Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PAOLA MENGOZZIJA
od 31. siječnja 2018.[1]

Predmet C-39/17

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Cour de cassation (Kasacijski sud, Francuska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje robe – Članci 28. i 30. UFEU-a – Davanje s istovrsnim učinkom – Članak 110. UFEU-a – Nacionalni porez – Socijalni doprinos koji plaćaju trgovačka društva u svrhu solidarnosti i dodatni doprinos – Osnovica za obračun davanja utemeljena na ukupnom godišnjem prometu trgovačkih društava – Uključivanje vrijednosti robe prenesene u drugu državu članicu u promet društva”

1. Ovim prethodnim pitanjem poziva se Sud da pojasni dva socijalna doprinosa predviđena francuskim zakonodavstvom, to jest solidarni socijalni doprinos koji plaćaju trgovačka društva u svrhu solidarnosti (u daljnjem tekstu: C3S), koji je uveden početkom sedamdesetih godina, i dodatni doprinos, koji je nacionalni zakonodavac uveo 2004. Osnovicu za obračun tih doprinosa čini ukupni godišnji promet trgovačkih društava i poduzeća na koje se oni primjenjuju.

2. Ovom se prilikom Sud treba meritorno izjasniti o usklađenosti zabrane davanja s učinkom istovrsnim carinskim pristojbama i nedavne sudske prakse suda koji je uputio zahtjev prema kojoj nominalna vrijednost zaliha koje je jedno poduzeće iz Francuske prenijelo u drugu državu članicu Europske unije ulazi u osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa, iako takav prijenos sam po sebi ne generira promet.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Članak 28. stavak 1. UFEU-a glasi: „Unija uključuje carinsku uniju koja obuhvaća cjelokupnu trgovinu robom i među državama članicama uključuje zabranu uvoznih i izvoznih carina te svih davanja s istovrsnim učinkom, kao i donošenje zajedničke carinske tarife u njihovim odnosima s trećim zemljama.” Članak 30. UFEU-a određuje: „Među državama članicama zabranjene su uvozne i izvozne carine te davanja s istovrsnim učinkom. Ta se zabrana odnosi i na carine fiskalne naravi.”

4. Članak 110. stavak 1. UFEU-a navodi: „Nijedna država članica ne uvodi neposredno ili posredno nacionalne poreze bilo koje vrste na proizvode drugih država članica u većoj mjeri od onih koji su neposredno ili posredno uvedeni na slične domaće proizvode.”

1 Izvorni jezik: talijanski

5. Člankom 14. stavkom 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)[2] uređeno je da „‚isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik".

6. Člankom 17. navedene direktive utvrđuje se: „Prijenos robe, koji provodi porezni obveznik, a koja čini dio njegove poslovne imovine, u drugu državu članicu smatra se isporukom robe uz naknadu", i istodobno se definira „prijenos u drugu državu članicu" kao „otprema ili prijevoz pokretne materijalne imovine koje izvršava porezni obveznik ili se oni izvršavaju u njegovo ime, u svrhu njegovog poslovanja, na odredište izvan teritorija države članice na kojem je imovina smještena, ali unutar Zajednice".

7. U pogledu isporuke robe koja se sastoji od prijenosa u drugu državu članicu, člankom 76. Direktive o PDV-u pobliže se određuje sljedeće: „oporezivi iznos je kupovna cijena dotične robe ili slične robe ili, u odsustvu kupovne cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme odvijanja prijenosa".

B. Nacionalno pravo i sudska praksa

8. Člankom L651-1 code de la sécurité sociale (Zakonik o socijalnoj sigurnosti; u daljnjem tekstu: Zakonik o socijalnoj sigurnosti) predviđa se uvođenje socijalnog doprinosa u svrhu solidarnosti u korist Régime social des Indépendants (Socijalno osiguranje za samozaposlene osobe; u daljnjem tekstu: RSI), Fonds de solidarité vieillesse (Fond mirovinske solidarnosti) i Fonds de réserve pour les retraites (Štedni fond za mirovine) na teret, među ostalima, dioničkih društava i pojednostavljenih dioničkih društava. C3S dospijeva godišnje, a njegova se stopa određuje u iznosu do 0,13 % prometa.

9. Dodatni doprinos na teret navedenih društava je također predviđen u korist Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (Nacionalni fond za zdravstveno osiguranje radnika) u skladu s člankom L 245-13 Zakonika o socijalnoj sigurnosti. Taj dodatni doprinos obračunava se, prikuplja, uplaćuje i nadzire prema istim uvjetima koji se primjenjuju na C3S, a njegova stopa iznosi 0,03 % prometa.

10. Na temelju članka L651-5 Zakonika o socijalnoj sigurnosti, trgovačka društva i poduzeća obveznici C3S-a obvezna su jednom godišnje obavijestiti tijelo zaduženo za naplatu tog doprinosa, tj. Caisse nationale du RSI (Nacionalni fond za RSI; u daljnjem tekstu: CNRSI), o „iznosu svojeg ukupnog prometa prijavljenog poreznom nadležnom tijelu, obračunatog bez poreza na promet i sličnih poreza".

11. U presudi Organic/Cofiroute[3] Cour de cassation (Kasacijski sud, Francuska) naveo je da je to iznos iz mjesečne ili tromjesečne prijave br. 3310 CA3 za prijavu poreza na dodanu vrijednost i sličnih poreza (u daljnjem tekstu: prijava PDV-a).

12. Stoga se on obračunava zbrajanjem iznosa iz retka br. 1 (Prodaja, isporuke usluga), br. 4 (Izvoz izvan Europske zajednice), br. 5 (Ostale neoporezive transakcije) i br. 6 (Isporuke unutar Zajednice), kao i iznosa sadržanih u retku br. 2 (Ostale oporezive transakcije) kada se oni odnose na transakcije koje generiraju promet.

13. Što se tiče isporuka unutar Zajednice, članak 256. stavak III. code général des impôts (Opći porezni zakonik; u daljnjem tekstu: Opći porezni zakonik), kojim se članak 17. Direktive o PDV-u prenosi u nacionalno zakonodavstvo, poistovjećuje isporuku robe s prijenosom imovine koji izvršava porezni obveznik iz vlastitog poduzeća u drugu državu članicu.

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 Vidjeti Cass. Soc. 29. lipnja 1995., br. 92-22.025, Organic/Cofiroute.

14. Stoga nominalna vrijednost prenesene robe (kupovna cijena ili, ako je nema, cijena troška) ulazi u obračun ukupnog iznosa navedenog u retku br. 6 (Isporuke unutar Zajednice) prijave PDV-a i ulazi u osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa, kao što je više puta potvrdio Cour de cassation (Kasacijski sud) [4].

II. Činjenice, glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

15. Zahtjev za prethodnu odluku suda koji je uputio zahtjev proizlazi iz spora do kojeg je došlo između društva Lubrizol France SAS (u daljnjem tekstu: Lubrizol) i CNRSI-ja, predmet kojega je izračun osnovice za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa.

16. Lubrizol, glavno inozemno društvo kći grupacije *The Lubrizol Corporation*, je poduzeće koje posluje u kemijskom sektoru, a bavi se proizvodnjom aditiva za maziva.

17. Kao pojednostavljeno dioničko društvo (*société par action simplifiée* prema francuskom pravu) ima zakonsku obvezu plaćanja doprinosa C3S u skladu s člancima L651-1 i sljedećima Zakonika o socijalnoj sigurnosti, kao i dodatnog doprinosa na temelju članka L245-13 istog zakonika.

18. Provjerivši Lubrizolovu osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa za 2008., CNRSI je uočio razliku između prometa iz 2007. prijavljenog tome fondu (573 152 820 eura) i prometa prijavljenog poreznom nadležnom tijelu (642 045 281 eura). Ta razlika proizlazi iz činjenice da Lubrizol nije uključio iznos vlastitih prijenosa unutar Zajednice u redak 6. prijave PDV-a (Isporuke unutar Zajednice).

19. Uzimajući to u obzir, CNRSI je od društva zatražio ispravak, a 13. ožujka 2012. poslao je opomenu.

20. Lubrizol je, dakle, pobijao dugovanje iznosa čije je potraživanje prijavljeno Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Sud za područje socijalne sigurnosti u Rouenu, Francuska), držeći da je CNRSI u osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa pogrešno uključio vrijednost zaliha prenesenih u druge države članice Europske unije. U vezi s time, Lubrizol je istaknuo da spomenuti prijenosi nisu uključivali prodaju te stoga nisu generirali promet, a posljedično tomu nisu se mogli uključiti u osnovicu za obračun navedenih doprinosa.

21. Presudom od 6. svibnja 2014. Sud u Rouenu odbio je tužbu Lubrizola ističući da promet poduzeća ne ovisi o računovodstvenim ili poreznim okolnostima, nego o stvarnom iznosu koji je samo poduzeće prijavilo poreznom nadležnom tijelu. Taj je iznos obvezno morao obuhvaćati prijenose robe unutar Zajednice zato što su, prema nacionalnom zakonodavstvu iz područja PDV-a, bili poistovjećeni s isporukama robe unutar Zajednice. Sud je jednako tako smatrao da se propisima koji se odnose na formiranje osnovice za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa ne krši načelo slobodnog kretanja robe unutar Europske unije zato što su se navedeni doprinosi obračunavali na cjelokupnu gospodarsku djelatnost poduzećâ, a ne na proizvode kao takve.

22. Navedenu je presudu zatim potvrdio Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Žalbeni sud u Rouenu, Odjel za hitna pitanja i socijalnu sigurnost, Francuska) 15. rujna 2015. Točnije, Cour d'appel (Žalbeni sud) odbio je žalbeni razlog koji se odnosi na navodnu povredu načela slobodnog kretanja robe, navodeći da su predmetni doprinosi, s jedne strane, „imali prirodu socijalnog doprinosa", a s druge, da se njima nisu teretili sami proizvodi, već su se primjenjivali na poduzeća na temelju njihova ukupnog prometa.

4 Vidjeti Cass. 2ème Civ. od 11. veljače 2016., br. 14-26-363, Sté Schaeffler France/Caisse nationale du RSI i Cass. 2ème Civ., 7. studenoga 2013., br. 12-25-776, društvo Soitec/Caisse nationale du RSI.

23. Protiv presude Cour d'appel de Rouen (Žalbeni sud u Rouenu) Lubrizol je podnio žalbu u kasacijskom postupku pred sudom koji je uputio zahtjev, tvrdeći da bi se sporni doprinosi morali smatrati davanjima s istovrsnim učinkom u smislu članka 30. UFEU-a s obzirom na to da se prijenosi zaliha koje ne generiraju promet uključuju u osnovicu za obračun doprinosa samo kada su izvršeni prema nekoj drugoj državi članici, a ne uključuju se u nju u slučaju kada se izvršavaju unutar nacionalnog područja ili prema trećoj zemlji.

24. Sud koji je uputio zahtjev podsjeća da je već ranije odlučivao u predmetima činjeničnih okolnosti sličnih ovima, da nominalna vrijednost zaliha prenesenih iz jednog poduzeća u Francuskoj u drugu državu članicu Europske unije ulazi u osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa čak i kada takav prijenos sam po sebi ne generira promet [5]. Budući da se navedeno pitanje odnosi na doprinose koji su odnedavna postali stalni, sud koji je uputio zahtjev smatrao je svrsishodnim provjeriti njihovu usklađenost s odredbama prava Europske unije s obzirom na navode sadržane u Lubrizolovoj žalbi.

25. Zbog tog razloga sud je odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se člancima 28. i 30. Ugovora o funkcioniranju Europske unije to da se vrijednost robe koju je iz Francuske u drugu državu članicu Europske unije prenio obveznik socijalnog doprinosa koji plaćaju trgovačka društva u svrhu solidarnosti i dodatnog doprinosa ili druga osoba za njegov račun, za potrebe svojeg poduzeća, uzima u obzir za određivanje ukupnog prometa koji čini osnovicu za obračun tih doprinosa?"

26. O ovom su pitanju pisana očitovanja podnijeli društvo Lubrizol France, CNRSI, francuska vlada, nizozemska vlada i Europska komisija.

27. Na raspravi održanoj 15. studenoga 2017. usmena očitovanja iznijeli su Lubrizol France, francuska vlada i Europska komisija.

III. Pravna analiza

28. Po mojem mišljenju, na prethodno pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev ne može se odgovoriti a da se pravilno ne utvrdi njegov predmet. U tom pogledu, što mi se čini iznimno važnim, pisana očitovanja koja su podnijele stranke u postupku dovode do suprotnih zaključaka. Stoga smatram da se pravna analiza treba temeljiti na nekoliko uvodnih razmatranja koja mogu razjasniti što je predmet tumačenja zatraženog od Suda.

29. Ta će me razmatranja navesti da zaniječem da je predmet pitanja uistinu ocjena usklađenosti osnovice za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa s člancima 28. i 30. UFEU-a. Naprotiv, kao što proizlazi iz samog teksta odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, upravo je novina uključivanja nominalne vrijednosti prenesene robe unutar Zajednice u spomenutu osnovicu ono što je navelo sud koji je uputio zahtjev da Sudu postavi ovo prethodno pitanje (A).

30. Na temelju potonje pretpostavke, prelazeći na analizu merituma, istaknut ću prije svega da valja smatrati da spomenuti doprinosi utječu na kretanje robe jer se primjenjuju na prijenose robe unutar Zajednice te se, dakle, na njih primjenjuju članci 28. i 30. UFEU-a. U nastavku ću ispitati je li uključivanje prijenosa unutar Zajednice u osnovicu za obračun navedenih doprinosa takvo da se njime krši zabrana davanja s učinkom istovrsnim carinskim davanjima, potvrđena istim odredbama Ugovora, što će dovesti do potvrdnog odgovora (B).

5 Vidjeti sudsku praksu navedenu u bilješci 4. ovog mišljenja.

31. Podredno, ako bi Sud smatrao da je predmet ovog prethodnog pitanja, suprotno mojem uvjerenju, ukupna osnovica za obračun spornih doprinosa, primijetit ću da se u ovom slučaju navedene doprinose treba smatrati „nacionalnim porezima" u smislu članka 110. UFEU-a. U skladu s tom pretpostavkom zaključit ću da C3S i dodatni doprinos u njihovu današnjem obliku nisu takvi da bi kršili gore navedenu odredbu. S druge strane, u dva specifična slučaja oni bi mogli svakako ući u područje primjene zabrane davanja s istovrsnim učinkom (C). Provjera stvarnog postojanja tih dvaju slučajeva u nadležnosti je suda koji je uputio zahtjev.

A. Predmet prethodnog pitanja

32. Prema odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, sud koji je uputio zahtjev traži provjeru usklađenosti s člancima 28. i 30. UFEU-a upravo za uključivanje nominalne vrijednosti prijenosa robe unutar Zajednice u osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa, odnosno u ukupni godišnji promet obveznika ovih doprinosa.

33. Sud koji je uputio zahtjev navodi, dakle, da se dvojbe u vezi s usklađenošću s navedenim odredbama Ugovora odnose isključivo na uključivanje određenog iznosa u osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa, a ne na ukupnu osnovicu za obračun doprinosa.

34. Ovo se ne zaključuje samo iz teksta prethodnog pitanja, nego prije svega i iz činjenice da uključivanje nominalne vrijednosti prijenosa robe unutar Zajednice u osnovicu za obračun dotičnih doprinosa predstavlja novinu u nacionalnom pravnom poretku.

35. Konkretno, ona je rezultat zajedničkog djelovanja razvoja zakonodavstva i kasnijeg tumačenja suda koji je uputio zahtjev. Na zakonodavnoj razini, izjednačavanje isporuka robe uz naknadu s prijenosima robe unutar Zajednice, uvedeno člankom 28.a Direktive Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni Direktive 77/388/EEZ u cilju uklanjanja fiskalnih granica [6], preneseno je u francuski pravni poredak člankom 1. Zakona br. 92/677 [7]. Od tog se trenutka nominalna vrijednost prijenosa robe unutar Zajednice uključivala u ukupnu vrijednost prometa za potrebe PDV-a.

36. Nacionalna sudska praksa utvrdila je zatim da je upravo ukupni promet sadržan u prijavi PDV-a, u koji je uključena nominalna vrijednost prijenosa unutar Zajednice, vrijednost koju je potrebno uzimati u obzir za potrebe određivanja iznosa osnovice za obračun C3S-a [8]. Cour de Cassation (Kasacijski sud) je, dakle, u dva odvojena slučaja zaključio da je nominalna vrijednost prijenosa unutar Zajednice uključena u navedeni iznos, iako takvi prijenosi sami po sebi ne stvaraju promet [9].

37. Čini mi se potpuno očitim da sud koji je uputio zahtjev želi provjeriti upravo usklađenost navedene sudske prakse s člancima 28. i 30. UFEU-a. Drugim riječima, dvojbe tog suda odnose se na pitanje je li *uključivanje nominalne vrijednosti prijenosa robe unutar Zajednice u osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa*, a ne *ukupne osnovice za obračun* „davanje s istovrsnim učinkom kao carina".

6 SL 1991., L 376, str. 1.

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 (JORF br. 166 od 19. srpnja 1992., str. 9700.) (Zakon br. 92-677 od 17. srpnja 1992. o provedbi, od strane Francuske Republike, Direktive Vijeća Europskih zajednica (EEZ) br. 91-680 o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni Direktive (EEZ) br. 77-388 u cilju uklanjanja fiskalnih granica te Direktive (EEZ) br. 92-12 o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarini te o držanju i prometu tih proizvoda i njihovom nadzoru).

8 Vidjeti bilješku 3. ovog mišljenja.

9 Vidjeti bilješku 4. ovog mišljenja.

38. U tom smislu pozivanje na presudu SA Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473) [10] u pisanim očitovanjima koja je Komisija podnijela tijekom postupka i ponovila na raspravi nije ništa drugo nego potvrda gornjeg zaključka.

39. U presudi SA Rousseau Wilmot Sud je odlučio o usklađenosti C3S-a sa zabranom uvođenja ili zadržavanja poreza na promet, predviđenom člankom 33. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje [11]. U prilog zaključku da C3S nema obilježja poreza na promet, Sud je naglasio da je oporezivi događaj koji dovodi do primjene C3S-a djelatnost poduzeća, da njegovu osnovicu za obračun čini ukupni godišnji promet te da stoga ne utječe izravno na cijenu robe i usluga [12]. Komisija iz toga zaključuje da predmetni doprinos, s obzirom na to da se njime ne oporezuje roba kao takva, ne ulazi u područje primjene zabrane davanja s istovrsnim učinkom predviđenog člancima 28. i 30. UFEU-a. Prema mišljenju Komisije, isti bi se zaključak trebao donijeti u vezi s dodatnim doprinosom s obzirom na to da se i u tom slučaju ustrajava na osnovici za obračun istovjetnoj onoj za C3S.

40. Dakle, čini se jasnim da ova presuda nije relevantna za ovaj predmet s obzirom na činjenicu da osnovica za obračun doprinosa, koja je predmet pravne ocjene Suda, za razliku od osnovice koju analiziramo, nije uključivala nominalnu vrijednost prijenosa robe unutar Zajednice.

41. Zapravo, ova vrijednost nije se mogla smatrati uključenom u osnovicu za obračun C3S-a prije nego što je Cour de cassation (Kasacijski sud) u presudi Organic/Cofiroute razjasnio da je ukupni promet koji je relevantan za potrebe određivanja te osnovice upravo promet koji proizlazi iz prijave PDV-a i u kojem je sadržan prijenos robe unutar Zajednice u smislu članka 256. stavka III. Općeg poreznog zakonika.

42. Budući da presuda Suda u predmetu SA Rousseau Wilmot potječe iz 1987., odnosno da je izrečena otprilike osam godina prije presude Organic/Cofiroute, mora se zaključiti da osnovica za obračun C3S-a koju je Sud analizirao u predmetu SA Rousseau Wilmot nije uključivala nominalnu vrijednost prijenosa robe unutar Zajednice.

43. Zbog toga sud koji je uputio zahtjev nije mogao zaključiti da se članci 28. i 30. UFEU-a ne primjenjuju na osnovicu za obračun C3S-a (i dodatnog doprinosa) pozivanjem na zaključke presude SA Rousseau Wilmot, koja je izrečena u vezi s prirodom C3S-a u trenutku kada nominalna vrijednost prijenosa robe unutar Zajednice nije bila uključena u osnovicu za njegov obračun.

44. Posljedično, taj sud postavlja pitanje dovodi li uključivanje nominalne vrijednosti prijenosa unutar Zajednice u osnovicu za obračun do primjene članaka 28. i 30. UFEU-a na predmetne doprinose i predstavlja li moguću povredu tih odredbi.

45. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, predlažem Sudu da se suzdrži od preoblikovanja prethodnog pitanja koje se razmatra u ovom predmetu jer bi, po mojem mišljenju, preoblikovanje moglo dovesti do značajne izmjene predmeta ovog pitanja kako ga je svojim tumačenjem odredio sud koji je uputio zahtjev.

46. Podsjećam, međutim, da iz ustaljene sudske prakse proizlazi pojašnjenje da se odgovor Suda mora temeljiti na onakvom tumačenju nacionalnih odredbi kakvo mu je dao sud koji je uputio zahtjev te on ne može dovoditi u pitanje takvo tumačenje ili provjeravati njegovu točnost [13].

10 Presuda od 27. studenoga 1985., Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473)

11 SL 1977., L 145, str. 1.

12 Presuda od 27. studenoga 1985., Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, t. 16.)

13 Vidjeti osobito presude od 15. rujna 2011., Gueye i Salmerón Sánchez (C-483/09 i C-1/10, EU:C:2011:583, t. 42.); od 15. travnja 2010., Fundación Gala-Salvador Dalí i VEGAP (C-518/08, EU:C:2010:191, t. 21.), i od 21. listopada 2010., Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, t. 22.).

B. O usklađenosti uključivanja prijenosa robe unutar Zajednice u osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa s člancima 28. i 30. UFEU-a

47. U prvom redu valja naglasiti da članci 28. i 30. UFEU-a, kojima se uređuje funkcioniranje carinske unije, zabranjuju uvođenje carina i svih davanja s istovrsnim učinkom u trgovini među državama članicama.

48. Navedene zabrane, koje su temeljna pravila čiji se eventualni izuzeci moraju izričito predvidjeti i usko tumačiti, imaju za cilj osigurati slobodno kretanje robe unutar Europske unije [14].

49. Kada je riječ o primjenjivosti navedenih zabrana na glavni predmet, mora se priznati da bi se dvojbe mogle pojaviti u vezi s prirodom *sui generis* C3S-a i dodatnog doprinosa. S jedne strane, kao što je to Komisija odlučno ustvrdila za vrijeme rasprave, činilo bi se na prvi pogled kako činjenica da osnovica za obračun ovih doprinosa sadržava ukupan promet trgovačkih društava i poduzeća koji su ih obavezni plaćati udaljava spomenute doprinose od vrste davanja koja, primjenom na robu kao takvu, ulaze u područje primjene članaka 28. i 30. UFEU-a. Ipak, uključivanje nominalne vrijednosti prijenosa robe unutar Zajednice, odnosno transakcija koje same po sebi ne generiraju promet, u osnovicu za obračun doprinosa izjednačava predmetne doprinose, iako samo u pogledu ove sastavnice osnovice za obračun, s davanjima kojima podliježe promet robe prema člancima 28. i 30. UFEU-a i koja se primjenjuju na pojedinačne poslovne transakcije samom činjenicom izvršenja tih transakcija.

50. Kao što je navedeno u točkama od 32. do 46. ovog mišljenja, predmet prethodnog pitanja koje je postavio sud koji je uputio zahtjev ipak je ograničen isključivo na sastavnicu prijenosa robe unutar Zajednice. Stoga se čini razumnim zaključiti da prijenos robe ulazi u područje primjene *ratione materiae* članaka 28. i 30. UFEU-a.

51. Kako je ranije navedeno, Komisija se odlučno suprotstavila takvom zaključku za vrijeme rasprave. Prema mišljenju te institucije, kakvo god da je stajalište koje je Sud zauzeo u vezi s utjecajem spornih doprinosa na kretanje robe, primjena članaka 28. i 30. UFEU-a je isključena. Naime, ako bi Sud smatrao da C3S i dodatni doprinos utječu na kretanje robe, oni bi se prema mišljenju Komisije trebali analizirati kao „nacionalni porezi" u smislu članka 110. UFEU-a. Ako, međutim, ne bi bilo utvrđeno da takav utjecaj postoji, kao što to Komisija želi, prijenos robe ušao bi u područje primjene zabrane „količinskog ograničenja izvoza i svih mjera s istovrsnim učinkom" predviđene u članku 35. UFEU-a [15].

52. Potrebno je stoga iznijeti nekoliko razmatranja kako bi se utvrdilo je li neka od odredbi koje je navela Komisija primjenjiva u ovom predmetu umjesto članaka 28. i 30. UFEU-a.

53. Kad je riječ o članku 110. UFEU-a, njime se državama članicama zabranjuje uvođenje poreza na uvezene proizvode koji su veći od poreza na slične domaće proizvode.

54. Navedena zabrana diskriminatornih nacionalnih poreza ne može se kumulativno primjenjivati na zabranu davanja s istovrsnim učinkom te ista mjera ne može u sustavu koji predviđa Ugovor istodobno pripadati objema kategorijama [16].

14 O prirodi temeljnih pravila vidjeti, na primjer, presudu od 1. srpnja 1969., Komisija/Italija (24/68, EU:C:1969:29, t. 10.). O obvezi uskog tumačenja eventualnih izuzetaka vidjeti posljednju presudu od 3. prosinca 1998., KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, t. 18.).

15 Čini mi se da je ovo stvarni smisao argumenata Komisije te da je, međutim, pozivanje Komisije da se C3S i dodatni doprinos kvalificiraju kao neizravni porezi (što bi dovelo do primjene članka 110. UFEU-a) ili izravni porezi (što bi vjerojatno dovelo do primjene članka 35. UFEU-a) samo rezultat potrebe davanja odgovora na specifična pitanja koja je Sud postavio u tom smislu. U vezi s nerelevantnošću razlike između izravnih i neizravnih poreza u ovom predmetu, vidjeti točke 78. do 83. ovog mišljenja.

16 Presude od 2. listopada 2014., Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, t. 20.), i od 8. studenoga 2007., Stadtgemeinde Frohnleiten i Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, t. 26.)

55. Ono po čemu se prema ustaljenoj sudskoj praksi te dvije kategorije razlikuju jest činjenica da se nacionalnim porezom opterećuje isključivo proizvod koji kao takav prelazi granicu, dok se davanjem s istovrsnim učinkom opterećuju svi proizvodi iz uvoza, izvoza i domaći proizvodi [17].

56. U tom pogledu, uzimajući u obzir da se ocjena koju je zatražio sud koji je uputio zahtjev odnosi isključivo na prijenos robe kao posebnu poslovnu transakciju neovisno o njezinoj eventualnoj budućoj prodaji, valja naglasiti da se u skladu s francuskim zakonodavstvom [18] C3S i dodatni doprinos primjenjuju samo na prijenose unutar Zajednice, dok se ti doprinosi ne plaćaju na prijenose unutar državnog područja.

57. Iz toga proizlazi da se članak 110. UFEU-a ne može primijeniti u ovom predmetu.

58. Isti negativni zaključak nameće se u odnosu na primjenjivost članka 35. UFEU-a.

59. Odredbom tog članka zabranjuju se količinska ograničenja izvoza i sve mjere s istovrsnim učinkom među državama članicama, kao i u slučaju slične zabrane iz članka 34. UFEU-a koja se tiče uvoza.

60. U pogledu članka 34. UFEU-a, sudska praksa nedvojbeno pojašnjava da je zabrana mjera koje imaju učinak istovrstan količinskim ograničenjima uvoza *lex generalis* u odnosu na ostale posebne odredbe iz Ugovora kao što su, osobito, odredbe o davanjima s istovrsnim učinkom. Slijedom navedenog, članak 34. UFEU-a primjenjuje se umjesto navedenih odredbi [19]. Prema mojem mišljenju, nema nikakve sumnje da se ta sudska praksa može primijeniti i na članak 35. UFEU-a. Ako su, dakle, ispunjene pretpostavke za primjenu članaka 28. i 30. UFEU-a, moraju se primijeniti ti članci, a ne članak 35. UFEU-a.

61. Nesporno je da su u ovom predmetu takve pretpostavke ispunjene, kako je navedeno u točkama od 47. do 50. ovog mišljenja.

62. Stoga uključivanje vrijednosti robe koja se prenosi unutar Zajednice u osnovicu za obračun spornih doprinosa treba ispitati s obzirom na članke 28. i 30. UFEU-a.

63. Posebno treba provjeriti može li se obveza plaćanja C3S-a i dodatnog doprinosa koji se primjenjuju na transakcije prijenosa robe u druge države članice smatrati davanjem s istovrsnim učinkom te treba li stoga smatrati da se njihovom primjenom krše spomenute odredbe Ugovora.

64. Kao što je poznato, pojmom „davanje s istovrsnim učinkom” jasno se izražava namjera autorâ Ugovora da se zabrane ne samo mjere koje imaju formalna obilježja carina nego i sve mjere pod drugim nazivom koje bi imale isti učinak kao carina [20].

65. U najnovijoj sudskoj praksi Suda navedeni pojam definira se kao „svaka novčana naknada, makar i minimalna, bez obzira na naziv ili način primjene, kojom se jednostrano opterećuje roba zato što je prešla granicu, a nije riječ o carini u strogom značenju te riječi” [21].

17 Vidjeti presude od 21. rujna 2000., Michaïlidis (C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, t. 22.), i od 22. travnja 1999., CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, t. 11.).

18 Točno je da taj učinak u većoj mjeri potječe od sudske prakse Cour de cassation (Kasacijski sud), kao što je nekoliko puta spomenuto u ovom mišljenju. Međutim, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, doseg nacionalnih zakonskih, regulatornih ili upravnih odredbi treba procijeniti s obzirom na tumačenje koje daju nacionalni sudovi. Vidjeti u tom smislu, primjerice, presude od 16. rujna 2015., Komisija/Slovačka (C-433/13, EU:C:2015:602, t. 81.), i od 18. srpnja 2007., Komisija/Njemačka (C-490/04, EU:C:2007:430, t. 49.).

19 Presuda od 22. ožujka 1977., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, t. 9.); od 16. prosinca 1992., Lornoy i dr. (C-17/91, EU:C:1992:514, t. 14.), i od 17. lipnja 2003., De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, t. 30.)

20 Presuda od 14. prosinca 1962., Komisija/Luksemburg i Belgija (2/62 i 3/62, EU:C:1962:45, str. 805.)

21 Presuda od 2. listopada 2014., Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, t. 23.)

66. Kao prvo, C3S i dodatni doprinos koji se odnose na prijenos robe unutar Zajednice nesumnjivo su „novčane naknade” jer podrazumijevaju uvećanje novčanog iznosa koji se godišnje uplaćuje subjektu nadležnom za naplatu, odnosno CNRSI-ju.

67. Također je nesporno da francuska država „jednostrano propisuje” navedene doprinose jer proizlaze iz sudske prakse koja tumači relevantno nacionalno zakonodavstvo.

68. Naposljetku, ti doprinosi opterećuju samo robu koja se prenosi u druge države članice, dok se međutim ne primjenjuju na prijenos robe unutar francuskog državnog područja. Iz toga proizlazi da se navedeni doprinosi plaćaju zbog prelaska granice.

69. S obzirom na navedeno, valja zaključiti da su C3S i dodatni doprinos koji se odnose na prijenos robe unutar Zajednice davanja koja imaju učinak istovrstan carini, a zabranjena su člancima 28. i 30. UFEU-a.

70. Međutim, valja podsjetiti da sudska praksa Suda dopušta dvije iznimke od zabrane davanja s istovrsnim učinkom. Prva iznimka primjenjuje se ako je konkretno davanje naknada za određenu uslugu koja je isporučena nekom gospodarskom subjektu, a čiji je iznos razmjeran toj usluzi [22], dok se druga primjenjuje ako se pod unaprijed utvrđenim uvjetima davanje naplaćuje radi ispunjenja obveza iz prava Zajednice [23].

71. Iz spisa predmeta jasno proizlazi da dio C3S-a i dodatnog doprinosa koji se odnosi na prijenos robe unutar Zajednice ne pripada ni jednoj od navedenih iznimaka. Prije svega, budući da je namijenjen za *pro quota* financiranje Fonda mirovinske solidarnosti i Štednog fonda za mirovine (u slučaju C3S-a) te Nacionalnog fonda za zdravstveno osiguranje radnika (u slučaju dodatnog doprinosa), on nije protučinidba čiji je iznos razmjeran usluzi isporučenoj trgovačkim društvima i poduzećima koji ga plaćaju. Nadalje, nesporno je da ne postoji obveza plaćanja tog dijela zbog provjera koje se provode radi ispunjenja obveza iz odredbi prava Unije.

C. O usklađenosti ukupne osnovice za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa sa slobodnim kretanjem robe

72. Podredno, ispitat ću okolnosti u kojima bi Sud smatrao svrsishodnim preoblikovati prethodno pitanje suda koji je uputio zahtjev tako da se ono proširi na ukupni iznos osnovice za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa, odnosno na ukupni godišnji promet trgovačkih društava i poduzeća koja su obveznici plaćanja tih doprinosa.

73. Takvo preoblikovanje zahtijeva prije svega pažljivu analizu primjenjivosti odredbi Ugovora koje se tiču slobodnog kretanja robe na predmetne doprinose. Naime, kao što je prethodno istaknuto, okolnost da se C3S i dodatni doprinos primjenjuju na ukupni godišnji promet načelno ih udaljava od vrste davanja koja se primjenjuje na kretanje robe.

74. U svojim pisanim očitovanjima, smatrajući da je doseg pitanja onakav kako je definiran u prethodnim točkama, francuska vlada i Komisija tvrdile su da je upravo članak 110. UFEU-a taj čiju primjenjivost na predmetne doprinose treba provjeriti, a ne članci 28. i 30. UFEU-a. Budući da smatram da je taj navod *prima facie* točan, zbog razloga koje ću objasniti u nastavku, u svojoj ću se analizi usredotočiti na primjenjivost članka 110. UFEU-a na C3S i dodatni doprinos.

22 Vidjeti osobito presude od 9. rujna 2004., Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, t. 31.), i od 22. travnja 1999., CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, t. 17.).

23 Vidjeti osobito presude od 7. srpnja 1994., Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, t. 14.), i od 27. rujna 1988., Komisija/Njemačka (18/87, EU:C:1988:453, t. 6.).

75. Valja podsjetiti da članak 110. UFEU-a predviđa za države članice zabranu primjene poreza na uvezene proizvode koji su veći od poreza na slične domaće proizvode.

76. Francuska vlada i Komisija osporavaju primjenjivost te odredbe zbog činjenice da se C3S i dodatni doprinos svrstavaju u „izravne poreze”[24]. Prema njihovu mišljenju, samo bi „neizravni porezi” mogli predstavljati prepreku slobodnom kretanju robe.

77. Ne slažem se s tim zaključkom.

78. Naime, ne smatram da je razlika između izravnih i neizravnih poreza relevantna za potrebe razgraničavanja područja primjene članka 110. UFEU-a.

79. U tom bih pogledu prvo nadodao da je Sud, kada je od njega zatraženo da odluči o usklađenosti nacionalnih mjera izravnog oporezivanja s temeljnim slobodama, u više navrata zaključio da, iako izravno oporezivanje ulazi u nadležnost država članica, one ga ipak moraju izvršavati uz poštovanje prava Unije[25].

80. Iako se mjerama izravnog oporezivanja koje su usvojile države članice u načelu ne zaobilazi ostvarivanje ostalih temeljnih sloboda, smatram dosljednim utvrditi da navedene mjere ne mogu biti isključene iz područja primjene slobodnog kretanja robe.

81. Nadalje, nije teško zamisliti da država članica može davati prednost domaćim proizvodima kroz sustav poreza na dohodak koji, u stvarnosti, može više opterećivati poduzeća koja izvoze nego ona koja žele prodavati svoje proizvode unutar državnog područja.

82. Svakako bih želio podsjetiti da bi se, s obzirom na to da u pravu Unije nema definicije izravnog poreza, odabir kriterija temeljenog na razlici između izravnih i neizravnih poreza morao zasnivati na klasifikaciji provedenoj na nacionalnoj razini. S tim u vezi, poznato je da takve klasifikacije nisu relevantne, jer bi u suprotnom državama članicama omogućile zaobilaženje odredbi prava Unije[26].

83. Stoga smatram da klasificiranje C3S-a i dodatnog doprinosa u izravne ili neizravne poreze nije relevantan kriterij za utvrđivanje plaćaju li se ti doprinosi na robu kao takvu radi određivanja treba li primijeniti članak 110. UFEU-a na ovaj predmet.

84. Naprotiv, čini mi se da se traženi kriterij može pronaći u starijoj sudskoj praksi, a osobito u presudama u kojima je pojašnjen *ratio* za zabranu diskriminatornih nacionalnih propisa iz članka 110. UFEU-a.

24 U tom bi slučaju, prema mišljenju Komisije, trebalo razmotriti primjenjivost članka 35. UFEU-a na ovaj predmet. Vidjeti točku 51. ovog mišljenja.

25 Vidjeti osobito presude od 6. listopada 2009., Komisija/Španjolska (C-153/08, EU:C:2009:618, t. 28.); od 18. srpnja 2007., Lakebrink i Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, t. 14.); od 14. prosinca 2006., Denkavit Internationaal i Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, t. 19.), i od 23. veljače 2006., Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, t. 28.). U tom pogledu, iako se odnosi na propis iz sekundarnog zakonodavstva kojim se provodi načelo slobode kretanja radnika, vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika La Pergole u predmetima Komisija/Francuska (C-34/98 i C-169/98, EU:C:1999:392, t. 19.).

26 Pored navedenoga, čak i da se nacionalna klasifikacija prema francuskom pravu prepozna kao smjernica za utvrđivanje prirode C3S-a i dodatnog doprinosa, valja napomenuti da je upravo prema nacionalnom pravu priroda tih doprinosa sve samo ne jednoznačna, kako su na raspravi priznale neke od stranaka. Iako je Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće) smatrao da je riječ o obveznom davanju koje nema obilježja socijalnog doprinosa ni parafiskalnog davanja, nego da je riječ o „općenitom davanju” u skladu s člankom 34. Ustava (Odluka br. 91-302 DC od 30. prosinca 1991., uvodna izjava br. 12), Cour de cassation (Kasacijski sud) je, sa svoje strane, potvrdio da je riječ o socijalnom doprinosu jer je on isključivo namijenjen za financiranje sustava socijalnog osiguranja (vidjeti osobito drugi građanski odjel, presude od 28. ožujka 2002., br. 00-17675, i od 14. siječnja 2010., br. 09-11284).

85. Posebno upućujem na presudu Schöttle (20/76, EU:C:1977:26)[27]. Na pitanje o primjenjivosti članka 95. UEEZ-a (sada članak 110. UFEU-a) na porez na cestovni prijevoz robe, Sud je prvo istaknuo da je svrha te odredbe uklanjanje *prikrivenih*[28] ograničenja slobodnog kretanja robe koja mogu proizaći iz poreznih propisa država članica i da, uzimajući u obzir opću strukturu i ciljeve te odredbe, pojam poreza na proizvod treba *široko*[29] tumačiti. Na temelju toga Sud je zaključio da *ratio* članka 110. UFEU-a traži njegovu primjenu na porez poput razmatranog poreza zato što „neposredno utječe na trošak domaćih i uvezenih proizvoda”[30].

86. Prema nedavnom mišljenju nezavisne odvjetnice Sharpston, tom presudom uspostavljeno je načelo prema kojem „porez na djelatnosti koje uključuju proizvode ulazi u područje primjene članka 90. UEZ-a (koji je postao članak 110. UFEU-a) samo ako neposredno utječe na njihovu cijenu koštanja”[31].

87. Iz tog načela proizlazi da analiza primjenjivosti članka 110. UFEU-a ne ovisi o isključivo formalnom pitanju odnose li se kriteriji primjene predmetnog poreza na djelatnost ili na proizvod, već je potrebno provjeriti je li *učinak* primjene takvog poreza povećanje cijene koštanja domaćih i uvezenih ili izvezenih proizvoda. Ako je takav učinak prisutan, potrebno je zaključiti da se predmetni porez plaća na robu te stoga podliježe zabrani diskriminatornih nacionalnih poreza iz članka 110. UFEU-a.

88. Primjenjujući to načelo na ovaj predmet, valja provjeriti povećavaju li, unatoč tomu što se formalno primjenjuju na ukupni promet poduzeća i trgovačkih društava koja im podliježu, C3S i dodatni doprinos kroz gospodarski mehanizam prevaljivanja troška cijenu koštanja robe koja se prodaje na francuskom državnom području i robe koja se prenosi u druge države članice.

89. Kad je riječ o robi koja se prodaje na francuskom državnom području, dopušteno je pretpostaviti da trgovačka društva i poduzeća (obveznici plaćanja doprinosa) uredno prevaljuju iznos C3S-a (0,13 %) i dodatnog doprinosa (0,03 %) na cijenu koštanja same robe. Ista tvrdnja vrijedi i za robu koja se prenosi u druge države članice, pri čemu je opravdano pretpostaviti da se iznos doprinosa odražava na nominalnu vrijednost svake prenesene robe[32]. Učinak uvođenja C3S-a i dodatnog doprinosa je, stoga, povećanje cijene troška obiju kategorija robe.

90. Iz toga proizlazi da, ako bi se doseg ovog prethodnog pitanja proširio na čitavu osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa, potonji bi se, prema mojem mišljenju, trebali promatrati kao prepreka slobodnom kretanju robe.

91. Točnije, budući da se oni istodobno plaćaju na robu koja se prodaje na francuskom državnom području i na robu koja se izvozi u druge države članice, navedeni doprinosi bi u načelu ušli u područje primjene članka 110. UFEU-a[33].

27 Presuda od 16. veljače 1977., Schöttle (20/76, EU:C:1977:26)

28 Moje isticanje

29 Moje isticanje

30 Presuda od 16. veljače 1977., Schöttle (20/76, EU:C:1977:26, t. 15.).

31 Mišljenje nezavisne odvjetnice E. Sharpston u predmetu Stadtgemeinde Frohnleiten i Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, t. 36.)

32 Te vrijednosti pojedinačno određuju predmetna trgovačka društva i poduzeća kako radi njihova uključivanja u redak 6. obrasca prijave PDV-a, u kojem one zajedno s prodajom na domaćem tržištu čine ukupni iznos stavke „Isporuke unutar Zajednice”, tako i radi njihove prijave upravnim tijelima u porezne i statističke svrhe u okviru Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (Prijava robne razmjene između država članica Europske zajednice).

33 Vidjeti sudsku praksu navedenu u točki 17. ovog mišljenja.

92. U tom pogledu moram ipak podsjetiti da iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da je fiskalna pristojba „nacionalni porez" u smislu članka 110. UFEU-a te stoga ne može biti kvalificirana kao davanje s istovrsnim učinkom u skladu s člancima 28. i 30. UFEU-a samo ako je dio općeg sustava nacionalnih poreza koji se sustavno plaćaju na kategorije proizvoda u skladu s objektivnim kriterijima primjenjivima neovisno o njihovu podrijetlu i namjeni [34].

93. Za potrebe takve ocjene moglo bi biti potrebno prvenstveno uzeti u obzir namjenu prihoda od poreza. Kada bi ti prihodi bili namijenjeni za financiranje djelatnosti koje na poseban način doprinose proizvodima koji se prodaju na domaćem tržištu, predmetni porez mogao bi biti davanje s istovrsnim učinkom pod uvjetom da se porezno opterećenje tih proizvoda u potpunosti nadoknadi koristima koje se njime financiraju, dok porezno opterećenje izvezenih proizvoda predstavlja neto opterećenje [35].

94. Međutim, to ovdje nije tako. U tom kontekstu, člankom L651-1 Zakonika o socijalnoj sigurnosti propisuje se da su prihodi od C3S-a i dodatnog doprinosa namijenjeni za financiranje proračuna tijela osnovanih za potrebe radnika i samozaposlenih osoba, tj. RSI-ja, Fonda mirovinske solidarnosti, Štednog fonda za mirovine i Nacionalnog fonda za zdravstveno osiguranje radnika. Međutim, kao što ističe francuska vlada u svojim pisanim očitovanjima, usluge koje pružaju navedena tijela ne razlikuju se ovisno o tome prenose li trgovačka društva i poduzeća koja su obveznici plaćanja doprinosa robu unutar francuskog državnog područja ili u druge države članice.

95. Kao drugo, ocjena iz točke 93. zahtijeva da se provjeri, u skladu s presudom Denkavit (132/78, EU:C:1979:139), podliježu li poreznom opterećenju domaći proizvodi koji se prodaju na domaćem tržištu i izvezeni proizvodi kao takvi na istoj razini trgovine i je li oporezivi događaj za taj porez jednak za obje kategorije proizvoda [36]. Ako to nije tako, navedeno oporezivanje bi se opet trebalo smatrati davanjem s istovrsnim učinkom.

96. U tom je pogledu korisno prethodno napomenuti kako se čini da se u kasnijoj sudskoj praksi smatra kako je istovjetnost oporezivog događaja „apsorbirana" okolnošću da se domaći i izvezeni proizvodi oporezuju u istoj fazi trgovine [37]. S obzirom na navedeno, samo ću utvrditi znači li činjenica – da se na proizvode koji se prenose u druge države članice plaćaju C3S i dodatni doprinos u trenutku prijenosa, dok se na proizvode koji se prenose unutar nacionalnog područja ti doprinosi plaćaju samo u trenutku prodaje – da se predmetni doprinosi ne primjenjuju na obje kategorije proizvoda „u istoj fazi trgovine".

97. Potonji je pojam bio predmet širokog tumačenja Suda, koji je dao prednost ekonomskoj stvarnosti pred vanjskim dojmom [38]. Na primjer, u presudi Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244) Sud je presudio da porez koji se plaća u trenutku isporuke svinja radi njihova klanja na domaćem tržištu i u trenutku izvoza za svinje koje se izvoze kao žive životinje treba smatrati porezom primijenjenim u istoj fazi trgovine jer su obje transakcije obavljene radi izlaska svinja iz domaće proizvodnje [39]. Jednako tako, ne čini se da se porezi kao što su C3S i dodatni doprinos, koji se plaćaju u trenutku prijenosa robe koja se prenosi u druge države članice i u trenutku prodaje robe koja se prenosi na nacionalnom području, primjenjuju u dvjema različitim fazama trgovine. Zapravo se čini krajnje teškim tvrditi da, u ekonomskoj stvarnosti, prodaja i prijenos namijenjen prodaji nisu u istoj fazi trgovine.

34 Presude od 23. travnja 2002., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, t. 21.), i od 8. lipnja 2006., Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, t. 16.)

35 Presude od 23. travnja 2002., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, t. 22.), i od 8. lipnja 2006., Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, t. 18.)

36 Vidjeti presudu od 31. svibnja 1979., Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, str. 1923.).

37 Presude od 11. lipnja 1992., Sanders Adour i Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 i C-150/91, EU:C:1992:261, t. 18.), gdje se Sud izjasnio na sljedeći način: „Što se tiče zahtjeva koji se odnose na istovjetnost oporezivog događaja, treba napomenuti da se u slučaju poput ovoga razlika ne može utvrditi iz činjenice da je uvezeni proizvod oporezovan u trenutku uvoza, a domaći u trenutku prodaje ili uporabe, zato što je u gospodarskoj stvarnosti faza stavljanja na tržište ista jer se obje transakcije obavljaju radi uporabe proizvoda." Navedeno je tumačenje kasnije potvrdio Sud u presudama od 2. travnja 1998., Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, t. 25.), i od 23. travnja 2002., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, t. 25.). O tom pitanju, vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika F. Jacobsa u predmetu Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, t. 35.).

38 Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Mischoa u predmetu Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, t. 30.).

39 Presuda od 23. travnja 2002., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, t. 30.)

98. Zaključno, ako bi se doseg ovog prethodnog pitanja proširio na cijelu osnovicu za obračun C3S-a i dodatnog doprinosa, oni bi tada bili „nacionalni porezi" u smislu članka 110. UFEU-a.

99. Na pitanje plaćaju li se oni u većoj mjeri na robu koja je predmet prijenosa unutar Zajednice nego na robu koja se prenosi unutar nacionalnog područja, čime se krši navedena odredba, valjalo bi očigledno odgovoriti niječno. Naime, nabavna cijena (ili cijena koštanja), koja je osnovica za obračun za robu koja je predmet prijenosa unutar Zajednice u smislu članka 76. Direktive o PDV-u, načelno je niža od prodajne cijene koja je osnovica za obračun za robu koja se prenosi unutar nacionalnog područja. Međutim, sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti je li takva pretpostavka točna.

100. U svakom slučaju, Komisija je u svojim pisanim očitovanjima navela dva slučaja u kojima bi C3S i dodatni doprinos mogli predstavljati prepreku slobodnom kretanju robe protivnu članku 110. UFEU-a. Prvi je slučaj onaj da francusko zakonodavstvo ne predvidi pravo na odbitak od osnovice za obračun doprinosa vrijednosti robe prenesene u drugu državu članicu koja je ostala neprodana i koja je ponovno prenesena u Francusku, dok je drugi onaj kada bi roba prenesena u drugu državu članicu bila po drugi put uračunata u osnovicu za obračun u trenutku prodaje.

101. U prvom slučaju, uz uvjet da nacionalni pravni poredak ne predviđa nikakav drugi djelotvoran pravni lijek za povrat iznosa uplaćenih na temelju C3S-a i dodatnog doprinosa na neprodanu robu [40], smatram da bi doprinosi za prijenose unutar Zajednice, bez obzira na buduću prodaju predmetne robe, na kraju bili obračunati na temelju samog prelaska granice. Prema tome, valjalo bi ih ispitati s obzirom na zabranu davanja s istovrsnim učinkom iz članaka 28. i 30. UFEU-a.

102. U drugom slučaju, smatram da, s obzirom na to da bi se na robu koja se prenosi u druge države članice doprinosi dvaput plaćali (prilikom prijenosa i prilikom prodaje), dok bi se na prijenose unutar nacionalnog područja plaćali samo jednom (prilikom prodaje), C3S i dodatni doprinos za te prijenose unutar Zajednice također bi ušli u područje primjene članaka 28. i 30. UFEU-a, kao što je Sud već priznao u slučaju kada samo za uvezene proizvode postoje dva oporeziva događaja [41].

103. U oba slučaja, koja treba preispitati sud koji je uputio zahtjev, usklađenost s člancima 28. i 30. UFEU-a će tada trebati ocijeniti s obzirom na razmatranja iznesena u točkama od 62. do 69. ovog mišljenja.

IV. Zaključak

104. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Cour de cassation (Kasacijski sud, Francuska) odgovori na sljedeći način:

„Članke 28. i 30. Ugovora o funkcioniranju Europske unije treba tumačiti na način da se protive tomu da se vrijednost robe, koju je iz Francuske u drugu državu članicu Europske unije prenio obveznik socijalnog doprinosa koji plaćaju trgovačka društva u svrhu solidarnosti i dodatnog doprinosa za potrebe svojeg poslovanja ili druga osoba za njegov račun, za potrebe svojeg poduzeća, uzima u obzir, kako predviđaju nacionalni propisi iz glavnog postupka, za određivanje ukupnog prometa koji čini osnovicu za obračun tih doprinosa."

40 Na raspravi je francuska vlada navela da se povrat u iznosu nominalne vrijednosti neprodane robe može dobiti ulaganjem prigovora predviđenog člankom L243-6 Zakonika o socijalnoj sigurnosti, kojim se uređuje opći postupak povrata socijalnih doprinosa i obiteljskih davanja „uplaćenih bez postojanja dugovanja" („indûment versées"). U vezi s tim francuska je vlada priznala da je takav postupak proveden samo jednom i da je predmetno poduzeće od takvog zahtjeva odustalo u trenutku kada su upravna tijela od njega zatražila pripadajuću popratnu dokumentaciju. S obzirom na takvo priznanje francuske vlade, sumnjam da bi članak L243-6 mogao osigurati stvarnu mogućnost povrata C3S-a i dodatnog doprinosa u slučaju da je roba prenesena u drugu državu članicu ostala neprodana.

41 Vidjeti presudu od 17. rujna 1997., Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, t. 28.).