Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 31. januarja 2018 [1]

Zadeva C-39/17

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour de cassation (kasacijsko sodišče, Francija))

„Predhodno odločanje – Prosti pretok blaga – Člena 28 in 30 PDEU – Dajatev z enakim učinkom – Člen 110 PDEU – Notranja obdavčitev – Solidarnostni socialni prispevek družb in dodatni prispevek – Dajatev, pri kateri je davčna osnova skupni letni promet družb – Vključitev vrednosti sredstev, prenesenih v drugo državo članico, v promet“

1. S tem vprašanjem se Sodišče poziva, naj zagotovi pojasnila v zvezi s socialnima prispevkoma, ki ju določa francoska zakonodaja, in sicer solidarnostni socialni prispevek (v nadaljevanju: C3S), ki je bil uveden v začetku sedemdesetih let prejšnjega stoletja, in dodatni prispevek, ki ga je nacionalni zakonodajalec sprejel leta 2004. Davčna osnova za te prispevke je znesek skupnega letnega prometa družb in podjetij, za katere veljajo ti prispevki.

2. Ob tej priložnosti se bo moralo Sodišče opredeliti glede združljivosti novejše sodne prakse predložitvenega sodišča – v skladu s katero se nominalna vrednost zalog, ki jih podjetje iz Francije prenese v drugo državo članico Evropske unije, šteje v davčno osnovo za C3S in dodatni prispevek, četudi ta prenos ne ustvarja prometa – s prepovedjo dajatev z enakim učinkom kot carine.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Člen 28(1) PDEU se glasi: „Unija vključuje carinsko unijo, ki zajema vso blagovno menjavo in med državami članicami prepoveduje carine pri uvozu in izvozu ter vse dajatve z enakim učinkom, poleg tega pa uvaja skupno carinsko tarifo v odnosih s tretjimi državami.“ Člen 30 PDEU določa: „Carine pri uvozu in izvozu ter vse dajatve z enakim učinkom so med državami članicami prepovedane. Ta prepoved se uporablja tudi za carine fiskalne narave.“

4. Člen 110(1) PDEU se glasi: „Nobena država članica ne uvaja, neposredno ali posredno, kakršnih koli notranjih davkov na izdelke drugih držav članic, ki bi bili višji od davkov, uvedenih neposredno ali posredno na enakovrstne domače izdelke.“

1 Jezik izvirnika: italijanščina.

5. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: direktiva o DDV)[2] v členu 14(1) določa, da „dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

6. Člen 17 te direktive določa: „Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico“ in „prenos v drugo državo članico“ opredeljuje kot „vsako pošiljanje ali prevoz premičnine, ki ga opravi davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun, v kraj zunaj ozemlja države članice, v kateri se blago nahaja, vendar v Skupnosti, za potrebe svojega podjetja“.

7. Glede dobave blaga v obliki prenosa v drugo državo članico, člen 76 Direktive o DDV določa, da „davčno osnovo sestavlja nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali, ob odsotnosti nabavne cene, lastna cena blaga, določena v trenutku dobave“.

B. Nacionalno pravo in sodna praksa

8. Člen L651-1 code de la sécurité sociale (v nadaljevanju: zakonik o socialni varnosti) določa, da se v korist Régime sociale des Indépendants (socialna shema za samozaposlene delavce, v nadaljevanju: RSI), Fonds de solidarité vieillesse (solidarnostni sklad za starost) in Fonds de réserve pour les retraites (rezervni pokojninski sklad), uvede solidarnostni socialni prispevek, ki ga med drugim plačujejo delniške družbe in poenostavljene delniške družbe. C3S zapade v plačilo enkrat na leto, višina pa se določi do največ 0,13 % prometa.

9. Iste družbe so na podlagi člena L245-13 zakonika o socialni varnosti zavezane tudi za dodatni prispevek v korist Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (državni sklad zdravstvenega zavarovanja za zaposlene). Ta dodatni prispevek se izračuna, plača, izterja in nadzoruje po enakih pogojih kot C3S, znaša pa 0,03 % prometa.

10. V skladu s členom L651–5 zakonika o socialni varnosti morajo družbe in podjetja, zavezani za plačilo C3S, organu, pristojnemu za pobiranje tega prispevka, in sicer Caisse nationale du RSI (v nadaljevanju: CNRSI), letno prijaviti „znesek skupnega prometa, prijavljenega davčni upravi, izračunanega brez davka na promet in podobnih davkov“.

11. Cour de cassation (kasacijsko sodišče, Francija) je v sodbi v zadevi Organic/Cofiroute[3] določilo, da je ta znesek tisti, ki je naveden v mesečni ali trimesečni prijavi št. 3310 CA3 davka na dodano vrednost in podobnih davkov (v nadaljevanju: obračun DDV).

12. Zato se izračuna tako, da se seštejejo zneski v vrsticah št. 1 (prodaja, storitve), št. 4 (izvoz iz Evropske unije), št. 5 (druge neobdavčene transakcije) in št. 6 (dobava znotraj Skupnosti), ter v vrstici št. 2 (druge obdavčene transakcije), če se slednje nanašajo na transakcije, ki ustvarjajo promet.

13. Kar zadeva dobave znotraj Skupnosti, člen 256(III) Code général des impôts (splošni davčni zakonik), s katerim je prenesen člen 17 Direktive o DDV, obravnava prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico, kot dobavo blaga.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 Glej Cass. Soc. z dne 29. junija 1995, št. 92–22.025, Organic/Cofiroute.

14. Nominalna vrednost prenesenega blaga (nabavna cena, ali, če je ni, lastna cena) torej pomeni skupni znesek, naveden v vrstici št. 6 (dobava znotraj Skupnosti) obračuna DDV, ter je zato sestavni del davčne osnove za C3S in dodatni prispevek, kot je večkrat potrdilo Cour de cassation (kasacijsko sodišče). [4]

II. Dejansko stanje, postopek v glavni stvari, vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

15. Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je predložilo predložitveno sodišče, se nanaša na spor med družbo Lubrizol France SAS (v nadaljevanju: Lubrizol) in CNRSI glede izračuna davčne osnove za C3S in dodatni prispevek.

16. Družba Lubrizol, glavna tuja podružnica skupine *The Lubrizol Corporation*, je podjetje kemičnega sektorja, ki proizvaja in prodaja aditive za maziva.

17. Kot poenostavljena delniška družba (v francoskem pravu *société par actions simplifiée*) je pravno zavezana za plačilo C3S v skladu s členi L651–1 in naslednjimi zakonika o socialni varnosti in dodatnega prispevka v skladu s členom L245–13 istega zakonika.

18. Po pregledu davčne osnove družbe Lubrizol za plačilo prispevka C3S in dodatnega prispevka za leto 2008, je CNRSI ugotovil razliko med prometom za leto 2007, prijavljenim skladu (573.152.820 EUR), in prometom, ki ga je prijavil davčni organ (642.045.281 EUR). Razlika je nastala, ker družba Lubrizol ni vključila zneska svojih prenosov znotraj Skupnosti v vrstico št. 6 (dobava znotraj Skupnosti) obračuna DDV.

19. Zato je CNRSI družbi poslal popravek, 13. marca 2012 pa je bil poslan opomin.

20. Družba Lubrizol je pred Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (sodišče za zakonodajo s področja socialne varnosti v Rouenu, Francija) izpodbijala dolg navedenih zneskov, ker naj bi CNRSI v davčno osnovo za C3S in dodatni prispevek napačno vključil vrednost zalog, prenesenih v druge države članice Evropske unije. V zvezi s tem je poudarila, da obravnavani prenosi niso bili prodaja in torej niso ustvarili prometa, zato jih ni bilo mogoče šteti v davčno osnovo za navedene prispevke.

21. Sodišče v Rouenu je s sodbo z dne 6. maja 2014 zavrnilo tožbo družbe Lubrizol na podlagi ugotovitve, da promet podjetja ni odvisen od računovodskih ali davčnih postavk, ampak od zneska, ki ga je podjetje samo dejansko prijavilo davčni upravi. Ta znesek mora obvezno vključevati prenose blaga znotraj Skupnosti, ker se v skladu z nacionalno zakonodajo o DDV štejejo za dobavo blaga znotraj Skupnosti. Sodišče je tudi trdilo, da predpisi o oblikovanju davčne osnove za C3S in dodatni prispevek ne kršijo načela prostega pretoka blaga v Evropski uniji, ker se navedeni prispevki nanašajo na gospodarsko dejavnost podjetij v celoti, in ne na proizvode kot take.

22. To sodbo je 15. septembra 2015 potrdilo Cour d'appel de Rouen, Chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (pritožbeno sodišče v Rouenu, senat za nujne zadeve in socialno varnost, Francija). Cour d'appel (pritožbeno sodišče) je zlasti zavrnilo pritožbeni razlog glede domnevne kršitve načela prostega pretoka blaga in navedlo, da imajo zadevni prispevki po eni strani „naravo socialnega prispevka“, po drugi strani pa se ne nanašajo na izdelke kot take, ampak se naložijo podjetjem na podlagi skupnega prometa.

4 Glej Cass. 2ème Civ. z dne 11. februarja 2016, št. 14-26-363, Sté Schaeffler France/Caisse nationale du RSI, in Cass. 2ème Civ. z dne 7. novembra 2013, št. 12-25-776, Ste Soitec/Caisse nationale du RSI.

23. Družba Lubrizol je zoper sodbo Cour d'appel de Rouen (pritožbeno sodišče v Rouenu) vložila kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču, pri čemer je trdila, da bi bilo treba sporne prispevke šteti kot dajatve z enakim učinkom v smislu člena 30 PDEU, ker je prenos zalog, ki ne ustvarja prometa, vključen v davčno osnovo le, če je izveden v drugo državo članico, ne pa tudi, če je izveden znotraj nacionalnega ozemlja ali v tretjo državo.

24. Predložitveno sodišče opozarja, da je v preteklosti v nekaterih primerih, katerih dejansko stanje je bilo podobno obravnavanemu, že odločilo, da je nominalna vrednost zalog, ki jih je podjetje iz Francije preneslo v drugo državo članico Evropske unije, zajeta z davčno osnovo za C3S in dodatne prispevke tudi v primeru, če takšen prenos kot tak ne ustvarja prometa.[5] Ker to vprašanje zadeva prispevke, ki so nedavno postali trajni, predložitveno sodišče meni, da je primerno preučiti njihovo skladnost s predpisi prava Evropske unije glede na očitke, ki jih je v pritožbi navedla družba Lubrizol.

25. Zato je navedeno sodišče prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člena 28 in 30 Pogodbe o delovanju Evropske unije nasprotujeta temu, da se vrednost blaga, ki ga zavezanec za plačilo solidarnostnega socialnega prispevka družb in prispevka, ki je dodaten glede na ta prispevek, ali druga oseba za njegov račun za potrebe svojega podjetja prenese iz Francije v drugo državo članico Evropske unije, upošteva pri izračunu skupnega prometa, ki je davčna osnova za odmero teh prispevkov?“

26. Glede tega vprašanja so svoja pisna stališča predložili družba Lubrizol France, CNRSI, francoska vlada, nizozemska vlada in Evropska komisija.

27. Na obravnavi 15. novembra 2017 so ustna stališča podale družba Lubrizol France, francoska vlada in Evropska komisija.

III. Pravna analiza

28. Menim, da je treba za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče, ustrezno opredeliti predmet vprašanja. Glede te zelo pomembne točke so zainteresirane strani, ki so preložile pisne pripombe, prišle do nasprotujočih si zaključkov. Zato menim, da mora pravna analiza izhajati iz nekaterih predhodnih preudarkov, s katerimi bo pojasnjeno, kaj je predmet razlage, ki se zahteva od Sodišča.

29. Na podlagi navedenih preudarkov bom ugotovil, da predmet dejansko ni preverjanje skladnosti skupne davčne osnove za C3S in dodatni prispevek s členoma 28 in 30 PDEU. Kot je razvidno iz besedila predložitvene odločbe, je predložitveno sodišče predložilo Sodišču to vprašanje za predhodno odločanje prav zaradi novosti, ki jo prinaša vključitev nominalne vrednosti prenosov blaga znotraj Skupnosti v navedeno davčno osnovo (glej točko A).

30. Na podlagi zadnjenavedene trditve bom v okviru vsebinske analize zlasti ugotovil, da je treba šteti, da obravnavani prispevki bremenijo pretok blaga, ker se nanašajo na prenos blaga znotraj Skupnosti, zato spadajo v okvir uporabe členov 28 in 30 PDEU. Dalje, preučil bom, ali je vključitev prenosov blaga znotraj Skupnosti v davčno osnovo za take prispevke taka, da krši prepoved dajatev z enakim učinkom kot carine iz istih določb Pogodbe, in prišel do pritrdilnega odgovora (glej točko B).

5 Glej sodno prakso, navedeno v opombi 4 teh sklepnih predlogov.

31. Podredno, če bi Sodišče menilo, da je predmet obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe, v nasprotju z mojim prepričanjem, davčna osnova spornih prispevkov v celoti, menim, da bi bilo treba v obravnavani zadevi te prispevke obravnavati kot „notranje davke“ v smislu člena 110 PDEU. V skladu s to predpostavko bom ugotovil, da prispevek C3S in dodatni prispevek v današnji sestavi ne kršita zgoraj navedene določbe. Lahko pa bi bila prepovedana kot dajatvi z enakim učinkom v dveh specifičnih primerih (glej točko C). Ali gre za zadnjenavedene dajatve, mora preveriti predložitveno sodišče.

A. Predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe

32. Iz predložitvene odločbe izhaja, da predložitveno sodišče prosi za preveritev združljivosti vključitve nominalne vrednosti prenosov blaga znotraj Skupnosti v davčno osnovo za C3S in dodatni prispevek, to je v skupni letni promet zavezancev za te prispevke, s členoma 28 in 30 PDEU.

33. Predložitveno sodišče navaja, da dvomi glede skladnosti z zgoraj navedenima določbama Pogodbe zadevajo izključno vključitev določenega zneska v davčno osnovo za C3S in dodatni prispevek, in ne davčne osnove v celoti.

34. To ne izhaja le iz ubeseditve vprašanja za predhodno odločanje, ampak tudi in predvsem iz dejstva, da je vključitev nominalne vrednosti prenosov blaga znotraj Skupnosti v davčno osnovo za obravnavane prispevke novost v nacionalnem pravnem redu.

35. To je rezultat skupnega učinka razvoja zakonodajne narave in poznejše razlage predložitvenega sodišča. Na ravni zakonodaje je bilo izenačenje dobave blaga za plačilo in prenosov znotraj Skupnosti, ki ga uvaja člen 28a Direktive Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja,[6] preneseno v francosko pravo s členom 1 zakona št. 92/677.[7] Od takrat nominalna vrednost prenosov blaga znotraj Skupnosti šteje v skupni promet za namene DDV.

36. Dalje, nacionalna sodna praksa je določila, da je treba za določitev zneska davčne osnove za C3S upoštevati prav skupni promet v obračunu DDV, ki vključuje nominalno vrednost prenosov znotraj Skupnosti.[8] Cour de Cassation (kasacijsko sodišče) je na podlagi tega v dveh ločenih primerih ugotovilo, da je nominalna vrednost prenosov blaga znotraj Skupnosti vključena v navedeni znesek, čeprav taki prenosi kot taki ne ustvarjajo prometa.[9]

37. Zdi se mi povsem očitno, da želi predložitveno sodišče preveriti skladnost te sodne prakse s členoma 28 in 30 PDEU. Z drugimi besedami, dvomi predložitvenega sodišča se nanašajo na to, ali se za „dajatev z enakim učinkom“ kot carine šteje *vključitev nominalne vrednosti prenosov znotraj Skupnosti v davčno osnovo za C3S in dodatni prispevek*, in ne *davčna osnova v celoti*.

38. Zato sklicevanje na sodbo v zadevi SA Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473)[10] v pisnih stališčih, ki jih je Komisija predložila med postopkom in ponovila na obravnavi, le potrjuje zgoraj navedeno ugotovitev.

6 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160.

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 št.°166 z dne 19. julija 1992, str. 9700, Zakon št. 92-677 z dne 17. julija 1992 o izvajanju Direktive Sveta (EGS) 91/680 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja in Direktive 92/12/EGS o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov, s strani Francoske republike).

8 Glej opombo 3 teh sklepnih predlogov.

9 Glej opombo 4 teh sklepnih predlogov.

10 Sodba z dne 27. novembra 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

39. V sodbi SA Rousseau Wilmot je Sodišče odločalo o skladnosti C3S s prepovedjo uvajanja ali ohranjanja prometnega davka iz člena 33 Šeste direktive Sveta 77/388 z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero.[11] V utemeljitev ugotovitve, da C3S nima narave prometnega davka, je Sodišče poudarilo, da C3S nastane na podlagi dejavnosti podjetij, davčne osnove za C3S in skupnega letnega prometa, zato ne vpliva neposredno na ceno blaga in storitev.[12] Komisija na podlagi tega sklepa, da obravnavani prispevek, za katerega se ne more šteti, da bremeni blago kot tako, ne bi smel spadati na področje uporabe prepovedi dajatev z enakovrednim učinkom iz členov 28 in 30 PDEU. Po mnenju Komisije bi bilo treba ugotoviti enako glede dodatnega prispevka, ker slednji temelji na isti davčni osnovi kot C3S.

40. Jasno pa je, da navedena sodba ni upoštevna za obravnavano zadevo, ker davčna osnova, ki je predmet pravne presoje Sodišča, za razliko od obravnavane ne vključuje nominalne vrednosti prenosov blaga znotraj Skupnosti.

41. Ni bilo namreč mogoče šteti, da je ta vrednost vključena v davčno osnovo za C3S, preden je bilo s sodbo Cour de cassation (kasacijsko sodišče) v zadevi Organic/Cofiroute pojasnjeno, da je pri določitvi te davčne osnove upošteven skupni promet iz obračuna DDV, ki vključuje prenose znotraj Skupnosti v smislu s člena 256(III) splošnega davčnega zakonika.

42. Ker je Sodišče sodbo v zadevi SA Rousseau Wilmot izdalo leta 1987, kar je torej približno osem let pred sodbo v zadevi Organic/Cofiroute, je treba ugotoviti, da davčna osnova za C3S, ki je predmet analize Sodišča v zadevi SA Rousseau Wilmot, ni vključevala nominalne vrednosti prenosov blaga znotraj Skupnosti.

43. Zato predložitveno sodišče ni moglo sklepati, da se člena 28 in 30 PDEU ne uporabljata za davčno osnovo za C3S (in dodatni prispevek) v sklepih sodbe SA Rousseau Wilmot, v kateri je bilo o naravi C3S odločeno v trenutku, ko nominalna vrednost prenosov blaga znotraj Skupnosti ni bila vključena v davčno osnovo za C3S.

44. Navedeno sodišče zato sprašuje, ali se zaradi vključitve nominalne vrednosti prenosov blaga znotraj Skupnosti v davčno osnovo za obravnavane prispevke uporabljata člena 28 in 30 PDEU ter ali to pomeni kršitev navedenih določb.

45. Glede na zgoraj navedene ugotovitve Sodišču predlagam, naj ne preoblikuje vprašanja za predhodno odločanje, ki je predmet obravnavane zadeve, ker bi s preoblikovanjem po mojem mnenju tvegali, da bi bistveno spremenili predmet vprašanja, kot ga je opredelilo predložitveno sodišče.

46. Poleg tega opozarjam, da je bilo z ustaljeno sodno prakso pojasnjeno, da mora Sodišče pri odgovoru na vprašanja za predhodno odločanje, ki so mu bila postavljena, upoštevati razlago nacionalnih določb, kakršno je podalo predložitveno sodišče, pri čemer ne more podvomiti o njej in ne more preveriti njene pravilnosti.[13]

11 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23..

12 Sodba z dne 27. novembra 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, točka 16).

13 Glej med drugim sodbe z dne 15. septembra 2011, Gueye (C-483/09 in C-1/10, EU:C:2011:583, točka 42); z dne 15. aprila 2010,Gala-Salvador Dalí in Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, točka 21), in z dne 21. oktobra 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, točka 22).

B. Združljivost vključitve prenosov blaga znotraj Skupnosti v davčno osnovo za C3S in dodatni prispevek s členoma 28 in 30 PDEU

47. Najprej je treba poudariti, da člena 28 in 30 PDEU pri ureditvi delovanja carinske unije prepovedujeta določitev carin in drugih dajatev z enakim učinkom v trgovini med državami članicami.

48. Namen teh prepovedi, ki so temeljne določbe in katerih morebitne izjeme je treba posebej določiti ter razlagati ozko, je zagotoviti prosti pretok blaga znotraj Evropske unije.[14]

49. Glede uporabe teh prepovedi v obravnavani zadevi je treba priznati, da bi se lahko pojavili dvomi zaradi narave *sui generis* C3S in dodatnega prispevka. Kot je Komisija izrecno trdila na obravnavi, se po eni strani na prvi pogled zdi, da se ti prispevki zaradi njihove davčne osnove, ki je sestavljena iz skupnega prometa družb in podjetij, ki so zavezana za plačilo teh prispevkov, razlikujejo od dajatev, ki se nanašajo na blago in za katere se uporabljata člena 28 in 30 PDEU. Vključitev nominalne vrednosti prenosov blaga znotraj Skupnosti, torej transakcij, ki kot take ne ustvarjajo prometa, v davčno osnovo, pa obravnavane prispevke – le kar zadeva vidik davčne osnove – izenačuje z dajatvami, ki bremenijo posamezne transakcije že zato, ker se opravijo, in se uporabljajo za pretok blaga v smislu členov 28 in 30 PDEU.

50. Kot je bilo poudarjeno v točkah od 32 do 46 teh sklepnih predlogov, je predmet vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je Sodišču zastavilo predložitveno sodišče, omejen le na vidik prenosa blaga znotraj Skupnosti. Zato je razumno sklepati, da ta spada na področje uporabe *ratione materiae* členov 28 in 30 PDEU.

51. Kot je bilo že navedeno, je Komisija na obravnavi taki ugotovitvi odločno nasprotovala. Po mnenju navedene institucije je uporaba členov 28 in 30 PDEU ne glede na usmeritev Sodišča glede vpliva spornih prispevkov na pretok blaga izključena. Če bi namreč Sodišče menilo, da C3S in dodatni prispevek vplivata na pretok blaga, bi se po mnenju Komisije morala preučiti kot „notranji davek“ ob upoštevanju člena 110 PDEU. Če tega učinka ne bi bilo, kot meni Komisija, bi verjetno prispevka spadala na področje uporabe prepovedi „ukrepov z enakim učinkom kot količinske omejitve pri izvozu“ iz člena 35 PDEU.[15]

52. Zato je treba navesti nekaj preudarkov, da se ugotovi, ali se katera od določb, ki jih je navedla Komisija, lahko uporablja v obravnavani zadevi namesto členov 28 in 30 PDEU.

53. Člen 110 PDEU določa, da države članice za uvožene izdelke ne smejo uporabljati davkov, ki bi bili višji od tistih, ki se uporabljajo za podobne domače izdelke.

54. Ta prepoved diskriminatornih notranjih davkov se ne uporablja kumulativno s prepovedjo dajatev z enakim učinkom, tako da ukrep v sistemu Pogodbe ne more spadati v obe kategoriji hkrati.[16]

55. Kategoriji se v skladu z ustaljeno sodno prakso razlikujeta v tem, da notranji davek bremeni le proizvod, ki prestopi mejo, dajatev z enakim učinkom pa bremeni hkrati vse uvožene, izvožene in domače izdelke.[17]

14 O naravi temeljnih predpisov glej na primer sodbo z dne 1. julija 1969, Komisija/Italija (24/68, EU:C:1969:29, točka 10). V zvezi z obveznostjo omejujoče razlage morebitnih izjem glej nazadnje sodbo z dne 3. decembra 1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, točka 18).

15 Menim, da je to dejanski pomen utemeljitve Komisije in da je njena navedba, da bi se C3S in dodatni prispevek opredelila kot posredni dajatvi (za kateri bi se uporabljal člen 110 PDEU) ali neposredni dajatvi (za kateri bi se verjetno uporabljal člen 35 PDEU), le posledica nujnosti, da poda odgovor na določena vprašanja, ki jih je na ta način zastavilo Sodišče. Glede neupoštevnosti razlikovanja med neposrednimi in posrednimi dajatvami v obravnavani zadevi, glej točke od 78 do 83 teh sklepnih predlogov.

16 Sodbi z dne 2. oktobra 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, točka 20), in z dne 8. novembra 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten in Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, točka 26).

17 Glej sodbi z dne 21. septembra 2000, Michaïlidis (C-441/98 in C-442/98, EU:C:2000:479, točka 22), in z dne 22. aprila 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, točka 11).

56. Ker se presoja, za katero prosi predložitveno sodišče, nanaša izključno na prenos blaga v smislu posebne komercialne transakcije, ne glede na morebitno prihodnjo prodajo blaga, je treba ugotoviti, da se C3S in dodatni prispevek v skladu s francosko zakonodajo [18] uporabljata samo za prenose znotraj Skupnosti, ne uporabljata pa se za prenose znotraj nacionalnega ozemlja.

57. Iz tega izhaja, da člena 110 PDEU v obravnavanem primeru ni mogoče uporabiti.

58. Enaka ugotovitev o neuporabi velja za člen 35 PDEU.

59. Ta določba prepoveduje količinske omejitve pri izvozu in vse ukrepe z enakim učinkom med državami članicami, vzporedno s podobno prepovedjo, določeno v členu 34 PDEU v zvezi z uvozom.

60. V zvezi s členom 34 PDEU je bilo v sodni praksi nedvoumno pojasnjeno, da je prepoved ukrepov z enakim učinkom, kot ga imajo količinske omejitve pri uvozu, *lex generalis* glede na druge posebne določbe v Pogodbi, med drugim zlasti tiste, ki se nanašajo na dajatve z enakim učinkom. Člen 34 PDEU se zato glede na te določbe uporablja alternativno. [19] Menim, da ni dvoma, da se ta sodna praksa uporablja tudi za člen 35 PDEU. Če so torej izpolnjeni pogoji za uporabo členov 28 in 30 PDEU, se uporabljata navedena člena in ne člen 35 PDEU.

61. Te predpostavke so v obravnavani zadevi nedvomno izpolnjene, kot je bilo poudarjeno v točkah od 47 do 50 teh sklepnih predlogov.

62. Zato je treba vključitev vrednosti prenosov blaga znotraj Skupnosti v davčno osnovo za sporne prispevke obravnavati glede na člena 28 in 30 PDEU

63. Zlasti je treba preveriti, ali je naložitev C3S in dodatnega prispevka na prenose blaga v druge države članice mogoče opredeliti kot dajatev z enakim učinkom, in ali je treba zato šteti, da gre za kršitev določb Pogodbe.

64. Kot je znano, pojem „dajatve z enakim učinkom“ poudarja namen avtorjev Pogodbe, da prepovejo ne le ukrepe, ki imajo formalno carinsko naravo, ampak tudi vse ukrepe, ki so sicer poimenovani drugače, vendar bi imeli enake učinke kot carine. [20]

65. Najnovejša sodna praksa Sodišča je navedeni pojem opredelila kot „vsaka denarna dajatev, še tako majhna, ki se enostransko naloži, ne glede na njeno poimenovanje oziroma način uporabe, in s katero je blago obremenjeno zaradi prehoda meje, če ni carina v ožjem pomenu“. [21]

66. Najprej, C3S in dodatni prispevek za prenose blaga znotraj Skupnosti sta torej nedvomno „denarni dajatvi“, saj se z njima poveča denarni znesek, ki ga je treba letno plačati pristojnemu organu, ki te prispevke pobira, in sicer CNRSI.

67. Prav tako ni sporno, da jih je francoska država „naložila enostransko“, ker sta posledica razlage zadevne nacionalne zakonodaje v sodni praksi.

68. Nazadnje, prispevka se zaračunata le za prenos blaga v druge države članice, medtem ko ne vplivata na prenose znotraj francoske države. Iz tega izhaja, da sta dolgovana zaradi prehoda meje.

18 Res pa je videti, da je ta učinek proizvod sodne prakse Cour de Cassation (kasacijsko sodišče), kot je v teh sklepnih predlogih večkrat omenjeno. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pa je treba obseg nacionalnih zakonov in drugih predpisov presojati glede na to, kako jih razlagajo nacionalna sodišča. Glej v tem smislu na primer sodbi z dne 16. septembra 2015, Komisija/Slovaška (C-433/13, EU:C:2015:602, točka 81), in z dne 18. julija 2007, Komisija/Nemčija (C-490/04, EU:C:2007:430, točka 49).

19 Sodbe z dne 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, točka 9); z dne 16. decembra 1992, Lornoy in drugi (C-17/91, EU:C:1992:514, točka 14), in z dne 17. junija 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, točka 30).

20 Glej sodbo z dne 14. decembra 1962, Komisija/Luksemburg in Belgija (2/62 in 3/62, EU:C:1962:45, str. 805).

21 Sodba z dne 2. oktobra 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, točka 23).

69. Glede na zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da sta C3S in dodatni prispevek za prenose znotraj Skupnosti dajatvi z enakim učinkom kot carina, ki sta prepovedani s členoma 28 in 30 PDEU.

70. Vendar je treba opozoriti, da sodna praksa Sodišča dopušča dve izjemi glede prepovedi dajatev z enakim učinkom. Prva izjema se uporablja, kadar obravnavana dajatev ustreza plačilu za storitev, ki je bila dejansko opravljena za gospodarski subjekt, v znesku, sorazmernem s storitvijo,[22] druga pa se uporablja, kadar se dajatev v skladu z vnaprej določenimi pogoji pobira zaradi izpolnjevanja obveznosti iz zakonodaje Skupnosti.[23]

71. Iz spisa v zadevi je jasno razvidno, da del C3S in dodatnega prispevka, ki se nanaša na prenose znotraj Skupnosti, ne spada v nobeno od zgoraj navedenih izjem. Ker je namenjen financiranju solidarnostnega sklada za starost in rezervnega pokojninskega sklada (C3S) ter sklada za zdravstveno zavarovanje zaposlenih (dodatni prispevek), ni plačilo za korist, sorazmerno z opravljeno storitvijo, ki bi jo pridobile družbe in podjetja, zavezani za plačilo. Poleg tega ta del nikakor ni dolgovan v okviru pregledov, opravljenih za izpolnjevanje obveznosti na podlagi prava Unije.

C. Združljivost davčne osnove za C3S in dodatni prispevek v celoti s prostim pretokom blaga

72. Podredno bom preučil možnost, po kateri bi Sodišče menilo, da je primerno preoblikovati vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo predložitveno sodišče, tako da bi se razširilo na davčno osnovo za C3S in dodatni prispevek, to je skupni letni promet družb in podjetij, ki so zavezani za plačilo, v celoti.

73. Za tako preoblikovanje je najprej potrebna skrbna analiza možnosti uporabe določb Pogodbe o prostem pretoku blaga za navedene prispevke. Kot je bilo ugotovljeno zgoraj, ker C3S in dodatni prispevek bremenita skupni letni promet, načeloma nista podobna dajatvam, ki se uporabljajo za pretok blaga.

74. Francoska vlada in Komisija sta v pisnih stališčih ob upoštevanju obsega vprašanja, kot je bilo opredeljeno v zgornjih točkah, menili, da je treba preveriti možnost uporabe člena 110 PDEU za te prispevke, in ne členov 28 in 30 PDEU. Ker menim, da je ta pripomba *prima facie* pravilna iz razlogov, ki jih bom pojasnil v nadaljevanju, se bom pri analizi osredotočil na možnost uporabe člena 110 PDEU za C3S in dodatni prispevek.

75. Člen 110 PDEU, na katerega je treba opozoriti, državam članicam prepoveduje uvedbo dajatev na uvožene proizvode, ki bi bile višje od davkov, ki bremenijo podobne domače izdelke.

76. Francoska vlada in Komisija menita, da te določbe ni mogoče uporabiti, ker naj bi C3S in dodatni prispevek spadala med „neposredne davke“.[24] Po mnenju teh strank lahko samo „posredni davki“ omejujejo prosti pretok blaga.

77. S to ugotovitvijo se ne strinjam.

78. Menim namreč, da ločevanje med neposrednimi in posrednimi davki ne more biti pomembno za razmejitev področja uporabe člena 110 PDEU.

22 Glej, *med drugim*, sodbi z dne 9. septembra 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, točka 31), in z dne 22. aprila 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, točka 17).

23 Glej sodbi z dne 7. julija 1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, točka 14), in z dne 27. septembra 1988, Komisija/Nemčija (18/87, EU:C:1988:453, točka 6).

24 V tem primeru bi bilo po mnenju Komisije treba preveriti možnost uporabe člena 35 PDEU v obravnavani zadevi. Glej točko 51 teh sklepnih predlogov.

79. V zvezi s tem naj poudarim, da je Sodišče, ko je moralo odločiti o združljivosti nacionalnih ukrepov neposrednega obdavčenja s temeljnimi svoboščinami, vedno ugotovilo, da morajo države članice, čeprav so pristojne za področje neposrednih davkov, svoje pristojnosti izvajati v skladu s pravom Unije.[25]

80. Ukrepi neposrednega obdavčenja, ki so jih sprejele države članice, morajo sicer praviloma upoštevati druge temeljne svoboščine, vendar pa menim, da je treba izključiti, da zgoraj navedeni ukrepi ne bi spadali na področje uporabe prostega pretoka blaga.

81. Poleg tega si ni težko predstavljati, da lahko država članica daje prednost domačim izdelkom s pomočjo sistema davkov od dohodkov, ki bi dejansko bolj bremenil izvozna podjetja kakor tista, ki svoje proizvode prodajajo na nacionalnem ozemlju.

82. Naj vsekakor spomnim, da pojem neposrednih davkov v pravu Unije ni opredeljen, zato bi moralo sprejetje merila na podlagi ločevanja med neposrednimi in posrednimi davki temeljiti na razvrstitvi na nacionalni ravni. Glede tega je znano, da take razvrstitve niso upoštevne, sicer bi državam članicam omogočile izogibanje določbam prava Unije.[26]

83. Zato menim, da opredelitev C3S in dodatnega prispevka kot neposrednega ali posrednega davka ni upoštevno merilo pri ugotovitvi, ali navedeni prispevki bremenijo blago kot tako, da se določi, ali je treba v obravnavanem primeru uporabiti člen 110 PDEU.

84. Nasprotno, zdi se, da bi lahko potrebno merilo našli v novejši sodni praksi, in sicer v izrekih, ki so pojasnili prepoved diskriminatornih notranjih davkov iz člena 110 PDEU.

85. To velja zlasti za sodbo Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).[27] Na vprašanje o uporabi člena 95 Pogodbe EGS (zdaj člen 110 PDEU) za davek na cestni prevoz blaga, je Sodišče zlasti opozorilo, da je namen navedene določbe odpraviti *prikrite* omejitve[28] za prosti pretok blaga, ki so lahko posledica davčnih predpisov države članice, in da je treba ob upoštevanju splošne strukture in njenih ciljev pojem davka na izdelek razlagati *široko*.[29] Sodišče je na podlagi teh predpostavk ugotovilo, da *smisel* člena 110 PDEU zahteva, da se ta uporablja za davek, kakršen je ta v obravnavani zadevi, ker ta „takoj [vpliva na ceno] domačega in uvoženega proizvoda“[30].

86. Kot je nedavno izrazila generalna pravobranilka E. Sharpston, je navedena sodba uvedla načelo, da davek „na dejavnosti, ki vključujejo izdelke, spada v člen 90 [ES] [zdaj člen 110 PDEU] le takrat, ko ima neposredni učinek na njihove stroške“.[31]

25 Glej, *med drugim*, sodbe z dne 6. oktobra 2009, Komisija/Španija (C-153/08, EU:C:2009:618, točka 28); z dne 18. julija 2007, Lakebrink in Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, točka 14); z dne 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal in Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, točka 19), in z dne 23. februarja 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, točka 28). Glede tega, vendar v zvezi z določbo sekundarnega prava, s katero se izvaja načelo prostega gibanja delavcev, glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca A. M. La Pergole v združenih zadevah Komisija/Francija (C-34/98 in C-169/98, EU:C:1999:392, točka 19).

26 Četudi bi želeli nacionalni razvrstitvi v francoskem pravu priznati orientacijsko vrednost za določitev narave C3S in dodatnega prispevka, pa je poleg tega treba ugotoviti, da je narava zgoraj navedenih prispevkov celo v nacionalni ureditvi vse prej kot nesporna, kot so ugotovile nekatere stranke na obravnavi. Medtem ko je Conseil constitutionnel (ustavni svet, Francija) menilo, da gre za obvezno dajatev, ki nima ne narave prispevka za socialno varnost ne parafiskalne dajatve, ampak gre za „obdavčitev vseh vrst“ v skladu s členom 34 Ustave (sklep št. 91–302 DC z dne 30. decembra 1991, uvodna izjava št. 12), pa je Cour de cassation (kasacijsko sodišče) ugotovilo, da gre za socialni prispevek, ker je izključno namenjen financiranju sistemov socialne varnosti (glej na primer 2. civilni senat, sodbi z dne 28. marca 2002, št. 00–17675, in z dne 14. januarja 2010, št. 09–11284).

27 Sodba z dne 16. februarja 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 Moj poudarek.

29 Moj poudarek.

30 Ibidem, točka 15.

31 Sklepni predlogi generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi Stadtgemeinde Frohnleiten in Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, točka 36).

87. Iz tega načela torej izhaja, da presoja, ali se lahko uporablja člen 110 PDEU, ni odvisna od formalnega vprašanja, ali merila za uporabo obravnavanega davka zadevajo dejavnost ali izdelek, ampak zahteva preučitev, ali je *učinek* takšnega davka povišanje lastne cene domačih izdelkov in uvoženih ali izvoženih izdelkov. Če gre za tak učinek, je treba vsekakor ugotoviti, da navedeni davek bremeni blago, zato zanj velja prepoved diskriminatornih notranjih davkov iz člena 110 PDEU.

88. Če se to načelo uporabi v obravnavani zadevi, je treba preveriti, ali C3S in dodatni prispevek, kljub temu, da formalno bremenita skupni promet podjetij in družb, ki so zavezane za plačilo tega davka, prek ekonomskega mehanizma prenosa učinkujeta tako, da se poviša lastna cena blaga, ki se prodaja na francoskem ozemlju, in blaga, ki se prenese v druge države članice.

89. Kar zadeva blago, prodano na francoskem ozemlju, je mogoče pričakovati, da bodo družbe in podjetja, zavezani za plačilo teh prispevkov, znesek C3S (0,13 %) in dodatnega prispevka (0,03 %) prenesli na lastno ceno blaga. Enako velja za blago, preneseno v druge države članice, zato je mogoče domnevati, da se bo znesek prispevka prenesel na nominalno vrednost blaga, ki je predmet prenosa.[32] Učinek obdavčitve s C3S in dodatnim prispevkom je torej povišanje lastne cene obeh kategorij blaga.

90. Če bi torej obseg tega vprašanja za predhodno odločanje razširili na celotno davčno osnovo za C3S in dodatni prispevek, bi se po mojem mnenju moralo šteti, da ta prispevka omejujeta prosti pretok blaga.

91. Natančneje, ker hkrati bremenita blago, prodano na francoskem ozemlju, in blago, izvoženo v druge države članice, se za navedena prispevka načeloma uporablja člen 110 PDEU.[33]

92. V zvezi s tem je treba spomniti, da je bilo v sodni praksi Sodišča pojasnjeno, da je davčno breme „notranji davek“ v smislu člena 110 PDEU, ki je ni mogoče opredeliti kot dajatev z enakim učinkom v smislu členov 28 in 30 PDEU, le, če je del splošnega sistema notranjih dajatev, ki se sistematično uporabljajo za kategorije izdelkov v skladu z objektivnimi merili ne glede na poreklo in namembni kraj izdelkov.[34]

93. Za namene navedene presoje je morda treba na prvem mestu upoštevati, kam se stekajo prihodki od obdavčenja. Če so namreč taki prihodki namenjeni financiranju dejavnosti, ki koristijo proizvodom, trženim na nacionalnem ozemlju, bi bil obravnavani davek dajatev z enakim učinkom, če bi davčno breme, naloženo na te izdelke, v celoti nevtralizirale koristi, ki se z njim financirajo, medtem ko davčno breme, ki je naloženo na izvožene izdelke, pomeni neto obremenitev.[35]

94. Vendar pa v obravnavani zadevi ni tako. Člen L.651–1 zakonika o socialni varnosti namreč glede tega določa, da so prihodki od C3S in dodatnega prispevka namenjeni financiranju proračuna organov, ustanovljenih v korist delavcev in samozaposlenih oseb, in sicer RSI, solidarnostnega sklada za starost, rezervnega pokojninskega sklada in državnega sklada zdravstvenega zavarovanja za zaposlene. Kot pa je v svojih pisnih stališčih navedla francoska vlada, se storitve, ki jih nudijo navedeni organi, ne razlikujejo glede na to, ali gospodarske družbe in podjetja, zavezani za plačilo prispevkov, izvedejo prenos blaga znotraj francoskega ozemlja ali v druge države članice.

32 Zadevne družbe in podjetja posamično količinsko opredelijo te vrednosti za vključitev v vrstico št. 6 obračuna DDV, če skupaj z domačo prodajo tvorijo skupni znesek prodaje znotraj Skupnosti, ter za obvestilo davčni upravi za davčne in statistične namene v Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (prijava o menjavi blaga med državami članicami Evropske skupnosti).

33 Glej sodno prakso, navedeno v opombi 17 teh sklepnih predlogov.

34 Sodbi z dne 23. aprila 2002, Nygard (C-234/99, EU:C:2002:244, točka 21), in z dne 8. junija 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, točka 16).

35 Sodbi z dne 23. aprila 2002, Nygard (C-234/99, EU:C:2002:244, točka 22), in z dne 8. junija 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, točka 18).

95. Na drugem mestu, presoja iz točke 93 zahteva, da se glede na sodbo Denkavit (132/78, EU:C:1979:139) preveri, ali je davčno breme naloženo za domače izdelke, ki se tržijo na nacionalnem trgu, in za izdelke, ki se izvažajo kot taki v isti fazi trgovanja, in ali je obdavčljivi dogodek v obeh kategorijah izdelkov enak.[36] Sicer bi moral biti obravnavani davek opredeljen kot dajatev z enakim učinkom.

96. V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu s poznejšo sodno prakso očitno velja, da identiteto obdavčljivega dogodka „posrka“ dejstvo, da so domači in izvoženi proizvodi obdavčeni v isti fazi trgovanja.[37] Glede na to bom zgolj preveril, ali dejstvo, da izdelke, prenesene v druge države članice, bremenita C3S in dodatni prispevek ob samem prenosu, medtem ko izdelke, prenesene na nacionalnem ozemlju, navedena prispevka bremenita šele ob prodaji, pomeni, da se zgoraj navedena prispevka ne uporabljata za obe kategoriji izdelkov „v isti fazi trgovanja“.

97. Zadnjenavedeni pojem je Sodišče razlagalo široko, tako da je dalo prednost ekonomski realnosti pred videzom.[38] Sodišče je v sodbi Nygard (C-234/99, EU:C:2002:244) na primer odločilo, da je treba šteti, da se davek ob dobavi prašičev v zakol na nacionalnem trgu in davek ob izvozu prašičev, ki se izvažajo živi, šteje kot davek, naložen v isti fazi trgovanja, ker sta bili obe transakciji izvedeni ob izhodu prašičev iz nacionalne proizvodnje.[39] Prav tako se prispevki, kot sta C3S in dodatni prispevek, ki so dolgovani ob prenosu za blago, ki se prenaša v druge države članice, in ob prodaji za blago, ki se prenaša na nacionalnem ozemlju, očitno ne uporabljajo v različnih fazah trgovanja. Zdi se namreč, da je zelo težko trditi, da prodaja in prenos z namenom prodaje v ekonomski realnosti ne spadata v isto fazo trgovanja.

98. Če bi se torej obseg tega vprašanja za predhodno odločanje razširil na celotno davčno osnovo za C3S in dodatni prispevek, bi zadnjenavedena pomenila „notranji davek“ v smislu člena 110 PDEU.

99. Na vprašanje, ali bremenita blago, ki je predmet prenosa znotraj Skupnosti, bolj kakor blago, ki se prenaša na nacionalnem ozemlju, in s tem kršita zgoraj navedeno določbo, bi bilo verjetno treba odgovoriti nikalno. Nabavna cena (ali lastna cena), ki šteje za davčno osnovo blaga, ki je predmet prenosa znotraj Skupnosti v smislu člena 76 direktive o DDV, je namreč načeloma nižja od prodajne cene, ki šteje za davčno osnovo blaga, prenesenega na nacionalnem ozemlju. Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali je ta predpostavka pravilna.

100. Komisija je v svojih pisnih stališčih navedla dva primera, v katerih bi lahko C3S in dodatni prispevek pomenila oviro za prosti pretok blaga, ki je prepovedana s členom 110 PDEU. Prvi primer je, če francoska zakonodaja ne določa pravice do odbitka od davčne osnove za prispevke za blago, preneseno v drugo državo članico, ki ni bilo prodano in je bilo vrnjeno v Francijo, drugi primer pa je, če se blago, preneseno v drugo državo članico, še enkrat obračuna v davčno osnovo ob izvedbi prodaje.

36 Glej sodbo z dne 31. maja 1979, Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, str. 1923).

37 Glej sodbo z dne 11. junija 1992, Sanders Adour in Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 in C-150/91, EU:C:1992:261, točka 18), v kateri je Sodišče navedlo: „Kar zadeva obveznost glede identitete obdavčljivega dogodka[,] je treba pojasniti, da v primeru, kakršen je obravnavani, ni mogoče določiti razlike v dejstvu, da je uvoženi izdelek obdavčen ob izvozu, domači izdelek pa ob dobavi tretjim osebam ali ob njegovi uporabi, ker je videti, da je v ekonomski realnosti faza prodaje ista, saj se oba posla izvedeta za uporabo izdelka“. To razlago je pozneje potrdilo Sodišče v sodbah z dne 2. aprila 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, točka 25), in z dne 23. aprila 2002, Nygard (C-234/99, EU:C:2002:244, točka 25). Glede tega glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, točka 35).

38 Glede tega glej sklepne predloge generalnega pravobranilca J. Mischoja v zadevi Nygard (C-234/99, EU:C:2001:260, točka 30).

39 Sodba z dne 23. aprila 2002, Nygard (C-234/99, EU:C:2002:244, točka 30).

101. V prvem primeru, če nacionalna zakonodaja ne zagotavlja nobenega učinkovitega pravnega sredstva za vračilo zneskov, plačanih iz naslova C3S in dodatnega prispevka, za blago, ki ni bilo prodano,[40] menim, da bi prispevke, povezane s prenosom znotraj Skupnosti, ki ne bi bili vezani na prihodnjo prodajo zadevnega blaga, morali plačati že samo zaradi prestopa meje. Posledično bi jih bilo treba preučiti ob upoštevanju prepovedi dajatev enakim učinkom iz členov 28 in 30 PDEU.

102. V drugem primeru ob upoštevanju, da bi bilo blago, preneseno v druge države članice, tako z obravnavanima prispevkoma obremenjeno dvakrat (ob prenosu in ob prodaji), medtem ko bi bilo blago, preneseno na nacionalnem ozemlju, z njima obremenjeno le enkrat (ob prodaji), menim, da bi C3S in dodatni prispevek, ki se nanašata na prenos znotraj Skupnosti, prav tako spadala na področje uporabe členov 28 in 30 PDEU, kot je že ugotovilo Sodišče v primeru, v katerem dva obdavčljiva dogodka obstajata samo za uvoženo blago.[41]

103. V obeh primerih, ki ju mora preučiti predložitveno sodišče, bo treba združljivost s členoma 28 in 30 PDEU torej presojati glede na preudarke iz točk od 62 do 69 teh sklepnih predlogov.

IV. Predlog

104. Iz zgoraj navedenih razlogov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je zastavilo Cour de cassation (kasacijsko sodišče, Francija), odgovori:

„Člena 28 in 30 Pogodbe o delovanju Evropske unije je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se vrednost blaga, ki ga zavezanec za plačilo solidarnostnega socialnega prispevka družb in prispevka, ki je dodaten glede na ta prispevek, ali druga oseba za njegov račun za potrebe svojega podjetja prenese iz Francije v drugo državo članico Evropske unije, upošteva pri izračunu skupnega prometa, ki je davčna osnova za odmero teh prispevkov, kot je določeno v nacionalni zakonodaji iz postopka v glavni stvari.“

40 Francoska vlada je na obravnavi navedla, da je povračilo v višini nominalne vrednosti neprodanega blaga mogoče pridobiti z vložitvijo pritožbe, predvidene v členu L243–6 zakonika o socialni varnosti, ki ureja splošni postopek za vračilo „neupravičeno plačanih“ prispevkov za socialno varnost in družinskih dodatkov („indûment versées“). V zvezi s tem je francoska vlada priznala, da je bil ta postopek sprožen samo enkrat in da je zadevno podjetje zahtevek opustilo, ko je uprava zahtevala ustrezna dokazila. Glede na to priznanje francoske vlade dvomim, da člen L.243–6 lahko zagotovi učinkovito možnost povračila C3S in dodatnega prispevka, če blago, preneseno v drugo državo članico, ni prodano.

41 Glej sodbo z dne 17. septembra 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, točka 28).