Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PAOLO MENGOZZI
της 31ης Ιανουαρίου 2018 [1]

Υπόθεση C-39/17

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

[αίτηση του Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Γαλλία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων – Άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ – Φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος – Άρθρο 110 ΣΛΕΕ – Εσωτερικός φόρος – Εισφορά κοινωνικής αλληλεγγύης εκ μέρους των εταιριών και πρόσθετη εισφορά – Φορολογική επιβάρυνση που έχει ως βάση υπολογισμού τον συνολικό ετήσιο κύκλο εργασιών των εταιριών – Συνυπολογισμός στον κύκλο εργασιών της αξίας αγαθών που μεταφέρονται προς άλλο κράτος μέλος»

1. Με το υπό κρίση προδικαστικό ερώτημα το Δικαστήριο καλείται να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με δύο κοινωνικές εισφορές που προβλέπονται από τη γαλλική νομοθεσία, ήτοι την εισφορά κοινωνικής αλληλεγγύης (στο εξής: εισφορά C3S), η θέσπιση της οποίας ανάγεται στις αρχές της δεκαετίας του 1970, και την πρόσθετη εισφορά, που θεσπίστηκε από τον εθνικό νομοθέτη το 2004. Ως βάση υπολογισμού των εισφορών λογίζεται ο συνολικός ετήσιος κύκλος εργασιών των υποκειμένων σε αυτές εταιριών και επιχειρήσεων.

2. Εν προκειμένω, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί του συμβατού χαρακτήρα με την απαγόρευση των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς τελωνειακούς δασμούς πρόσφατης νομολογίας του αιτούντος δικαστηρίου, κατά την οποία η ονομαστική αξία των αποθεμάτων τα οποία μεταφέρει επιχείρηση, από τη Γαλλία προς άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, περιλαμβάνεται στη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς, μολονότι από τη μεταφορά καθ' εαυτή δεν προκύπτει κύκλος εργασιών.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

I. Το νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Το άρθρο 28, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει τα εξής: «Η Ένωση περιλαμβάνει τελωνειακή ένωση που εκτείνεται στο σύνολο των εμπορευματικών συναλλαγών και περιλαμβάνει την απαγόρευση των εισαγωγικών και εξαγωγικών δασμών και όλων των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος μεταξύ των κρατών μελών, καθώς και την υιοθέτηση κοινού δασμολογίου στις σχέσεις τους με τις τρίτες χώρες». Το άρθρο 30 ΣΛΕΕ ορίζει τα εξής: «Οι εισαγωγικοί και εξαγωγικοί δασμοί ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος απαγορεύονται μεταξύ των κρατών μελών. Η απαγόρευση αυτή ισχύει και για τους δασμούς ταμιευτικού χαρακτήρα».

4. Το άρθρο 110, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προβλέπει τα εξής: «Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα».

5. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)[2], ορίζει, στο άρθρο 14, παράγραφος 1, ότι «[ω]ς “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».

6. Το άρθρο 17 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής: «Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχείρησής του με προορισμό άλλο κράτος μέλος», ορίζοντας ταυτοχρόνως τη «μεταφορά με προορισμό άλλο κράτος μέλος» ως «κάθε αποστολή ή μεταφορά κινητού ενσώματου αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, εκτός του εδάφους του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το αγαθό, αλλά εντός της Κοινότητας, για τις ανάγκες της επιχείρησής του».

7. Όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών που συνίστανται σε μεταφορά με προορισμό άλλο κράτος μέλος, το άρθρο 76 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι «η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών κατά το χρόνο πραγματοποίησης των εν λόγω πράξεων».

Β. Εθνική νομοθεσία και νομολογία

8. Το άρθρο L. 651-1 του code de la sécurité sociale (στο εξής: κώδικας κοινωνικής ασφαλίσεως) προβλέπει τη θέσπιση εισφοράς κοινωνικής αλληλεγγύης υπέρ του Régime social des Indépendants (σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως αυτοαπασχολούμενων, στο εξής: RSI), του Fonds de solidarité vieillesse (ταμείο αλληλεγγύης γήρατος) και του Fonds de réserve pour les retraites (αποθεματικό ταμείο συντάξεων), η οποία βαρύνει, μεταξύ άλλων, τις κεφαλαιουχικές εταιρίες και τις απλουστευμένες κεφαλαιουχικές εταιρίες. Η εισφορά C3S καταβάλλεται σε ετήσια βάση και το ύψος της ορίζεται εντός του ορίου του 0,13 % του κύκλου εργασιών.

9. Επίσης, δυνάμει του άρθρου L. 245-13 του κώδικα κοινωνικής ασφαλίσεως, προβλέπεται πρόσθετη εισφορά, με επιβάρυνση των ίδιων εταιριών, υπέρ του Caisse nationale de l’assurance maladie des travailleurs salariés (εθνικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας μισθωτών). Η πρόσθετη αυτή εισφορά υπολογίζεται, εισπράττεται, καθίσταται απαιτητή και ελέγχεται με τους ίδιους όρους που ισχύουν για την εισφορά C3S και το ύψος της ανέρχεται στο 0,03 % του κύκλου εργασιών.

2 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

10. Βάσει του άρθρου L. 651-5 του κώδικα κοινωνικής ασφαλίσεως, οι εταιρίες και οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στην εισφορά C3S υποχρεούνται να γνωστοποιούν ετησίως στον αρμόδιο για την είσπραξή της οργανισμό, ήτοι στο Caisse nationale du RSI (εθνικό ταμείο κοινωνικής ασφαλίσεως αυτοαπασχολούμενων, στο εξής: CNRSI), «το δηλωθέν στη φορολογική αρχή ποσό του συνολικού κύκλου εργασιών, προ φόρου και εκτός άλλων εξομοιούμενων επιβαρύνσεων».

11. Το Cour de Cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Γαλλία), στην απόφαση Organic κατά Cofiroute [3], επισήμανε ότι το ποσό αυτό είναι το αναγραφόμενο στη μηνιαία ή τριμηνιαία δήλωση 3310 CA3 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας και τους εξομοιούμενους με αυτόν φόρους (στο εξής: δήλωση ΦΠΑ).

12. Ως εκ τούτου, τούτο υπολογίζεται αθροίζοντας τα ποσά που αναγράφονται στις γραμμές 1 (πωλήσεις, παροχές υπηρεσιών), 4 (εξαγωγές εκτός Ευρωπαϊκής Κοινότητας), 5 (λοιπές μη φορολογητέες συναλλαγές) και 6 (ενδοκοινοτικές παραδόσεις), καθώς και τα ποσά που μνημονεύονται στη γραμμή 2 (λοιπές φορολογητέες συναλλαγές), όταν αφορούν πράξεις που προσαυξάνουν τον κύκλο εργασιών.

13. Όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, το άρθρο 256, παράγραφος III, του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα), το οποίο μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 17 της οδηγίας ΦΠΑ, εξομοιώνει τη μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχείρησής του σε άλλο κράτος μέλος με παράδοση αγαθού.

14. Ως εκ τούτου, η ονομαστική αξία του μεταφερόμενου αγαθού (τιμή αγοράς ή, ελλείψει αυτής, τιμή κόστους) συμπεριλαμβάνεται στον υπολογισμό του συνολικού ποσού που αναγράφεται στη γραμμή 6 (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) της δηλώσεως ΦΠΑ και συνεπώς προσαυξάνει τη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς, όπως έχει επανειλημμένα επιβεβαιωθεί από το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) [4].

II. Πραγματικά περιστατικά, διαφορά της κύριας δίκης, προδικαστικά ερωτήματα και διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

15. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο εντάσσεται στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Lubrizol France SAS (στο εξής: Lubrizol) και του CNRSI ως προς τον υπολογισμό της βάσεως της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς.

16. Η Lubrizol, κύρια αλλοδαπή θυγατρική του ομίλου The Lubrizol Corporation, είναι εταιρία δραστηριοποιούμενη στον χημικό τομέα, η οποία παράγει και διαθέτει πρόσθετα για λιπαντικά.

17. Με την ιδιότητα της απλουστευμένης κεφαλαιουχικής εταιρίας (société par action simplifiée κατά το γαλλικό δίκαιο), είναι νομικά υπεύθυνη για την καταβολή της εισφοράς C3S, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα L. 651-1 επ. του κώδικα κοινωνικής ασφαλίσεως, καθώς και της πρόσθετης εισφοράς, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου L. 245-13 του ιδίου κώδικα.

3 Βλ. απόφαση του Cour de cassation, τμήμα εργατικών διαφορών, της 29ης Ιουνίου 1995, αριθ. 92-22025, Organic κατά Cofiroute.

4 Βλ. απόφαση του Cour de cassation, 2ο πολιτικό τμήμα, της 11ης Φεβρουαρίου 2016, αριθ. 14-26-363, Sté Schaeffler France κατά Caisse nationale du RSI, και απόφαση του Cour de cassation, 2ο πολιτικό τμήμα, της 7ης Νοεμβρίου 2013, αριθ. 12-25-776, Sté Soitec κατά Caisse nationale du RSI,.

18. Μετά από έλεγχο της βάσεως υπολογισμού της οφειλόμενης από την Lubrizol εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς ως προς το έτος 2008, το CNRSI διαπίστωσε διαφορά μεταξύ του κύκλου εργασιών που δηλώθηκε στο εθνικό ταμείο για το 2007 (573 152 820 ευρώ) και του κύκλου εργασιών που κοινοποιήθηκε από τη φορολογική διοίκηση (642 045 281 ευρώ). Η διαφορά αυτή οφείλεται στο ότι η Lubrizol δεν είχε συμπεριλάβει το ποσό των ενδοκοινοτικών της μεταφορών στη γραμμή 6 (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) της οικείας δηλώσεως ΦΠΑ.

19. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το CNRSI κοινοποίησε στην εταιρία διορθωτική πράξη, ακολουθούμενη από επίσημη ειδοποίηση που εστάλη στις 13 Μαρτίου 2012.

20. Στη συνέχεια, η Lubrizol αμφισβήτησε την οφειλή των επίμαχων ποσών ενώπιον του Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (πρωτοδικείο διαφορών κοινωνικής ασφαλίσεως της Ρουέν, Γαλλία), υποστηρίζοντας ότι το CNRSI είχε εσφαλμένα συμπεριλάβει στη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς την αξία των αποθεμάτων που είχαν μεταφερθεί σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο πλαίσιο αυτό, η Lubrizol επισήμανε ότι οι επίμαχες μεταφορές δεν συνιστούν πώληση και, επομένως, δεν προσαυξάνουν τον κύκλο εργασιών, με αποτέλεσμα να μην προσμετρώνται στη βάση υπολογισμού των εν λόγω εισφορών.

21. Με απόφαση της 6ης Μαΐου 2014, το Tribunal απέρριψε την προσφυγή της Lubrizol με την αιτιολογία ότι ο κύκλος εργασιών επιχειρήσεως δεν εξαρτάται από λογιστικά και φορολογικά ζητήματα, αλλά από το ποσό που δηλώνεται στις φορολογικές αρχές από την ίδια την επιχείρηση. Το ποσό αυτό πρέπει να περιλαμβάνει υποχρεωτικά τις ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία περί ΦΠΑ, αυτές εξομοιούνται προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Το δικαστήριο έκρινε, επίσης, ότι οι ρυθμίσεις για τον προσδιορισμό της βάσεως υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς δεν συνιστούν παραβίαση της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων εντός της Ένωσης, δεδομένου ότι οι εν λόγω εισφορές βαρύνουν τη συνολική οικονομική δραστηριότητα των επιχειρήσεων και όχι τα προϊόντα καθ' αυτά.

22. Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε εν συνεχεία από το Cour d'appel de Rouen, chambre de l' urgence et de la sécurité sociale (εφετείο Ρουέν, τμήμα επειγουσών διαδικασιών και διαφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, Γαλλία), στις 15 Σεπτεμβρίου 2015. Συγκεκριμένα, το Cour d'appel (εφετείο) απέρριψε τον λόγο εφέσεως περί εικαζόμενης παραβιάσεως της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, με την αιτιολογία, αφενός, ότι οι επίμαχες εισφορές έχουν «χαρακτήρα κοινωνικής εισφοράς» και, αφετέρου, ότι δεν επιβάλλονται στα προϊόντα καθ' εαυτά αλλά στις επιχειρήσεις, βάσει του συνολικού κύκλου εργασιών τους.

23. Κατά της αποφάσεως του Cour d'appel de Rouen (εφετείο της Rouen) η Lubrizol άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι οι επίμαχες εισφορές πρέπει να χαρακτηριστούν φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος, κατά την έννοια του άρθρου 30 ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι οι μεταφορές αποθεμάτων που δεν προσαυξάνουν τον κύκλο εργασιών περιλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού των εν λόγω εισφορών μόνον όταν έχουν προορισμό άλλο κράτος μέλος, και δεν συνυπολογίζονται όταν εκτελούνται εντός της εθνικής επικράτειας ή προς τρίτη χώρα.

24. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά το παρελθόν, σε ορισμένες υποθέσεις των οποίων τα πραγματικά περιστατικά ήταν παρεμφερή αυτών της υπό κρίση υποθέσεως, είχε διαπιστώσει ότι η ονομαστική αξία των αποθεμάτων που μεταφέρει μια επιχείρηση από τη Γαλλία προς άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, περιλαμβάνεται στη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς, έστω και αν από καθ' εαυτήν τη μεταφορά δεν προκύπτει κύκλος εργασιών[5].

5 Βλ. παρατιθέμενη νομολογία στην υποσημείωση 4 των παρουσών προτάσεων.

Δεδομένου ότι το ζήτημα αυτό αφορά εισφορές οι οποίες απέκτησαν πρόσφατα υποχρεωτικό χαρακτήρα, το αιτούν δικαστήριο κρίνει σκόπιμο να ελεγχθεί η συμβατότητά τους προς τις απαιτήσεις του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, λαμβανομένων υπόψη των αιτιάσεων που προβάλλονται με την αίτηση αναιρέσεως της Lubrizol.

25. Για τον λόγο αυτό, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αποκλείουν τα άρθρα 28 και 30 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης να λαμβάνεται υπόψη η αξία αγαθών τα οποία μεταφέρει, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, από τη Γαλλία προς άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρόσωπο υποκείμενο στην εισφορά κοινωνικής αλληλεγγύης εταιριών και στην πρόσθετη εισφορά αυτής, ή τρίτος για λογαριασμό του, προκειμένου να καθοριστεί ο συνολικός κύκλος εργασιών που συνιστά τη βάση υπολογισμού των εν λόγω εισφορών;»

26. Επί του ερωτήματος αυτού υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις η εταιρία Lubrizol France, το CNRSI, η Γαλλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

27. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 15ης Νοεμβρίου 2017, ανέπτυξαν προφορικώς τις απόψεις τους η Lubrizol France, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

III. Νομική ανάλυση

28. Φρονώ ότι η απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο προϋποθέτει την προσήκουσα οριοθέτηση του αντικειμένου του εν λόγω ερωτήματος. Επί αυτού του ζητήματος, το οποίο θεωρώ εξαιρετικής σημασίας, οι γραπτές παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων μερών καταλήγουν σε αντίθετα συμπεράσματα. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι η νομική ανάλυση θα πρέπει να στηριχθεί σε ορισμένες προκαταρκτικές σκέψεις, ώστε να διευκρινιστεί το αντικείμενο της ερμηνείας που ζητείται από το Δικαστήριο.

29. Αυτές οι σκέψεις θα με οδηγήσουν να αμφισβητήσω ότι πράγματι αντικείμενο είναι ο έλεγχος του συμβατού με τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ χαρακτήρα της βάσεως υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς στο σύνολό τους. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από την ίδια τη διατύπωση της αποφάσεως περί παραπομπής, είναι μάλλον το νέο στοιχείο της προσμετρήσεως στην ως άνω βάση υπολογισμού της ονομαστικής αξίας των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών αυτό που παρακινεί το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει στο Δικαστήριο το υπό κρίση προδικαστικό ερώτημα (Α).

30. Με βάση αυτή την παραδοχή και περνώντας στην ανάλυση της ουσίας, θα επισημάνω, κατ' αρχάς, ότι πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι εν λόγω εισφορές επιβαρύνουν την κυκλοφορία των εμπορευμάτων, στον βαθμό που επηρεάζουν τις ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών, και, επομένως, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ. Στη συνέχεια, θα εξετάσω κατά πόσον είναι πιθανό η προσμέτρηση των ενδοκοινοτικών μεταφορών στη βάση υπολογισμού των επίμαχων εισφορών να παραβιάζει την απαγόρευση των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς τελωνειακούς δασμούς που προβλέπεται από τις ίδιες διατάξεις της Συνθήκης, καταλήγοντας σε καταφατικό συμπέρασμα (Β).

31. Επικουρικώς, εάν το Δικαστήριο κρίνει, εν αντιθέσει με τη δική μου πεποίθηση, ότι αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος είναι η βάση υπολογισμού των εισφορών στο σύνολό της, θα επισημάνω ότι εν προκειμένω οι επίμαχες εισφορές θα πρέπει να χαρακτηριστούν «εσωτερικοί φόροι», κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ. Με βάση αυτήν την παραδοχή, θα καταλήξω στο συμπέρασμα ότι η

εισφορά C3S και η πρόσθετη εισφορά, ως έχουν σήμερα, δεν παραβιάζουν την ως άνω διάταξη. Αντιθέτως, σε δύο συγκεκριμένες περιπτώσεις θα μπορούσαν να εμπίπτουν στην απαγόρευση των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος (Γ). Ο έλεγχος της συνδρομής αυτών των περιπτώσεων απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

Α. Επί του αντικειμένου του προδικαστικού ερωτήματος

32. Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διακριβωθεί ο συμβατός προς τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ χαρακτήρας της προσμετρήσεως της ονομαστικής αξίας των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών στη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς, ήτοι στον συνολικό ετήσιο κύκλο εργασιών των υπόχρεων καταβολής των εισφορών αυτών.

33. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι αμφιβολίες ως προς τον συμβατό χαρακτήρα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της Συνθήκης αφορούν μόνο την προσμέτρηση ενός συγκεκριμένου ποσού στη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς και όχι τη βάση υπολογισμού στο σύνολό της.

34. Τούτο συνάγεται όχι μόνον από το γράμμα του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος, αλλά κυρίως από το γεγονός ότι η ενσωμάτωση της ονομαστικής αξίας των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών στη βάση υπολογισμού των επίμαχων εισφορών είναι καινοφανής στην εθνική έννομη τάξη.

35. Συγκεκριμένα, συνιστά αποτέλεσμα του συνδυασμού νομοθετικής εξελίξεως και μεταγενέστερης ερμηνείας που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο. Σε νομοθετικό επίπεδο, η εξομοίωση της παραδόσεως αγαθών εξ επαχθούς αιτίας με τις ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών, που θεσπίστηκε με το άρθρο 28α της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ[6], μεταφέρθηκε στο γαλλικό δίκαιο με το άρθρο 1 του νόμου 92/677[7]. Έκτοτε, η ονομαστική αξία των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών προσαυξάνει το συνολικό κύκλο εργασιών για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

36. Κατόπιν τούτου, τα εθνικά δικαστήρια έχουν αποφανθεί κατά πάγια νομολογία ότι για τον προσδιορισμό του ποσού της βάσεως υπολογισμού της εισφοράς C3S πρέπει να εξετάζεται ο συνολικός κύκλος εργασιών που αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένης της ονομαστικής αξίας των ενδοκοινοτικών μεταφορών[8]. Έτσι, το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) έκρινε σε δύο διαφορετικές περιπτώσεις ότι η ονομαστική αξία των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών συμπεριλαμβάνεται στο ποσό αυτό, μολονότι οι μεταφορές καθ' αυτές δεν προσαυξάνουν τον κύκλο εργασιών[9].

6 ΕΕ 1991, L 376, σ. 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* αριθ. 166 της 19ης Ιουλίου 1992, σ. 9700) [νόμος 92-677, της 17ης Ιουλίου 1992, για την εφαρμογή από τη Γαλλική Δημοκρατία της οδηγίας (ΕΟΚ) 91/680, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και της οδηγίας 92/12 του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης].

8 Βλ. υποσημείωση 3 των παρουσών προτάσεων.

9 Βλ. υποσημείωση 4 των παρουσών προτάσεων.

37. Θεωρώ απολύτως σαφές ότι αυτό που το εθνικό δικαστήριο επιθυμεί να ελεγχθεί είναι η συμβατότητα με τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ αυτής της τελευταίας νομολογίας. Με άλλα λόγια, οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν το κατά πόσο συνιστά «φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος» με τελωνειακό δασμό *η προσμέτρηση της ονομαστικής αξίας ενδοκοινοτικών μεταφορών στη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς*, και όχι *η βάση υπολογισμού στο σύνολό της*.

38. Υπό την έννοια αυτή, η μνεία της αποφάσεως Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473)[10], στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία και εκ νέου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, απλώς επιβεβαιώνει το ανωτέρω συμπέρασμα.

39. Στην απόφασή Rousseau Wilmot, το Δικαστήριο απεφάνθη σχετικά με τη συμβατότητα της εισφοράς C3S με την απαγόρευση επιβολής ή διατηρήσεως φόρων επί του κύκλου εργασιών του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση[11]. Προς επίρρωση του συμπεράσματος ότι η εισφορά C3S δεν έχει χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η βάση υπολογισμού της C3S έγκειται στη δραστηριότητα των επιχειρήσεων, ότι υπολογίζεται βάσει του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών και ότι, κατά συνέπεια, δεν θίγει άμεσα την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών[12]. Εξ αυτού η Επιτροπή συνάγει ότι η εν λόγω εισφορά, καθόσον δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιβαρύνει τα εμπορεύματα καθ' αυτά, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ. Κατά την Επιτροπή, το ίδιο συμπέρασμα πρέπει να συναχθεί και για τη πρόσθετη εισφορά, δεδομένου ότι έχει την ίδια βάση υπολογισμού με τη C3S.

40. Ωστόσο, είναι σαφές ότι η απόφαση αυτή δεν ασκεί επιρροή στην περίπτωση που μας απασχολεί, δεδομένου ότι η βάση υπολογισμού που απετέλεσε το αντικείμενο της νομικής εκτιμήσεως του Δικαστηρίου δεν περιελάμβανε, σε αντίθεση με την υπό κρίση υπόθεση, την ονομαστική αξία των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών.

41. Πράγματι, η εν λόγω αξία δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι συμπεριλαμβάνεται στη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S πριν από την έκδοση της αποφάσεως Organic κατά Cofiroute, με την οποία το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) διευκρίνισε ότι ο συναφής συνολικός κύκλος εργασιών για τον προσδιορισμό της εν λόγω βάσεως υπολογισμού είναι ο αναγραφόμενος στη δήλωση ΦΠΑ, ο οποίος όντως περιλαμβάνει τις ενδοκοινοτικές μεταφορές, σύμφωνα με το άρθρο 256, παράγραφος III, του γενικού φορολογικού κώδικα.

42. Δεδομένου ότι η έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Rousseau Wilmot ανάγεται στο έτος 1987, και, επομένως, είναι κατά περίπου οκτώ έτη προγενέστερη της αποφάσεως Organic κατά Cofiroute, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S, που ήταν το αντικείμενο της αναλύσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Rousseau Wilmot, δεν συμπεριελάμβανε την ονομαστική αξία των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών.

43. Για τον λόγο αυτόν, το αιτούν δικαστήριο δεν μπορούσε να συναγάγει ότι τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ δεν τυγχάνουν εφαρμογής στη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S (και της πρόσθετης εισφοράς) από τα συμπεράσματα της αποφάσεως Rousseau Wilmot, με την οποία το Δικαστήριο απεφάνθη επί της φύσεως της εισφοράς C3S σε χρόνο κατά τον οποίο η ονομαστική αξία των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών δεν είχε συμπεριληφθεί στη βάση υπολογισμού της εν λόγω εισφοράς.

10 Απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

11 ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

12 Απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, σκέψη 16).

44. Κατά συνέπεια, το εν λόγω δικαστήριο ερωτά αν η προσμέτρηση της ονομαστικής αξίας των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών στη βάση υπολογισμού καθιστά εφαρμοστέα τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ στις υπό εξέταση εισφορές και άρα συνιστά παράβαση των διατάξεων αυτών.

45. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να μην προβεί σε αναδιατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος που αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως· φρονώ ότι μια τέτοια αναδιατύπωση θα ενείχε τον κίνδυνο ουσιώδους μεταβολής του αντικειμένου του ερωτήματος, όπως αυτό οριοθετήθηκε από την ερμηνεία του αιτούντος δικαστηρίου.

46. Υπενθυμίζω, εξάλλου, ότι κατά πάγια νομολογία έχει διευκρινιστεί ότι, για να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υποβάλλονται ενώπιόν του, το Δικαστήριο οφείλει να βασίζεται στην ερμηνεία των εθνικών διατάξεων όπως αυτή παρέχεται από το αιτούν δικαστήριο, χωρίς να μπορεί να την αμφισβητήσει ή να ελέγξει την ακρίβειά της[13].

Β. Επί του συμβατού χαρακτήρα της προσμετρήσεως των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών στη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς με τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ

47. Καταρχάς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ αποκλείουν, στο πλαίσιο της ρυθμίσεως της λειτουργίας της τελωνειακής ενώσεως, την επιβολή δασμών και επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών.

48. Οι απαγορεύσεις αυτές, οι οποίες συνιστούν θεμελιώδεις κανόνες, οι εξαιρέσεις από τους οποίους πρέπει να προβλέπονται ρητά και να ερμηνεύονται συσταλτικώς, σκοπούν στη διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης[14].

49. Όσον αφορά την εφαρμογή των εν λόγω απαγορεύσεων στην υπό εξέταση περίπτωση, ομολογουμένως θα μπορούσαν να προκύψουν αμφιβολίες, λόγω του sui generis χαρακτήρα της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς. Αφενός, όπως σθεναρά υποστήριξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το γεγονός ότι η βάση υπολογισμού των εν λόγω εισφορών συνίσταται στον συνολικό κύκλο εργασιών των εταιριών και των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε αυτές, εκ πρώτης όψεως φαίνεται να τις διαφοροποιεί από το είδος των επιβαρύνσεων οι οποίες, καθόσον βαρύνουν τα προϊόντα καθ' εαυτά, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ. Ωστόσο, η προσμέτρηση στη βάση υπολογισμού της ονομαστικής αξίας ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών, ήτοι πράξεων που αφεαυτών δεν προσαυξάνουν τον κύκλο εργασιών, εξομοιώνει τις υπό εξέταση εισφορές, κατά το στοιχείο αυτό της βάσεως υπολογισμού, με επιβαρύνσεις οι οποίες, βαρύνοντας μεμονωμένες εμπορικές πράξεις με μόνη προϋπόθεση την εκτέλεσή τους, επηρεάζουν την κυκλοφορία των εμπορευμάτων κατά την έννοια των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ.

50. Όπως ωστόσο επισημάνθηκε στα σημεία 32 έως 46 των παρουσών προτάσεων, το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο περιορίζεται αποκλειστικά στο στοιχείο των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών. Ως εκ τούτου, φαίνεται εύλογο το συμπέρασμα ότι αυτές οι μεταφορές εμπίπτουν στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ.

51. Όπως ήταν αναμενόμενο, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή τάχθηκε κατηγορηματικά κατά του συμπεράσματος αυτού. Κατά τη γνώμη της Επιτροπής, ανεξαρτήτως της προσεγγίσεως του Δικαστηρίου ως προς την επίδραση των αμφισβητουμένων εισφορών στην κυκλοφορία των εμπορευμάτων, η εφαρμογή των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ αποκλείεται ούτως ή

13 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Gueye (C-483/09 και C-1/10, EU:C:2011:583, σκέψη 42), της 15ης Απριλίου 2010, Gala-Salvador Dalí και Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, σκέψη 21), και της 21ης Οκτωβρίου 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, σκέψη 22).

14 Σχετικά με τον χαρακτήρα των θεμελιωδών κανόνων, βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 1ης Ιουλίου 1969, Επιτροπή κατά Ιταλίας (24/68, EU:C:1969:29, σκέψη 10). Όσον αφορά την υποχρέωση συσταλτικής ερμηνείας των εξαιρέσεων, βλ., εσχάτως, απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, σκέψη 18).

άλλως. Πράγματι, εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι η εισφορά C3S και η πρόσθετη εισφορά επηρεάζουν την κυκλοφορία των εμπορευμάτων, οι εν λόγω εισφορές, κατά την Επιτροπή, θα πρέπει να εξεταστούν ως «εσωτερικοί φόροι», υπό το πρίσμα του άρθρου 110 ΣΛΕΕ. Εάν ωστόσο δεν διαπιστωθεί τέτοια επίδραση, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, οι εισφορές, κατά πάσα πιθανότητα, θα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως των «μέτρων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς ποσοτικό περιορισμό των εξαγωγών» που προβλέπεται στο άρθρο 35 ΣΛΕΕ [15].

52. Επομένως, είναι αναγκαίο να εξετασθούν ορισμένα ζητήματα προκειμένου να εξακριβωθεί κατά πόσον κάποια από τις διατάξεις που μνημονεύει η Επιτροπή είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω, αντί των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ.

53. Όσον αφορά το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, τούτο ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαγορεύεται να επιβάλλουν σε εισαγόμενα προϊόντα φόρους υψηλότερους από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.

54. Η εν λόγω απαγόρευση των εσωτερικών φόρων που συνεπάγονται διακρίσεις δεν εφαρμόζεται σωρευτικά με την απαγόρευση που αφορά τις φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος, οπότε το ίδιο μέτρο δεν μπορεί, στο σύστημα της Συνθήκης, να ανήκει ταυτοχρόνως και στις δύο αυτές κατηγορίες [16].

55. Αυτό που διακρίνει τις δύο κατηγορίες, κατά πάγια νομολογία, είναι ότι ο εσωτερικός φόρος πλήττει αποκλειστικά το προϊόν που διέρχεται από τα σύνορα ακριβώς λόγω του γεγονότος αυτού, ενώ η επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος πλήττει τόσο τα εισαγόμενα και εξαγόμενα όσο και τα εγχώρια προϊόντα [17].

56. Ως προς το ζήτημα αυτό, δεδομένου ότι η εκτίμηση που ζητεί το εθνικό δικαστήριο αφορά μόνο τη μεταφορά αγαθών ως συγκεκριμένη εμπορική πράξη ανεξάρτητη από τη μελλοντική πώλησή τους, θα πρέπει να σημειωθεί ότι από την εισφορά C3S και τη πρόσθετη εισφορά πλήττονται μόνο οι ενδοκοινοτικές μεταφορές στο πλαίσιο της γαλλικής νομοθεσίας [18], ενώ οι μεταφορές εντός της εθνικής επικράτειας απαλλάσσονται.

57. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ δεν μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω.

58. Το ίδιο αρνητικό συμπέρασμα επιβάλλεται και ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 35 ΣΛΕΕ.

59. Η διάταξη αυτή απαγορεύει τους ποσοτικούς περιορισμούς επί των εξαγωγών καθώς και όλα τα μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος μεταξύ των κρατών μελών, κατ' αντιστοιχία προς την ανάλογη απαγόρευση του άρθρου 34 ΣΛΕΕ ως προς τις εισαγωγές.

15 Θεωρώ ότι αυτό είναι το πραγματικό νόημα των ισχυρισμών της Επιτροπής και ότι η αναφορά της περί χαρακτηρισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς ως έμμεσων (που θα συνεπαγόταν εφαρμογή του άρθρου 110 ΣΛΕΕ) ή άμεσων φόρων (που πιθανώς θα συνεπαγόταν την εφαρμογή του άρθρου 35 ΣΛΕΕ) οφείλεται απλώς στην ανάγκη να δοθούν απαντήσεις σε συγκεκριμένα ερωτήματα που διατύπωσε υπό τέτοιους όρους το Δικαστήριο. Όσον αφορά το αν η διάκριση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων στερείται εν προκειμένω σημασίας, βλ. σημεία 78 έως 83 των παρουσών προτάσεων.

16 Βλ. αποφάσεις της 2ας Οκτωβρίου 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, σκέψη 20), και της 8ης Νοεμβρίου 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten και Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, σκέψη 26).

17 Βλ. αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, Μιχαηλίδης (C-441/98 και C-442/98, EU:C:2000:479, σκέψη 22), και της 22ας Απριλίου 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, σκέψη 11).

18 Βεβαίως, το αποτέλεσμα αυτό φαίνεται να απορρέει μάλλον από τη νομολογία του Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο), όπως έχω επανειλημμένα επισημάνει στις παρούσες προτάσεις. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το περιεχόμενο των εθνικών νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών διατάξεων πρέπει να εκτιμάται λαμβανομένης υπόψη της ερμηνείας τους από τα εθνικά δικαστήρια. Συναφώς, βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 16ης Σεπτεμβρίου 2015, Επιτροπή κατά Σλοβακίας (C-433/13, EU:C:2015:602, σκέψη 81), και της 18ης Ιουλίου 2007, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-490/04, EU:C:2007:430, σκέψη 49).

60. Όσον αφορά το άρθρο 34 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει πέραν πάσης αμφιβολίας με τη νομολογία του ότι η απαγόρευση των μέτρων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς ποσοτικό περιορισμό επί των εισαγωγών συνιστά lex generalis σε σχέση με άλλες ειδικές διατάξεις της Συνθήκης, περιλαμβανομένων, ιδίως, εκείνων που αφορούν τους φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος. Κατά συνέπεια, το άρθρο 34 ΣΛΕΕ εφαρμόζεται εναλλακτικώς προς τις διατάξεις αυτές [19]. Κατά τη γνώμη μου, δεν χωρεί αμφιβολία ότι η νομολογία αυτή ισχύει και για το άρθρο 35 ΣΛΕΕ. Επομένως, οσάκις πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ, εφαρμοστέες είναι αυτές οι διατάξεις και όχι το άρθρο 35 ΣΛΕΕ.

61. Είναι αναμφισβήτητο ότι οι εν λόγω προϋποθέσεις συντρέχουν στην υπό κρίση περίπτωση, όπως επισημαίνεται στα σημεία 47 έως 50 των παρουσών προτάσεων.

62. Ως εκ τούτου, η προσμέτρηση της αξίας των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών στη βάση υπολογισμού των επίμαχων εισφορών πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ.

63. Ειδικότερα, πρέπει να εξακριβωθεί κατά πόσον η επιβολή της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς επί των πράξεων μεταφοράς αγαθών σε άλλα κράτη μέλη μπορεί να χαρακτηριστεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος και, επομένως, να θεωρηθεί ότι συνιστά παράβαση των προαναφερθεισών διατάξεων της Συνθήκης.

64. Όπως είναι γνωστό, η έννοια της «επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος» καθιστά σαφή τη βούληση των συντακτών της Συνθήκης να απαγορεύσουν όχι μόνο τα μέτρα που έχουν τυπικά δασμολογικό χαρακτήρα, αλλά και όλα εκείνα τα οποία, μολονότι κατ' όνομα διαφέρουν, θα επέφεραν τα ίδια αποτελέσματα με δασμούς [20].

65. Στην πλέον πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια αυτή έχει οριστεί ως «κάθε χρηματική επιβάρυνση, έστω και ελάχιστη, η οποία επιβάλλεται μονομερώς, ανεξαρτήτως της ονομασίας της και της τεχνικής της, και πλήττει τα εγχώρια ή αλλοδαπά προϊόντα επειδή αυτά διέρχονται από τα σύνορα, όταν δεν είναι δασμός στην κυριολεξία» [21].

66. Κατ' αρχάς, η εισφορά C3S και η πρόσθετη εισφορά σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών συνιστούν αναμφισβήτητα «χρηματικές επιβαρύνσεις», δεδομένου ότι συνεπάγονται αύξηση του χρηματικού ποσού που πρέπει να καταβάλλεται ετησίως υπέρ του επιφορτισμένου με την είσπραξη προσώπου, ήτοι του CNRSI.

67. Εξίσου αδιαμφισβήτητο είναι το γεγονός ότι «επιβάλλονται μονομερώς» από το γαλλικό κράτος, δεδομένου ότι προκύπτουν από ερμηνευτική νομολογία της συναφούς εθνικής νομοθεσίας.

68. Τέλος, οι εισφορές αυτές πλήττουν μόνο τις μεταφορές αγαθών με προορισμό άλλα κράτη μέλη, χωρίς να θίγουν τις μεταφορές που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της γαλλικής επικράτειας. Ως εκ τούτου, οφείλονται λόγω της διελεύσεως των συνόρων.

69. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η εισφορά C3S και η πρόσθετη εισφορά σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών συνιστούν επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς τελωνειακούς δασμούς, απαγορευόμενες από τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ.

19 Βλ. αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, σκέψη 9), της 16ης Δεκεμβρίου 1992, Lornoy κ.λπ. (C-17/91, EU:C:1992:514, σκέψη 14), και της 17ης Ιουνίου 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, σκέψη 30).

20 Βλ. απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1962, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου και Βελγίου (2/62 και 3/62, EU:C:1962:45, σ. 799).

21 Απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, σκέψη 23).

70. Ωστόσο, πρέπει να υπομνησθεί ότι η νομολογία του Δικαστηρίου επιτρέπει δύο εξαιρέσεις από την απαγόρευση των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος. Η πρώτη εξαίρεση ισχύει οσάκις η επιβάρυνση συνιστά αμοιβή υπηρεσίας που παρέχεται πραγματικά στον επιχειρηματία ο οποίος οφείλει να καταβάλει την επιβάρυνση αυτή, εφόσον το ποσό της αμοιβής είναι ανάλογο προς την οικεία υπηρεσία [22], ενώ η δεύτερη ισχύει οσάκις, υπό προκαθορισμένες συνθήκες, η επιβάρυνση επιβάλλεται προς εκπλήρωση υποχρεώσεων οι οποίες απορρέουν από κοινοτικές διατάξεις [23].

71. Από τη δικογραφία της προκύπτει σαφώς ότι το μέρος της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς που αφορά τις ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών δεν εμπίπτει σε καμία από τις ως άνω εξαιρέσεις. Κατ' αρχάς, το τμήμα αυτό, προοριζόμενο για την κατ' αναλογία χρηματοδότηση του Fonds de solidarité vieillesse και του Fonds de réserve pour les retraites (στην περίπτωση της C3S) και του Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (στην περίπτωση της πρόσθετης εισφοράς), δεν συνιστά αντίτιμο πλεονεκτήματος, ύψους ανάλογου προς την παρασχεθείσα υπηρεσία που παρέχεται στις εταιρίες και τις επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται στην καταβολή του. Εξάλλου, το εν λόγω τμήμα των εισφορών αναμφισβήτητα δεν οφείλεται στο πλαίσιο ελέγχων που διενεργούνται προς εκπλήρωση υποχρεώσεων οι οποίες απορρέουν από διατάξεις του δικαίου της Ένωσης.

Γ. Επί του συμβατού με τη ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων χαρακτήρα της βάσεως υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς στο σύνολό της

72. Επικουρικώς, θα ήθελα να εξετάσω το ενδεχόμενο να κριθεί από το Δικαστήριο σκόπιμο να αναδιατυπωθεί το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, ώστε να καλύπτει τη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς, ήτοι τον συνολικό ετήσιο κύκλο εργασιών των εταιριών και των επιχειρήσεων που υποχρεούνται στην καταβολή τους, στο σύνολό της.

73. Μια τέτοια αναδιατύπωση προϋποθέτει πρωτίστως ενδελεχή ανάλυση της δυνατότητας εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στις επίμαχες εισφορές. Πράγματι, όπως προαναφέρθηκε, το γεγονός ότι η εισφορά C3S και η πρόσθετη εισφορά επηρεάζουν τον συνολικό ετήσιο κύκλο εργασιών τις διακρίνει κατ' αρχήν από το είδος των επιβαρύνσεων που πλήττουν την κυκλοφορία των εμπορευμάτων.

74. Με τις γραπτές τους παρατηρήσεις, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, εξετάζοντας το περιεχόμενο του ερωτήματος όπως παρατίθεται στα ως άνω σημεία, υποστήριξαν αμφότερες ότι η διάταξη της οποίας πρέπει να ελεγχθεί η δυνατότητα εφαρμογής στις επίμαχες εισφορές είναι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ και όχι τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ. Θεωρώντας ότι η παρατήρηση αυτή είναι εκ πρώτης όψεως ορθή για λόγους που θα εξηγήσω κατωτέρω, θα εστιάσω την ανάλυσή μου στη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 110 ΣΛΕΕ στην εισφορά C3S και στην πρόσθετη εισφορά.

75. Πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαγορεύεται να επιβάλλουν σε εισαγόμενα προϊόντα φόρους υψηλότερους από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.

76. Η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή αμφισβητούν τη δυνατότητα εφαρμογής της διατάξεως αυτής λόγω του ότι η εισφορά C3S και η πρόσθετη εισφορά εμπίπτουν στην έννοια των «άμεσων φόρων» [24]. Κατά τη γνώμη των ως άνω μερών, μόνον οι «έμμεσοι φόροι» θα μπορούσαν να παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων.

22 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, σκέψη 31), και της 22ας Απριλίου 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, σκέψη 17).

23 Βλ. αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, σκέψη 14), και της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, Επιτροπή κατά Γερμανίας (18/87, EU:C:1988:453, σκέψη 6).

24 Στην περίπτωση αυτή, κατά την Επιτροπή, θα πρέπει να εξεταστεί η δυνατότητα εφαρμογής στην υπό εξέταση υπόθεση του άρθρου 35 ΣΛΕΕ. Βλ. σημείο 51 των παρουσών προτάσεων.

77. Δεν συμφωνώ με την άποψη αυτή.

78. Πράγματι, δεν θεωρώ ότι η διάκριση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων μπορεί να έχει σημασία για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 110 ΣΛΕΕ.

79. Συναφώς, θα ήθελα πρωτίστως να επισημάνω ότι, οσάκις έχει κληθεί να αποφανθεί επί του συμβατού με τις θεμελιώδεις ελευθερίες χαρακτήρα εθνικών μέτρων άμεσης φορολογίας, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα κρίνει ότι, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης [25].

80. Εφόσον τα μέτρα άμεσης φορολογίας που θεσπίζονται από κράτη μέλη δεν είναι γενικό να εξαιρεθούν, κατά κανόνα, από το πεδίο εφαρμογής των λοιπών θεμελιωδών ελευθεριών, φρονώ ότι είναι συνεπές να γίνει δεκτό ότι τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να εξαιρεθούν από το πεδίο εφαρμογής της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων.

81. Εξάλλου, δεν είναι δύσκολο να υποτεθεί ότι ένα κράτος μέλος ευνοεί τα εγχώρια προϊόντα μέσω συστήματος φόρων εισοδήματος το οποίο, στην πράξη, καταλήγει να είναι επαχθέστερο για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις σε σχέση με εκείνες που πωλούν τα προϊόντα τους εντός της εθνικής επικράτειας.

82. Εν πάση περιπτώσει, θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι, ελλείψει ορισμού της έννοιας του άμεσου φόρου στη νομοθεσία της Ένωσης, η υιοθέτηση ενός κριτηρίου που βασίζεται στη διάκριση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων θα πρέπει να θεμελιώνεται στον χαρακτηρισμό που ισχύει σε εθνικό επίπεδο. Συναφώς, είναι γνωστό ότι αυτοί οι χαρακτηρισμοί είναι άνευ σημασίας, προκειμένου να μην επιτρέπεται στα κράτη μέλη να καταστρατηγούν τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου [26].

83. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι ο χαρακτηρισμός της C3S και της πρόσθετης εισφοράς ως άμεσων ή έμμεσων φόρων δεν συνιστά κατάλληλο κριτήριο για να προσδιοριστεί κατά πόσον οι εισφορές αυτές επιβαρύνουν τα εμπορεύματα καθ' εαυτά –προκειμένου να διευκρινιστεί αν έχει εφαρμογή στην επίμαχη περίπτωση το άρθρο 110 ΣΛΕΕ.

84. Τουναντίον, φρονώ ότι το ζητούμενο κριτήριο μπορεί να συναχθεί από την παλαιότερη νομολογία, ιδίως από τις αποφάσεις που αποσαφήνισαν τη ratio της απαγορεύσεως των εσωτερικών φόρων που συνεπάγονται διακρίσεις, όπως προβλέπεται από το άρθρο 110 ΣΛΕΕ.

85. Αναφέρομαι ιδίως στην απόφαση Schöttle (20/76, EU:C:1977:26) [27]. Ερωτηθέν σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν άρθρου 110 ΣΛΕΕ) σε φόρο επί των οδικών μεταφορών εμπορευμάτων, το Δικαστήριο υπενθύμισε, καταρχάς, ότι σκοπός της εν λόγω διατάξεως είναι να εξαλείψει τους *συγκαλυμμένους* [28] περιορισμούς στην ελεύθερη διακίνηση των

25 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-153/08, EU:C:2009:618, σκέψη 28), της 18ης Ιουλίου 2007, Lakebrink και Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, σκέψη 14), της 14ης Δεκεμβρίου 2006, Denkavit Internationaal και Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, σκέψη 19), και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, σκέψη 28). Συναφώς, αν και σε σχέση με ρύθμιση παράγωγου δικαίου που θέτει σε εφαρμογή την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, βλ. επίσης προτάσεις του γενικού εισαγγελέα S. La Pergola στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-34/98 και C-169/98, EU:C:1999:392, σημείο 19).

26 Επιπλέον, ακόμη και αν θα ήθελε κάποιος να αναγνωρίσει ότι ο εθνικός χαρακτηρισμός βάσει του γαλλικού δικαίου παρέχει κάποια ένδειξη για τον προσδιορισμό της φύσεως της C3S και της πρόσθετης εισφοράς, θα πρέπει να σημειωθεί ότι, ακόμα και κατά το εθνικό δίκαιο, η φύση αυτών των εισφορών κάθε άλλο παρά αναμφίβολη είναι, όπως παραδέχτηκαν ορισμένοι μετέχοντες και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Ενώ το Conseil constitutionnel (γαλλικό συνταγματικό δικαστήριο) έκρινε ότι πρόκειται για υποχρεωτικές εισφορές που δεν έχουν χαρακτήρα κοινωνικής εισφοράς ή οιονεί φόρου, αλλά, αντιθέτως, συνιστούν «impositions de toutes natures» (φόρους οιασδήποτε φύσεως), κατά το άρθρο 34 του γαλλικού συντάγματος (απόφαση-πλαίσιο αριθ. 91-302 της 30ής Δεκεμβρίου 1991, αιτιολογική σκέψη 12), το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο), από την πλευρά του, διαπίστωσε ότι πρόκειται για κοινωνικές εισφορές, λόγω του προορισμού τους αποκλειστικά για τη χρηματοδότηση των συστημάτων κοινωνικής ασφαλίσεως (βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις του δεύτερου πολιτικού τμήματος, της 28ης Μαρτίου 2002, αριθ. 00-17675 και της 14ης Ιανουαρίου 2010, αριθ. 09-11284).

27 Απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 Η υπογράμμιση δική μου.

προϊόντων που μπορεί να απορρέουν από φορολογικές διατάξεις κράτους μέλους και ότι, λαμβανομένης υπόψη της οικονομίας και του σκοπού της διατάξεως, η έννοια του φόρου που επιβάλλεται σε ένα προϊόν πρέπει να ερμηνεύεται *ευρέως*[29]. Βάσει αυτών των παραδοχών, το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ίδια η ratio του άρθρου 110 ΣΛΕΕ επιβάλλει τούτο να εφαρμόζεται σε φόρο όπως ο επίμαχος, εφόσον αυτός «επιδρά άμεσα στην τιμή του εγχωρίου και του εισαγομένου προϊόντος»[30].

86. Όπως πιο πρόσφατα υποστήριξε η γενική εισαγγελέας E. Sharpston, με την ως άνω απόφαση κατοχυρώθηκε η αρχή ότι «φόρος που επιβάλλεται επί δραστηριοτήτων που αφορούν προϊόντα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 90 [της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν άρθρο 110 ΣΛΕΕ)] μόνον όταν αυτός έχει άμεσες επιπτώσεις στο κόστος τους»[31].

87. Συνεπώς, από την ως άνω αρχή συνάγεται ότι η εκτίμηση σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 110 ΣΛΕΕ δεν εξαρτάται από το αμιγώς τυπικό ζήτημα του κατά πόσον τα κριτήρια στα οποία βασίζεται η εφαρμογή του υπό εξέταση φόρου αφορούν δραστηριότητα ή προϊόν, αλλά αντιθέτως προϋποθέτει τον έλεγχο του κατά πόσον ο φόρος έχει ως *αποτέλεσμα* την αύξηση της τιμής κόστους των εγχώριων προϊόντων, καθώς και εκείνων που εισάγονται ή εξάγονται. Εάν υφίσταται τέτοιο αποτέλεσμα, συνάγεται αναπόδραστα το συμπέρασμα ότι ο εν λόγω φόρος βαρύνει τα εμπορεύματα και άρα υπόκειται στην απαγόρευση των εσωτερικών φόρων που επάγονται διακρίσεις του άρθρου 110 ΣΛΕΕ.

88. Προκειμένου να εφαρμοστεί η ως άνω αρχή στην προκειμένη περίπτωση, είναι αναγκαίο να εξακριβωθεί κατά πόσον η εισφορά C3S και η πρόσθετη εισφορά, μολονότι τυπικά επιβαρύνουν τον συνολικό κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων και των εταιριών που υπόκεινται σε αυτές, έχουν ως αποτέλεσμα, μέσω του μηχανισμού της οικονομικής μετακυλίσεως, την αύξηση της τιμής του κόστους των αγαθών που πωλούνται στο εσωτερικό της γαλλικής επικράτειας, καθώς και εκείνων που μεταφέρονται σε άλλα κράτη μέλη.

89. Όσον αφορά τα αγαθά που πωλούνται στη γαλλική επικράτεια, είναι εύλογο να υποτεθεί ότι το ποσό της εισφοράς C3S (0,13 %) και της πρόσθετης εισφοράς (0,03 %) μετακυλίεται καταλλήλως από τις εταιρίες και τις επιχειρήσεις που υπόκεινται στις εισφορές αυτές στην τιμή κόστους των εν λόγω εμπορευμάτων. Το ίδιο ισχύει για τα αγαθά που μεταφέρονται σε άλλα κράτη μέλη, επομένως είναι θεμιτό να υποθέσουμε ότι το ποσό των εισφορών μετακυλίεται στην ονομαστική αξία των αγαθών που εμπλέκονται σε κάθε μεταφορά[32]. Ως εκ τούτου, το αποτέλεσμα της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς είναι η αύξηση της τιμής κόστους και των δύο κατηγοριών αγαθών.

90. Επομένως, αν το περιεχόμενο του υπό εξέταση προδικαστικού ερωτήματος επεκταθεί σε ολόκληρη τη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς, κατά τη γνώμη μου, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω εισφορές παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων.

91. Ειδικότερα, δεδομένου ότι πλήττουν ταυτοχρόνως αγαθά που πωλούνται στη γαλλική επικράτεια και αγαθά που εξάγονται προς άλλα κράτη μέλη, οι εισφορές αυτές κατ' αρχήν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 110 ΣΛΕΕ[33].

29 Η υπογράμμιση δική μου.

30 Όπ.π. (σκέψη 15).

31 Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση Stadtgemeinde Frohnleiten και Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, σημείο 36).

32 Αυτές οι αξίες προσδιορίζονται ποσοτικά και μεμονωμένα από τις ενδιαφερόμενες εταιρίες και επιχειρήσεις, τόσο για την καταχώρισή τους στη γραμμή 6 της δηλώσεως ΦΠΑ, όπου από κοινού με τις εγχώριες πωλήσεις σχηματίσουν το συνολικό ποσό των «ενδοκοινοτικών παραδόσεων», όσο και για την κοινοποίησή τους στη διοίκηση, για φορολογικούς και στατιστικούς σκοπούς, μέσω της Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (δήλωση εμπορευματικών συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας).

33 Βλ. παρατιθέμενη νομολογία στην υποσημείωση 17 των παρουσών προτάσεων.

92. Σε αυτό το πλαίσιο οφείλω ωστόσο να υπενθυμίσω ότι με τη νομολογία του το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια φορολογική επιβάρυνση συνιστά «εσωτερικό φόρο» κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, αποφεύγοντας έτσι τον χαρακτηρισμό ως επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ, μόνον αν εντάσσεται σε ένα γενικό σύστημα εσωτερικών φόρων που βαρύνουν συστηματικά κατηγορίες προϊόντων σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια ανεξάρτητα από την προέλευση και τον προορισμό των προϊόντων [34].

93. Για τους σκοπούς της παρούσας εκτιμήσεως, ίσως καταστεί κατ' αρχάς αναγκαίο να ληφθεί υπόψη ο προορισμός των εσόδων του φόρου. Πράγματι, όταν τα εν λόγω έσοδα προορίζονται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αποβαίνουν ειδικώς προς όφελος των προϊόντων που διατίθενται στο εμπόριο της εγχώριας αγοράς, η επίμαχη εισφορά συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, εφόσον η φορολογική επιβάρυνση που πλήττει τα εν λόγω προϊόντα εξουδετερώνεται πλήρως από τα πλεονεκτήματα για τη χρηματοδότηση των οποίων αυτή χρησιμεύει, ενώ η επιβάρυνση που πλήττει τα εξαγόμενα προϊόντα αποτελεί καθαρό βάρος [35].

94. Τούτο δεν ισχύει, ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση. Συναφώς, το άρθρο L. 651-1 του κώδικα κοινωνικής ασφαλίσεως προβλέπει ότι τα έσοδα της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς προορίζονται για τη χρηματοδότηση του προϋπολογισμού των οργανισμών που έχουν συσταθεί υπέρ μισθωτών και αυτοαπασχολούμενων εργαζομένων, ήτοι του RSI, του Fonds de solidarité vieillesse, του Fonds de réserve pour les retraites και του Caisse nationale de l' assurance maladie des travailleurs salariés. Εντούτοις, όπως επισημαίνει η Γαλλική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις της, οι παροχές που χορηγούνται από τους οργανισμούς αυτούς δεν διαφοροποιούνται με βάση με το αν οι εταιρίες και οι επιχειρήσεις που υποχρεούνται να καταβάλλουν τις εισφορές πραγματοποιούν μεταφορές αγαθών εντός της γαλλικής επικράτειας ή προς άλλα κράτη μέλη.

95. Κατά δεύτερον, σύμφωνα με την απόφαση Denkavit (132/78, EU:C:1979:139), η εκτίμηση που παρατίθεται στο σημείο 93 προϋποθέτει τον έλεγχο του κατά πόσον η φορολογική επιβάρυνση πλήττει τα εγχώρια προϊόντα που διατίθενται στην εγχώρια αγορά και τα εξαγόμενα προϊόντα καθ' εαυτά κατά το ίδιο στάδιο εμπορίας και κατά πόσον η γενεσιουργός αιτία της επιβαρύνσεως είναι η ίδια για αμφότερες τις κατηγορίες προϊόντων [36]. Σε αντίθετη περίπτωση, η επίμαχη επιβάρυνση θα έπρεπε να χαρακτηρισθεί εκ νέου ως φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος.

96. Συναφώς, είναι σκόπιμο να επισημανθεί ότι στη μεταγενέστερη νομολογία φαίνεται να θεωρείται ότι η προϋπόθεση της ταυτότητας της γενεσιουργού αιτίας «καλύπτεται» από το γεγονός ότι τα εγχώρια και τα εξαγόμενα προϊόντα φορολογούνται στο ίδιο στάδιο εμπορίας [37]. Με γνώμονα το στοιχείο αυτό, θα εξετάσω απλώς κατά πόσον από το γεγονός ότι τα προϊόντα που μεταφέρονται σε άλλα κράτη μέλη πλήττονται από την εισφορά C3S και από την πρόσθετη εισφορά κατά τον χρόνο της μεταφοράς, ενώ τα προϊόντα που μεταφέρονται εντός της εθνικής επικράτειας πλήττονται από τις εισφορές μόνο κατά τον χρόνο πωλήσεως, μπορεί να συναχθεί ότι οι εν λόγω εισφορές δεν βαρύνουν τις δύο κατηγορίες προϊόντων «κατά το ίδιο στάδιο εμπορίας».

34 Βλ. αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, σκέψη 21), και της 8ης Ιουνίου 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, σκέψη 16).

35 Βλ. αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, σκέψη 22), και της 8ης Ιουνίου 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, σκέψη 18).

36 Βλ. απόφαση της 31ης Μαΐου 1979, Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, σ. 1923).

37 Βλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 1992, Sanders Adour και Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 και C-150/91, EU:C:1992:261, σκέψη 18), όπου το Δικαστήριο διαπιστώνει τα εξής: «Όσον αφορά την προϋπόθεση σχετικά με τον γενεσιουργό λόγο του φόρου, πρέπει να διευκρινισθεί ότι σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει διαφορά λόγω του γεγονότος ότι το εισαγόμενο προϊόν φορολογείται κατά την εισαγωγή ενώ το εγχώριο κατά τη μεταπώληση ή τη χρησιμοποίησή του, διότι στην οικονομική πραγματικότητα το στάδιο της εμπορίας είναι το ίδιο, δεδομένου ότι και η εισαγωγή και η μεταπώληση ή η χρησιμοποίηση πραγματοποιούνται με σκοπό την οικονομική αξιοποίηση του προϊόντος». Αυτή η ερμηνεία επιβεβαιώθηκε μεταγενέστερα από το Δικαστήριο στις αποφάσεις της 2ας Απριλίου 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, σκέψη 25), και της 23ης Απριλίου 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, σκέψη 25). Συναφώς, βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, σημείο 35).

97. Η τελευταία αυτή έννοια ερμηνεύθηκε διασταλτικώς από το Δικαστήριο, το οποίο έκρινε ουσιωδέστερη την οικονομική πραγματικότητα έναντι των τύπων [38]. Επί παραδείγματι, στην απόφαση Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), το Δικαστήριο έκρινε ότι ο φόρος που οφείλεται κατά τον χρόνο παραδόσεως χοίρων που προορίζονται προς σφαγή στην εγχώρια αγορά και ο φόρος που οφείλεται κατά τον χρόνο εξαγωγής χοίρων που εξάγονται ως ζώντα ζώα πρέπει να θεωρηθεί ότι επιβάλλονται σ' ένα και το αυτό στάδιο εμπορίας, δεδομένου ότι αμφότερες οι εμπορικές πράξεις πραγματοποιούνται με σκοπό την έξοδο των χοίρων από την εγχώρια πρωτογενή παραγωγή [39]. Ομοίως, επιβαρύνσεις όπως η C3S και η πρόσθετη εισφορά, οι οποίες οφείλονται κατά τον χρόνο μεταφοράς, για τα αγαθά που μεταφέρονται με προορισμό άλλα κράτη μέλη, και κατά τον χρόνο πωλήσεως, για τα αγαθά που μεταφέρονται εντός της εθνικής επικράτειας, δεν φαίνεται να επιβάλλονται σε διαφορετικά στάδια εμπορίας. Φαίνεται όντως εξαιρετικά δύσκολο να υποστηριχθεί ότι η πώληση και η μεταφορά προς πώληση δεν ανήκουν, στην οικονομική πραγματικότητα, στην ίδια φάση εμπορίας.

98. Συμπερασματικά, αν το περιεχόμενο του υπό εξέταση προδικαστικού ερωτήματος διευρυνθεί ώστε να περιλαμβάνει ολόκληρη τη βάση υπολογισμού της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς, οι τελευταίες θα συνιστούν «εσωτερικούς φόρους» κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ.

99. Στο ερώτημα αν τα αγαθά που μεταφέρονται ενδοκοινοτικώς βαρύνουν σε μεγαλύτερο βαθμό απ' ό,τι τα αγαθά που μεταφέρονται εντός της εθνικής επικράτειας, παραβιάζοντας έτσι την εν λόγω διάταξη, θα πρέπει ομοίως να δοθεί αρνητική απάντηση. Πράγματι, η τιμή αγοράς (ή η τιμή κόστους), η οποία αποτελεί τη φορολογητέα αξία για τα αγαθά που υπόκεινται σε ενδοκοινοτική μεταφορά σύμφωνα με το άρθρο 76 της οδηγίας ΦΠΑ, είναι κατ' αρχήν χαμηλότερη από την τιμή πωλήσεως, η οποία αποτελεί τη φορολογητέα αξία για τα αγαθά που υπόκεινται σε μεταφορά εντός της εθνικής επικράτειας. Εντούτοις, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν η υπόθεση αυτή είναι ορθή.

100. Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή, στις γραπτές παρατηρήσεις της, υπέδειξε δύο περιπτώσεις στις οποίες η εισφορά C3S και η πρόσθετη εισφορά θα μπορούσαν να αποτελέσουν εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, απαγορευόμενο βάσει του άρθρου 110 ΣΛΕΕ. Η πρώτη περίπτωση είναι εκείνη κατά την οποία η γαλλική νομοθεσία δεν προβλέπει δικαίωμα εκπτώσεως από τη βάση υπολογισμού των εισφορών επί της αξίας των αγαθών που μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος, έμειναν αδιάθετα και μεταφέρθηκαν εκ νέου πίσω στη Γαλλία, ενώ η δεύτερη περίπτωση είναι εκείνη κατά την οποία τα αγαθά που μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος λαμβάνονται για δεύτερη φορά υπόψη για τη βάση υπολογισμού του φόρου κατά τον χρόνο πωλήσεως.

101. Στην πρώτη περίπτωση, υπό την προϋπόθεση ότι το εθνικό δίκαιο δεν παρέχει κανένα άλλο αποτελεσματικό ένδικο βοήθημα για την ανάκτηση των ποσών που καταβλήθηκαν για την εισφορά C3S και για την πρόσθετη εισφορά σε σχέση με αγαθά που έμειναν αδιάθετα [40], θεωρώ ότι οι εισφορές που αφορούν ενδοκοινοτικές μεταφορές, αποδεσμευμένες από τη μελλοντική διάθεση των οικείων αγαθών θα κατέληγαν να οφείλονται απλώς και μόνο λόγω της διελεύσεως των συνόρων. Συνεπώς, θα πρέπει να εξετασθούν υπό το πρίσμα της απαγορεύσεως των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ.

38 Συναφώς, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo στην υπόθεση Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, σημείο 30).

39 Απόφαση της 23ης Απριλίου 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, σκέψη 30).

40 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γαλλική Κυβέρνηση επισήμανε ότι είναι δυνατή η επιστροφή ποσού ίσου με την ονομαστική αξία των αδιάθετων αγαθών, μέσω υποβολής της ενστάσεως του άρθρου L. 243-6 του κώδικα κοινωνικής ασφαλίσεως, το οποίο διέπει τη γενική διαδικασία επιστροφής «αχρεωστήτως καταβληθέντων» («indûment versées») κοινωνικών εισφορών και οικογενειακών επιδομάτων. Συναφώς, η Γαλλική Κυβέρνηση παραδέχθηκε ότι η διαδικασία αυτή έχει κινηθεί μία μόνο φορά και ότι το σχετικό αίτημα αποσύρθηκε από την οικεία επιχείρηση μόλις η διοίκηση ζήτησε τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα. Δεδομένης αυτής της παραδοχής της Γαλλικής Κυβερνήσεως, έχω αμφιβολίες για το κατά πόσον το άρθρο L. 243-6 μπορεί να εγγυηθεί την αποτελεσματική επιστροφή της εισφοράς C3S και της πρόσθετης εισφοράς, όταν τα αγαθά που μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος έχουν μείνει αδιάθετα.

102. Στη δεύτερη περίπτωση, και δεδομένου ότι τα αγαθά που μεταφέρονται σε άλλα κράτη μέλη θα πλήττονται δύο φορές από τις εν λόγω εισφορές (στο επίπεδο της μεταφοράς και στο επίπεδο της πωλήσεως), ενώ τα αγαθά που μεταφέρονται στην εθνική επικράτεια θα πλήττονται μόνο μία φορά (στο επίπεδο της πωλήσεως), φρονώ ότι η εισφορά C3S και η πρόσθετη εισφορά ως προς τις ενδοκοινοτικές μεταφορές θα εμπίπτουν επίσης στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 28 και 30 ΣΛΕΕ, όπως έχει δεχθεί το Δικαστήριο στην περίπτωση που, μόνο για τα εισαγόμενα προϊόντα, υφίστανται δύο γενεσιουργοί αιτίες της επιβαρύνσεως[41].

103. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η εξέταση των οποίων απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει κατόπιν να εκτιμηθεί η συμβατότητα με τα άρθρα 28 και 30 ΣΛΕΕ, λαμβανομένων υπόψη των όσων παρατίθενται στα σημεία 62 έως 69 των παρουσών προτάσεων.

IV. Πρόταση

104. Κατά συνέπεια, για τους προαναφερθέντες λόγους, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα του Cour de Cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Γαλλία), την ακόλουθη απάντηση:

«Τα άρθρα 28 και 30 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποκλείουν να λαμβάνεται υπόψη η αξία αγαθών τα οποία μεταφέρει, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, από τη Γαλλία προς άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρόσωπο υποκείμενο στην εισφορά κοινωνικής αλληλεγγύης εταιριών και στην πρόσθετη εισφορά αυτής, ή τρίτος για λογαριασμό του, όπως προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία που μνημονεύεται στην υπόθεση της κύριας δίκης, προκειμένου να καθοριστεί ο συνολικός κύκλος εργασιών που συνιστά τη βάση υπολογισμού των εν λόγω εισφορών.»

41 Βλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, σκέψη 28).