Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. MENGOZZI
представено на 31 януари 2018 година[1]

Дело C-39/17

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

(Преюдициално запитване, отправено от Cour de cassation (Касационен съд, Франция)

„Преюдициално запитване — Свободно движение на стоки — Членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС — Такси с равностоен ефект — Член 110 ДФЕС — Вътрешни данъци — Данък за социална солидарност на дружествата и допълнителен данък — Такса, имаща за облагаема основа общия годишен оборот на дружествата — Включване в оборота на стойността на стоки, прехвърлени в друга държава членка“

1. С настоящото преюдициално запитване Съдът е сезиран да даде разяснения относно два данъка със социален характер, предвидени във френското законодателство, а именно данъка за социална солидарност (наричан по-нататък „C3S“), установен в началото на седемдесетте години, и допълнителния данък, въведен от националното законодателство през 2004 г. Данъчната основа за тези данъци се състои от общия годишен оборот на дружествата и предприятията, които ги дължат.

2. По този повод Съдът ще трябва да се произнесе по съвместимостта със забраната на таксите с равностоен на мита ефект с неотдавнашната съдебна практика на запитващата юрисдикция, според която номиналната стойност на стоково-материалните запаси, прехвърлени от едно предприятие от Франция към друга държава — членка на Европейския съюз, влиза в данъчната основа на C3S и на допълнителния данък дори когато това прехвърляне само по себе си не генерира оборот.

I. Правна уредба

A. Право на Съюза

3. Член 28, параграф 1 ДФЕС гласи: „Съюзът включва митнически съюз, който обхваща цялата търговия със стоки и който включва забрана на митата върху вноса и износа между държавите членки, и на всички такси с равностоен на мито ефект, както и приемането на обща митническа тарифа при техните отношения с трети страни“. Член 30 ДФЕС предвижда: „Забраняват се митата по вноса и износа и такси с равностоен ефект между държавите членки.“ Тази забрана се прилага също така спрямо митата с фискален характер.

1 Език на оригиналния текст: италиански.

4. Член 110, параграф 1 ДФЕС, гласи: „Нито една държава членка не може да налага, пряко или косвено, каквито и да било вътрешни данъци върху стоките на други държави членки, които надвишават наложените пряко или косвено върху подобните местни стоки“.

5. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)[2] предвижда в член 14, параграф 1, че „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

6. Член 17 от посочената директива гласи, че „[п]рехвърлянето в друга държава членка от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, се третира като възмездна доставка на стоки“, и определя в тази връзка „прехвърлянето в друга държава членка“ като „изпращане или превоз на движима материална вещ от или от името на данъчнозадълженото лице, за целите на неговата стопанска дейност, до местоназначение извън територията на държавата членка, на чиято територия се намира вещта, но на територията на Общността“.

7. По отношение на доставките на стоки, състоящи се от прехвърляне към друга държава членка, член 76 от Директивата за ДДС уточнява, че „данъчната основа е покупната цена на стоките или на подобни стоки, или при липсата на покупна цена — пълната себестойност, определена към момента на извършването на прехвърлянето“.

Б. Национално право и съдебна практика

8. Член L. 651-1 от code de la sécurité sociale (наричан по-нататък „Кодекс за социално осигуряване“) предвижда установяването в полза на Régime sociale des Indépendants (Социалноосигурителна система за самостоятелно заетите лица, наричана по-нататък „RSI“), Fonds de solidarité vieillesse (Фонд за солидарност за старост) и Fonds de réserve pour les retraites (Пенсионно-осигурителен фонд) на данък за социална солидарност, който се заплаща от акционерните дружества и акционерните дружества с опростена структура, наред с другите. C3S се дължи на годишна основа и неговата ставка се в размер до 0,13 % от оборота.

9. Освен това в член L. 245-13 от Кодекса за социално осигуряване е предвиден допълнителен данък, който се заплаща от същите дружества в полза на Caisse nationale de l’assurance maladie des travailleurs salariés (Националната здравноосигурителна каса на заетите лица). Този допълнителен данък се изчислява, събира, изисква и контролира при същите условия, които важат за C3S, и неговата ставка е в размер на 0,03 % от оборота.

10. Съгласно член L. 651-5 от Кодекса за социално осигуряване дружествата и предприятията, които дължат C3S, са длъжни всяка година да уведомяват отговарящия за събирането орган, а именно Caisse nationale du RSI (наричана по-нататък „CNRSI“), за „размера на общия им оборот, който са декларирали пред данъчната администрация, изчислен преди облагане с данъци върху оборота и с подобни на тях данъци“.

11. В решение Organic/Cofiroute[3] Cour de Cassation (Касационен съд, Франция) е посочил, че тази сума фигурира в месечната или тримесечната декларация № 3310 CA3, отнася се за данъка върху добавената стойност и подобните на него такси (наричана по-нататък „декларацията по ДДС“).

2 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

3 Вж. Cass. Soc., 29 юни 1995 г., № 92-22.025, Organic/Cofiroute.

12. Във връзка с това той се изчислява като сбор от сумите, съдържащи се в редове № 1 (Продажби, предоставяне на услуги), № 4 (Износ извън Европейската общност), № 5 (Други необлагаеми сделки) и № 6 (Вътреобщностни доставки), както и сумите, съдържащи се в ред № 2 (Други облагаеми сделки), когато те са свързани със сделки от оборота.

13. Що се отнася до вътреобщностните доставки, член 256, параграф III от code général des impôts (наричан по-нататък „Общ данъчен кодекс“), който транспонира член 17 от Директивата за ДДС, приравнява на доставка на стоки прехвърлянето в друга държава членка от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи.

14. Поради това номиналната стойност на прехвърлената стока (покупната цена или при липса на такава — себестойността) допринася за формирането на общата сума, посочена в ред № 6 (Вътреобщностни доставки) от декларацията по ДДС, и затова попада в данъчната основа на C3S и на допълнителния данък, както многократно е потвърдено от Cour de Cassation (Касационен съд, Франция)[4].

II. Факти, главно производство, преюдициални въпроси и производство пред Съда

15. Преюдициалното запитване, отправено от запитващата юрисдикция, е в рамките на правен спор, възникнал между дружеството Lubrizol France SAS (наричано по-нататък „Lubrizol“) и CNRSI във връзка с изчисляване на данъчната основа на C3S и на допълнителния данък.

16. Lubrizol, основният чуждестранен филиал на обединението The Lubrizol Corporation, е предприятие от химическия сектор, което произвежда и продава добавки за смазочни масла.

17. В качеството си на акционерно дружество с опростена структура (société par actions simplifiée съгласно френското право) е правно задължено за плащане на C3S, в съответствие с постановеното в член L 651-1 и сл. от Кодекса за социално осигуряване, както и на допълнителния данък, в съответствие с предвиденото в член L 245-13 от същия кодекс.

18. След извършване на проверка на данъчната основа във връзка с C3S и допълнителния данък, дължим от Lubrizol за 2008 г., CNRSI установява разлика между оборота за 2007 г., деклариран пред касата (573 152 820 EUR), и оборота, представен пред данъчната администрация (642 045 281 EUR). Тази разлика се дължи на факта, че Lubrizol не е включило сумата на своите вътреобщностни прехвърляния от ред 6 (Вътреобщностни доставки) от декларацията по ДДС.

19. С оглед на това CNRSI връчва на дружеството акт за установяване на данъчно задължение, последван от покана за доброволно изпълнение, изпратена на 13 март 2012 г.

20. Следователно Lubrizol обжалва това, че дължи посочените суми пред Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Съд по социалноосигурителни въпроси в Руан, Франция), като твърди, че CNRSI погрешно е включила в данъчната основа на C3S и на допълнителния данък стойността на стоково-материалните запаси, прехвърлени в други държави — членки на Европейския съюз. В тази връзка Lubrizol обръща внимание, че въпросните прехвърляния не представляват продажба и следователно не се включват в оборота, поради което не са могли да допринесат за данъчната основа на въпросните данъци.

4 Вж.. Cass. 2ème Civ., 11 февруари 2016 г., № 14-26-363, Sté Schaeffler France c/y Caisse nationale du RSI и Cass. 2ème Civ., 7 ноември 2013 г., № 12-25-776 Ste Soitec c/y Caisse nationale du RSI.

21. С решение от 6 май 2014 г. Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Съд по социалноосигурителни въпроси в Руан) отхвърля жалбата на Lubrizol с мотива, че оборотът на едно предприятие не зависи от счетоводни или данъчни съображения, а по-скоро от действително декларираната сума пред данъчната администрация от самото предприятие. Тази сума е трябвало задължително да включва вътреобщностните прехвърляния на стоки, тъй като според националното законодателство в областта на ДДС те са приравнени на вътреобщностни доставки на стоки. Освен това съдът приема, че правилата, свързани с формирането на данъчната основа на C3S и на допълнителния данък, не представляват нарушение на принципа на свободно движение на стоки в Европейския съюз, тъй като горепосочените данъци засягат общата икономическа дейност на предприятията, а не самите продукти.

22. Това решение по-късно е потвърдено от Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Апелативен съд Руан, Франция, състав по спешното производство и по социалноосигурителни спорове) на 15 септември 2015 г. По-специално, Cour d'appel de Rouen (Апелативен съд Руан) отхвърля основанието, свързано с предполагаемо нарушение на принципа на свободно движение на стоки, като приема, че въпросните данъци представляват, от една страна, „данък със социален характер", а от друга страна, те не засягат самите продукти, а се налагат на предприятията въз основа на общия им оборот.

23. Срещу решението на Cour d'appel de Rouen (Апелативен съд Руан) дружеството Lubrizol подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, като твърди, че разглежданите данъци следва да бъдат квалифицирани като такси с равностоен ефект по смисъла на член 30 ДФЕС, като се има предвид, че прехвърлянията на стоково-материални запаси, които не се вземат предвид при изчисляването на оборота, са включени в данъчната основа само когато са извършени към друга държава членка, но не участват в нея, когато са извършени в рамките на националната територия или към трета държава.

24. Запитващата юрисдикция посочва, че в миналото е постановила в някои случаи, които представят сходна на разглежданата фактическа обстановка, че номиналната стойност на стоково-материалните запаси, прехвърлени от едно предприятие от Франция към друга държава — членка на Европейския съюз, влиза в данъчната основа на C3S и на обективния данък дори когато едно такова прехвърляне само по себе си не генерира оборот[5]. Като се има предвид, че този въпрос се отнася до данъците, които отскоро са станали постоянни, запитващата юрисдикция счита за целесъобразно да се провери тяхната съвместимост с изискванията на правото на Европейския съюз с оглед на твърденията, формулирани в жалбата от Lubrizol.

25. Поради тази причина посочената юрисдикция решава да спре главното производство и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли членове 28 и 30 от Договора за функционирането на Европейския съюз стойността на стоки, прехвърлени от Франция в друга държава — членка на Европейския съюз, от данъчно задължено за данъка за социална солидарност на дружествата и за допълнителния данък към него лице или от негово име за целите на неговата стопанска дейност, да се взема предвид при определяне на общия оборот, който представлява данъчната основа за тези данъци?".

26. По този въпрос писмени становища представят дружество Lubrizol France, CNRSI, френското правителство, нидерландското правителство и Европейската комисия.

27. В проведеното на 15 ноември 2017 г. съдебно заседание устни становища представят Lubrizol France, френското правителство и Европейската комисия.

5 Вж. съдебната практика, посочена в бележка под линия 4 от настоящото заключение.

III. Правен анализ

28. Считам, че отговорът на преюдициалния въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, не може да бъде даден без правилно определяне на предмета на този въпрос. По този въпрос, който според мен е от изключителна важност, писмените становища, представени от заинтересованите страни, достигат до противоположни заключения. Поради това считам, че правният анализ следва да изходи от някои предварителни съображения, с оглед да се изясни какъв е предметът на тълкуването, поискано от Съда.

29. Тези съображения ме карат да отрека, че този предмет в действителност е проверката на съвместимостта с членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС на данъчната основа на C3S и на допълнителния данък като цяло. Напротив, както е видно от самия текст на акта за преюдициално запитване, именно новото положение, представено от включването на номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния на стоки в посочената данъчна основа, изглежда е подтикнало запитващата юрисдикция да постави пред Съда настоящия преюдициален въпрос (вж. раздел А).

30. Въз основа на последното предположение, преминавайки към анализа по същество, ще отбележа преди всичко, че въпросните данъци трябва да се разглеждат като облагащи движението на стоки, доколкото засягат вътреобщностните прехвърляния на стоки и следователно попадат в приложното поле на членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС. След това ще разгледам дали включването на вътреобщностните прехвърляния в данъчната основа на тези данъци нарушава забраната за такси с равностоен ефект на мита, предвидена в същите разпоредби от Договора, достигайки до положително заключение (вж. раздел Б).

31. При условията на евентуалност, ако Съдът приеме, че предметът на разглеждания преюдициален въпрос, обратно на убеждението ми, е данъчната основа на разглежданите данъци като цяло, ще отбележа, че в настоящия случай тези данъци трябва да бъдат квалифицирани като „вътрешни данъци“ по смисъла на член 110 ДФЕС. В съответствие с тази предпоставка ще заключа, че C3S и допълнителният данък в настоящата им конфигурация не нарушават горепосочената разпоредба. От друга страна, в два конкретни случая те биха могли все пак да попаднат в рамките на забраната на таксите с равностоен ефект (вж. раздел В). Проверката за действителното съществуване на последните е от компетентността на запитващата юрисдикция.

А. По предмета на преюдициалното запитване

32. Видно от акта за преюдициално запитване, това, за което запитващата юрисдикция иска да се провери съвместимостта с членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС, е включването на номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния на стоки в данъчната основа на C3S и на допълнителния данък, т.е. в общия годишен оборот на лицата, задължени да плащат тези данъци.

33. Затова запитващата юрисдикция посочва, че съмненията относно съвместимостта с горепосочените разпоредби от Договора се отнасят единствено до включването на конкретна сума в данъчната основа на C3S и на допълнителния данък, а не до данъчната основа като цяло.

34. Това е видно не само от текста на преюдициалния въпрос, но също и преди всичко от факта, че включването на номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния на стоки в данъчната основа на въпросните данъци представлява ново положение в националния правен ред.

35. По-специално, то е резултат от комбинираното действие на законодателно развитие и последващото тълкуване, дадено от запитващата юрисдикция. На законодателно равнище приравняването между възмездните доставки на стоки и вътреобщностните прехвърляния на стоки, въведено с член 28а от Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници[6], е транспонирано във френското законодателство с член 1 от Закон № 92/677[7]. От този момент нататък номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния на стоки се включва във формирането на общия оборот за целите на ДДС.

36. Впоследствие националната съдебна практика установява, че именно общият оборот в декларацията по ДДС, включващ номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния, следва да се вземе предвид за целите на определяне на размера на данъчната основа на C3S[8]. Следователно Cour de Cassation (Касационен съд, Франция) в два отделни случая е заключил, че номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния на стоки е включена в тази сума, въпреки че тези прехвърляния сами по себе си не генерират оборот[9].

37. Изглежда ми съвсем очевидно, че запитващата юрисдикция желае да се провери съвместимостта на посочената съдебна практика с членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС. С други думи, съмненията на тази юрисдикция се отнасят до квалификацията *на включването на номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния в данъчната основа на C3S и на допълнителния данък* като „такса с равностоен ефект“ на мито, а не *на данъчната основа като цяло*.

38. В този смисъл позоваването на решение SA Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473)[10], съдържащо се в писмените становища, представени от Комисията в хода на производството и направено отново от нея по време на съдебното заседание, само потвърждава горното заключение.

39. В решение SA Rousseau Wilmot Съдът се е произнесъл относно съвместимостта на C3S със забраната да се въвеждат или запазват данъци върху оборота, предвидена в член 33 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа[11]. В подкрепа на заключението, че C3S няма характер на данък върху оборота, Съдът подчертава, че правопораждащият факт за C3S е дейността на предприятията, като данъчната му основа е общият годишен оборот, и следователно той няма пряко въздействие върху цената на стоките и услугите[12]. От посоченото Комисията заключава, че разглежданият данък, тъй като не може да се счита, че облага стоките

6 ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110.

7 Loi nº 92-677 du 17 juillet 1992 portant mise en œuvre 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 (Закон № 92-677 от 17 юли 1992 г. относно прилагането от Френската република на Директива 91/680/ЕИО на Съвета на Европейските общности относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници и на Директива 92/12/ЕИО относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти; JORF, бр. 166 от 19 юли 1992 г., стр. 9700).

8 Вж. бележка под линия 3 от настоящото заключение.

9 Вж. бележка под линия 4 от настоящото заключение.

10 Решение от 27 ноември 1985 г., Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

11 ОВ L 145, 1977 г., стр. 1.

12 Решение от 27 ноември 1985 г., Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, т. 16).

като такива, не попада в приложното поле на забраната за такси с равностоен ефект, предвидена в членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС. Според Комисията същият извод следва да се направи по отношение на допълнителния данък, при положение че последният се начислява върху същата данъчна основа на C3S.

40. Изглежда ясно обаче, че това решение не е приложимо по отношение на разглеждания случай с оглед на факта, че данъчната основа, предмет на правната преценка на Съда, за разлика от разглежданата в този случай, не включва номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния на стоки.

41. В действителност тази стойност не би могла да се счита за включена в данъчната основа на C3S преди решение Organic/Cofiroute на Cour de cassation (Касационен съд, Франция) да изясни, че общият оборот, приложим за целите на определянето на тази данъчна основа, е посоченият в декларацията по ДДС, който включва именно вътреобщностните прехвърляния по смисъла на член 256, параграф 3 от Общия данъчен кодекс.

42. Тъй като решението на Съда по дело SA Rousseau Wilmot датира от 1987 г. и следователно предшества с около осем години това по дело Organic/Cofiroute, следва да се заключи, че данъчната основа на C3S, предмет на анализ на Съда по дело SA Rousseau Wilmot, не включва номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния на стоки.

43. Поради тази причина запитващата юрисдикция не е могла да изведе неприложимостта на членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС по отношение на данъчната основа на C3S (и на допълнителния данък) от заключенията в решение SA Rousseau Wilmot, което е било произнесено по естеството на C3S в момент, в който номиналната стойност на вътреобщностното прехвърляне на стоки не е била включена в неговата данъчна основа.

44. Вследствие на това посочената юрисдикция пита дали включването на номиналната стойност на вътреобщностното прехвърляне на стоки в данъчната основа прави членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС приложими за въпросните данъци и евентуално дали представлява нарушение на горепосочените разпоредби.

45. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да се въздържи от преформулиране на преюдициалния въпрос, предмет на настоящото дело, което преформулиране по мое мнение може да доведе до значителна промяна на предмета на този въпрос, както е ограничен от тълкуването на запитващата юрисдикция.

46. Освен това напомням, че установената съдебна практика изясни, че за да отговори на поставените му преюдициални въпроси, Съдът трябва да се основава на тълкуването на националните разпоредби, така както са му предоставени от запитващата юрисдикция, без да може да го поставя под съмнение, нито да проверява точността му[13].

Б. Относно съвместимостта на включването на вътреобщностните прехвърляния на стоки в данъчната основа на C3S и на допълнителния данък с членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС

47. На първо място следва да се отбележи, че при уреждането на функционирането на митническия съюз членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС забраняват налагането на мита и всякакви такси с равностоен ефект при търговия между държавите членки.

13 Вж., inter alia, решения от 15 септември 2011 г., Gueye (C-483/09 и C-1/10, EU:C:2011:583, т. 42), от 15 април 2010 г., Gala-Salvador Dalí и Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, т. 21) и от 21 октомври 2010 г., Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, т. 22).

48. Тези забрани, които представляват основни правила, чиито изключения следва да бъдат изрично предвидени, както и ограничително тълкувани, имат за цел да се гарантира свободното движение на стоки в рамките на Европейския съюз [14].

49. По отношение на приложимостта на тези забрани в разглежданото дело трябва да признаем, че могат да възникнат съмнения поради характера sui generis на C3S и на допълнителния данък. От една страна, както Комисията категорично изтъква в съдебното заседание, фактът, че данъчната основа на тези данъци е съставена от общия оборот на дружествата и предприятията, спрямо които те се прилагат, на пръв поглед изглежда, че ги отдалечава от вида данъци, които при налагането им върху стоки като такива, попадат в приложното поле на членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС. Въпреки това включването в данъчната основа на номиналната стойност на вътреобщностните прехвърляния на стоки, т.е. на сделки, които сами по себе си не се вземат предвид при изчисляване на оборота, приравнява разглежданите данъци, в рамките на този компонент от данъчната основа, към данъци, с които, като засягат отделни търговски сделки единствено заради тяхното извършване, се облага движението на стоки по смисъла на членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС.

50. Както е посочено в точки 32—46 от настоящото заключение, предметът на преюдициалния въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, обаче е ограничен само до компонента на вътреобщностните прехвърляния на стоки. Поради това изглежда разумно да се заключи, че те попадат в приложното поле rationae materiae на членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС.

51. Както беше отбелязано по-горе, в хода на съдебното заседание Комисията твърдо се противопоставя на такова заключение. Според тази институция, независимо от възприетата от Съда насока във връзка с въздействието на спорните данъци върху движението на стоки, приложението на членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС би трябвало да бъде изключено. В действителност, в случай че Съдът приеме, че C3S и допълнителният данък въздействат върху движението на стоки, според Комисията те би трябвало да бъдат разглеждани като „вътрешни данъци“ с оглед на член 110 ДФЕС. Ако такова въздействие обаче не бъде установено, както се надява Комисията, те вероятно ще попаднат в приложното поле на забраната за „мерки с равностоен на количествени ограничения на износа ефект“, предвидена в член 35 ДФЕС [15].

52. Следователно необходимо е да се изложат някои съображения с цел да се установи дали някоя от разпоредбите, посочени от Комисията, е приложима в разглежданото дело вместо членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС.

53. Що се отнася до член 110 ДФЕС, той разпорежда държавите членки да имат забрана за налагане на по-високи данъци върху внасяните стоки, в сравнение с тези, които се начисляват върху подобни местни стоки.

54. Тази забрана за дискриминационни вътрешни данъци не се прилага кумулативно със забраната за такси с равностоен ефект, поради което според системата на Договора една и съща мярка не може да се включва едновременно в двете посочени категории [16].

14 Относно естеството на основните правила вж. например решение от 1 юли 1969 г., Комисия/Италия (24/68, EU:C:1969:29, т. 10). Относно задължението за ограничително тълкуване на евентуалните изключения вж. най-скоро решение от 3 декември 1998 г., KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, т. 18).

15 Смятам, че това е истинският смисъл на доводите на Комисията и че направеното от нея позоваване на квалификацията на C3S и на допълнителния данък като косвени данъци (която би довела до приложимостта на член 110 ДФЕС) или като преки данъци (която вероятно би довела до приложимостта на член 35 ДФЕС) се дължи просто на необходимостта да се даде отговор на конкретни запитвания, формулирани в тази връзка от Съда. Относно ирелевантността на разграничението между преки и косвени данъци в разглежданото дело вж. точки 78—83 от настоящото заключение.

16 Решения от 2 октомври 2014 г., Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, т. 20) и от 8 ноември 2007 г., Stadtgemeinde Frohnleiten и Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, т. 26).

55. Според установената съдебна практика това, което разграничава двете категории, е, че вътрешният данък засяга единствено самата стока, която преминава границата, докато таксата с равностоен ефект засяга едновременно вносните, износните и националните стоки [17].

56. В тази връзка, като се има предвид, че поисканата от запитващата юрисдикция оценка се отнася единствено до прехвърлянето на стоки като конкретна търговска сделка, отделна от евентуалната бъдеща продажба на тези стоки, следва да се отбележи, че само вътреобщностните прехвърляния се облагат с C3S и с допълнителния данък съгласно френското законодателство [18], докато прехвърлянията, извършени в рамките на националната територия, са освободени от тях.

57. От това следва, че член 110 ДФЕС не може да бъде приложен в настоящия случай.

58. Същото отрицателно заключение се налага и по отношение на приложимостта на член 35 ДФЕС.

59. Тази разпоредба забранява количествените ограничения на износа, както и всички мерки с равностоен ефект между държавите членки, симетрично на аналогичната забрана, предвидена в член 34 ДФЕС по отношение на вноса.

60. По отношение на член 34 ДФЕС съдебната практика недвусмислено е изяснила, че забраната на мерки с равностоен на количествени ограничения на вноса ефект представлява lex generalis спрямо други конкретни разпоредби от Договора, в това число по-специално тези, които се отнасят до таксите с равностоен ефект. Следователно член 34 ДФЕС се прилага алтернативно по отношение на тези разпоредби [19]. Според мен е несъмнено, че тази съдебна практика е приложима и към член 35 ДФЕС. Поради това, когато са налице предпоставките, предвидени за прилагане на членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС, трябва да се прилагат именно тези разпоредби, а не член 35 ДФЕС.

61. Не може да се отрече, че тези предпоставки са налице в разглеждания случай, както е посочено в точки 47—50 от настоящото заключение.

62. Поради това включването на стойността на вътреобщностните прехвърляния на стоки в данъчната основа на спорните данъци трябва да се разглежда с оглед на членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС.

63. По-специално, необходимо е да се провери дали налагането на C3S и на допълнителния данък върху сделките за прехвърляне на стоки в други държави членки може да се квалифицира като такса с равностоен ефект и следователно трябва да се счита, че се извършва в нарушение на посочените разпоредби от Договора.

17 Вж. решения от 21 септември 2000 г., Michaïlidis (C-441/98 и C-442/98, EU:C:2000:479, т. 22) и от 22 април 1999 г., CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, т. 11).

18 Вярно е, че този ефект изглежда по-скоро резултат от практиката на Cour de Cassation (Касационен съд), както няколкократно беше напомнено в настоящото заключение. Според установената практика на Съда обаче обхватът на законовите, подзаконовите и административните национални разпоредби трябва да се преценява, като се вземе предвид тълкуването им от националните юрисдикции. В този смисъл вж. например решения от 16 септември 2015 г., Комисия/Словакия (C-433/13, EU:C:2015:602, т. 81) и от 18 юли 2007 г., Комисия/Германия (C-490/04, EU:C:2007:430, т. 49).

19 Решения от 22 март 1977 г., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, т. 9), от 16 декември 1992 г., Lornoy и др. (C-17/91, EU:C:1992:514, т. 14) и от 17 юни 2003 г., De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, т. 30).

64. Както е известно, понятието „такса с равностоен ефект“ ясно показва намерението на съставителите на Договора да забранят не само мерките, които имат формално митнически характер, но също и всички онези, които, макар и наречени по различен начин, биха имали същия ефект като митата [20].

65. Най-скорошната практика на Съда определя това понятие като „всеки едностранно наложен паричен налог, дори да е минимален, независимо от наименованието и начина му на събиране, с който се облагат стоките, поради факта че преминават граница, и който не е мито в прекия смисъл на това понятие“ [21].

66. Първо, C3S и допълнителният данък, отнасящи се за вътреобщностните прехвърляния на стоки, несъмнено са „парични налози“, тъй като водят до увеличаване на размера на сумата, която ежегодно трябва да бъде внасяна в полза на органа, натоварен със събирането, а именно CNRSI.

67. Също така е безспорно, че те са „едностранно наложени“ от френската държава, тъй като са свързани с тълкувателната съдебна практика на съответното национално законодателство.

68. Накрая, тези данъци се налагат само върху прехвърляния на стоки в посока към други държави членки, без, напротив, да засягат прехвърлянията, осъществявани в рамките на френската територия. От това следва, че те са дължими поради преминаването на границата.

69. С оглед на тези съображения следва да се заключи, че C3S и допълнителният данък, отнасящи се за вътреобщностните прехвърляния на стоки, представляват такси с равностоен на мита ефект, които са забранени от членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС.

70. Добре е да се напомни обаче, че практиката на Съда допуска две изключения от забраната за такси с равностоен ефект. Първото изключение се прилага, когато разглежданият данък представлява плащане на пропорционална сума за специфична услуга, която действително и индивидуално се предоставя на търговеца [22], докато второто се прилага, когато при определени условия данъкът се събира с цел изпълнение на задълженията, наложени от общностното право [23].

71. От преписката по делото става ясно, че частта от C3S и от допълнителния данък, която се отнася до вътреобщностните прехвърляния на стоки, не попада в нито едно от горепосочените изключения. На първо място, тъй като е предназначена да финансира pro quota Фонда за солидарност за старост и Пенсионно-осигурителния фонд (в случая на C3S) и Националната здравноосигурителна каса на заетите лица (в случая на допълнителния данък), тя не представлява възнаграждение за облага в размер, пропорционален на извършената услуга, предоставена на дружествата и предприятията, които са задължени да я платят. Освен това тази част не е несъмнено дължима в рамките на извършени проверки с цел да се изпълнят задълженията, произтичащи от разпоредбите на правото на Съюза.

20 Вж. решение от 14 декември 1962 г., Комисия/Люксембург и Белгия (2/62 и 3/62, EU:C:1962:45, стр. 805).

21 Решение от 2 октомври 2014 г., Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, т. 23).

22 Вж., *inter alia*, решения от 9 септември 2004 г., Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, т. 31), и от 22 април 1999 г., CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, т. 17).

23 Вж. решения от 7 юли 1994 г., Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, т. 14) и от 27 септември 1988 г., Комисия/Германия (18/87, EU:C:1988:453, т. 6).

B. Относно съвместимостта на данъчната основа на C3S и на допълнителния данък като цяло със свободното движение на стоки

72. При условията на евентуалност възнамерявам да разгледам хипотезата, при която Съдът би счел за необходимо да преформулира поставения от запитващата юрисдикция преюдициален въпрос, за да разшири обхвата му към данъчната основа на C3S и на допълнителния данък, а именно общия годишен оборот на дружествата и предприятията, задължени да ги плащат като цяло.

73. Това преформулиране налага преди всичко внимателен анализ на приложимостта на разпоредбите от Договора относно свободното движение на стоки спрямо въпросните данъци. В действителност, както е посочено по-горе, обстоятелството, че C3S и допълнителният данък се налагат върху общия годишен оборот, по принцип ги отдалечава от вида данъци, които облагат движението на стоки.

74. В писмените си становища френското правителство и Комисията твърдят — като се има предвид обхватът на въпроса, както е определен в предходните параграфи — че разпоредбата, чиято приложимост спрямо посочените данъци трябва да се провери, е член 110 ДФЕС, а не членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС. Приемайки това становище prima facie за правилно по причини, които ще изясня по-нататък, ще съсредоточа анализа си върху приложимостта на член 110 ДФЕС спрямо C3S и допълнителния данък.

75. Добре е да се припомни, че член 110 ДФЕС предвижда забрана за държавите членки да налагат върху внесените стоки данъци, които надвишават налаганите върху подобни местни стоки.

76. Френското правителство и Комисията оспорват приложимостта на тази разпоредба поради факта, че C3S и допълнителният данък попадат в обхвата на понятието „преки данъци“ [24]. Според тези страни само „косвените данъци“ биха могли да възпрепятстват свободното движение на стоки.

77. Не съм съгласен с това заключение.

78. Всъщност не считам, че разграничението между преки и косвени данъци може да бъде от някакво значение за целите на определянето на приложното поле на член 110 ДФЕС.

79. Във връзка с това бих желал преди всичко да поясня, че когато е сезиран да се произнесе относно съвместимостта на националните мерки за преките данъци с основните свободи, Съдът винаги е заключавал, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право [25].

80. Ако мерките за пряко данъчно облагане, приети от държавите членки, не избягват като общо правило прилагането на другите основни свободи, считам, че е последователно да се изключи възможността посочените по-горе мерки да не попадат в приложното поле на свободното движение на стоки.

24 В такъв случай според Комисията е необходимо да се прецени приложимостта на член 35 ДФЕС към настоящия случай. Вж. точка 51 от настоящото заключение.

25 Вж., *inter alia*, решения от 6 октомври 2009 г., Комисия/Испания (C-153/08, EU:C:2009:618, т. 28), от 18 юли 2007 г., Lakebrink и Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, т. 14), от 14 декември 2006 г., Denkavit Internationaal и Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, т. 19), от 23 февруари 2006 г., Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, т. 28). Във връзка с това, макар и по отношение на разпоредба от вторичното право, прилагаща принципа за свободно движение на работници, вж. също заключението на генералния адвокат La Pergola по делата Комисия/Франция (C-34/98 и C-169/98, EU:C:1999:392, т. 19).

81. Освен това не е трудно да си представим, че една държава членка може да облагодетелства националните продукти чрез система за данъци върху доходите, която всъщност е по-обременителна за предприятията износители, отколкото за тези, които възнамеряват да продават своите продукти в рамките на националната територия.

82. Във всеки случай бих искал да напомня, че тъй като понятието за прекия данък не е дефинирано в правото на Съюза, приемането на критерий, базиран на разграничението между преките данъци и косвените данъци, следва да се основава на класификацията, направена на национално равнище. В тази връзка е известно, че тези класификации са без значение, при условие че се позволява на държавите членки да заобикалят разпоредбите на правото на Съюза [26].

83. Следователно считам, че класифицирането на C3S и на допълнителния данък като пряк или косвен данък не представлява подходящ критерий, за да се установи дали тези данъци облагат стоките като такива, така че да се определи дали член 110 ДФЕС следва да бъде приложен в разглежданото от нас дело.

84. Напротив, струва ми се, че търсеният критерий може да бъде изведен от по-отдавнашната съдебна практика и по-специално от решенията, които са изяснили логиката на забраната за дискриминационни вътрешни данъци, предвидена в член 110 ДФЕС.

85. По-конкретно се позовавам на решение Schöttle (20/76, EU:C:1977:26) [27]. На запитването относно приложимостта на член 95 от Договора за ЕИО (понастоящем член 110 ДФЕС) към данък върху автомобилния превоз на стоки Съдът преди всичко напомня, че целта на посочената разпоредба е да се премахнат *прикритите* [28] ограничения на свободното движение на стоки, които могат да възникнат от данъчните правила на една държава членка, и че като се има предвид общата структура на неговите цели, понятието за данък, наложен върху продукт, трябва да се тълкува in senso lato [29]. Въз основа на гореизложеното Съдът стига до заключението, че самата логика на член 110 ДФЕС изисква той да се прилага спрямо данък като разглеждания, тъй като „се пренася непосредствено върху цената на местните и внесените стоки“ [30].

86. Според това, което неотдавна посочва генералният адвокат Sharpston, това решение определя принципа, според който „данък върху дейности по отношение на стоки попада в приложното поле на член 90 ЕО (понастоящем член 110 ДФЕС) само когато има непосредствено въздействие върху себестойността на тези стоки“ [31].

26 Освен това, дори и да искаме да се признае ориентировъчна функция на националната класификация, направена във френското право, с цел да се определи естеството на C3S и на допълнителния данък, следва да се отбележи, че тяхното естество, дори в националното право, съвсем не е безспорно, както беше признато от някои от страните в съдебното заседание. Въпреки че Conseil constitutionnel (Конституционен съвет) счита, че се касае за задължителна такса, която няма характер на социален данък или на парафискална такса, но която вместо това представлява „данъчно облагане от всякакво естество“ съгласно член 34 от конституцията (решение № 91-302 DC от 30 декември 1991 г., съображение 12), от своя страна Cour de cassation (Касационен съд) приема, че се касае за социален данък, поради изключителното му предназначение за финансиране на системи за социално осигуряване (вж. например решение № 00-17675 от 28 март 2002 г. и решение № 09-11284 от 14 януари 2010 г., 2-ро гражданско отделение).

27 Решение от 16 февруари 1977 г., Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 Курсивът е мой.

29 Курсивът е мой.

30 Пак там, точка 15.

31 Заключение на генералния адвокат Sharpston по дело Stadtgemeinde Frohnleiten и Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, т. 36).

87. Следователно от този принцип е видно, че преценката относно приложимостта на член 110 ДФЕС не се основава на чисто формалния въпрос дали критериите, свързани с прилагането на разглеждания данък, се отнасят за дадена дейност или продукт, а напротив, изисква да се провери дали един такъв данък има за *ефект* повишаване на себестойността на местните и на внесените или изнесените стоки. Ако такъв ефект е налице, неизбежно ще се заключи, че въпросният данък облага стоките и следователно е предмет на забраната за дискриминационно вътрешно данъчно облагане, посочена в член 110 ДФЕС.

88. При прилагането на въпросния принцип към настоящия случай е необходимо да се провери дали C3S и допълнителният данък, въпреки че формално облагат общия оборот на предприятията и дружествата, които ги дължат, чрез икономическия механизъм за въздействие, имат за ефект повишаване на себестойността на стоките, продавани в рамките на френската територия, и на стоките, прехвърлени в други държави членки.

89. По отношение на стоките, продавани на френска територия, следва да се приеме, че размерът на C3S (0,13 %) и на допълнителния данък (0,03 %) надлежно се отразява от дружествата и предприятията, които дължат тези данъци, върху себестойността на самите стоки. Същото съображение важи и за стоките, прехвърлени в други държави членки, поради което е основателно да се предположи, че размерът на данъците се отразява върху номиналната стойност на стоките, предмет на всяко прехвърляне [32]. Следователно ефектът от облагането с C3S и с допълнителния данък е повишаване на себестойността на двете категории стоки.

90. От това следва, че ако обхватът на настоящия преюдициален въпрос бъде разширен до цялата данъчна основа на C3S и на допълнителния данък, според мен трябва да се счита, че те възпрепятстват свободното движение на стоки.

91. По-конкретно, като се има предвид, че те засягат едновременно стоки, продавани на френска територия, и стоки, изнасяни за други държави членки, тези данъци по принцип попадат в приложното поле на член 110 ДФЕС [33].

92. В тази връзка обаче трябва да припомня, че практиката на Съда уточнява, че данъчната тежест представлява „вътрешен данък“ по смисъла на член 110 ДФЕС, като по този начин се избягва квалифицирането като такса с равностоен ефект съгласно членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС само ако тя произтича от общ режим на вътрешно облагане и се налага систематично според едни и същи обективни критерии спрямо категории стоки независимо от произхода или местоназначението на последните [34].

93. За целите на тази оценка може да се наложи, на първо място, да се вземе предвид местоназначението на приходите от облагането. В действителност, ако тези приходи въз основа на идентични критерии са предназначени за финансиране на дейности, които носят полза специално за стоките, реализирани на националната територия, въпросният данък би представлявал такса с равностоен ефект, при условие че данъчната тежест върху тези стоки изцяло се неутрализира от финансираните чрез него предимства, докато тежестта върху изнасяните стоки представлява нетен разход [35].

32 Тези стойности се определят самостоятелно от съответните дружества и предприятия както за да бъдат включени в ред 6 от декларацията по ДДС, където заедно с националните продажби допринасят за формирането на общия размер на „вътреобщностните доставки“, така и за да бъдат предоставени на администрацията за данъчни и статистически цели в Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (Декларация за обмен на стоки между държавите — членки на Европейската общност).

33 Вж. съдебната практика, цитирана в бележка под линия 17 от настоящото заключение.

34 Решения от 23 април 2002 г., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, т. 21) и от 8 юни 2006 г., Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, т. 16).

35 Решение от 23 април 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, т. 22) и от 8 юни 2006 г., Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, т. 18).

94. Това положение обаче не е налице в разглеждания случай. В тази връзка член L 651-1 от Кодекса за социално осигуряване установява в действителност, че приходите от C3S и допълнителния данък са предназначени за финансиране на бюджета на органите, създадени в полза на наетите и самостоятелно заетите лица, т.е. на RSI, Фонда за солидарност за старост, Пенсионно-осигурителния фонд и Националната здравноосигурителна каса на заетите лица. Но както посочва френското правителство в писменото си становище, услугите, предоставяни от горепосочените органи, не се различават в зависимост от това дали дружествата и предприятията, задължени да заплащат данъците, извършват прехвърляния на стоки в рамките на френската територия или в други държави членки.

95. На второ място, съгласно решение Denkavit (132/78, EU:C:1979:139) посочената в точка 93 преценка изисква да се провери дали данъчната тежест засяга местните стоки, реализирани на националния пазар, и изнасяните стоки в един и същи търговски етап, както и дали фактът, пораждащ тази тежест, е идентичен за двете категории стоки [36]. В противен случай разглежданото облагане следва да бъде преквалифицирано като такса с равностоен ефект.

96. В тази връзка е полезно да се отбележи, че последващата съдебна практика изглежда приема, че идентичността на пораждащия факт се „поглъща“ от обстоятелството, че местните и изнасяните стоки се облагат в един и същи търговски етап [37]. С оглед на това ще се ограничи само да установя дали фактът, че стоките, прехвърлени в други държави членки, се облагат с C3S и с допълнителния данък в самия момент на прехвърлянето, докато стоките, прехвърлени в рамките на националната територия, се облагат с тези данъци само в момента на продажбата, означава, че горепосочените данъци не се прилагат към двете категории стоки „в един и същи търговски етап“.

97. Последното понятие е било предмет на обширно тълкуване от страна на Съда, който е предпочел да се основава на икономическата реалност пред външното впечатление [38]. Например в решение Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244) Съдът приема, че данък, дължим в момента на доставката на свине за клане, предназначени за националния пазар, и данък, дължим в момента на износ за свине, изнасяни живи, трябва да се считат за приложени в един и същи търговски етап, тъй като и двете операции са извършени с оглед излизането на свинете от местното производство [39]. По същия начин данъците като C3S и допълнителния данък, които се дължат в момента на прехвърляне за стоките, които се прехвърлят в други държави членки, и в момента на продажбата за тези, които се прехвърлят в рамките на националната територия, не изглежда, че се налагат в два отделни търговски етапа. В действителност изглежда изключително трудно да се твърди, че продажба и прехвърляне, целящо продажба, не принадлежат в икономическата реалност към една и съща търговска фаза.

98. В заключение, ако обхватът на настоящия преюдициален въпрос бъде разширен до цялата данъчна основа на C3S и на допълнителния данък, те биха представлявали „вътрешен данък“ по смисъла на член 110 ДФЕС.

36 Вж. решение от 31 май 1979 г., Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, стр. 1923).

37 Вж. решение от 11 юни 1992 г., Sanders Adour и Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 и C-150/91, EU:C:1992:261, т. 18), където Съдът прави следното заключение: „Що се отнася до задължението, свързано с идентичността на факта, пораждащ данъка, необходимо е да се уточни, че в случай като настоящия не може да се открие разлика във факта, че внасяните стоки се облагат в момента на вноса, а местните стоки — в момента на прехвърлянето им на трети лица или използването им, тъй като изглежда, че в икономическата реалност фазата на реализация на пазара е една, и тъй като и двете операции се извършват с цел употреба на стоките“. Това тълкуване впоследствие е потвърдено от Съда в решения от 2 април 1998 г., Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, т. 25) и от 23 април 2002 г., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, т. 25). По този въпрос вж. също заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, т. 35).

38 Вж. в тази връзка заключението на генералния адвокат Mischo по дело Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, т. 30).

39 Решение от 23 април 2002 г., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, т. 30).

99. Въпросът дали те облагат стоките, предмет на вътреобщностно прехвърляне, в по-голяма степен от стоките, прехвърляни в рамките на националната територия, като по този начин представляват нарушение на посочената разпоредба, вероятно следва да бъде разрешен в отрицателен смисъл. В действителност покупната цена (или себестойността), която представлява данъчната основа на стоките, предмет на вътреобщностно прехвърляне по смисъла на член 76 от Директивата за ДДС, по принцип е по-ниска от продажната цена, която представлява данъчната основа на стоките, прехвърляни в рамките на националната територия. Запитващата юрисдикция обаче следва да установи дали това предположение е правилно.

100. За изчерпателност, в писменото си становище Комисията е посочила два случая, при които C3S и допълнителният данък биха могли да представляват пречка за свободното движение на стоки, което подлежи на критика по смисъла на член 110 ДФЕС. В първия случай френското законодателство не предвижда право на приспадане от данъчната основа на данъците на стойността на прехвърлените в друга държава членка стоки, които са останали непродадени и са прехвърлени обратно във Франция, докато във втория случай прехвърлените в друга държава членка стоки се осчетоводяват за втори път в данъчната основа в момента на извършване на продажбата.

101. В първия случай, при условие че националното право не предлага никакво друго ефективно средство за възстановяване на сумите, платени за C3S и за допълнителния данък по отношение на непродадените стоки[40], считам, че данъците, свързани с вътреобщностните прехвърляния, освободени поради бъдещата продажба на въпросните стоки, се оказват дължими единствено на основание преминаването на границата. Следователно те трябва да бъдат разгледани с оглед на забраната на такси с равностоен ефект, както е посочено в членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС.

102. Във втория случай съм на мнение, че с оглед на факта, че прехвърляните в други държави членки стоки по този начин биха били обложени два пъти с въпросните данъци (на равнище прехвърляне и продажба), докато прехвърляните в рамките на националната територия биха били обложени с тях само веднъж (на равнище продажба), C3S и допълнителният данък, свързани с вътреобщностните прехвърляния, също биха попаднали в приложното поле на членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС, както вече е прието от Съда в случая, в който само за внасяните продукти са налице два правопораждащи факта на облагането[41].

103. И в двата случая, които следва да бъдат разгледани от запитващата юрисдикция, съвместимостта с членове 28 ДФЕС и 30 ДФЕС ще трябва да се прецени въз основа на съображенията, изложени в точки 62—69 от настоящото заключение.

40 В съдебното заседание френското правителство посочва, че възстановяване, равно на номиналната стойност на непродадените стоки, може да бъде получено чрез подаване на жалбата, предвидена в член L 243-6 от *Кодекса за социално осигуряване*, който урежда общата процедура за възстановяване на „недължимо платените“ („indûment versées“) социални данъци и семейни надбавки. В тази връзка френското правителство признава, че само в един отделен случай тази процедура е проведена, но въпросното предприятие е направило отказ от претенцията в момента, в който администрацията е поискала съответните оправдателни документи. С оглед на това признание от страна на френското правителство имам съмнения относно факта, че член L 243-6 може да гарантира ефективна възможност за възстановяване на C3S и на допълнителния данък, ако прехвърлените в друга държава членка стоки са останали непродадени.

41 Вж. решение от 17 септември 1997 г., Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, т. 28).

IV. Заключение

104. Поради изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Cour de Cassation (Касационен съд, Франция) преюдициален въпрос по следния начин:

„Членове 28 и 30 от Договора за функционирането на Европейския съюз трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат стойността на стоки, прехвърлени от Франция в друга държава — членка на Европейския съюз, от данъчно задължено за данъка за социална солидарност на дружествата и за допълнителния данък към него лице или от негово име за целите на неговата стопанска дейност, да се взема предвид, както е предвидено в разглежданата в главното производство национална правна уредба, при определяне на общия оборот, който представлява данъчната основа за тези данъци“.