassa suhteessa kyseiseen palveluun.
- 49 Tästä seuraa, että riidanalaisia maksuja on edellä 43–47 kohdassa todetuin edellytyksin pidettävä SEUT 110 artiklassa tarkoitettuina sisäisinä maksuina, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin varmistettava.
- 50 Koska Lubrizol totesi unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa, ettei se vetoa SEUT 110 artiklan rikkomiseen, ja koska unionin tuomioistuimelle ei ole esitetty kysymyksiä tästä, ei ole tarpeen tutkia, ovatko riidanalaisen maksujen kaltaiset maksut syrjiviä SEUT 110 artiklassa tarkoitettulla tavalla.
- 51 Edellä todetusta seuraa, että SEUT 28 ja SEUT 30 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiön vähintään tietynsuuruudesta vuosittaisesta liikevaihdosta perittyjen maksujen määräytymisperuste lasketaan siten, että huomioon otetaan verovelvollisen tai jonkun muun tämän puolesta yrityksen tarpeita varten kyseisestä jäsenvaltiosta toiseen unionin jäsenvaltioon siirtämien tavaroiden arvo tästä siirrosta lukien, mutta silloin, kun verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta siirtää yrityksen tarpeita varten nämä samat tavarat kyseisen jäsenvaltion alueella, tämä arvo otetaan huomioon mainitussa määräytymisperusteessa vasta niiden myöhemmän myynnin toteuduttua, edellyttäen, että
- kyseisten tavaroiden arvoa ei ensinnäkään oteta toistamiseen huomioon määräytymisperusteessa niiden kyseisessä jäsenvaltiossa myöhemmin toteutuvan myynnin yhteydessä
 - toiseksi tavaroiden arvo vähennetään mainitusta määräytymisperusteesta silloin, kun tavaroita ei ole tarkoitettu myytäväksi toisessa jäsenvaltiossa tai kun ne on siirretty takaisin jäsenvaltioon, josta ne ovat peräisin, ilman, että niitä on myyty toisessa jäsenvaltiossa, ja
 - kolmanneksi kyseisten maksujen käyttötarkoituksesta saatavat edut eivät korvaa täysimääräisesti kotimaan markkinoilla myytävän tuotteen markkinoille saattamisen yhteydessä aiheutuvaa rasitusta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava.

Oikeudenkäyntikulut

- 52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 28 ja SEUT 30 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiön vähintään tietynsuuruudesta vuosittaisesta liikevaihdosta perittyjen maksujen määräytymisperuste lasketaan siten, että huomioon otetaan verovelvollisen tai jonkun muun tämän puolesta yrityksen tarpeita varten kyseisestä jäsenvaltiosta toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon siirtämien tavaroiden arvo tästä siirrosta lukien, mutta silloin, kun verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta siirtää yrityksen tarpeita varten nämä samat tavarat kyseisen jäsenvaltion alueella, tämä arvo otetaan huomioon mainitussa määräytymisperusteessa vasta niiden myöhemmän myynnin toteuduttua, edellyttäen, että

- **kyseisten tavaroiden arvoa ei ensinnäkään oteta toistamiseen huomioon määräytymisperusteessa niiden kyseisessä jäsenvaltiossa myöhemmin toteutuvan myynnin yhteydessä**
- **toiseksi tavaroiden arvo vähennetään mainitusta määräytymisperusteesta silloin, kun tavaroita ei ole tarkoitettu myytäväksi toisessa jäsenvaltiossa tai kun ne on siirretty takaisin jäsenvaltioon, josta ne ovat peräisin, ilman, että niitä on myyty toisessa jäsenvaltiossa, ja**
- **kolmanneksi kyseisten maksujen käyttötarkoituksesta saatavat edut eivät korvaa täysimääräisesti kotimaan markkinoilla myytävän tuotteen markkinoille saattamisen yhteydessä aiheutuvaa rasisitusta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava.**

Allekirjoitukset