Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOZZI
föredraget den 31 januari 2018 [1]

Mål C-39/17

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

(begäran om förhandsavgörande från Cour de cassation (Högsta domstolen, Frankrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för varor – Artikel 28 och 30 FEUF – Avgift med motsvarande verkan – Artikel 110 FEUF – Intern skatt – Social solidaritetsavgift för bolag och tilläggsavgift – Skatt med bolagens sammanlagda årsomsättning som beskattningsunderlag – Inbegripande av värdet av varor som överförs till andra medlemsstater i omsättningen”

1. Genom denna tolkningsfråga ankommer det på domstolen att göra vissa klarlägganden om två sociala avgifter som föreskrivs i den franska lagstiftningen, dels en solidaritetsavgift (nedan kallad C3S) som infördes i början av 1970-talet, dels en tilläggsavgift som infördes av den franska lagstiftaren år 2004. Beskattningsunderlaget för dessa avgifter utgörs av den sammanlagda årsomsättningen för de bolag och företag som omfattas av avgifterna.

2. Domstolen ska uttala sig om huruvida förbudet mot avgifter med motsvarande verkan som tullar är förenligt med färsk rättspraxis av den hänskjutande domstolen, enligt vilken värdet av lager som ett företag överför till en annan medlemsstat i Europeiska unionen ska ingå i skatteunderlaget för C3S och tilläggsavgiften, även om en sådan överföring inte i sig genererar någon omsättning.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

3. Artikel 28.1 FEUF har följande lydelse: ”Unionen ska innefatta en tullunion, som ska omfatta all handel med varor och som ska innebära att tullar på import och export samt alla avgifter med motsvarande verkan ska vara förbjudna mellan medlemsstaterna och att en gemensam tulltaxa gentemot tredjeland ska införas.” I artikel 30 FEUF föreskrivs följande: ”Tullar på import och export samt avgifter med motsvarande verkan ska vara förbjudna mellan medlemsstaterna. Detta förbud skall tillämpas även på tullar av fiskal karaktär.”

4. Artikel 110.1 FEUF har följande lydelse: ”Ingen medlemsstat ska, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.”

1 Originalspråk: italienska.

5. I artikel 14.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)[2] föreskrivs följande: ”Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

6. I artikel 17 i samma direktiv föreskrivs följande: ”Med leverans av varor mot ersättning skall likställas en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse till en annan medlemsstat” och ”överföring till en annan medlemsstat”. En ”överföring av varor till en annan medlemsstat” definieras som ”varje försändelse eller transport av materiell lös egendom som utförs av en beskattningsbar person eller för hans räkning inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse”.

7. I artikel 76 i mervärdesskattedirektivet anges, med avseende på leveranser av varor i form av överföring till en annan medlemsstat, att ”beskattningsunderlaget [ska] utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av ett inköpspris, självkostnadspris, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna äger rum”.

B. Nationell lagstiftning och rättspraxis

8. I artikel L. 651–1 i code de la sécurité sociale (socialförsäkringslagen) föreskrivs att en social solidaritetsavgift ska tas ut av bland annat aktiebolag och förenklade aktiebolag till förmån för Régime sociale des Indépendants (socialförsäkringssystemet för egenföretagare, nedan kallat RSI) och för Fonds de solidarité vieillesse (solidaritetsfonden för ålderdomen) och Fonds de réserve pour les retraites (pensionsreservfonden). C3S ska betalas på årsbasis och avgiftens storlek fastställs till högst 0,13 procent av omsättningen.

9. Samma bolag ska även betala en tilläggsavgift till förmån för Caisse nationale de l’assurance maladie des travailleurs salariés (den nationella socialförsäkringskassan för arbetstagare) enligt artikel L. 245–13 i code de la sécurité sociale (socialförsäkringslagen). Tilläggsavgiften ska beräknas, läggas på, tas ut och kontrolleras på samma villkor som gäller för C3S. Avgiften uppgår till 0,03 procent av omsättningen.

10. Enligt artikel L.651–5 i socialförsäkringslagen är bolag och företag som omfattas av C3S skyldiga att årligen uppge ”storleken på den sammanlagda omsättning som deklarerats till skattemyndigheten, vilken ska beräknas netto efter skatt på omsättningen och liknande skatter” till det organ som ansvarar för uppbörden, nämligen Caisse nationale du CSR (nedan kallad CNRSI).

11. Cour de cassation (Högsta domstolen, Frankrike) har i domen Organic/Cofiroute[3] angett att detta belopp ska vara samma belopp som anges i månads- eller kvartalsdeklarationen nr 3310 CA3 avseende mervärdesskatt och därmed jämförbara skatter (nedan kallad mervärdesskattedeklarationen).

12. Denna omsättning beräknas följaktligen genom en summering av beloppen på rad nr 1 (Försäljning, tillhandahållande av tjänster), rad nr 4 (Export utanför Europeiska gemenskapen), rad nr 5 (Andra icke beskattningsbara transaktioner) och rad nr 6 (Gemenskapsinterna leveranser) och på rad nr 2 (Andra beskattningsbara transaktioner), där den sistnämnda avser transaktioner som genererar omsättning.

13. När det gäller gemenskapsinterna leveranser, anges i artikel 256.III i code général des impôts (allmänna skattelagen), genom vilken artikel 17 i mervärdesskattedirektivet införlivats i den nationella lagstiftningen, att en beskattningsbar persons överföring av varor från det egna företaget till en annan medlemsstat ska likställas med en överlåtelse av varor.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 Se Cass. Soc. 29 juni 1995, nr 92–22.025, Organic/Cofiroute.

14. Därför ska värdet av den överförda varan (inköpspriset eller, om det inte kan anges, självkostnadspriset) ingå i det sammanlagda beloppet på rad nr 6 (Gemenskapsinterna leveranser) i mervärdesskattedeklarationen. Således ska det ingå i beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften, vilket bekräftats flera gånger av Cour de cassation (Högsta domstolen, Frankrike).[4]

II. Bakgrund, målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

15. Den hänskjutande domstolens begäran om förhandsavgörande har ingetts i en tvist mellan bolaget Lubrizol France SAS (nedan kallat Lubrizol) och CNRSI. Tvisten avser beräkningen av beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften.

16. Lubrizol, det främsta utländska dotterbolaget i koncernen *The Lubrizol Corporation*, är ett kemiföretag som tillverkar och säljer tillsatser för smörjoljor.

17. Bolaget är i egenskap av ett förenklat aktiebolag (*société par actions simplifiée* i fransk rätt) skyldigt att betala C3S i enlighet med artiklarna L.651–1 och följande artiklar i socialförsäkringslagen och tilläggsavgiften enligt vad som föreskrivs i artikel L.245–13 i samma lag.

18. Vid en kontroll av Lubrizols beskattningsunderlag för C3S och tilläggsavgiften för år 2008 upptäckte CNRSI en skillnad mellan den omsättning för år 2007 som deklarerats till kassan (573 152 820 euro) och den omsättning som meddelats från skatteförvaltningen (642 045 281 euro). Skillnaden var en följd av att Lubrizol inte hade tagit med värdet av de egna gemenskapsinterna överföringarna på rad 6 (Gemenskapsinterna leveranser) i mervärdesskattedeklarationen.

19. Mot den bakgrunden översände CNRSI en rättelse till bolaget, vilken följdes av en formell underrättelse av den 13 mars 2012.

20. Lubrizol bestred att bolaget var skyldigt detta belopp vid Tribunal des affaires de sécurité sociale de Rouen (Socialförsäkringsdomstolen i Rouen, Frankrike) och anförde att det var oriktigt av CNRSI att inkludera värdet av det lager som överförts till andra medlemsstater i Europeiska unionen i beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften. Lubrizol påpekade att överföringarna i fråga inte omfattade någon försäljning och därmed inte genererade någon omsättning. Följaktligen kunde de inte ingå i beskattningsunderlaget i fråga.

21. Domstolen i Rouen ogillade Lubrizols talan i en dom av den 6 maj 2014. Som skäl angavs att ett företags omsättning inte är beroende av bokförings- eller skattemässiga överväganden, utan av det faktiska belopp som företaget själv har deklarerat till skattemyndigheterna. Detta belopp skulle omfatta gemenskapsinterna överföringar av varor, eftersom sådana överföringar likställdes med gemenskapsinterna leveranser av varor i den nationella lagstiftningen om mervärdesskatt. Samma domstol anförde vidare att bestämmelserna om vad som skulle ingå i beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften inte utgjorde något åsidosättande av principen om fri rörlighet för varor inom Europeiska unionen, eftersom det var företagens samlade affärsverksamhet som avsågs med avgifterna, inte varorna i sig.

4 Se Cass. 2ème Civ., 11 februari 2016, nr 14–26–363, Sté Schaeffler France/Caisse nationale du RSI, och Cass. 2ème Civ., 7 november 2013, nr 12–25–776, Ste Soitec/Caisse nationale du RSI.

22. Denna dom fastställdes därefter av Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Appellationsdomstolen i Rouen, avdelningen för brådskande mål och social trygghet, Frankrike) den 15 september 2015. Appellationsdomstolen underkände i synnerhet den grund som avsåg ett påstått åsidosättande av principen om fri rörlighet för varor med motiveringen att avgifterna i fråga dels ”var sociala avgifter”, dels inte togs ut på varorna i sig utan på företagen, utifrån deras sammanlagda omsättning.

23. Lubrizol överklagade domen från Cour d'appel de Rouen (Appellationsdomstolen i Rouen, Frankrike) till den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att de omtvistade avgifterna skulle betraktas som avgifter med motsvarande verkan i den mening som avses i artikel 30 FEUF, i och med att överföringar av lager som inte genererar någon omsättning ska inbegripas i beskattningsunderlaget enbart om de företas till en annan medlemsstat, inte om de företas inom landet eller till ett tredjeland.

24. Den hänskjutande domstolen har erinrat om att den tidigare, i några fall som rörde liknande faktiska omständigheter som det nu aktuella, funnit att det nominella värdet av lager som överförts av ett företag från Frankrike till en annan medlemsstat i Europeiska unionen skulle ingå i beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften, även när överföringen inte i sig genererat någon omsättning. [5] Eftersom frågan rör avgifter som nyligen blivit permanenta, anser den hänskjutande domstolen att det finns anledning att pröva huruvida de är förenliga med unionsrätten, mot bakgrund av vad Lubrizol anfört i överklagandet.

25. Den hänskjutande domstolen beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artiklarna 28 och 30 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt hinder för att värdet av varor vilka överförs från Frankrike till en annan medlemsstat, av en person som är betalningsansvarig för den sociala solidaritetsavgiften för bolag och tilläggsavgiften till denna, eller för denna persons räkning, inom ramen för vederbörandes rörelse, beaktas vid fastställandet av den totala omsättningen, som utgör underlaget för dessa avgifter?”

26. Skriftliga yttranden har inkommit från Lubrizol France, CNRSI, den franska regeringen, den nederländska regeringen och Europeiska kommissionen.

27. Vid förhandlingen den 15 november 2017 yttrade sig Lubrizol France, den franska regeringen och Europeiska kommissionen.

III. Rättslig bedömning

28. Enligt min mening är svaret på den hänskjutande domstolens tolkningsfråga beroende av att föremålet för tolkningsfrågan avgränsas korrekt. De berörda parterna har i sina inlagor dragit rakt motsatta slutsatser i detta, enligt min mening, väsentliga avseende. Jag anser därför att den rättsliga bedömningen bör inledas med ett klargörande av föremålet för den tolkning som begärts av domstolen.

29. Min slutsats blir att det egentliga föremålet inte är huruvida beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften som helhet är förenligt med artiklarna 28 och 30 FEUF. Tvärtom tycks det, som framgår av själva lydelsen i beslutet om hänskjutande, vara just nyheten att värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor ska inbegripas i beskattningsunderlaget som föranlett den hänskjutande domstolen att ställa den nu aktuella tolkningsfrågan till domstolen (se nedan under A).

5 Se den rättspraxis som anges ovan i fotnot 4.

30. Utifrån den förutsättningen konstaterar jag, vad gäller prövningen i sak, att avgifterna i fråga måste anses påverka den fria rörligheten för varor, eftersom de tas ut på gemenskapsinterna överföringar av varor. Därmed faller de inom tillämpningsområdet för artiklarna 28 och 30 i FEUF. I det följande undersöker jag huruvida det strider mot förbudet mot avgifter med motsvarande verkan som tullar enligt samma bestämmelser i fördraget att inbegripa gemenskapsinterna överföringar i beskattningsunderlaget för dessa avgifter. Min slutsats blir att så är fallet (se nedan under B).

31. I andra hand, för det fall att domstolen, tvärtemot min åsikt, skulle anse att föremålet för begäran om förhandsavgörande är beskattningsunderlaget för de omtvistade avgifterna som helhet, framhåller jag att dessa avgifter i det nu aktuella fallet ska kvalificeras som ”interna skatter eller avgifter” i den mening som avses i artikel 110 FEUF. Utifrån den förutsättningen anser jag att C3S och tilläggsavgiften i nuvarande form inte strider mot nämnda bestämmelse. Däremot skulle de kunna omfattas av förbudet mot avgifter med motsvarande verkan i två särskilda fall (avsnitt C). Huruvida något av dessa två fall faktiskt föreligger är en fråga som ska prövas av den hänskjutande domstolen.

A. Föremålet för tolkningsfrågan

32. Av beslutet om hänskjutande framgår att den hänskjutande domstolen önskar en prövning av huruvida det är förenligt med artiklarna 28 och 30 FEUF att inbegripa värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor i beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften, det vill säga i den sammanlagda årsomsättningen för dem som är skyldiga att betala dessa avgifter.

33. Den hänskjutande domstolen har således angett att dess tvivel vad gäller förenligheten med ovan angivna bestämmelser i fördraget enbart avser inbegripandet av ett visst belopp i beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften, inte beskattningsunderlaget som helhet.

34. Detta framgår inte bara av tolkningsfrågans lydelse, utan även, och framför allt, av den omständigheten att det är en nyhet i den nationella rättsordningen att värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor ska inbegripas i beskattningsunderlaget för de aktuella avgifterna.

35. Detta är framför allt resultatet av att lagstiftningen har utvecklats och att den hänskjutande domstolen därefter har gjort en tolkning av denna lagstiftning. Gemenskapsinterna överföringar likställdes med leveranser av varor mot vederlag genom artikel 28a i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG[6] med sikte på avskaffandet av fiskala gränser. Detta införlivades med fransk rätt genom artikel 1 i lag nr 92/677.[7] Sedan dess har värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor utgjort en del av den sammanlagda omsättningen i mervärdesskattehänseende.

36. I nationell rättspraxis har det därefter slagits fast att den sammanlagda omsättningen enligt mervärdesskattedeklarationen, inbegripet värdet av gemenskapsinterna överföringar, ska beaktas vid fastställandet av beskattningsunderlaget för C3S.[8] Cour de cassation (Högsta domstolen, Frankrike) har vid två olika tillfällen funnit att värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor ska ingå i detta belopp, även om sådana överföringar inte i sig genererar någon omsättning.[9]

6 EGT L 376, 1991, s. 1.

7 Loi no 92–677 du 17 juillet 1992 portant mise en oeuvre 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 nr 166 av den 19 juli 1992, s. 9700) (lag nr 92–677 av den 17 juli 1992 om Republiken Frankrikes genomförande av rådets direktiv (EEG) nr 91/680 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av, med sikte på avskaffandet av gränskontroller, direktiv (EEG) nr 77–388 och direktiv (EEG) nr 92–12 om allmänna regler för innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor).

8 Se ovan fotnot 3.

9 Se ovan fotnot 4.

37. Den fråga som den hänskjutande domstolen vill få prövad är uppenbarligen huruvida denna rättspraxis är förenlig med artiklarna 28 och 30 FEUF. Den hänskjutande domstolen tvivlar med andra ord på huruvida *inbegripandet av värdet av gemenskapsinterna överföringar i beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften* ska kvalificeras som en ”avgift med motsvarande verkan” som en tull, *inte beskattningsunderlaget som helhet*.

38. Denna slutsats bekräftas av att kommissionen hänvisat till domen SA Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473) [10] både i sitt skriftliga yttrande under förfarandet och vid förhandlingen.

39. I domen Rousseau Wilmot uttalade sig domstolen om huruvida C3S var förenlig med förbudet mot att införa eller behålla skatter på omsättningen i artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. [11] Till stöd för slutsatsen att C3S inte var en omsättningsskatt, framhöll domstolen att skattskyldigheten avseende C3S inträdde i och med företagens affärsverksamhet och att beskattningsunderlaget för C3S var den sammanlagda årliga omsättningen. Därför hade denna avgift inte någon direkt inverkan på priset på varor och tjänster. [12] Kommissionen har av detta dragit slutsatsen att avgiften i fråga inte kan anses tas ut på varorna i sig och därför inte omfattas av tillämpningsområdet för förbudet mot avgifter med motsvarande verkan i artiklarna 28 och 30 i EUF-fördraget. Samma slutsats bör enligt kommissionen dras när det gäller tilläggsavgiften, eftersom denna har samma beskattningsunderlag som C3S.

40. Denna dom tycks emellertid inte vara relevant i det nu aktuella målet, i och med att det beskattningsunderlag som var föremål för domstolens rättsliga bedömning till skillnad från det nu aktuella, inte inbegrep värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor.

41. Detta värde kunde inte anses ingå i beskattningsunderlaget för C3S förrän Cour de cassation (Högsta domstolen) i domen Organic/Cofiroute klargjorde att den relevanta sammanlagda omsättningen vid fastställandet av detta skatteunderlag var det belopp som anges i mervärdesskattedeklarationen, vilket alltså inbegriper gemenskapsinterna överföringar i den mening som avses i artikel 256.III i den allmänna skattelagen.

42. Eftersom domstolens dom i målet SA Rousseau Wilmot meddelades år 1987, således ungefär åtta år före domen Organic/Cofiroute, måste slutsatsen dras, att det beskattningsunderlag för C3S som var föremål för domstolens bedömning i målet SA Rousseau Wilmot inte inkluderade värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor.

43. Av detta skäl kunde den hänskjutande domstolen inte dra slutsatsen att artiklarna 28 och 30 FEUF inte var tillämpliga på beskattningsunderlaget för C3S (och för tilläggsavgiften) utifrån slutsatserna i domen SA Rousseau Wilmot, i vilken dom karaktären av C3S behandlades och som meddelades vid en tidpunkt då värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor inte ingick i beskattningsunderlaget för densamma.

44. Den hänskjutande domstolen vill därför få klarhet i huruvida den omständigheten att värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor inbegrips i beskattningsunderlaget medför att artiklarna 28 och 30 FEUF blir tillämpliga på avgifterna i fråga och, eventuellt, utgör en överträdelse av de ovan nämnda bestämmelserna.

45. Mot den bakgrunden föreslår jag att domstolen ska avstå från att omformulera tolkningsfrågan i det nu aktuella målet, vilket enligt min mening skulle innebära en avsevärd ändring av föremålet för frågan, så som det avgränsats genom den hänskjutande domstolens tolkning.

10 Dom av den 27 november 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

11 EGT L 145, 1977, s. 1.

12 Dom av den 27 november 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, punkt 16).

46. För övrigt har det i fast rättspraxis klargjorts att domstolen när den besvarar tolkningsfrågor utgår från den tolkning av tillämpliga nationella bestämmelser som den hänskjutande domstolen har gjort utan att kunna ifrågasätta eller bekräfta tolkningens riktighet. [13]

B. Huruvida det är förenligt med artiklarna 28 och 30 FEUF att inbegripa gemenskapsinterna överföringar av varor i beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften

47. Artiklarna 28 och 30 FEUF reglerar tullunionens funktion och innebär ett förbud mot tullar och avgifter med motsvarande verkan i handeln mellan medlemsstaterna.

48. Dessa förbud är grundläggande regler, från vilka eventuella undantag ska föreskrivas uttryckligen och tolkas restriktivt. Syftet är att säkerställa den fria rörligheten för varor inom Europeiska unionen. [14]

49. När det gäller frågan huruvida förbuden är tillämpliga i det nu aktuella målet, skulle det kunna uppstå tvivel på grund av att C3S och tilläggsavgiften är av sui generis-karaktär. Vid första anblicken, som kommissionen med eftertryck gjorde gällande vid förhandlingen, tycks den omständigheten att beskattningsunderlaget för dessa avgifter utgörs av den sammanlagda omsättningen för bolag och företag som omfattas av avgifterna innebära att dessa avgifter inte är den typ av avgifter som omfattas av artiklarna 28 och 30 FEUF på grund av att de avser varor. Att beskattningsunderlaget inbegriper värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor, det vill säga transaktioner som i sig inte genererar någon omsättning, likställer emellertid de aktuella avgifterna, just vad gäller den delen av beskattningsunderlaget, med skatter som genom att de läggs på enskilda affärstransaktioner på grund av den enda omständigheten att de inträffar, påverkar rörligheten för varor i den mening som avses i artiklarna 28 och 30 FEUF.

50. Som framhålls ovan i punkterna 32–46, är föremålet för den hänskjutande domstolens tolkningsfråga emellertid avgränsat till enbart den del som rör gemenskapsinterna överföringar av varor. Det är därför rimligt att dra slutsatsen att sådana överföringar omfattas av det materiella tillämpningsområdet för artiklarna 28 och 30 FEUF.

51. Som väntat motsatte sig kommissionen bestämt en sådan slutsats vid förhandlingen. Kommissionen anser att det är uteslutet att artiklarna 28 och 30 FEUF är tillämpliga, oavsett hur domstolen ställer sig när det gäller de omtvistade avgifternas inverkan på rörligheten för varor. För det fall att domstolen anser att C3S och tilläggsavgiften påverkar den fria rörligheten för varor, bör dessa, enligt kommissionen, prövas som ”interna skatter eller avgifter” enligt artikel 110 FEUF. Om någon sådan påverkan däremot inte fastställs, som kommissionen önskar, skulle avgifterna i stället sannolikt falla inom tillämpningsområdet för förbudet mot ”åtgärder med motsvarande verkan” som en kvantitativ exportrestriktion i den mening som avses i artikel 35 FEUF. [15]

52. Därför krävs några överväganden i syfte att fastställa om någon av de bestämmelser som kommissionen har angett är tillämplig i det nu aktuella fallet i stället för artiklarna 28 och 30 FEUF.

13 Se bland annat dom av den 15 september 2011, Gueye (C-483/09 och C-1/10, EU:C:2011:583, punkt 42), dom av den 15 april 2010, Gala-Salvador Dalí och Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, punkt 21) och dom av den 21 oktober 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, punkt 22).

14 Se, vad beträffar karaktären av grundläggande regler, exempelvis dom av den 1 juli 1969, kommissionen/Italien (24/68, EU:C:1969:29, punkt 10). Se senast, beträffande skyldigheten att tolka eventuella undantag restriktivt, dom av den 3 december 1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, punkt 18).

15 Detta tycks vara den verkliga innebörden av kommissionens resonemang. Kommissionen tycks endast ha hänvisat till möjligheten att betrakta C3S och tilläggsavgiften som indirekta skatter (vilket skulle innebära att artikel 110 FEUF är tillämplig) eller som direkta skatter (vilket sannolikt skulle innebära att artikel 35 FEUF är tillämplig) på grund av att den var tvungen att besvara domstolens specifika frågor i detta avseende. Se, beträffande irrelevansen av distinktionen mellan direkta och indirekta skatter i det nu aktuella målet, punkterna 78–83 i detta förslag till avgörande.

53. I artikel 110 FEUF föreskrivs att det är förbjudet för medlemsstaterna att lägga högre skatter på importerade varor än vad som läggs på liknande inhemska varor.

54. Detta förbud mot diskriminerande interna skatter eller avgifter är inte tillämpligt kumulativt, vilket innebär att en och samma skatt eller avgift enligt fördragets systematik inte samtidigt kan tillhöra båda kategorier. [16]

55. Skillnaden mellan de två kategorierna är, enligt fast rättspraxis, att en intern skatt eller avgift uteslutande utgår för varor som passerar gränsen, medan en avgift med motsvarande verkan utgår för såväl importerade och exporterade varor som inhemska varor. [17]

56. Med hänsyn till att den hänskjutande domstolen enbart har begärt en bedömning som avser överföring av varor, som en specifik affärstransaktion utan koppling till en eventuell framtida försäljning av varorna, bör det påpekas att det endast är gemenskapsinterna överföringar som omfattas av C3S och tilläggsavgiften enligt den franska lagstiftningen. [18] Överföringar inom en och samma medlemsstat är undantagna från avgifterna.

57. Av detta följer att artikel 110 FEUF inte är tillämplig i det nu aktuella målet.

58. Samma slutsats måste dras vad gäller tillämpligheten av artikel 35 FEUF.

59. Denna bestämmelse förbjuder nämligen kvantitativa exportrestriktioner och alla former av åtgärder med motsvarande verkan mellan medlemsstaterna, på samma sätt som det liknande förbudet i artikel 34 FEUF vad gäller import.

60. När det gäller artikel 34 FEUF har domstolen i sin praxis klargjort att förbudet mot åtgärder med motsvarande verkan som kvantitativa importrestriktioner utgör en allmän regel i förhållande till andra specifika bestämmelser, i synnerhet bestämmelserna om avgifter med motsvarande verkan. Följaktligen ska artikel 34 FEUF tillämpas subsidiärt i förhållande till dessa bestämmelser. [19] Jag för min del anser att det råder inget tvivel om att denna rättspraxis även är tillämplig på artikel 35 FEUF. Om villkoren är uppfyllda för att artiklarna 28 och 30 FEUF ska vara tillämpliga är det således dessa artiklar som ska tillämpas, inte artikel 35 FEUF.

61. Dessa villkor är onekligen uppfyllda i det nu aktuella målet, såsom visas ovan i punkterna 47–50.

62. Inbegripandet av värdet av gemenskapsinterna överföringar av varor i beskattningsunderlaget för de omtvistade bidragen ska således prövas mot bakgrund av artiklarna 28 och 30 FEUF.

63. I synnerhet är det nödvändigt att utröna huruvida uttaget av C3S och tilläggsavgiften på överföringar av varor till andra medlemsstater kan kvalificeras som en avgift med motsvarande verkan och därmed ska anses strida mot dessa bestämmelser i fördraget.

16 Dom av den 2 oktober 2014, Orgacom, C-254/13, EU:C:2014:2251, punkt 20) och dom av den 8 november 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten och Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, EU:C:2007:657, punkt 26).

17 Se dom av den 21 september 2000, Michaïlidis, C-441/98 och C-442/98, EU:C:2000:479, punkt 22, och dom av den 22 april 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, punkt 11).

18 Det är riktigt att detta snarast tycks vara en följd av praxis från Cour de cassation (Högsta domstolen), som påpekas flera gånger i detta förslag till avgörande. Enligt domstolens fasta praxis ska emellertid räckvidden av nationella lagar och andra författningar bedömas med beaktande av de nationella domstolarnas tolkning av dessa. Se till exempel, för ett liknande resonemang, dom av den 16 september 2015, kommissionen/Slovakien (C-433/13, EU:C:2015:602, punkt 81) och dom av den 18 juli 2007, kommissionen/Tyskland (C-490/04, EU:C:2007:430, punkt 49).

19 Dom av den 22 mars 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, punkt 9), dom av den 16 december 1992, Lornoy m fl. (C-17/91, EU:C:1992:514, punkt 14) och dom av den 17 juni 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, punkt 30).

64. Begreppet ”avgift med motsvarande verkan” tydliggör avsikten hos fördragets upphovsmän att förbjuda inte endast åtgärder som uppenbart framstår som tullar i traditionell mening utan även alla sådana åtgärder som framträder under andra benämningar eller införs på andra sätt, men som har samma diskriminerande eller protektionistiska verkningar som tullar. [20]

65. Domstolen har i sin senaste praxis definierat detta begrepp som ”varje avgift, om än minimal, som införs ensidigt, oavsett dess benämning eller utformning, och dess struktur, som påverkar varor på grund av att de passerar gränsen och som inte är en tull i egentlig mening”. [21]

66. Först och främst råder det ingen tvekan om att C3S och tilläggsavgiften för gemenskapsinterna överföringar av varor är ”pålagor”, eftersom de medför en höjning av det belopp som årligen ska betalas till det organ som ansvarar för uppbörden, det vill säga CNRSI.

67. Det är också obestridligt att de ”införts ensidigt” av den franska staten, eftersom de härrör från rättspraxis avseende tolkningen av den relevanta nationella lagstiftningen.

68. Slutligen läggs dessa avgifter endast på överföring av varor till andra medlemsstater, medan överföringar inom Frankrike inte berörs av avgifterna. Av detta följer att de tas ut på grund av att gränsen passeras.

69. Mot denna bakgrund utgör C3S och tilläggsavgiften för gemenskapsinterna överföringar av varor således avgifter med motsvarande verkan som en tull, som är förbjudna enligt artiklarna 28 och 30 FEUF.

70. I domstolens praxis medges emellertid två undantag från förbudet mot avgifter med motsvarande verkan. Det första undantaget gäller i de fall där den berörda skatten utgör vederlag för en bestämd tjänst som faktiskt tillhandahållits en enskild ekonomisk aktör och ett belopp som står i proportion till denna tjänst. [22] Det andra undantaget gäller då skatten tas ut, på villkor som fastställts på förhand, för att uppfylla skyldigheter som följer av gemenskapslagstiftningen. [23]

71. Av handlingarna i målet framgår att den del av C3S och tilläggsbidraget som avser gemenskapsinterna överföringar av varor inte kan hänföras till något av de ovan nämnda undantagen. I och med att denna del är avsedd att proportionellt finansiera Solidaritetsfonden för ålderdomen och Pensionsreservfonden (i fråga om C3S) och Nationella sjukförsäkringskassan för arbetstagare (i fråga om tilläggsavgiften) utgör den först och främst inte vederlag för en förmån, vilket uppgår till ett belopp som står i proportion till en tillhandahållen tjänst, som ges till de bolag och företag som är skyldiga att betala avgifterna. Denna del tas inte heller ut i samband med kontroller som utförs för att fullgöra skyldigheter enligt unionsrätten.

C. Huruvida beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften som helhet är förenligt med den fria rörligheten för varor

72. I andra hand ska jag göra en prövning för det fall att domstolen anser att den hänskjutande domstolens fråga bör omformuleras så, att den avser hela beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften, det vill säga den sammanlagda årsomsättningen för de bolag och företag som är skyldiga att betala dessa avgifter.

20 Se dom av den 14 december 1962, kommissionen/Luxemburg och Belgien (2/62 och 3/62, EU:C:1962:45, s. 805).

21 Dom av den 2 oktober 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, punkt 23).

22 Se, bland annat, dom av den 9 september 2004 i målet Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, punkt 31) och dom av den 22 april 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, punkt 17).

23 Se domstolens dom av den 7 juli 1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, punkt 14) och dom av den 27 september 1988, kommissionen/Tyskland (18/87, EU:C:1988:453, punkt 6).

73. En sådan omformulering kräver först en noggrann prövning av huruvida fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor är tillämpliga på de aktuella avgifterna. Den omständigheten att C3S och tilläggsavgiften tas ut på den sammanlagda årsomsättningen innebär, som påpekas ovan, att de i princip inte hör till den typ av skatter och avgifter som påverkar den fria rörligheten för varor.

74. Både den franska regeringen och kommissionen har, på frågan så som den definieras i punkterna ovan, i de skriftliga yttrandena anfört att prövningen bör avse huruvida artikel 110 FEUF, inte artiklarna 28 och 30 FEUF, är tillämpliga på de aktuella avgifterna. Jag anser, av skäl som anförs nedan, att detta påpekande vid första påseende är riktigt, och därför kommer min bedömning att avse artikel 110 FEUF och frågan huruvida den är tillämplig på C3S och tilläggsavgiften.

75. Enligt artikel 110 FEUF är det förbjudet för medlemsstaterna att lägga högre skatter på importerade varor än vad som läggs på liknande inhemska varor.

76. Den franska regeringen och kommissionen har bestritt att denna bestämmelse är tillämplig på grund av att C3S och tilläggsavgifter ingår i begreppet ”direkta skatter”.[24] De anser att den fria rörligheten för varor endast kan hindras av ”indirekta skatter”.

77. Jag håller inte med.

78. Jag anser nämligen inte att skillnaden mellan direkta och indirekta skatter kan ha någon betydelse för avgränsningen av tillämpningsområdet för artikel 110 FEUF.

79. I det avseendet vill jag först och främst påpeka att domstolen, när den fått frågan huruvida nationella bestämmelser om direkt beskattning är förenliga med de grundläggande friheterna, konsekvent har funnit att direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas befogenhet men att medlemsstaterna likväl ska utöva sin befogenhet i enlighet med unionsrätten.[25]

80. Om bestämmelser om direkta skatter som antagits av medlemsstaterna som en allmän regel inte undgår tillämpningen av andra grundläggande friheter, anser jag att det i konsekvensens namn är uteslutet att dessa åtgärder kan falla utanför tillämpningsområdet för den fria rörligheten för varor.

81. Det är för övrigt inte svårt att föreställa sig att en medlemsstat kan gynna nationella produkter genom ett system för inkomstbeskattning som i praktiken blir mer betungande för exportföretag än för företag som avser att sälja sina produkter i det egna landet.

82. Eftersom begreppet direkt skatt inte definierats i unionsrätten, skulle ett kriterium grundat på en åtskillnad mellan direkta och indirekta skatter under alla omständigheter bygga på den klassificering som görs på nationell nivå. Det är allmänt känt att sådana klassificeringar inte är relevanta, eftersom medlemsstaterna annars kan kringgå bestämmelserna i unionsrätten.[26]

24 Kommissionen anser att det i ett sådant fall skulle vara nödvändigt att överväga huruvida artikel 35 FEUF är tillämplig. Se ovan punkt 51.

25 Se bland annat dom av den 6 oktober 2009, kommissionen/Spanien (C-153/08, EU:C:2009:618, punkt 28), dom av den 18 juli 2007, Lakebrink och Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 14), dom av den 14 december 2006, Denkavit Internationaal och Denkavit France, (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 19), och dom av den 23 februari 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punkt 28). Se även, visserligen avseende en bestämmelse i sekundärrätten om genomförande av principen om fri rörlighet för arbetstagare, förslag till avgörande av generaladvokaten La Pergola i målen kommissionen/Frankrike (C-34/98 och C-169/98, EU:C:1999:392, punkt 19).

26 Även om den nationella klassificeringen i den franska lagstiftningen skulle få bli vägledande när det gäller att fastställa arten av C3S och tilläggsavgiften, bör det också framhållas att arten av dessa avgifter inte heller är oomstridd enligt de nationella bestämmelserna, vilket medgavs av några av parterna vid förhandlingen. Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen, Frankrike) har slagit fast att det rör sig om en obligatorisk avgift som inte är en social eller skatteliknande avgift, utan i stället utgör ”någon form av beskattning” enligt artikel 34 i författningen (beslut nr 91–302 DC av den 30 december 1991, skäl 12). Cour de cassation (Högsta domstolen) har för sin del uttalat att det är en social avgift, eftersom den uteslutande är avsedd att finansiera systemen för social trygghet (se, exempelvis, andra avdelningen för civilmål, dom av den 28 mars 2002, nr 00–17675, och dom av den 14 januari 2010, nr 09–11284).

83. Därför anser jag inte att frågan om C3S och tilläggsavgiften ska klassificeras som en direkt eller indirekt skatt är relevant för att avgöra huruvida dessa avgifter läggs på varorna i sig när det gäller att fastställa huruvida artikel 110 FEUF ska tillämpas i det nu aktuella målet.

84. Enligt min mening kan det eftersökta kriteriet i stället härledas ur äldre rättspraxis, närmare bestämt avgöranden i vilka skälet till förbudet mot diskriminerande interna skatter i artikel 110 FEUF klargjorts.

85. Jag tänker särskilt på domen Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).[27] På frågan huruvida artikel 95 EEG (nu artikel 110 FEUF) var tillämplig på en skatt på godstransporter på väg, erinrade domstolen först om att avsikten med denna bestämmelse var att avlägsna sådana *dolda* restriktioner[28] för den fria rörligheten för varor som kan uppkomma till följd av en medlemsstats skattebestämmelser och att begreppet skatt eller avgift som läggs på en vara med hänsyn till den nämnda bestämmelsens allmänna systematik och syfte bör ges en *extensiv* tolkning.[29] På den grundvalen fann domstolen att själva *skälet* till artikel 110 FEUF krävde att den tillämpades på en sådan skatt som den aktuella, eftersom den ”omedelbart återverkar på den inhemska och den importerade varans pris”.[30]

86. Enligt vad som senare anförts av generaladvokaten Sharpston fastställdes i denna dom principen om att ”en skatt på verksamhet som avser varor omfattas av artikel 90 EG [nu artikel 110 FEUF] endast när skatten har en omedelbar inverkan på varupriset”.[31]

87. Av denna princip följer således att bedömningen av huruvida artikel 110 FEUF är tillämplig inte är beroende av den rent formella frågan huruvida kriterierna för att den aktuella skatten ska tas ut gäller en verksamhet eller en produkt. I stället ska det prövas huruvida en sådan skatt får till *följd* att självkostnadspriset höjs på inhemska varor och på importerade eller exporterade varor. Om skatten får en sådan följd, måste slutsatsen bli att den aktuella skatten läggs på varor och därför omfattas av förbudet mot diskriminerande intern beskattning i artikel 110 FEUF.

88. I det nu aktuella fallet innebär denna princip att det måste prövas huruvida C3S och tilläggsavgiften, trots att de formellt läggs på den sammanlagda årsomsättningen för de företag och bolag som omfattas av dem, genom den ekonomiska mekanismen övervältring får till följd att självkostnadspriset höjs på varor som säljs i Frankrike och på varor som överförs till andra medlemsstater.

89. När det gäller varor som säljs i Frankrike, är det rimligt att anta att de bolag och företag som omfattas av C3S (0,13 procent) och tilläggsavgiften (0,03 procent) i vanlig ordning övervältrar kostnaden för dessa avgifter på självkostnadspriset för varorna. Samma sak gäller för varor som överförs till andra medlemsstater, och därför är det rimligt att anta att avgiftsbeloppen övervältras på värdet av de varor som är föremål för varje överföring.[32] Uttaget av C3S och tilläggsavgiften får därför till följd att självkostnadspriset höjs för båda varukategorierna.

90. Följaktligen anser jag, för det fall att den nu aktuella tolkningsfrågans räckvidd utvidgas till att omfatta hela beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften, att avgifterna bör anses utgöra hinder för den fria rörligheten för varor.

27 Dom av den 16 februari 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 Min kursivering.

29 Min kursivering.

30 Ibidem, punkt 15.

31 Förslag till avgörande av generaladvokaten Sharpstons i målet Stadtgemeinde Frohnleiten och Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, punkt 36).

32 Dessa värden kvantifieras individuellt av de berörda bolagen och företagen dels när de förs in på rad 6 i mervärdesskattedeklarationen, där de tillsammans med den inhemska försäljningen utgör det sammanlagda beloppet av ”Gemenskapsinterna leveranser”, dels när de anmäls till myndigheterna för skatterelaterade och statistiska ändamål i Déclaration d’échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (deklaration av varuhandeln mellan medlemsstaterna i Europeiska gemenskapen).

91. Närmare bestämt omfattas avgifterna i princip av tillämpningsområdet för artikel 110 FEUF, eftersom de läggs både på varor som säljs i Frankrike och på varor som exporteras till andra medlemsstater. [33]

92. Domstolen har emellertid klargjort i praxis att en pålaga utgör en ”intern skatt eller avgift” i den mening som avses i artikel 110 FEUF, och därmed inte kan kvalificeras som en avgift med motsvarande verkan enligt artiklarna 28 och 30 FEUF, endast om den ingår i ett allmänt system med interna avgifter som systematiskt och enligt objektiva kriterier tas ut på kategorier av varor oavsett deras ursprung och bestämmelseort. [34]

93. Som ett led i denna bedömning kan det vara nödvändigt att för det första ta hänsyn till vad avgiftsintäkterna avsätts till. När intäkterna avsätts för att finansiera verksamhet som särskilt gynnar de produkter som saluförs på den nationella marknaden utgör de aktuella avgifterna en avgift med motsvarande verkan, i den mån som den pålaga som belastar dessa varor neutraliseras helt av de förmåner som finansieras genom avgiften, medan den pålaga som belastar de varor som exporteras utgör en nettokostnad. [35]

94. Denna situation är emellertid inte aktuell i det nu aktuella målet. I artikel L. 651–1 i socialförsäkringslagen föreskrivs nämligen att intäkterna från C3S och tilläggsavgiften är avsedda att finansiera budgeten för de organ som inrättats till förmån för arbetstagare och egenföretagare, det vill säga RSI, solidaritetsfonden för ålderdomen, pensionsreservfonden och den nationella socialförsäkringskassan för arbetstagare. Som den franska regeringen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, är det ingen skillnad på de tjänster som tillhandahålls av dessa organ beroende på om de bolag och företag som ska betala avgifterna överför varor inom Frankrike eller till andra medlemsstater.

95. Vidare ska den bedömning som avses ovan i punkt 93, enligt domen Denkavit Futtermittel (132/78, EU:C:1979:139), omfatta en prövning av huruvida pålagan belastar inhemska varor som saluförs på den inhemska marknaden och produkter som exporteras utan vidare förädling i samma handelsled och huruvida den beskattningsgrundande händelsen för pålagan är densamma för båda varukategorierna. [36] I annat fall skulle de aktuella avgifterna komma att omfattas av förbudet mot avgifter med motsvarande verkan.

96. I senare rättspraxis tycks den omständigheten att den beskattningsgrundande händelsen är densamma ”absorberas” av den omständigheten att inhemska och exporterade varor beskattas i samma handelsled. [37] Mot den bakgrunden ska jag endast pröva huruvida den omständigheten att C3S och tilläggsavgiften läggs på varor som överförs till andra medlemsstater vid själva överföringen, medan samma avgifter läggs på varor som överförs inom landet först vid försäljningen, innebär att nämnda avgifter inte tillämpas på båda varukategorierna ”i samma handelsled”.

33 Se den rättspraxis som anges ovan i fotnot 17.

34 Dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 21) och dom av den 8 juni 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, punkt 16).

35 Domstolens dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 22) och dom av den 8 juni 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, punkt 18).

36 Se dom av den 31 maj 1979, Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, s. 1923).

37 Se dom av den 11 juni 1992, Sanders Adour och Guyomarc’h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 och C-150/91, EU:C:1992:261, punkt 18), i vilken domstolen uttalade följande: ”Vad gäller kravet att grunden för påförande av skatt skall vara identisk, skall det påpekas att det i ett fall som det förevarande inte går att se någon skillnad vad gäller den omständigheten att avgiften tas ut på en importerad produkt vid importtillfället och på den inhemska produkten när den säljs eller används, eftersom det ekonomiskt sett rör sig om samma skede av saluföringen, då båda transaktionerna utförs för att produkten skall kunna användas.” Denna tolkning bekräftades av domstolen i dom av den 2 april 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, punkt 25) och dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 25). Se även generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i målet Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, punkt 35).

97. Domstolen har tolkat detta begrepp extensivt genom att låta den ekonomiska verkligheten väga tyngre än formen.[38] I exempelvis domen i målet Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244) anförde domstolen att en skatt som ska betalas vid leverans för slakt av svin som är avsedda att slaktas på den nationella marknaden och vid export för svin som exporteras levande skulle anses tillämpas i samma handelsled, eftersom båda transaktionerna genomfördes med sikte på att svinen försvann från den nationella produktionen.[39] Sådana skatter och avgifter som C3S och tilläggsavgiften, som ska betalas vid överföringen av varor som överförs till andra medlemsstater och vid försäljningen av varor som överförs inom landet, tycks på samma sätt inte tillämpas i två olika handelsled. Det tycks nämligen ytterst svårt att påstå att försäljning och överföring i försäljningssyfte inte tillhör samma handelsled i den ekonomiska verkligheten.

98. Sammanfattningsvis, för det fall att räckvidden av den nu aktuella tolkningsfrågan utvidgas till att avse hela beskattningsunderlaget för C3S och tilläggsavgiften, utgör dessa avgifter ”interna skatter eller avgifter” i den mening som avses i artikel 110 FEUF.

99. Frågan huruvida avgifterna i högre grad belastar varor som är föremål för gemenskapsintern överföring än varor som överförs inom landet, vilket således skulle utgöra ett åsidosättande av den ovan angivna bestämmelsen, ska sannolikt besvaras nekande. Det inköpspris (eller självkostnadspris) som utgör beskattningsunderlaget för de varor som är föremål för gemenskapsintern överföring i den mening som avses i artikel 76 i mervärdesskattedirektivet är i princip lägre än försäljningspriset, vilket utgör beskattningsunderlaget för varor som överförs inom landet. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida detta antagande är korrekt.

100. Kommissionen har i varje fall i det skriftliga yttrandet angett två fall där C3S och tilläggsavgiften skulle kunna vara ett hinder för den fria rörligheten för varor i strid med artikel 110 FEUF. Det första fallet är om det i den franska lagstiftningen inte föreskrivs någon rätt att från beskattningsunderlaget dra av varor som överförts till en annan medlemsstat men inte sålts och som återförts till Frankrike. Det andra fallet är om varor som överförts till en annan medlemsstat förs in i beskattningsunderlaget en andra gång efter det att försäljningen ägt rum.

101. I det första fallet, förutsatt att det inte föreskrivs något annat effektivt rättsmedel för återbetalning av C3S och tilläggsavgifter för osålda varor i den nationella lagstiftningen[40] anser jag att avgifter som läggs på gemenskapsinterna överföringar, utan anknytning till en framtida försäljning av de berörda varorna, skulle betalas enbart på grund av att de passerar gränsen. Avgifterna borde då granskas mot bakgrund av förbudet mot avgifter med motsvarande verkan enligt artiklarna 28 och 30 FEUF.

102. I det andra fallet skulle de aktuella avgifterna således tas ut två gånger för varor som överförs till andra medlemsstater (vid överföringen och vid försäljningen), medan varor som överförs inom landet endast skulle beläggas med avgifterna en gång (vid försäljningen). Därför anser jag att C3S och tilläggsavgiften för gemenskapsinterna överföringar även i detta fall skulle falla inom tillämpningsområdet för artiklarna 28 och 30 FEUF, som domstolen redan har medgett för det fall det finns två beskattningsgrundande händelser enbart för importerade varor.[41]

38 Se, för ett liknande resonemang, generaladvokat Mischos förslag till avgörande i målet Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, punkt 30).

39 Domstolens dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 30).

40 Vid förhandlingen uppgav den franska regeringen att återbetalning lika med värdet av de osålda varorna kunde medges efter ingivande av en begäran enligt artikel L. 243–6 i socialförsäkringslagen, som reglerar det allmänna förfarandet för återbetalning av ”felaktigt inbetalda” (”indûment versées”) sociala avgifter och familjetillägg. Den franska regeringen har medgett att ett sådant förfarande endast har genomförts en gång och att det aktuella företaget drog tillbaka sin begäran då myndigheterna efterfrågade styrkande handlingar i detta avseende. Mot bakgrund av detta medgivande av den franska regeringen tvivlar jag på att artikel L. 243–6 kan garantera att det verkligen är möjligt att få tillbaka C3S och tilläggsavgiften om varor som har överförts till en annan medlemsstat inte har sålts.

41 Se dom av den 17 september 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, punkt 28).

103. I båda fallen, som det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, ska prövningen av huruvida avgifterna är förenliga med artiklarna 28 och 30 FEUF sedan företas mot bakgrund av vad som anförs ovan i punkterna 62–69.

IV. Förslag till avgörande

104. Av de skäl som anges ovan föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Cour de cassation (Högsta domstolen, Frankrike) på följande sätt:

Artiklarna 28 och 30 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt ska tolkas så, att de utgör hinder för att värdet av varor som överförs från Frankrike till en annan medlemsstat i Europeiska unionen av en beskattningsbar person som är betalningsansvarig för den sociala solidaritetsavgiften för bolag och tilläggsavgiften till denna, eller för denna persons räkning, inom ramen för vederbörandes rörelse, beaktas vid beräkningen av den sammanlagda omsättning som utgör beskattningsunderlaget för dessa avgifter, så som föreskrivs i den aktuella nationella lagstiftningen i målet vid den nationella domstolen.