KOHTUJURISTI ETTEPANEK
CHRISTINE STIX-HACKL
esitatud 7. märtsil 2006[1] [1]

I. Sissejuhatus

1. Esitatud eelotsusetaotlusega soovib Madalmaade kohus sisuliselt teada, kas Madalmaade lipu all sõitval kalalaeval krevettide transportimiselt võetav maks on vastuolus EÜ artikliga 25 või artikliga 90, kui selle maksu eesmärk on rahastada selliste toodete turustamisnormidest kinnipidamise kontrollimise vahendeid ning eelkõige võetakse seda maksu ka krevettide teise liikmesriiki transportimisel.

2. Põhikohtuasja vaidluse põhjuseks on sellise maksu võtmine krevettide transportimiselt Taani majandusaastal 2000.

1 — Algkeel: saksa.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

3. EÜ artikkel 25 sätestab:

„Liikmesriikide vahel on keelatud impordi- ja ekspordimaksud ja samaväärse toimega maksud. See keeld kehtib ka fiskaalsete tollimaksude suhtes."

4. EÜ artikkel 90 määrab:

„Ükski liikmesriik ei kehtesta teiste liikmesriikide toodetele mingeid otseseid ega kaudseid riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud otsestest või kaudsetest maksudest.

Liiatigi ei kehtesta ükski liikmesriik teiste liikmesriikide toodetele selliseid riigimakse, mis võimaldaksid teiste toodete kaudset kaitset."

5. Nõukogu määruse (EMÜ) nr 2913/92 [2] artikkel 23 sisaldab kauba (mittesoodus) päritolu mõistet ning selle väljavõte sätestab järgmist:

„Artikkel 23

1. Täielikult ühes riigis saadud või toodetud kaupa käsitatakse sellest riigist pärinevana.

2. Täielikult ühes riigis saadud või toodetud kauba all mõeldakse:

a) [...]

e) seal toimunud jahi ja kalapüügi saadusi;

f) merekalapüügi- ja muid meresaadusi, mis on merest püütud väljaspool riigi territoriaalvett selles riigis registreeritud või laevaregistrisse kantud ja selle riigi lippu kandvate aluste poolt;

g) [...]

3. Lõike 2 kohaldamisel hõlmab mõiste „riik" ka selle riigi territoriaalvett."

B. *Siseriiklik õigus*

6. Productschap Vis on Madalmaade õiguse alusel tegutsev avalik-õiguslik kutseorganisatsioon. Productschap Vis'i asutamise määruse artikli 3 lõige 2 sätestab selle ühenduse eesmärgina järgmist:

„Productschap asutatakse ettevõtjate huvides, kes

a. tegelevad kalapüügiga;

2 — Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307) (edaspidi „Tolliseadustik").

b. tegelevad kala töötlemisega, mille eesmärk on pärast viimase ümbertöötlemist saada võimaluse korral inimtoiduks või loomasöödaks sobivaid tooteid;

c. tegelevad inimtoiduks sobivate kas ümbertöödeldud või töötlemata kala või kalatoodete turustamisega, välja arvatud sisseveo, transiidi ja kolmepoolse kaubandusega."

7. Määrus Verordening financiering garnalenzeven en garnalenkrakers visafslagen 2000 (määrus 2000. aastal krevetisõelade ja -koorijate oksjonil rahastamise kohta; edaspidi „määrus") sätestab, kuivõrd see on käesolevas asjas oluline, järgmist:

„§ 2

1. Alates käesoleva määruse jõustumise kuupäevale järgnevast esimesest esmaspäevast on ettevõtja, kes lähetab Madalmaade kalalaeval krevette, kohustatud tasuma Productschap'ile maksu 0,01 Hollandi kuldnat 1 kg krevettide kohta, mille ta transpordib ja müüb inimtoiduna kasutamise eesmärgil.

2. [...]

§ 3

1. Maksutulude eesmärk on rahastada nii Productschap'i ostetavaid sõelasid ja koorijaid kui ka nende paigaldamist ja hooldust.

2. Maksu § 2 lõike 1 mõttes ei pea enam tasuma alates päevast, mis järgneb päevale, mil eelarve saldo ametiasutuse eelarverea krevettide sõelumise rubriigi all ületab 600 000 Hollandi kuldnat.

[...]

§ 5

1. Käesolev määrus jõustub 1. jaanuaril 2000.

[...]"

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

8. Põhikohtuasja kaebaja, Visserijbedrijf D. J. Koornstra & Zn. vof (edaspidi „Koornstra") on ettevõtja, kes tegeleb krevettide transpordiga kalalaeval „Elizabeth". Vastavalt tema 1. augusti 2002. aasta deklaratsioonile transportis Koornstra 2000. aastal 52 984 kg krevette, millest 28 774 kg müüdi Madalmaade oksjonil ja 24 210 kg tarniti turustamiseks otse Taani.

9. 19. septembri 2002. aasta otsusega määras põhikohtuasja kostja, Productschap Vis, määruse § 2 lõike 1 alusel Koornstra'le 2000. aastal 24 210 kg Taani turustatud krevettide eest maksu 242,10 Hollandi kuldnat (109,86 eurot).

10. Koornstra esitas 25. oktoobri 2002. aasta kirjas selle otsuse peale kaebuse.

11. 19. märtsi 2003. aasta otsusega jättis Productschap Vis selle kaebuse põhjendamatuse tõttu rahuldamata. Seejuures viitab ta eriti eelotsusetaotluse esitanud kohtu 21. veebruari 2003. aasta otsusele, mille kohaselt ei välista asjaolu, et maksustatav tegevus ehk Madalmaade kalalaevaga transportimine toimus Taanis, maksu tasumise kohustust. Vastavalt Productschap Vis'i asutamise määruse artiklile 9 on Productschap'i juhatusel maksustatava tegevuse määratlemisel teatav kaalutlusõigus. Lisaks nähtub sellest otsusest, et vaidlustatud maksult ei võta õiguslikku alust asjaolud, et kõnealune ettevõtja väitis, et ta ei saanud nimetatud maksuga rahastatavast tegevusest kasu ning et ta tasus maksu juba Taanis.

12. Koornstra kaebas vaidlustatud otsuse 25. aprillil 2003. aastal edasi. Kaebuse põhjendustena tõi Koornstra eriti esile, et maks, kuivõrd seda võeti krevettide transportimiselt Taani, rikub EÜ artiklit 25 või artiklit 90. EÜ artiklite 25 ja 90 rikkumine tuleneb Koornstra arvates ka sellest, et ta maksis krevettide sõelumise ja koorimise eest kaks korda — esmalt Dansk Heiploeg'ile ja siis kostjale. Sellisel topeltmaksukoormusel on ühendusesiseses kaubanduses diskrimineeriv mõju.

13. Eelotsusetaotluses toob College van Beroep voor het bedrijfsleven (edaspidi „College" või „eelotsusetaotluse esitanud kohus") kõigepealt välja, et määruse § 2 lõikes 1 kehtestatud maksu (edaspidi „vaidlustatud maks") peab Madalmaade kalalaeva

reeder tasuma ka transportimiselt väljapoole Madalmaid, kusjuures maksu arvestamise aluseks on transporditud ja inimtoiduks müüdud krevettide koguhulk.

14. Järgnevalt märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasjas Koornstra'le maksustamisaastal 2000 määratud maksu vaidlustatakse ainult selles osas, mis on seotud Taani transporditud ja seal inimtoiduks müüdud krevettidega.

15. College märgib, et vaidlustatud maksu ei võeta teisest liikmesriigist sisseveo ajal või selle tõttu, ning seetõttu ei too see kaasa siseriiklike ja teistest liikmesriikidest pärit kaupade vahelist diskrimineerimist. Seoses vaidlustatud maksu eesmärgiga ei ole siiski ilmne selle maksu kooskõla EÜ artiklitega 25 ja 90.

16. Seoses sellega märgib College, et maksu tulust saavad kasu vaid Madalmaade kalalaevu kasutavad ettevõtjad, kes transpordivad krevette Madalmaadesse, seejuures ei ole krevettide päritolu tähtis. Maksu tulust on kasu ka välismaiste krevettide tarnimisel Madalmaadesse, kuid mitte Madalmaade krevettide transportimisel välismaale.

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võib maksul olla kaubandust piirav mõju niivõrd kuivõrd seda võetakse ka krevettide transportimiselt teise liikmesriiki ning selles liikmesriigis tasutakse maksu krevettide sõelumise ja koorimise eest.

18. Võttes arvesse eelpooltoodut, otsustas College menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ühenduse õigusega, eriti EÜ artiklitega 25 ja 90, on kooskõlas niisugune maks nagu vaidlustatud maks, millega maksustatakse liikmesriigi ettevõtja poolt selles liikmesriigis registreeritud kalalaeval krevettide transportimine ja mis on mõeldud selles liikmesriigis krevetisõelade ja -koorijate rahastamiseks, kui seda maksu võetakse ka selle ettevõtja poolt krevettide mujale ühendusse transportimisel?

2. Kas eelmisele küsimusele vastamisel on tähtsust:

a) krevettide püügikohal;

b) asjaolul, et pärast transportimist mujale ühendusse transporditakse krevetid seejärel kalalaeva registreerimisjärgsesse liikmesriiki;

c) asjaolul, et transportimisel mujale ühendusse tuleb krevettide sõelumise ja koorimise eest seal samuti tasuda?"

IV. Eelotsuse küsimused

A. *Eelmärkused*

19. Põhikohtuasja esemeks olevad tooted, krevetid (*Crangon crangon*), kuuluvad nõukogu 17. detsembri 1992 aasta määruse (EMÜ) nr 3759/92 kalandus- ja akvakultuuritooteturu korraldamise kohta [3] (edaspidi „määrus nr 3759/92") kohaldamisalasse. Määruse nr 3759/92 artikli 1 kohaselt hõlmab ta hinna- ja kaubandussüsteemi ning konkurentsi üldeeskirju.

20. Määruse nr 3759/92 artikli 2 alusel kehtestati nõukogu määrusega (EÜ) nr 2406/96 [4] (edaspidi „määrus nr 2406/96") ühised turustusnormid. Vastavalt määruse nr 2406/96 artikli 3 lõikele 2 hõlmavad need turustusnormid värskuskategooriaid ja suuruskategooriaid.

21. Kalandustooteid, millele on kehtestatud turustusnormid, võib — hoolimata nende päritolust — turustada üksnes juhul, kui nad vastavad määruse nr 2406/96 nõuetele [5]. Määruse nr 3759/92 artikli 3 lõike 1 kohaselt peavad liikmesriigid kontrollima turustusnormide täitmist.

22. Vaidlustatud maksude kehtestamise aluseks oleva siseriikliku määruse eesmärk on ilmselgelt ühenduse õigusliku raamistiku rakendamine, sest ta tagab koorimis- ja sõelumisvahendite rahastamise viimaks läbi määruse nr 3759/92 artikli 3 lõike 1 kohaseid kontrolle. Kõik osapooled on seisukohal, et kõnealune siseriiklik määrus ei mõjuta ühise

3 — EÜT L 388, lk 1.

4 — Nõukogu 26. novembri 1996. aasta määrus, milles sätestatakse teatavate kalandustoodete ühised turustusnormid (EÜT L 334, lk 1; ELT eriväljaanne 04/02, lk 331).

5 — Vt määruse nr 2406/96 artikli 2 lõiget 1.

turukorralduse raames ettenähtud mehhanismide funktsioneerimist [6].

23. Sissejuhatavalt tuleb mainida, et eelotsuseküsimused ei ole seotud asutamislepingu riigiabi sätetega, kuigi Euroopa Kohus on sedastanud, et riigiabi mõiste ei hõlma mitte ainult teatud parafiskaalseid makse olenevalt neist laekunud tulu kasutamisest [7], vaid ka tasu võtmist ennast, kui selle puhul on tegemist parafiskaalse maksuga [8]. See on ilmselgelt seletatav asjaoluga, et komisjoni teavitati kõnealusest siseriiklikust määrusest.

24. Komisjon selgitas oma kirjalikes märkustes selle kohta, et ta tunnistas 10. mail 1999 kõnealuse abiregulatsiooni EÜ asutamislepinguga kooskõlas olevaks. Ta tegi selle otsuse omal algatusel, oletades vääralt, et maks puudutab ainult ettevõtjaid, kes transpordivad Madalmaade kalalaevadega Madalmaadesse krevette ning seega ei puuduta ta selliseid ettevõtjaid, kes transpordivad Madalmaade kalalaevadega krevette teistesse liikmesriikidesse. Lõpetuseks väidab komisjon, et kui ta oleks teadnud tegelikku õiguslikku olukorda, oleks ta tunnistanud kõnealuse abiregulatsiooni ühisturuga vastuolus olevaks.

25. Komisjon peab siiski oma 10. mai 1999. aasta otsust kahjutuks niivõrd kuivõrd Euroopa Kohtu praktika kohaselt „heakskiit siseriiklike põllumajandustoodete maksustamise üldskeemile [...], mille komisjon on andnud asutamislepingu riigiabi sätete kohaselt, ei takista siseriiklikke kohtuid kontrollimast, kas sellise skeemi osaks olev niisugune maks nagu vaidlustatud maks, on kooskõlas EÜ artiklitega (25 ja 90), eriti seoses sellest maksust saadava tulu kasutamisega" [9].

26. Seega tuleb nimetatud otsusest järeldada, et eelotsuseküsimused tuleb läbi vaadata hoolimata komisjoni otsusest riigiabi kohta.

B. *EÜ artiklite 25 ja 90 ülesehitust käsitlev kohtupraktika*

1. EÜ artiklite 25 ja 90 kohaldamise eelisõigus

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohus toetub eelotsusetaotluses õigesti EÜ artiklitele 25 ja

6 — Euroopa Kohtu sellekohase praktika kohta vt 13. detsembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 222/82: Apple and Pear Development Council *vs.* Lewis jt (EKL 1983, lk 4083, punkt 31).

7 — Vt mh 16. detsembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-17/91: Lornoy jt (EKL 1992, lk I-6523, punkt 28).

8 — Vt 27. oktoobri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-72/92: Scharbatke (EKL 1993, lk I-5509, punkt 20) ja 27. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-34/01–C-38/01: Enirisorse (EKL 2003, lk I-4243, punkt 43).

9 — 23. aprilli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-234/99: Nygård (EKL 2002, lk I-3657, punkt 64).

90, sest EÜ artikleid 28 ja 29 ei saa maksutaolistele maksudele rakendada, kuna kohaldatakse teisi asutamislepingu sätteid nagu EÜ artikkel 25 samaväärse toimega maksude kohta või EÜ artikkel 90 diskrimineerivate riigimaksude kohta.

28. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei hõlma EÜ artikli 28 kohaldamisala ei asutamislepingu sätteid tollimaksudega samaväärse toimega maksude (EÜ artikkel 25) ega ka diskrimineerivate riigimaksude kohta (EÜ artikkel 90) [10].

29. Uurimise käigu jaoks tähendab see, et kõigepealt tuleb kontrollida, kas selline meede nagu põhikohtuasjas vaidlustatud meede kuulub EÜ artikli 25 või 90 kohaldamisalasse, ning alles siis, kui on kindlaks tehtud, et see nii ei ole, tuleks kontrollida, kas kõnealune meede kuulub EÜ artiklite 28 või 29 kohaldamisalasse [11].

10 — Vt selles osas mh 22. märtsi 1977. aasta otsus kohtuasjas 74/76: Iannelli ja Volpi (EKL 1977, lk 557, punkt 9); 11. märtsi 1992. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-78/90–C-83/90: Compagnie commerciale de l'Ouest jt (EKL 1992, lk I-1847, punkt 20) ning eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lornoy jt, punkt 14 ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Enirisorse, punkt 56.

11 — Vt ka eespool 7. joonealuses märkuses viidatud otsus Lornoy jt, punkt 15, ning eespool 8. joonealuses märkuses viidatud otsus Enirisorse, punkt 57.

2. EÜ artiklite 25 ja 90 kohaldamisala ning piiritlemine

30. EÜ artikli 25 kohaselt on liikmesriikide vahel keelatud impordi- ja ekspordimaksud ja samaväärse toimega maksud. Samaväärse toimega maksude osas meenutab eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt [12] katab kõnealune keeld kõiki sisseveo ajal või selle tõttu võetavaid makse, mida spetsiaalselt võetakse sisseveetavatelt kaupadelt, mitte aga samasugustelt omamaistelt kaupadelt. Järgnevalt lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti sellest, et ka rahalised kohustused, mis on määratud avalik-õigusliku organisatsiooni tegevuste rahastamiseks, võivad endast kujutada tollimaksudega samaväärse toimega makse.

31. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, kujutab iga ühepoolselt kehtestatud ükskõik kui väike rahaline kohustus, hoolimata selle nimetusest ja kohaldamise viisist, mis kehtib liikmesriigi või välismaiste kaupade suhtes asjaolu tõttu, et neid toimetatakse üle piiri ja kui selle puhul ei ole ranges tähenduses tegemist tollimaksuga,

12 — Vt mh 11. juuni 1992. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-149/91 ja C-150/91: Sanders (EKL 1992, I-3899, punkt 15).

endast EÜ artikli 23 [13] tähenduses tollimaksuga samaväärse toimega maksu.

32. EÜ artikli 90 kohaselt ei tohi ükski liikmesriik kehtestada teiste liikmesriikide toodetele mingeid otseseid ega kaudseid riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud maksudest. Kohtupraktika kohaselt ei kujuta maks endast tollimaksuga samaväärse toimega meedet, vaid riigimaksu EÜ artikli 90 tähenduses, kui ta on osa liikmesriigi üldisest maksusüsteemist, mida kohaldatakse teatavatele kaubakategooriatele objektiivsete kriteeriumide alusel ning vastava kauba päritolule või sihtkohale vaatamata [14].

33. Seoses sellega tuleb ka silmas pidada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa samaväärseid maksusid ja diskrimineerivaid maksusid puudutavaid sätteid kohaldada koos, st asutamislepingu süsteemi kohaselt ei saa sama maks kuuluda üheaegselt kahte kategooriasse [15].

34. Seega tundub EÜ artiklite 25 ja 90 kohaldamisalade piiritlemine vältimatu.

35. Euroopa Kohtu praktika selgitab sellisest vältimatust piiritlemisest tõusetuvaid raskusi. Iga ühepoolselt kehtestatud rahaline kohustus, hoolimata selle nimetusest ja kohaldamise viisist, mis kehtib kaupade suhtes asjaolu tõttu, et neid toimetatakse üle piiri, ja kui selle puhul ei ole ranges tähenduses tegemist tollimaksuga, kujutab endast EÜ artiklite 23 ja 25 mõttes samaväärse toimega maksu [16]. See ei kehti siiski juhul, kui kohustus on osa liikmesriigi üldisest maksusüsteemist, mida kohaldatakse teatavatele kaubakategooriatele objektiivsete kriteeriumide alusel ning vastava kauba päritolule või sihtkohale vaatamata; sellisel juhul kuulub rahaline kohustus just EÜ artikli 90 kohaldamisalasse [17]. Sellekohase näitena võib nimetada kohustust, mis hõlmab ühelt poolt siseriiklikul turul ümbertöödeldud või turustatud omamaiseid tooteid ja teisest küljest omamaiseid eksporditud töötlemata tooteid,

13 — 9. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-72/03: Carbonati Apuani (EKL 2004, lk I-8027), punkt 20 viitega 9. novembri 1983. aasta otsusele kohtuasjas 158/82: komisjon *vs.* Taani (EKL 1983, lk 3573, punkt 18); 16. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-163/90: Legros jt (EKL 1992, lk I-4625, punkt 13); 22. juuni 1994. aasta otsus kohtuasjas C-426/92: Deutsches Milch-Kontor (EKL 1994, lk I-2757, punkt 50); 14. septembri 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-485/93 ja C-486/93: Simitzi (EKL 1995, lk I-2655, punkt 15) ning 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-347/95: UCAL (EKL 1997, lk I-4911, punkt 18). Tollimaksudega samaväärse toimega maksude keeld tuleneb nii EÜ artiklist 23 kui ka EÜ artiklist 25.

14 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsus Carbonati Apuani, punkt 17, viitega 3. veebruari 1981. aasta otsusele kohtuasjas 90/79: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1981, lk 283, punkt 14) ning eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsusele Legros jt , punkt 11.

15 — Vt mh eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsus UCAL, punkt 17 ; 2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-213/96: Outokumpu Oy, (EKL 1998, lk I-1777, punkt 19) ning eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus Nygård, punkt 17.

16 — Vt eespool ettepaneku punkt 30. Vt järgnevalt 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-90/94: Haahr Petroleum (EKL 1997, lk I-4085, punkt 20) ning eespool 15. joonealuses märkuses viidatud otsus Outokumpu, punkt 20.

17 — Vt eespool ettepaneku punkt 32.

niivõrd kui maksustamisolukord on mõlemat liiki toodete jaoks sama [18].

36. Seoses sellise kohustusega nagu on põhikohtuasjas õiguslik kvalifitseerimine nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et vajalik võib olla võtta arvesse maksu tulu kasutamise eesmärki. Oma ettepanekus kohtuasjas Lornoy jt selgitas kohtujurist Tesauro [19], et selline arvessevõtmine „on oluline, kuna ta võimaldab puhtalt formaalset vaatepunkti kõrvale jättes kindlaks teha, kas sellised maksud, mis on küll samadel tingimustel kehtestatud nii omamaistele toodetele kui ka sisseveetud toodetele, võivad, eriti tulenevalt eesmärgist, avaldada mõlemale tootegrupile sisuliselt erinevat mõju, nii et olenevalt asjaoludest kujutavad nad endast kas samaväärse toimega makse või [EÜ] artikliga [90] vastuolus olevaid riigimakse" [20].

37. Kui sellise maksu tulu on mõeldud tegevuste rahastamiseks, millest saavad erilist kasu need omamaised tooted, mida töödeldakse ümber või turustatakse siseriiklikult, võib järeldada, et maksustamine samadel kriteeriumidel on sellegipoolest diskrimineeriv, kuna siseriiklikul turul ümbertöödeldud või turustatud toodetele kehtestatud maksukoormuse neutraliseerivad soodustused, mida selle maksuga rahastamisest saadakse, samas kui eksporditud töötlemata toodetele kehtestatud maks on netokoormus [21].

38. Kohtupraktika kohaselt kujutab niisugune maks nagu kõnealune maks endast EÜ artiklitega 23 ja 25 vastuolus olevat tollimaksudega samaväärse toimega maksu, kui maksutulu kasutamisest saadavad soodustused hüvitavad täielikult siseriiklikul turul ümbertöödeldud või turustatud omamaise toote maksukoormuse [22] [23].

18 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus Nygård, punkt 20. Selles otsuses viitab Euroopa Kohus analoogiat kasutades eespool 12. joonealuses märkuses viidatud otsusele Sanders (punkt 17) ning eespool 15. joonealuses märkuses viidatud otsusele Outokumpu Oy (punkt 24), mis puudutavad siiski makse, mida võetakse nii omamaistelt kui ka *sisseveetud* toodetelt.

19 — Kohtujurist Tesauro 25. juuni 1992. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-17/91, C-144/91 ja C-145/91 ning eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas C-114/91.

20 — Seoses Euroopa Kohtu poolt eriti otsuses Nygård (viidatud 9. joonealuses märkuses) lubatud analoogiaga imporditollimaksudega samaväärse toimega maksuna klassifitseerimise ja eksporditollimaksudega samaväärse toimega maksuna klassifitseerimise vahel tundub see idee olevat ülekantav ka vaidlustatud maksule, kuna tegemist on selle kvalifitseerimisega eksporditollimaksudega samaväärse toimega maksuna või diskrimineeriva riigimaksuna.

21 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus Nygård, punkt 22. Nagu juba märgitud 18. joonealuses märkuses, viitab see otsus analoogia kaudu 21. mai 1980. aasta otsusele kohtuasjas 73/79: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 1980, lk 1533, punkt 15); eespool 10. joonealuses märkuses viidatud otsusele Compagnie commerciale de l'Ouest jt, punkt 26, ning eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsusele UCAL, punkt 21.

22 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus Nygård, punkt 23, viitega eespool 10. joonealuses märkuses viidatud otsusele Compagnie commerciale de l'Ouest jt, punkt 27; eespool 7. joonealuses märkuses viidatud otsusele Lornoy jt, punkt 21, ning eespool 8. joonealuses märkuses viidatud otsusele Scharbatke jt, punkt 10.

23 — Euroopa Kohus kasutas enne — vt nt 18. juuni 1975. aasta otsus kohtuasjas 94/74: IGAV (EKL 1975, lk 669) ning eespool 10. joonealuses märkuses viidatud otsus Compagnie commerciale de l'Ouest jt; samuti 19. juuni 1973. aasta otsus kohtuasjas 77/72: Capolongo (EKL 1973, lk 61); 22. märtsi 1977. aasta otsus kohtuasjas 78/76: Steinike (EKL 1977, lk 595); 25. mai 1977. aasta otsus kohtuasjas 77/76: Cucchi (EKL 1977, lk 987); 25. mai 1977. aasta otsus kohtuasjas 105/76: Interzuccheri (EKL 1977, lk 1029); eespool 21. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon *vs.* Itaalia ning 28. jaanuari 1981. aasta otsus kohtuasjas 32/80: Kortmann (EKL 1981, lk 251) — seoses omamaiste toodete ja eksporditud toodete kohtlemise võrdlemisega sama mõttekäiku.

39. Teisalt, kui maksutulu kasutamisest saadavad soodustused hüvitaksid siseriiklikul turul ümbertöödeldud või turustatud omamaise toote maksukoormuse üksnes osaliselt, rikuks selline maks EÜ artiklis 90 sätestatud diskrimineerimiskeeldu [24].

40. Lõpetuseks on Euroopa Kohus möönnud, et maksu puhul, mis kujutab endast tasu, mida ettevõtja peab maksma temale reaalselt osutatava teenuse eest ning mis on proportsionaalne nimetatud teenusega, ei ole tegemist tollimaksuga samaväärse toimega maksuga [25].

C. *Hinnang*

41. Kõigepealt tuleb veelkord meenutada, et Koornstra'le maksustamisaastal 2000 määratud maksu vaidlustatakse ainult selles osas, mis on seotud Taani transporditud ja seal inimtoiduks müüdud krevettidega. Seoses vaidlustatava maksuga maksustatava teokoosseisuga tuleb silmas pidada, et vaidlustatud maksu võeti krevettidelt, mida transporditi Madalmaade kalalaevadega, ilma et lähetamiskoht oleks oluline.

42. Seega tuleb kõigepealt hinnata, kas niisugune maks nagu vaidlustatud maks kujutab endast tollimaksuga samaväärse toimega maksu EÜ artikli 23 jj mõttes.

Maksu kvalifitseerimine samaväärse toimega maksuna

43. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et käesolevas asjas ei saa samaväärse toimega maksuga tegemist olla juba seetõttu, et vaidlustatud maksu ei võeta teisest liikmesriigist *transportimisel või selle tõttu*. Selline on ka Kreeka valitsuse seisukoht. Ka Madalmaade valitsus ja Productschap Vis väidavad, et vaidlustatud maksu kohaldatakse ilma vahetegemiseta nii teistesse liikmesriikidesse eksporditavate krevettide kui Madalmaadesse imporditavate krevettide puhul. Kuna maksuga ei koormata üksnes neid kaupu, mis on mõeldud ekspordiks, ei kuulu see EÜ artikli 25 kohaldamisalasse. Äärmisel juhul kujutab see endast

24 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus Nygård, punkt 23, viitega eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsusele UCAL, punkt 22.

25 — 26. veebruari 1975. aasta otsus kohtuasjas 63/74: Cadsky (EKL 1975, lk 281, punkt 8); eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon *vs.* Taani, punkt 19; 22. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-109/98: CRT France International (EKL 1999, lk I-2237, punkt 17) ja eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsus Carbonati Apuani, punkt 31.

riigimaksu EÜ artikli 90 mõttes, mis on asutamislepinguga kooskõlas, kuna ta puudutab siseriiklikul turul ümbertöödeldud ja turustatud krevette ning teistesse liikmesriikidesse eksporditavaid krevette ühtemoodi ning samal turustamisastmel.

44. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel võetakse vaidlustatud maksu üksnes Madalmaade kalalaevadega ettevõtjatelt seoses nende poolt transporditavate inimtoiduks mõeldud krevettidega, olenemata transportimise ja turustamise sihtriigist ning ostja poolt krevettide kasutamise eesmärgist.

45. Kahtlused maksusüsteemi kooskõla kohta EÜ artiklitega 25 või 90 tõusetuvad vaieldamatult asjaolust, et maksumaksjate ring — ettevõtjad, kes transpordivad krevette Madalmaade kalalaevadega, olenemata sihtriigist — ning tulenevalt maksutulu kasutamisviisist kasu saajate ring — ettevõtjad, kes transpordivad krevette Madalmaadesse — ei kattu. Kui ettevõtjad, kes transpordivad krevette Madalmaadesse teise liikmesriigi kalalaevaga, saavad tasuta (kui nad ei ole maksumaksjad) kasutada maksutuluga rahastatavaid vahendeid, peavad ettevõtjad, kes transpordivad krevette Madalmaade kalalaevadega teise liikmesriiki küll tasuma maksu, kuid ei saa kasutada maksutuluga rahastatavaid vahendeid.

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldab valesti, et vaidlustatud maksu ei saa kvalifitseerida tollimaksudega samaväärse toimega maksuna juba seetõttu, et vaidlustatud maksu ei võeta sisseveol teisest liikmesriigist või selle tõttu. Pigem on oluline, kas kõnealune maks kujutab endast takistust kaubandusele siseturul [26]. Selline takistus võib viidatud kohtupraktika [27] kohaselt tuleneda sellest, et siseriikliku meetme tagajärjeks võib olla rahaline kohustus, mida kohaldatakse seetõttu, et „toimub üle piiri toimetamine" [28]. Küsimust, kas põhikohtuasjas vaidlustatud maksu tagajärjeks on selline rahaline kohustus, tuleb aga vastavalt eespool viidatud kohtupraktikale uurida mitte üksnes maksude kehtestamist käsitlevate sätete alusel, vaid ka nende sätete alusel, mis käsitlevad kõnealuse maksu tulu kasutamist.

47. Seega tuleb käesoleval juhul uurida, kas vaidlustatud maksu tagajärjeks on spetsiifiline rahaline kohustus nendele ettevõtjatele,

26 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsus Carbonati Apuani, punkt 28.

27 — Vt eespool ettepaneku punkt 35 jj.

28 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud otsus Carbonati Apuani, punkt 22.

kes transpordivad krevette Madalmaade kalalaevadel [29].

48. Selle kohta märgib komisjon, et vaidlustatud maks koormab eriti krevettide eksportimist Madalmaade kalalaevadega, kuna laeva maabumine kui maksustatav olukord viib maksu võtmiseni, ilma et kõnealune ettevõte saaks siiski kasutada maksutuluga rahastatavaid vahendeid. Kreeka valitsus on seevastu seisukohal, et sõelumis- ja koorimisvahendite tegelik kasutamine ei ole oluline, kuna ainuüksi nende vahendite kasutamise võimaldamine kujutab endast teenust.

49. Põhikohtuasjas ja oma kirjalikes märkustes väitis Koornstra, et maksukohustus ilma vastutasuta viib lisaks ka topeltmaksustamiseni, sest vastavate vahendite kasutamine Taanis on omakorda maksustatav. Taani maksustamissüsteemi olemus kohtuasja materjalidest siiski ei selgu.

50. Võimaliku topeltmaksustamise küsimus tundub siiski olevat ebaoluline: komisjon on seoses sellega õigesti viidanud Euroopa Kohtu praktikale [30], mille kohaselt „ei sisalda ühenduse õigus käesoleval ajal sätteid, mis keelaksid topeltmaksustamise, mis võib tekkida sellisel maksustamisel nagu põhikohtuasjas, millele kohaldatakse iseseisvaid siseriiklikke sätteid. Kuigi topeltmaksustamise kaotamine tundub kaupade vaba liikumise huvides ka soovitav, on seda võimalik saavutada üksnes siseriiklike süsteemide harmoneerimisega [...]".

51. Seoses vaidlustatud maksu mõjudega on eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatanud ka küsimuse vastava siseriikliku sättega hõlmatud toodete päritolu kohta. Vaidlustatud maksusäte teeb maksustamise eesmärgil vahet vastava kalalaeva lipuriigi järgi, mitte aga krevettide päritolu järgi.

52. Krevettide päritolu määramine ei ole käesolevas menetluses tegelikult siiski lihtne. Eelotsusetaotluses kaalub eelotsusetaotluse

29 — Seoses krevettidega, mida Madalmaadesse transporditakse, toob vaidlustatud maks äärmisel juhul kaasa siseriiklike ettevõtjate diskrimineerimise, kuna maksutuluga rahastatavaid krevettide töötlemise vahendeid kasutatakse ka selliste kalalaevadega Madalmaadesse transporditud krevettide kontrollimiseks, mis ei ole Madalmaade kalalaevad, ilma et selle eest tuleks tasuda maksu. Seda aspekti ei pea siiski käsitlema, sest põhikohtuasi puudutab üksnes selliseid krevette, mida transporditakse Madalmaade kalalaevaga teise liikmesriiki, käesolevas asjas Taani.

30 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus Nygård, punkt 38.

esitanud kohus tolliseadustiku artikli 23 kohaldamist. Oma kirjalikes märkustes lükkab Madalmaade valitsus selle tagasi, viidates et tolliseadustikku ei saa ühendusesiseses kaubanduses rakendada.

53. Kui lähtuda asjaolust, et põhimõtteliselt tuleb kohaldada tolliseadustikus ette nähtud päritoludefinitsiooni, tekib käesolevas asjas järgmine pilt: krevetid, mida transporditakse Madalmaade kalalaevaga, on tolliseadustiku artikli 23 lõike 2 kohaselt Madalmaadest pärinev kaup, kui nad on merest püütud väljaspool riigi territoriaalvett (punkt f) või Madalmaade territoriaalveest (punkt e). Kui aga krevetid oleks püütud mõne teise liikmesriigi territoriaalveest, siis oleks tegemist sellest liikmesriigist pärineva kaubaga.

54. Kui kohaldada neid põhimõtteid põhikohtuasjas, tuleb märkida, et vaidlustatud maks annab krevettide transportimisel Madalmaadesse välismaistele krevettidele eelise, kuivõrd nende pealt võetakse maksu üksnes siis, kui nad asuvad Madalmaade kalalaeval, samas kui Madalmaade krevettidele kohaldatakse maksu üksnes siis, kui neid transporditakse välismaa kalalaevaga.

55. Tolliseadustiku artikli 23 kohaldamine on siiski vaieldav. Madalmaade valitsuse vastuväide näib olevat õigustatud selles osas, et kauba päritolu ei ole ühendusesiseses kauplemises põhimõtteliselt oluline. Tolliseadustiku artikli 23 lõikes 2 sätestatud vahetegemine ei vasta ühise kalanduspoliitika põhimõtetele, mille kohaselt loetakse tooted, mis tarnitakse teatud liikmesriigi kalalaevaga, sellest liikmesriigist pärinevaks. Seega tundub põhikohtuasja asjaolusid arvestades olevat asjakohane mitte teha vahet krevetipüügi tegeliku koha järgi ning seega käsitleda Madalmaade kalalaeval olevaid krevette põhimõtteliselt Madalmaade krevettidena.

56. Kui lähtuda sellest eeldusest, siis tuleb sedastada, et vaidlustatud maksu võetakse nii Madalmaade krevettidelt, mis transporditakse Madalmaadesse, kui ka Madalmaade krevettidelt, mis transporditakse mujale. Vaidlustatud maksu tulu kasutamisest saavad siiski kasu ainult — Madalmaade või välismaa — krevetid, mis transporditakse Madalmaadesse [31].

31 — Vt ka eelotsusetaotlust: „[...] maksu tulust (saavad) kasu vaid Madalmaade kalalaevadega ettevõtjate poolt Madalmaadesse transporditavad krevetid, hoolimata seejuures krevettide päritolust" ja „[...] maksu tulust (saavad) kasu ka Madalmaadesse transporditavad välismaised krevetid, kuid mitte välismaale transporditavad Madalmaade krevetid".

57. Kohtupraktika kohaselt nõutav maksu tulu kasutamise eesmärgi arvessevõtmine viib seega järelduseni, et Madalmaade kalalaevadel eksporditavate krevettide puhul toob vaidlustatud säte vastavatele ettevõtetele kaasa rahalise koormuse, niivõrd kuivõrd ettevõte on küll maksukohustuslane, kuid ei saa maksu kehtestamisest saadud tulust kasu ja järelikult ei tule kõne alla maksukoormuse neutraliseerimine maksutulu kasutamisest saadavate soodustustega. Seejuures on vastupidiselt Kreeka valitsuse arvamusele ebaoluline, kas vaidlustatud maksu tulust rahastatavaid vahendeid on võimalik kasutada, kuna nende vahendite eesmärk on vastaval liikmesriigil lasuva kontrollikohustuse täitmine. Seda arvesse võttes saab sellise kontrollikohustuse täitmist vaevalt „teenusena" kirjeldada.

58. Vaidlustatud maks on seega kaubandust piirava mõjuga, sest seda võetakse ka siis, kui krevette transporditakse Madalmaade kalalaevaga teise liikmesriiki. Küsimus, kas selles teises liikmesriigis tuleb krevettide sõelumise ja koorimise eest maksta, ei ole selles kontekstis oluline [32].

59. Seega tuleb tuvastada, et niisugune maks nagu vaidlustatud maks, millega maksustatakse liikmesriigi ettevõtja poolt selles liikmesriigis registreeritud kalalaeval krevettide transportimine ja mis on mõeldud selles liikmesriigis krevetisõelade ja -koorijate rahastamiseks, ei ole kooskõlas ühenduse õigusega, eriti EÜ artikliga 25, kui seda maksu võetakse ka selle ettevõtja poolt krevettide mujale ühendusse transportimisel.

See järeldus kehtib olenemata krevettide püügikohast, asjaolust, kas pärast transportimist mujale ühendusse transporditakse krevetid seejärel sellesse liikmesriiki, või kas transportimisel mujale ühendusse tuleb krevettide sõelumise ja koorimise eest seal samuti tasuda.

60. Seega ei ole vaja kontrollida, kas vaidlustatud maks tuleb klassifitseerida diskrimineeriva riigimaksuna.

32 — Põhikohtuasjas oli see arvatavasti nii. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel arvestati vastavad kulud hinna sisse, mida Koornstra sai krevettide müügi eesti Taanis firmale Dansk Heiploeg.

V. Ettepanek

61. Tulenevalt eeltoodud kaalutlustest teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata College'i esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Niisugune maks nagu vaidlustatud maks, millega maksustatakse liikmesriigi ettevõtja poolt selles liikmesriigis registreeritud kalalaeval krevettide transportimine ja mis on mõeldud selles liikmesriigis krevetisõelade ja -koorijate rahastamiseks, ei ole kooskõlas ühenduse õigusega, eriti EÜ artikliga 25, kui seda maksu võetakse ka selle ettevõtja poolt krevettide mujale ühendusse transportimisel.

See järeldus kehtib olenemata krevettide püügikohast, asjaolust, kas pärast transportimist mujale ühendusse transporditakse krevetid seejärel sellesse liikmesriiki, või kas transportimisel mujale ühendusse tuleb krevettide sõelumise ja koorimise eest seal samuti tasuda.