GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
pateikta 2018 m. sausio 31 d.[1]

Byla C-39/17

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

(*Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas prekių judėjimas – SESV 28 ir 30 straipsniai – Lygiaverčio poveikio mokėjimas – SESV 110 straipsnis – Vidaus mokesčiai – Bendrovių socialinė solidarumo įmoka ir papildoma įmoka – Mokestis, kurio bazė yra įmonių bendroji metinė apyvarta – Į kitą valstybę narę perkelto turto vertės įtraukimas į apyvartą“

1. Šiuo prejudiciniu klausimu Teisingumo Teismo prašoma pateikti paaiškinimus dėl Prancūzijos įstatymuose nustatytų dviejų socialinių įmokų, t. y. bendrovių socialinės solidarumo įmokos (toliau – C3S), taikomos nuo aštuntojo dešimtmečio pradžios, ir papildomos įmokos, nacionalinio įstatymų leidėjo nustatytos 2004 m. Šių įmokų bazė yra bendrovių ir įmonių, kurioms jos taikomos, bendroji metinė apyvarta.

2. Šiuo atveju Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar naujausia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencija, pagal kurią atsargų, kurias tam tikra įmonė iš Prancūzijos pervežė į kitą Europos Sąjungos valstybę narę, nominali vertė patenka į CS3 ir papildomos įmokos bazę, net jei dėl tokio pervežimo apyvarta negaunama, yra suderinama su lygiavertį muitams poveikį turinčių mokėjimų uždraudimu.

I. Teisės aktai

A. Sąjungos teisės aktai

3. SESV 28 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „Sąjunga apima visą prekybą prekėmis apimančią muitų sąjungą, kurioje tarp valstybių narių uždraudžiami importo ir eksporto muitai bei visi lygiaverčio poveikio mokėjimai, o jų santykiams su trečiosiomis šalimis nustatomas bendrasis muitų tarifas.“ SESV 30 straipsnyje nustatyta: „Valstybių narių tarpusavio prekyboje uždraudžiami importo ir eksporto muitai ir lygiaverčio poveikio mokėjimai. Šis draudimas galioja ir fiskalinio pobūdžio muitams.“

4. SESV 110 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „Jokia valstybė narė tiesiogiai ar netiesiogiai neapmokestina kitų valstybių narių gaminių jokiais savo vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kuriais ji tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestina panašius vietos gaminius.“

1 Originalo kalba: italų.

5. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[2] 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

6. Šios direktyvos 17 straipsnyje nustatyta: „Jei prekes, sudarančias apmokestinamojo asmens veiklai skirto turto dalį, šis asmuo perveža į kitą valstybę narę, šis pervežimas laikomas prekių tiekimu už atlygį“, o „pervežimas į kitą valstybę narę“ apibrėžiamas kaip „kilnojamojo materialiojo turto siuntimas ar gabenimas į paskirties vietą už valstybės narės, kurioje yra turtas, teritorijos ribų, bet Bendrijos teritorijoje, kai gabenimą ar siuntimą savo verslo tikslais atlieka apmokestinamasis asmuo arba tai atliekama jo vardu“.

7. PVM direktyvos 76 straipsnyje nustatyta, kad tiekiant prekes, kai jos pervežamos į kitą valstybę narę, „apmokestinamoji vertė yra šių prekių ar panašių prekių pirkimo kaina arba, nesant pirkimo kainos, pervežimo metu nustatyta savikaina“.

B. Nacionalinė teisė ir jurisprudencija

8. *Code de la sécurité sociale* (Socialinės apsaugos kodeksas) L. 651-1 straipsnyje nustatyta socialinė solidarumo įmoka (toliau – C3S), kuri mokama į *Régime social des Indépendants* (Savarankiškai dirbančių asmenų socialinės apsaugos sistema, toliau – RSI), *Fonds de solidarité vieillesse* (Senatvės pensijos solidarumo fondas) ir *Fonds de réserve pour les retraites* (Pensijų rezervo fondas) ir kurią, be kitų mokėtojų, moka ir akcinės bendrovės bei paprastosios akcinės bendrovės. C3S mokama kiekvienais metais, o jos tarifas negali viršyti 0,13 % apyvartos.

9. Pagal Socialinės apsaugos kodekso L. 245-13 straipsnį tos pačios bendrovės turi mokėti papildomą įmoką į *Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés* (Nacionalinė samdomų darbuotojų sveikatos draudimo kasa). Ši papildoma įmoka apskaičiuojama, išieškoma, renkama ir kontroliuojama tokiomis pačiomis sąlygomis, kokios taikomos C3S, jos tarifas lygus 0,03 % apyvartos.

10. Pagal Socialinės apsaugos kodekso L. 651-5 straipsnį C3S mokančios bendrovės ir įmonės privalo kiekvienais metais nurodyti įmokas renkančiai įgaliotajai organizacijai, t. y. *Caisse nationale du RSI* (Nacionalinė savarankiškai dirbančių asmenų socialinės apsaugos sistemos kasa, toliau – CNRSI), „mokesčių administratoriui deklaruotą savo bendros apyvartos sumą, apskaičiuotą neįskaitant apyvartos mokesčių ir panašių mokesčių“.

11. *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Prancūzija) sprendime *Organic / Cofiroute*[3] nurodė, kad ši suma yra nurodyta mėnesio ar ketvirčio pridėtinės vertės mokesčio ir jam prilyginamų mokesčių deklaracijoje Nr. 3310 CA3 (toliau – PVM deklaracija).

12. Taigi, įmoka apskaičiuojama sudedant sumas, nurodytas eilutėse Nr. 1 (Pardavimas, paslaugos), Nr. 4 (Eksportas už Europos bendrijos ribų), Nr. 5 (Kiti neapmokestinamieji sandoriai) ir Nr. 6 (Tiekimas Sąjungos viduje), taip pat sumas, nurodytas 2 eilutėje (Kiti apmokestinamieji sandoriai), kai jos susijusios su sandoriais, kuriuos vykdant gaunama apyvarta.

13. Reglamentuojant tiekimą Sąjungos viduje, pagal *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) III dalies 256 straipsnį, kuriuo į nacionalinę teisę perkeltas PVM direktyvos 17 straipsnis, apmokestinamojo asmens įmonei priklausančio turto pervežimas į kitą valstybę narę prilyginamas prekių tiekimui.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

3 Žr. 1995 m. birželio 29 d. *Cass. Soc.* Nr. 92-22.025, *Organic / Cofiroute*.

14. Taigi pervežtos prekės nominali vertė (pirkimo kaina arba, jei jos nėra, savikaina) įskaičiuojama į bendrą sumą, nurodomą PVM deklaracijos 6 eilutėje (Tiekimas Sąjungos viduje), todėl įtraukiama į C3S ir papildomos įmokos bazę, kaip patvirtinta daugelyje *Cour de Cassation* (Kasacinis teismas) sprendimų [4].

II. Faktinės aplinkybės, pagrindinis procesas, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėdamas ginčą tarp bendrovės *Lubrizol France SAS* (toliau – *Lubrizol*) ir CNRSI dėl C3S ir papildomos įmokos bazės, pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

16. *Lubrizol*, pagrindinė grupės *The Lubrizol Corporation* užsienio patronuojamoji bendrovė, yra chemijos pramonės įmonė, gaminanti ir parduodanti tepalų priedus.

17. Paprastoji akcinė bendrovė (*société par actions simplifiée* pagal Prancūzijos teisę) teisiškai atsakinga už C3S mokėjimą pagal Socialinio draudimo kodekso L.651-1 ir paskesnius straipsnius ir papildomos įmokos mokėjimą pagal to paties kodekso L.245-13 straipsnį.

18. Patikrinusi *Lubrizol* 2008 m. C3S ir papildomos įmokos bazę, CNRSI nustatė, kad jai deklaruota 2007 m. apyvartos suma (573 152 820 EUR) skiriasi nuo mokesčių administratoriui nurodytos sumos (642 045 281 EUR). Šis skirtumas susidarė dėl to, kad *Lubrizol* į PVM deklaracijos 6 eilutę nebuvo įtraukusi pervežimo Sąjungos viduje (Tiekimas Sąjungos viduje).

19. Atsižvelgdama į tai, CNRSI pateikė šiai bendrovei mokestinį pranešimą, o vėliau, 2012 m. kovo 13 d., išsiuntė ir įspėjimą.

20. Tada *Lubrizol* užginčijo iš jos reikalaujamas sumas *Tribunal des affaires de sécurité sociale de Rouen* (Ruano socialinės apsaugos bylų teismas (Prancūzija)), teigdama, kad CNRSI klaidingai įtraukė į kitas Europos Sąjungos valstybes nares perkeltų atsargų vertę į C3S ir papildomos įmokos bazę. Šiuo atžvilgiu *Lubrizol* nurodė, kad nagrinėjami pervežimo atvejai nebuvo susieti su pardavimo sandoriais, todėl apyvartos nebuvo, taigi, jie negalėjo būti įtraukti į nagrinėjamų įmokų bazę.

21. 2014 m. gegužės 6 d. sprendimu Ruano teismas atmetė *Lubrizol* ieškinį, remdamasis tuo, kad įmonės apyvarta priklauso ne nuo apskaitos ar fiskalinių sumetimų, o veikiau nuo sumos, kurią pati įmonė iš tikrųjų deklaravo mokesčių administratoriui. Pervežimą Sąjungos viduje privaloma įtraukti į tą sumą, nes pagal nacionalinės teisės aktus dėl PVM jie prilyginami prekių tiekimui Sąjungos viduje. Teismas taip pat nusprendė, kad C3S ir papildomos įmokos bazės apskaičiavimo nuostatomis nebuvo pažeistas laisvo prekių judėjimo Europos Sąjungoje principas, nes šios įmokos taikomos visai įmonių ekonominei veiklai, o ne patiems gaminiams.

22. Šis sprendimas vėliau buvo patvirtintas *Cour d'appel de Rouen, Chambre de l'urgence et de la sécurité sociale* (Ruano apeliacinis teismas, Skubių ir socialinės apsaugos bylų kolegija, Prancūzija) 2015 m. rugsėjo 15 d. posėdyje. Todėl ir *Cour d'appel* (Apeliacinis teismas) atmetė ieškinio pagrindą dėl tariamo laisvo prekių judėjimo pažeidimo, nurodydamas, kad nagrinėjamos įmokos yra „socialinės įmokos“, tačiau taikomos ne patiems gaminiams, o įmonėms, remiantis visa jų apyvarta.

4 Žr. *Cass. 2ème Civ.*, 2016 m. vasario 11 d., Nr. 14-26-363, *Sté Schaeffler France c/ Caisse nationale du RSI* ir *Cass. 2ème Civ.*, 2013 m. lapkričio 7 d., Nr. 12-25-776, *Ste SOITEC c/ Caisse nationale du RSI*.

23. *Lubrizol* pateikė kasacinį skundą dėl *Cour d'appel de Rouen* (Ruano apeliacinis teismas) sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, teigdama, kad ginčytinos įmokos turėtų būti laikomos lygiaverčio poveikio mokėjimais pagal SESV 30 straipsnį, nes prekių atsargos, dėl kurių apyvarta negaunama, į šių įmokų bazę įtraukiamos tik tuo atveju, kai pervežamos į paskirties vietą kitoje valstybėje narėje, bet neįtraukiamos tuo atveju, jei pervežamos nacionalinėje teritorijoje ar išvežamos į trečiąją šalį.

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad praeityje tam tikrais atvejais, kai buvo susidariusios panašios faktinės aplinkybės, jis yra nusprendęs, jog atsargų, kurias įmonė pervežė iš Prancūzijos į kitą Europos Sąjungos valstybę narę, nominalioji vertė įskaičiuojama į C3S ir papildomos įmokos bazę net ir tuo atveju, kai vykdant tokį pervežimą apyvarta negaunama [5]. Kadangi šis klausimas susijęs su įmokomis, kurios neseniai įteisintos kaip nuolatinės, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad reikia išnagrinėti jų suderinamumą su Sąjungos teisės reikalavimais, atsižvelgiant į *Lubrizol* skunde išdėstytus pagrindus.

25. Dėl šios priežasties minėtas teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 28 ir 30 straipsniais draudžiama, kad į prekių, kurias bendrovių socialine solidarumo įmoka ir papildoma įmoka apmokestinamas asmuo perveža iš Prancūzijos į kitą Europos Sąjungos valstybę narę ar kurios pervežamos jo vardu, vertę būtų atsižvelgiama nustatant bendrą apyvartą, kuri yra šių įmokų bazė?“

26. Šiuo klausimu pastabas raštu pateikė bendrovė *Lubrizol France*, CNRSI, Prancūzijos vyriausybė, Nyderlandų vyriausybė ir Europos Komisija.

27. 2017 m. lapkričio 15 d. įvyko teismo posėdis, per jį žodines pastabas pateikė *Lubrizol France*, Prancūzijos vyriausybė ir Europos Komisija.

III. Teisinis vertinimas

28. Mano nuomone, atsakymo į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudicinį klausimą negalima suformuluoti tinkamai neapibrėžus to klausimo dalyko. Šiuo atžvilgiu man atrodo labai svarbu, kad bylos šalių pateiktose rašytinėse pastabose išdėstytos priešingos išvados. Todėl manau, kad teisinė analizė turėtų būti grindžiama tam tikromis pirminėmis pastabomis, kuriomis siekiama išsiaiškinti, kas yra prašomo Teisingumo Teismo išaiškinimo dalykas.

29. Dėl minėtų priežasčių esu linkęs neigti, kad šis klausimas iš tikrųjų pateiktas siekiant patikrinti C3S ir papildomos įmokos bazės suderinamumą su Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 28 ir 30 straipsniais. Priešingai, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo formuluotės, Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą tai padaryti paskatino būtent naujovė, kad į minėtą bazę buvo įtraukta Sąjungos viduje pervežtų prekių nominali vertė (šiuo klausimu žr. A skirsnį).

30. Remdamasis pastarąja prielaida ir pereidamas prie klausimo esmės, visų pirma pažymėsiu, kad turi būti laikoma, jog aptariamomis įmokomis apmokestinamas prekių judėjimas, nes jos taikomos prekių pervežimui Bendrijos viduje, todėl patenka į SESV 28 ir 30 straipsnių taikymo sritį. Toliau nagrinėsiu, ar, prekių pervežimą Bendrijos viduje įtraukiant į tokių įmokų bazę, pažeidžiamas tose pačiose Sutarties nuostatose įtvirtintas draudimas taikyti muito mokesčiams lygiaverčio poveikio mokėjimus (žr. toliau B skirsnį).

5 Žr. šios išvados 4 išnašoje nurodytą jurisprudenciją.

31. Subsidiariai, jeigu Teisingumo Teismas manytų, kad nagrinėjamo prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas, priešingai, nei manau, yra visų ginčijamų įmokų bazė, noriu pažymėti, kad šiuo atveju tos įmokos turi būti laikomos „vidaus mokesčiais“, kaip tai suprantama pagal SESV 110 straipsnį. Remdamasis šia prielaida, darau išvadą, kad C3S ir papildoma įmoka, kokios jos yra dabar, minėta nuostata nepažeidžiamos. Tačiau dviem konkrečiais atvejais jos visgi galėtų patekti į lygiavertį poveikį turinčių mokėjimų draudimo sritį (žr. toliau C skirsnį). Patikrinti, ar tokios prielaidos iš tikrųjų egzistuoja, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

A. Dėl prejudicinio klausimo

32. Remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo patikrinti Sąjungos viduje pervežtų prekių nominalios vertės įtraukimo į C3S ir papildomos įmokos bazę, t. y. į subjektų, kurie privalo mokėti šias įmokas, bendrą metinę apyvartą, atitiktį SESV 28 ir 30 straipsniams.

33. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad kyla abejonių, ar šios Sutarties nuostatas atitinka tik tam tikros konkrečios sumos įtraukimas į C3S ir papildomos įmokos bazę, o ne visos įmokų vertės.

34. Tai matyti ne tik iš prejudicinio klausimo formuluotės, bet, visų pirma, iš to, kad Sąjungos viduje pervežtų prekių nominalios vertės įtraukimas į minėtų įmokų bazę yra nacionalinės teisės sistemos naujovė.

35. Kalbant konkrečiai, ji yra teisėkūros veiksmų ir vėlesnio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išaiškinimo bendras rezultatas. Teisėkūros lygmeniu prekių tiekimo už atlygį prilyginimas prekių pervežimui Sąjungos viduje nustatytas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 91/680/EEB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas [6], 28a straipsniu; šis straipsnis į Prancūzijos teisę buvo perkeltas Įstatymo Nr. 92/677 1 straipsniu [7]. Nuo tada, apskaičiuojant PVM, Sąjungos viduje pervežtų prekių nominali vertė įtraukiama į bendrą apyvartą.

36. Vėliau nacionalinėje jurisprudencijoje buvo nustatyta, kad, apskaičiuojant C3S įmokos bazę, turėtų būti atsižvelgiama būtent į PVM deklaracijoje nurodytus bendros apyvartos duomenis, į kuriuos įskaičiuojama Sąjungos viduje pervežtų prekių nominali vertė [8]. Taigi *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) dviem skirtingais atvejais padarė išvadą, kad Sąjungos viduje pervežtų prekių vertė įskaičiuojama į tą sumą, nors dėl tokio pervežimo savaime apyvarta negaunama [9].

37. Man atrodo visiškai akivaizdu, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori patikrinti būtent šios jurisprudencijos atitiktį SESV 28 ir 30 straipsniams. Kitaip tariant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonės yra susijusios su tuo, ar *Sąjungos viduje pervežtų prekių nominalios vertės įtraukimas į C3S ir į papildomos įmokos bazę, o ne į visa įmokų bazė yra muitui „lygiaverčio poveikio mokėjimas“*.

6 OL L 376, 1991, p. 1.

7 *Loi n° 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, 1992 m. liepos 19 d., p. 9700) (1992 m. liepos 17 d. Įstatymas Nr. 92-677, kuriuo į Prancūzijos teisę perkeliamos Europos Bendrijų Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti pasienio kontrolę, ir Direktyva Nr. 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, jų laikymu, judėjimu ir kontrole).

8 Žr. šios išvados 3 išnašą.

9 Žr. šios išvados 4 išnašą.

38. Tuo atžvilgiu nuorodomis į Sprendimą *SA Rousseau Wilmot* (295/84, EU:C:1985:473)[10] pastabose, kurias Komisija raštu pateikė proceso metu ir pakartojo per posėdį, tiktai patvirtinama pirmiau minėta išvada.

39. Sprendime *SA Rousseau Wilmot* Teisingumo Teismas išreiškė nuomonę dėl C3S suderinamumo su draudimu nustatyti ar išlaikyti apyvartos mokesčius, nustatytus 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (Šeštosios direktyvos) 33 straipsnyje[11]. Pagrįsdamas išvadą, kad C3S pagal savo pobūdį nėra apyvartos mokestis, Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, kad C3S apmokestinimo momentas yra įmonių veikla, o šios įmokos bazė yra bendroji metinė apyvarta, todėl ji neturi tiesioginės įtakos prekių ir paslaugų kainoms[12]. Iš to Komisija daro išvadą, kad nagrinėjama įmoka negali būti vertinama kaip taikoma būtent prekėms, todėl nepatenka į lygiaverčio poveikio mokėjimų draudimo sritį, nustatytą SESV 28 ir 30 straipsniuose. Ta pati išvada, Komisijos nuomone, turėtų būti daroma ir dėl papildomos įmokos, nes ji apskaičiuojama atsižvelgiant į tokią pat įmokos bazę kaip C3S.

40. Vis dėlto akivaizdu, kad šis sprendimas nagrinėjamu atveju nėra reikšmingas, nes į įmokos bazę, kuri buvo Teisingumo Teismo atlikto teisinio vertinimo dalykas, priešingai nei šioje byloje, nebuvo įtraukta Sąjungos viduje pervežtų prekių nominali vertė.

41. Iš tikrųjų ši vertė negalėjo būti laikoma įtraukta į C3S įmokos bazę dar prieš tai, kai *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) sprendime *Organic / Cofiroute* buvo išaiškinta, kad bendra apyvarta, svarbi nustatant tą įmokos bazę, yra nurodoma PVM deklaracijoje, ir į ją įtraukiamas pervežimas Sąjungos viduje, kaip tai suprantama pagal *Code Général des Impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 256 straipsnio III dalį.

42. Kadangi Teisingumo Teismo sprendimas *SA Rousseau Wilmot* priimtas dar 1987 m., apytikriai aštuoneriais metais anksčiau nei Sprendimas *Organic / Cofiroute*, darytina išvada, kad, Teisingumo Teismui analizuojant C3S įmokos bazę byloje *SA Rousseau Wilmot*, į ją nebuvo įtraukta Sąjungos viduje pervežtų prekių nominali vertė.

43. Dėl šios priežasties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas negalėjo nuspręsti, kad SESV 28 ir 30 straipsniai netaikytini C3S (ir papildomos įmokos) bazei, remdamasis Sprendimo *SA Rousseau Wilmot* išvadomis dėl C3S, paskelbtomis tuo metu, kai Sąjungos viduje pervežtų prekių nominali vertė nebuvo įtraukta į tos įmokos bazę.

44. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar, Sąjungos viduje pervežtų prekių nominalią vertę įtraukus į minėtų įmokų bazę, joms būtų taikomos SESV 28 ir 30 straipsnių nuostatos, o dėl to, galbūt, šios nuostatos būtų pažeistos.

45. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui neperformuluoti prejudicinio klausimo, kuris yra šios bylos dalykas, nes, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išaiškinimo, dėl tokio performulavimo, mano nuomone, galėtų būti iš esmės pakeistas šio klausimo dalykas.

10 1985 m. lapkričio 27 d. Sprendimas *Rousseau Wilmot* (295/84, EU:C:1985:473).

11 OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 1 t., p. 340.

12 1985 m. lapkričio 27 d. Sprendimas *Rousseau Wilmot* (295/84, EU:C:1985:473, 16 punktas).

46. Be to, primenu, kad suformuotoje jurisprudencijoje yra išaiškinta, kad, siekdamas atsakyti į jam pateiktus prejudicinius klausimus, Teisingumo Teismas turi remtis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išdėstytu nacionalinės teisės nuostatų išaiškinimu ir negali nei juo abejoti, nei tikrinti, ar jis teisingas [13].

B. Dėl prekių pervežimo Sąjungos viduje įtraukimo į C3S ir papildomos įmokos bazę suderinamumo su SESV 28 ir 30 straipsniais

47. Pirmiausia reikia daryti prielaidą, kad SESV 28 ir 30 straipsniais, reglamentuojančiais muitų sąjungos veikimą, uždrausta valstybių narių prekyboje taikyti muitus ir lygiaverčio poveikio mokėjimus.

48. Šiais draudimais, kurie yra esminės nuostatos ir kuriuos taikant išimtys, jei tokių yra, turėtų būti aiškiai numatytos ir griežtai aiškinamos, siekiama užtikrinti laisvą prekių judėjimą Europos Sąjungoje [14].

49. Reikia pripažinti, kad galimybė pritaikyti minėtus draudimus nagrinėjamoje byloje galėtų kelti abejonių vien dėl C3S ir papildomos įmokos pobūdžio *sui generis*. Pirmiausia, kaip Komisija primygtinai tvirtino per teismo posėdį, dėl aplinkybės, kad šių įmokų bazę sudaro visa bendrovių ir įmonių, kurios privalo jas mokėti, apyvarta, iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad jos nelaikytinos mokesčiu, kuris taikomas prekėms ir dėl to patenka į SESV 28 ir 30 straipsnių taikymo sritį. Tačiau, kai Sąjungos viduje pervežtų prekių nominali vertė įtraukiama į įmokos bazę, nors atliekant pervežimą apyvarta savaime negaunama, nagrinėjamos įmokos vien šios įmokos bazės sudedamosios dalies atžvilgiu prilyginamos mokesčiams, kuriais atskiri komerciniai sandoriai apmokestinami vien dėl atsiradimo, todėl jais daromas poveikis prekių judėjimui, kaip tai suprantama pagal SESV 28 ir 30 straipsnius.

50. Kaip buvo nurodyta šios išvados 32–46 punktuose, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudicinio klausimo dalykas vis dėlto susijęs tik su sudedamąja dalimi, kurią sudaro prekių pervežimas Sąjungos viduje. Todėl atrodo pagrįsta daryti išvadą, kad jis patenka į SESV 28 ir 30 straipsnių *ratione materiae* taikymo sritį.

51. Kaip jau minėta, Komisija per teismo posėdį griežtai prieštaravo tokiai išvadai. Šios institucijos teigimu, nesvarbu, koks būtų Teisingumo Teismo požiūris į ginčijamų įmokų poveikį prekių judėjimui, galimybė taikyti SESV 28 ir 30 straipsnių nuostatas turi būti atmesta. Iš tiesų, tuo atveju, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad C3S ir papildoma įmoka daro poveikį prekių judėjimui, jos, kaip teigia Komisija, turėtų būti nagrinėjamos kaip „vidaus mokesčiai“, atsižvelgiant į SESV 110 straipsnį. Tačiau, jei šis poveikis nebūtų nustatytas, kaip tikisi Komisija, darytina prielaida, kad šios įmokos patektų į „kiekybinių eksporto apribojimų ir visų lygiaverčio poveikio priemonių“ draudimo, numatyto SESV 35 straipsnyje, taikymo sritį [15].

52. Todėl būtina pateikti kelias pastabas, siekiant nustatyti, ar šioje byloje vietoj SESV 28 ir 30 straipsnių taikytina kuri nors Komisijos nurodyta nuostata.

53. SESV 110 straipsnyje nustatyta, kad valstybės narės draudžia importuojamiems produktams taikyti didesnius mokesčius nei panašiems vietos gaminiams.

13 Žr., be kita ko, 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Gueye* (C-483/09 ir C-1/10, EU:C:2011:583, 42 punktas), 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimą *Gala-Salvador Dalí ir Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos* (C-518/08, EU:C:2010:191, 21 punktas) ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendimą *Padawan* (C-467/08, EU:C:2010:620, 22 punktas).

14 Dėl pagrindinių taisyklių, žr., pavyzdžiui, 1969 m. liepos 1 d. Sprendimą *Komisija / Italija* (24/68, EU:C:1969:29, 10 punktas). Dėl pareigos griežtai aiškinti galimas išimtis žr. galiausiai 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimą *KappAhl* (C-233/97, EU:C:1998:585, 18 punktas).

15 Manau, kad tai yra tikroji Komisijos išdėstytų argumentų prasmė ir kad jos nuoroda, kad C3S ir papildoma įmoka galėtų būti traktuojamos kaip netiesioginiai mokesčiai (tokiu atveju būtų taikomas SESV 110 straipsnis) arba tiesioginiai mokesčiai (tokiu atveju veikiausiai būtų taikomas SESV 35 straipsnis), atsirado tik dėl būtinybės pateikti atsakymus į atitinkamus konkrečius Teisingumo Teismo pateiktus klausimus. Dėl to, kad šioje byloje tiesioginių ir netiesioginių mokesčių atskyrimas nėra reikšmingas, žr. šios išvados 78–83 punktus.

54. Šis diskriminacinių vidaus mokesčių draudimas negali būti taikomas kartu su lygiaverčio poveikio mokėjimų draudimu, todėl pagal Sutartyje nustatytą sistemą priemonė negali priklausyti abiem kategorijoms [16].

55. Šios abi kategorijos skiriasi tuo, kad pagal suformuotą jurisprudenciją vidaus mokesčiai taikomi tiktai gaminiui, kuris kerta sieną, o lygiaverčio poveikio mokėjimai – visiems importuojamiems, eksportuojamiems ir nacionaliniams gaminiams [17].

56. Šiuo klausimu, atsižvelgiant į tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašomas vertinimas yra išimtinai susijęs su prekių pervežimu, kaip komercine sandoriu, nesusijusiu su tuo, ar prekės bus parduotos ateityje, reikia pažymėti, kad pagal Prancūzijos teisės aktus [18] C3S ir papildoma įmoka apmokestinamas tiktai prekių pervežimas Sąjungos viduje, o prekių pervežimui nacionalinėje teritorijoje jos netaikomos.

57. Tai reiškia, kad SESV 110 straipsnis negali būti taikomas šioje byloje.

58. Ta pati išvada taikytina ir SESV 35 straipsnio taikymui.

59. Šia nuostata draudžiami kiekybiniai eksporto apribojimai ir visos lygiaverčio poveikio priemonės tarp valstybių narių, panašiai kaip SESV 34 straipsnio nuostata, susijusia su importu.

60. Kalbant apie SESV 34 straipsnį, jurisprudencijoje nedviprasmiškai išaiškinta, kad priemonių, kurių poveikis lygiavertis kiekybiniams importo apribojimams, draudimas yra *lex generalis* kitų konkrečių Sutarties nuostatų, visų pirma tų, kurios susijusios su lygiaverčio poveikio mokėjimais, atžvilgiu. Todėl SESV 34 straipsnis taikomas kaip alternatyva toms nuostatoms [19]. Mano nuomone, neabejotina, kad ši jurisprudencija taikytina ir SESV 35 straipsniui. Todėl tais atvejais, kai susidaro sąlygos taikyti SESV 28 ir 30 straipsnius, turėtų būti taikomi tie straipsniai, o ne SESV 35 straipsnis.

61. Neginčytina, kad, kaip nurodyta šios išvados 47–50 punktuose, šioje byloje tokios sąlygos įvykdytos.

62. Todėl Sąjungos viduje pervežamų prekių vertės įtraukimas į ginčijamų įmokų bazę turi būti vertinamas atsižvelgiant į SESV 28 ir 30 straipsnius.

63. Konkrečiai kalbant, reikia patikrinti, ar prekių pervežimo į kitas valstybes nares apmokestinimas C3S ir papildoma įmoka galėtų būti laikomas lygiaverčio poveikio mokėjimu ir dėl to turėtų būti laikomas pažeidžiančiu minėtas Sutarties nuostatas.

64. Kaip žinoma, „lygiaverčio poveikio mokėjimų“ sąvoka aiškiai išreiškiamas Sutarties rengėjų ketinimas uždrausti ne tik tas priemones, kurios oficialiai susijusios su muitais, bet ir visas tas, kurios, nors ir vadinamos kitaip, galiausiai turi tokį patį poveikį kaip muitai [20].

16 2014 m. spalio 2 d. Sprendimas *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, 20 punktas) ir 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Stadtgemeinde Frohnleiten ir Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, 26 punktas).

17 Žr. 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Michaïlidis* (C-441/98 ir C-442/98, EU:C:2000:479, 22 punktas) ir 1999 m. balandžio 22 d. Sprendimą *CRT France International* (C-109/98, EU:C:1999:199, 11 punktas).

18 Tiesa, kaip keletą kartų priminta šioje išvadoje, tokį poveikį sukelia veikiau *Cour de Cassation* (Kasacinis teismas) jurisprudencija. Vis dėlto pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų apimtį reikia vertinti atsižvelgiant į nacionalinių teismų taikomą jų aiškinimą. Šiuo klausimu žr., pavyzdžiui, 2015 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Komisija / Slovakija* (C-433/13, EU:C:2015:602, 81 punktas) ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-490/04, EU:C:2007:430, 49 punktas).

19 1977 m. kovo 22 d. Sprendimas *Iannelli & Volpi* (74/76, EU:C:1977:51, 9 punktas), 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Lornoy ir kiti* (C-17/91, EU:C:1992:514, 14 punktas) ir 2003 m. birželio 17 d. Sprendimas *De Danske Bilimportører* (C-383/01, EU:C:2003:352, 30 punktas).

20 Žr. 1962 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Komisija / Liuksemburgas ir Belgija* (2/62 ir 3/62, EU:C:1962:45, p. 805).

65. Naujausioje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje ši sąvoka apibrėžta kaip „bet kokia vienašališkai taikoma piniginė prievolė, kad ir kokia maža ji būtų, nepaisant pavadinimo ar taikymo būdo, kuria prekės apmokestinamos dėl to, kad kerta sieną, ir kuri nėra muitas tikrąja šio žodžio prasme“ [21].

66. Visų pirma prekių pervežimui Sąjungos viduje taikomos C3S ir papildoma įmoka, be abejo, yra „piniginės prievolės“, nes dėl jų padidinama pinigų suma, kuri kasmet turi būti mokama už jų surinkimą atsakingam subjektui, t. y. CNRSI.

67. Taip pat neginčijama, kad jos yra Prancūzijos valstybės „taikomos vienašališkai“, nes kildinamos iš jurisprudencijos, kurioje aiškinami taikytini nacionalinės teisės aktai.

68. Galiausiai, tos įmokos taikomos tiktai prekių pervežimui į kitas valstybes nares, bet netaikomos Prancūzijos teritorijoje vykdomam pervežimui. Iš to matyti, kad įmokos renkamos dėl sienos kirtimo.

69. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia daryti išvadą, kad prekių pervežimui Sąjungos viduje taikomos C3S ir papildoma įmoka yra muitams lygiaverčio poveikio mokėjimai, draudžiami pagal SESV 28 ir 30 straipsnius.

70. Vis dėlto verta priminti, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje leidžiamos dvi lygiaverčio poveikio mokėjimų draudimo išimtys. Pirmoji išimtis taikoma, jeigu vertinamas mokestis yra atlygis už konkrečią paslaugą, faktiškai suteiktą atskiram ūkio subjektui, o jo suma proporcinga suteiktai paslaugai [22], antroji išimtis taikoma tais atvejais, kai iš anksto nustatytomis sąlygomis mokestis renkamas siekiant įvykdyti Sąjungos teisės aktuose nustatytas prievoles [23].

71. Iš bylos medžiagos aišku, kad C3S ir papildomos įmokos dalis, susijusi su prekių pervežimu Sąjungos viduje, nepatenka nė į vieną iš pirmiau minėtų išimčių taikymo sričių. Visų pirma ji skiriama *pro quota* Senatvės pensijos solidarumo fondui, Pensijų rezervo fondui (C3S atvejis) ir Nacionalinei samdomų darbuotojų sveikatos draudimo kasai (papildomos įmokos atvejis) finansuoti, taigi ši įmoka nėra proporcingo dydžio atlygis už bendrovėms ir įmonėms, privalančioms ją mokėti, suteiktą naudingą paslaugą. Be to, ši dalis neabejotinai nėra mokėtina dėl patikrinimų, kurie atliekami siekiant įvykdyti įsipareigojimus pagal Sąjungos teisės aktų nuostatas.

C. Dėl C3S ir papildomos įmokos bazės suderinamumo su laisvu prekių judėjimu

72. Subsidiariai išnagrinėsiu prielaidą, kad Teisingumo Teismas nuspręs, jog tikslinga performuluoti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudicinį klausimą taip, kad jis būtų išplėstas ir apimtų visą C3S ir papildomos įmokos bazę, t. y. bendrovių ir įmonių, privalančių šias įmokas mokėti, bendrą metinę apyvartą.

73. Dėl tokio performulavimo visų pirma reikėtų atidžiai išnagrinėti, ar nagrinėjamoms įmokoms taikytinos Sutarties nuostatos dėl laisvo prekių judėjimo. Iš tikrųjų, kaip minėta pirmiau, dėl aplinkybės, kad C3S ir papildoma įmoka taikomos bendrai metinei apyvartai, iš esmės jos negali būti laikomos prekių judėjimui taikomais mokesčiais.

21 2014 m. spalio 2 d. Sprendimą *Orgacom* (C-254/13, EU:C:2014:2251, 23 punktas).

22 Žr., be kita ko, 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą *Carbonati Apuani* (C-72/03, EU:C:2004:506, 31 punktas) ir 1999 m. balandžio 22 d. Sprendimą *CRT France International* (C-109/98, EU:C:1999:199, 17 punktas).

23 Žr. 1994 m. liepos 7 d. Sprendimą *Lamaire* (C-130/93, EU:C:1994:281, 14 punktas) ir 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (18/87, EU:C:1988:453, 6 punktas).

74. Savo rašytinėse pastabose Prancūzijos vyriausybė ir Komisija, atsižvelgdamos į ankstesnėse dalyse apibrėžtą klausimo apimtį, abi teigė, kad nuostata, kurios taikymo nagrinėjamoms įmokoms galimybę reikia patikrinti, būtų SESV 110 straipsnis, o ne SESV 28 ir 30 straipsniai. Manydamas, kad tokia pastaba *prima facie* yra teisinga, dėl toliau išaiškintų priežasčių savo analizėje daugiausia dėmesio skirsiu SESV 110 straipsnio nuostatų taikymui C3S ir papildomai įmokai.

75. Dera priminti, kad pagal SESV 110 straipsnį valstybėms narėms draudžiama importuojamiems produktams nustatyti mokesčius, kurie būtų didesni už tuos, kuriais ji apmokestina panašius vietos gaminius.

76. Prancūzijos vyriausybė ir Komisija prieštarauja šios nuostatos taikymui, nes C3S ir papildoma išmoka turėtų būti laikomos „tiesioginiais mokesčiais“ [24]. Minėtų šalių teigimu, tiktai „netiesioginiai mokesčiai“ galėtų tapti kliūtimi laisvam prekių judėjimui.

77. Aš nesutinku su šia išvada.

78. Nemanau, kad tiesioginių ir netiesioginių mokesčių skirtis galėtų būti svarbi nustatant SESV 110 straipsnio taikymo sritį.

79. Šiuo atžvilgiu visų pirma norėčiau daryti prielaidą, kad tais atvejais, kai Teisingumo Teismo buvo prašoma priimti sprendimą dėl nacionalinių tiesioginių mokesčių priemonių suderinamumo su pagrindinėmis laisvėmis, Teisingumo Teismas visada nuspręsdavo, kad, nors tiesioginiai mokesčiai iš tikrųjų priskirti valstybių narių kompetencijai, jos vis dėlto savo įgaliojimus turi įgyvendinti paisydamos Sąjungos teisės [25].

80. Nors valstybių narių priimtos tiesioginių mokesčių priemonės paprastai privalo būti suderintos su kitomis pagrindinėmis laisvėmis, manau, kad būtų logiška atmesti galimybę, kad minėtos priemonės galėtų būti nepriskirtos laisvo prekių judėjimo sričiai.

81. Be to, nesunku įsivaizduoti, kad valstybė narė gali sudaryti palankias sąlygas nacionaliniams produktams, taikydama pajamų mokesčio sistemą, kuri faktiškai būtų mažiau palanki eksportuojančioms įmonėms nei toms, kurios ketina parduoti savo gaminius nacionalinėje teritorijoje.

82. Bet kuriuo atveju norėčiau pažymėti, kad, kadangi tiesioginio mokesčio sąvoka neapibrėžta Sąjungos teisėje, kriterijus, kuris būtų grindžiamas tiesioginių ir netiesioginių mokesčių skirtimi, turėtų būti tvirtinamas pagal nacionalinio lygmens klasifikaciją. Kalbant apie tai, gerai žinoma, kad ši klasifikacija nėra svarbi, nes priešingu atveju valstybėms narėms būtų leista nesilaikyti Sąjungos teisės nuostatų [26].

83. Todėl manau, kad C3S ir papildomos įmokos priskyrimas tiesioginiams ar netiesioginiams mokesčiams nėra tinkamas kriterijus siekiant nustatyti, ar tomis įmokomis apmokestinamos prekės, siekiant išsiaiškinti, ar šiai bylai turėtų būti taikomas SESV 110 straipsnis.

24 Tokiu atveju, Komisijos nuomone, reikėtų įvertinti, ar nagrinėjamu atveju būtų galima taikyti SESV 35 straipsnį. Žr. šios išvados 51 punktą.

25 Žr., be kita ko, 2009 m. spalio 6 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-153/08, EU:C:2009:618, 28 punktas), 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Lakebrink ir Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452, 14 punktas), 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, 19 punktas), 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, 28 punktas). Šiuo atžvilgiu, nors remiamasi antrinės teisės norma, kuria įgyvendinamas laisvo darbuotojų judėjimo principas, žr. ir generalinio advokato A. M. La Pergola išvadas bylose *Komisija / Prancūzija* (C-34/98 ir C-169/98, EU:C:1999:392, 19 punktas).

26 Be to, net jei pripažintume, kad pagal Prancūzijos teisę sudaryta nacionaline klasifikacija vadovaujamasi kaip gairėmis nustatant C3S ir papildomos įmokos pobūdį, reikia pažymėti, kad šių įmokų pobūdis netgi atitinka nacionalinę sistemą, kuri toli gražu nėra neginčytina, kaip per posėdį pripažino kai kurios bylos šalys. Nors *Conseil constitutionnel* (Konstitucinė taryba) nusprendė, kad tai yra privaloma rinkliava, kuri yra ne socialinė įmoka, ne parafiskalinis mokestis, o „bet koks mokestis“, kaip tai suprantama pagal Konstitucijos 34 straipsnį (1991 m. gruodžio 30 d. sprendimo Nr. 91-302 DC 12 konstatuojamoji dalis), *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) savo ruožtu patvirtino, kad tai yra socialinė įmoka, nes jos lėšos skiriamos tik socialinės apsaugos sistemoms finansuoti (žr., pavyzdžiui, 2-osios civilinių bylų kolegijos 2002 m. kovo 28 d. sprendimą Nr. 00-17 675 ir 2010 m. sausio 14 d. sprendimą Nr. 09-11284).

84. Priešingai, man atrodo, kad ieškomą kriterijų būtų galima kildinti iš reikšmingiausios jurisprudencijos, būtent sprendimų, kuriais išaiškintas SESV 110 straipsnyje nustatytas diskriminacinių vidaus mokesčių uždraudimo tikslas.

85. Visų pirma turiu omenyje Sprendimą *Schöttle* (20/76, EU:C:1977:26)[27]. Paklaustas, ar EEB sutarties 95 straipsnis (dabar – SESV 110 straipsnis) taikytinas prekių gabenimo kelių transportu veiklai, Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad šia nuostata siekiama pašalinti užslėptus[28] laisvo prekių judėjimo apribojimus, kurių gali atsirasti dėl tam tikros valstybės narės mokesčių teisės nuostatų, ir kad, atsižvelgiant į bendrą struktūrą ir tikslus, gaminiui taikomo mokesčio sąvoka turi būti aiškinama plačiai[29]. Remdamasis tokiomis prielaidomis, Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad dėl SESV 110 straipsnio pagrindo jis turi būti taikomas tokiems mokesčiams, kokie nagrinėjami šioje byloje, nes „iš karto daro poveikį nacionalinių ir importuojamų produktų kainai“[30].

86. Kaip neseniai nurodė generalinė advokatė E. Sharpston, tame sprendime nustatytas principas, kad „su gaminiais susijusiai veiklai nustatytas mokestis patenka į EB sutarties 90 straipsnio (dabar – SESV 110 straipsnis) taikymo sritį tik tada, jei jis turi tiesioginį poveikį savikainai“[31].

87. Taigi, iš šio principo matyti, kad, vertinant SESV 110 straipsnio taikymą, nekeliamas visiškai formalus klausimas, ar nagrinėjamo mokesčio taikymo kriterijai susiję su veikla, ar su produktu, bet reikalaujama patikrinti, ar dėl tokio mokesčio poveikio padidėja nacionalinių ir importuojamų arba eksportuojamų produktų savikaina. Jei tokio poveikio esama, neišvengiamai peršasi išvada, kad nagrinėjamu mokesčiu apmokestinamos prekės, todėl jam taikomas diskriminacinio apmokestinimo vidaus mokesčiais draudimas, nustatytas SESV 110 straipsnyje.

88. Šį principą taikant nagrinėjamai bylai, reikia patikrinti, ar C3S ir papildoma įmoka, nors formaliai taikomos jomis apmokestinamų įmonių ir bendrovių bendrai apyvartai, daro poveikį, kadangi pasitelkiamas ekonominis sąnaudų perkėlimo mechanizmas, Prancūzijos teritorijoje parduodamų prekių ir į kitas valstybes nares išvežamų prekių savikainos didėjimui.

89. Kalbant apie Prancūzijos teritorijoje parduodamas prekes, teisėta daryti prielaidą, kad C3S suma (0,13 %) ir papildomos įmokos suma (0,03 %) daro poveikį bendrovių ir įmonių, kurioms tos įmokos taikomos, prekių savikainai. Ta pati pastaba taikytina ir prekėms, pervežamoms į kitas valstybes nares, todėl galima teisėtai daryti prielaidą, kad įmokų suma daro poveikį kiekvieno pervežimo prekių nominaliai vertei[32]. Todėl dėl C3S ir papildomos įmokos poveikio padidėja abiejų kategorijų prekių savikaina.

90. Iš to darytina išvada, kad jeigu pateikto klausimo apimtis būtų išplėsta taip, kad apimtų visą C3S ir papildomos įmokos bazę, mano nuomone, šios įmokos turėtų būti laikomos laisvo prekių judėjimo kliūtimi.

91. Konkrečiai kalbant, kadangi jos taikomos tiek Prancūzijos teritorijoje parduodamoms prekėms, tiek į kitas valstybes nares eksportuojamoms prekėms, iš esmės šios įmokos patenka į SESV 110 straipsnio taikymo sritį[33].

27 1977 m. vasario 16 d. Sprendimas *Schöttle* (20/76, EU:C:1977:26).

28 Išskirta mano.

29 Išskirta mano.

30 Ten pat, 15 punktas.

31 Generalinės advokatės E. Sharpston išvada byloje *Stadtgemeinde Frohnleiten ir Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:372, 36 punktas).

32 Šias vertes suinteresuotosios bendrovės ir įmonės kiekybiškai įvertina atskirai, siekdamos tiek įtraukti jas į PVM deklaracijos 6 eilutę, kur jos nurodomos kartu su prekių pardavimais šalies viduje ir sudaro „Prekių tiekimo Bendrijos viduje“ bendrą sumą, tiek mokesčių ir statistikos tikslais nurodyti jas administratoriui pateikiamoje *Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne* (Europos Sąjungos valstybių narių prekybos deklaracija).

33 Žr. šios išvados 17 išnašoje minimą jurisprudenciją.

92. Vis dėlto šiuo klausimu reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos aišku, kad mokestinė prievolė yra „vidaus mokestis“, kaip tai suprantama pagal SESV 110 straipsnį, todėl ji negali būti laikoma lygiaverčio poveikio mokėjimu pagal SESV 28 ir 30 straipsnius tik tuo atveju, jei yra įtraukta į bendrąją vidaus mokesčių sistemą, kuri sistemingai taikoma prekių kategorijoms pagal objektyvius kriterijus, neatsižvelgiant į gaminių kilmę ir paskirties vietą [34].

93. Atliekant tokį vertinimą, visų pirma gali prireikti atsižvelgti į mokestinių pajamų paskirtį. Iš tikrųjų, jeigu tokios mokestinės pajamos būtų skiriamos finansuoti veiklai, kuri duotų konkrečios naudos gaminių prekybai nacionalinėje teritorijoje, nagrinėjamas mokestis būtų lygiaverčio poveikio mokėjimas, jeigu šiems produktams taikoma mokestinė prievolė būtų visiškai kompensuota ja finansuojamais pranašumais, o eksportuojamiems produktams taikoma mokestinė prievolė būtų grynasis mokestis [35].

94. Tačiau šioje byloje tokia padėtis nesusiklostė. Tuo klausimu *Code de la Sécurité Sociale* (Socialinės apsaugos kodekso) L651-1 straipsnyje iš tiesų nustatyta, kad pajamos iš C3S ir papildomos įmokos skiriamos finansuoti samdomų darbuotojų ir savarankiškai dirbančių asmenų socialinės apsaugos organizacijoms, t. y. RSI, Senatvės pensijos solidarumo fondui, Pensijų rezervo fondui ir Nacionalinei samdomų darbuotojų sveikatos draudimo kasai. Tačiau, kaip Prancūzijos vyriausybė pažymi savo rašytinėse pastabose, tokių įstaigų teikiamos paslaugos nesiskiria atsižvelgiant į tai, ar bendrovės ir įmonės, kurios privalo mokėti įmokas, prekes perveža Prancūzijos teritorijoje, ar į kitas valstybes nares.

95. Antra, siekiant atlikti 93 punkte nurodytą įvertinimą, atsižvelgiant į Sprendimą *Denkavit* (132/78, EU:C:1979:139), reikia patikrinti, ar mokestinė prievolė taikoma nacionaliniams gaminiams, parduodamiems nacionalinėje rinkoje, ir tokiame pačiame prekybos etape eksportuojamiems gaminiams ir ar apmokestinimo šia prievole momentas yra vienodas abiem gaminių kategorijoms [36]. Priešingu atveju nagrinėjamas mokestis turėtų būti laikomas lygiaverčio poveikio mokėjimu.

96. Šiuo atžvilgiu verta pažymėti, kad vėlesnėje jurisprudencijoje, atrodo, laikoma, jog apmokestinimo momento pobūdį galėtų „kompensuoti“ aplinkybė, kad vidaus rinkos ir eksportuojami produktai apmokestinami tame pačiame prekybos etape [37]. Atsižvelgdamas į tai, tik patikslinsiu, ar aplinkybė, kad į kitas valstybes nares pervežami gaminiai C3S ir papildoma įmoka apmokestinami pervežimo momentu, o nacionalinėje teritorijoje pervežami gaminiai – tik pardavimo metu, reiškia, kad minėtos įmokos abiejų kategorijų gaminiams netaikomos „tame pačiame prekybos etape“.

97. Šią sąvoką Teisingumo Teismas išaiškino plačiai, pirmenybę teikdamas ekonominei realybei, o ne įsivaizdavimui [38]. Pavyzdžiui, Sprendime *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244) Teisingumo Teismas nusprendė, kad turi būti laikoma, jog kiaulių, skirtų skersti nacionalinėje rinkoje, tiekimo atveju ir eksporto, kai kiaulės eksportuojamos gyvos, atveju apmokestinimas įvyksta tame pačiame prekybos etape, abiejų sandorių atveju kiaulės užaugintos šalies viduje [39]. Be to, atrodo, kad tokie mokesčiai kaip

34 2002 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Nygård*, C-234/99, EU:C:2002:244, 21 punktas) ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimas *Koornstra* (C-517/04, EU:C:2006:375, 16 punktas).

35 2002 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Nygård*, C-234/99, EU:C:2002:244, 22 punktas) ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimas *Koornstra* (C-517/04, EU:C:2006:375, 18 punktas).

36 Žr. 1979 m. gegužės 31 d. Sprendimą *Denkavit Loire* (132/78, EU:C:1979:139, p. 1923).

37 Žr. 1992 m. birželio 11 d. Sprendimą *Sanders Adour ir Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale* (C-149/91 ir C-150/91, EU:C:1992:261, 18 punktas), kuriame Teisingumo Teismas teigia: „Dėl apmokestinimo momento nustatymo pareigos reikia pažymėti, kad tokiu atveju kaip šis skirtumas negali būti matomas iš to, kad importuojamas produktas apmokestinamas importo momentu, o vidaus rinkos produktas – tada, kai parduodamas tretiesiems asmenims arba panaudojamas, nes ekonominiu požiūriu prekių pardavimo momentas yra tas pats, kadangi abu veiksmai įvykdomi tada, kai produktas panaudojamas.“ Šis aiškinimas vėliau buvo Teisingumo Teismo patvirtintas 1998 m. balandžio 2 d. Sprendime *Outokumpu* (C-213/96, EU:C:1998:155, 25 punktas) ir 2002 m. balandžio 23 d. Sprendime *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, 25 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Outokumpu* (C-213/96, EU:C:1997:540, 35 punktas).

38 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato J. Mischo išvadą byloje *Nygård* (C-234/99, EU:C:2001:260, 30 punktas).

39 2002 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, 30 punktas).

C3S ir papildoma įmoka, mokėtini prekių pervežimo į kitas valstybes nares momentu, o tuo atveju, kai prekės pervežamos nacionalinėje teritorijoje, – prekių pardavimo momentu, nėra taikomi dviem skirtingais prekybos etapais. Iš tikrųjų būtų labai sunku pagrįsti teiginį, kad pardavimas ir pervežimas siekiant parduoti ekonominėje realybėje nepriklauso tam pačiam prekybos etapui.

98. Taigi, jei šio prejudicinio klausimo apimtis būtų išplėsta įtraukiant visą C3S ir papildomos įmokos bazę, šios įmokos būtų laikomos „vidaus mokesčiais“, kaip tai suprantama pagal SESV 110 straipsnį.

99. Į klausimą, ar Sąjungos viduje pervežamos prekės šiomis įmokomis apmokestinamos daugiau nei nacionalinėje teritorijoje pervežamos prekės, taip pažeidžiant minėtą nuostatą, veikiausiai reikėtų atsakyti neigiamai. Iš tikrųjų, įsigijimo kaina (arba savikaina), kuri sudaro Sąjungos viduje pervežamų prekių apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 76 straipsnį, iš esmės yra mažesnė nei pardavimo kaina, kuri sudaro nacionalinėje teritorijoje pervežamų prekių apmokestinamąją vertę. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar ši prielaida yra teisinga.

100. Bet kuriuo atveju Komisija savo rašytinėse pastabose yra nurodžiusi du atvejus, kai C3S ir papildoma įmoka gali būti laisvo prekių judėjimo kliūtis, draudžiama pagal SESV 110 straipsnio nuostatas. Pirmasis atvejis – jei Prancūzijos teisės aktuose nenumatyta teisė iš įmokų bazės išskaičiuoti prekių, kurios buvo pervežtos į kitą valstybę narę, ten neparduotos ir sugrąžintos į Prancūziją, vertės, o antrasis atvejis – jei į kitą valstybę narę pervežtos prekės būtų antrą kartą įtraukiamos į įmokų bazę pardavimo metu.

101. Pirmuoju atveju, jeigu nacionalinės teisės sistemoje nenumatyta jokia kita veiksminga priemonė susigrąžinti C3S ir papildomos įmokos sumas, sumokėtas už neparduotas prekes[40], manau, kad įmokos, susijusios su pervežimu Sąjungos viduje, atsietos nuo būsimo atitinkamų prekių pardavimo, būtų mokamos vien dėl to, kad prekės pervežtos per sieną. Todėl jos turėtų būti nagrinėjamos atsižvelgiant į šį lygiaverčio poveikio mokėjimų draudimą, numatytą SESV 28 ir 30 straipsniuose.

102. Dėl antrojo atvejo manau, kad, kadangi į kitas valstybes nares išvežtos prekės nagrinėjamomis įmokomis būtų apmokestintos du kartus (pervežimo ir pardavimo momentu), o nacionalinėje teritorijoje pervežtos prekės – tik vieną kartą (parduodant), prekių pervežimui Sąjungos viduje taikomos C3S ir papildoma įmoka taip pat patektų į SESV 28 ir 30 straipsnių taikymo sritį, kaip Teisingumo Teismas yra pripažinęs tuo atveju, kai du apmokestinimo momentai taikomi tiktai importuojamiems produktams[41].

103. Abiem atvejais, kuriuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuodugniai išnagrinėti, suderinamumas su SESV 28 ir 30 straipsniais turi būti įvertintas atsižvelgiant į šios išvados 62–69 punktuose išdėstytas pastabas.

40 Per teismo posėdį Prancūzijos vyriausybė nurodė, kad suma, lygi prekių, kurios liko neparduotos, nominaliai vertei, gali būti išmokėta pateikus Socialinės apsaugos kodekso L.243-6 straipsnyje, kuriuo reglamentuojama bendroji nederamai sumokėtų (pranc. *indûment versées*) socialinių įmokų ir pašalpų šeimai kompensavimo tvarka, nustatytos formos pretenziją. Šiuo atžvilgiu Prancūzijos vyriausybė pripažino, kad tokia procedūra buvo atlikta tiktai vieną kartą ir kad įmonė savo reikalavimo atsisakė mokesčių administratoriui paprašius atitinkamų pagrindžiamųjų dokumentų. Turėdamas omenyje tokį Prancūzijos vyriausybės teiginį, abejoju, ar L.243-6 straipsniu gali būti iš tikrųjų užtikrinta galimybė susigrąžinti C3S ir papildomos įmokos sumas tuo atveju, kai į kitą valstybę narę išvežtos prekės lieka neparduotos.

41 Žr. 1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Fricarnes* (C-28/96, EU:C:1997:412, 28 punktas).

IV. Išvada

104. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Prancūzija) pateiktą prejudicinį klausimą:

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 28 ir 30 straipsniai aiškintini taip, kad jais draudžiama prekių, kurias bendrovių socialine solidarumo įmoka ir papildoma įmoka apmokestinamas asmuo perveža iš Prancūzijos į kitą Europos Sąjungos valstybę narę ar kurios pervežamos jo vardu jo verslo tikslais, vertę įtraukti, kaip numatyta pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose, į bendrą apyvartą, kuri yra šių įmokų bazė.