Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 31. ledna 2018 [1]

Věc C-39/17

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour de cassation (Kasační soud, Francie)]

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb zboží – Články 28 a 30 SFEU – Poplatek s rovnocenným účinkem – Článek 110 SFEU – Vnitrostátní zdanění – Solidární příspěvek společností na sociální zabezpečení a doplňkový příspěvek – Poplatek, jehož vyměřovací základ tvoří celkový roční obrat společností – Zahrnutí hodnoty zboží přemístěného do jiného členského státu do obratu“

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vyzývá Soudní dvůr k podání vysvětlení ohledně příspěvků na sociální zabezpečení stanovených francouzskými právními předpisy, a sice solidárního příspěvku na sociální zabezpečení (dále jen „C3S“), který byl zaveden na počátku sedmdesátých let minulého století, a doplňkového příspěvku, který byl vnitrostátním normotvůrcem zaveden v roce 2004. Základ pro vyměření těchto příspěvků je tvořen celkovým ročním obratem společností a podniků povinných k úhradě těchto příspěvků.

2. Při této příležitosti se má Soudní dvůr meritorně vyjádřit ke slučitelnosti nedávné judikatury předkládajícího soudu, podle které je nominální hodnota zásob přemístěných určitým podnikem z Francie do jiného členského státu Evropské unie zahrnuta do základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku, i když takovéto přemístění nevytváří samo o sobě žádný obrat, se zákazem poplatků s účinkem rovnocenným clu.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

3. Článek 28 odst. 1 SFEU uvádí: „Unie zahrnuje celní unii, která pokrývá veškerý obchod zbožím a která zahrnuje jak zákaz vývozních a dovozních cel a všech poplatků s rovnocenným účinkem mezi členskými státy, tak i přijetí společného celního sazebníku ve vztahu ke třetím zemím“. Článek 30 SFEU stanoví: „Dovozní nebo vývozní cla a poplatky s rovnocenným účinkem jsou mezi členskými státy zakázány. Tento zákaz se vztahuje také na cla fiskální povahy“.

4. Článek 110 odst. 1 SFEU stanoví: „Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí“.

1 – Původní jazyk: italština.

5. Článek 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) [2] stanoví, že „ ‚dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

6. Článek 17 uvedené směrnice stanoví: „Za dodání zboží za úplatu se považuje přemístění zboží, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, touto osobou do jiného členského státu“ a současně definuje „přemístění do jiného členského státu“ jako „každé odeslání nebo přeprava movitého hmotného majetku osobou povinnou k dani nebo na její účet mimo území členského státu, v němž se majetek nachází, avšak uvnitř Společenství, pro účely jejího podnikání“.

7. Pokud jde o dodání zboží spočívající v přemístění do jiného členského státu, článek 76 směrnice o DPH upřesňuje, že „základem daně je kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena stanovená k okamžiku přemístění“.

B. Vnitrostátní právo a judikatura

8. Článek L651-1 code de la sécurité sociale (dále jen „zákoník sociálního zabezpečení“) zavádí ve prospěch Régime social des Indépendants (systém sociálního zabezpečení osob samostatně výdělečně činných, dále jen „RSI“), Fonds de solidarité vieillesse (Fond solidarity pro starobní důchody) a Fonds de réserve pour les retraites (Důchodový rezervní fond) solidární příspěvek na sociální zabezpečení, který hradí mimo jiné akciové společnosti a zjednodušené akciové společnosti. C3S se odvádí ročně a jeho sazba je stanovena v maximální výši 0,13 % obratu.

9. Kromě toho byl článkem L245-13 zákoníku sociálního zabezpečení zaveden doplňkový příspěvek hrazený výše uvedenými společnostmi ve prospěch Caisse nationale de l’assurance maladie des travailleurs salariés (Národní zdravotní pojišťovna zaměstnanců). Tento doplňkový příspěvek je vyměřen, vybírán, vymáhán a přezkoumáván za stejných podmínek jako C3S a jeho sazba činí 0,03 % obratu.

10. Podle článku L651-5 zákoníku sociálního zabezpečení musí společnosti a podniky, které jsou povinny hradit C3S, každoročně oznámit orgánu pověřenému výběrem tohoto příspěvku, tj. Caisse nationale du RSI (dále jen: „CNRSI“) „výši jejich celkového obratu přiznanou daňové správě, vypočtenou bez daně z obratu a podobných daní“.

11. Cour de cassation (Kasační soud, Francie) v rozsudku Organic v. Cofiroute [3] uvedl, že tato výše je uvedena v měsíčním nebo čtvrtletním přiznání č. 3310 CA3 týkajícím se daně z přidané hodnoty a podobných daní (dále jen: „přiznání k DPH“).

12. Vypočítává se tedy jako součet částek uvedených v řádcích č. 1 (Prodej, služby), č. 4 (Vývoz mimo Evropské společenství), č. 5 (Jiná nezdanitelná plnění) a č. 6 (Dodání uvnitř Společenství) a částek uvedených v řádku č. 2 (Jiná zdanitelná plnění), pokud se posledně zmíněná plnění vztahují k plněním vytvářejícím obrat.

13. Pokud jde o dodání zboží uvnitř Společenství, čl. 256 odst. III code général des impôts (dále jen „obecný daňový zákoník“), který provádí článek 17 směrnice o DPH, staví přemístění zboží, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, touto osobou do jiného členského státu na roveň dodání zboží.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

3 – Viz rozsudek Cass. Soc. ze dne 29. června 1995, č. 92-22.025, Organic v. Cofiroute.

14. Nominální hodnota přemístěného zboží (kupní cena, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena) se podílí na vytvoření celkové částky uvedené v řádku č. 6 přiznání k DPH (Dodání uvnitř Společenství), a tudíž spadá do základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku, jak opakovaně potvrdil Cour de cassation (Kasační soud)[4].

II. Skutkové okolnosti, původní řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

15. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná předkládajícím soudem zapadá do rámce sporu mezi společností Lubrizol France SAS (dále jen: „Lubrizol“) a CNRSI ohledně výpočtu základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku.

16. Společnost Lubrizol, která je hlavní zahraniční dceřinou společností skupiny *The Lubrizol Corporation*, je podnikem působícím v chemickém odvětví, který vyrábí a prodává aditiva do mazadel.

17. Jakožto zjednodušená akciová společnost (*société par actions simplifiée* podle francouzského práva) je tato společnost podle právních předpisů povinna k úhradě C3S podle článku L651-1 a násl. zákoníku sociálního zabezpečení a doplňkového příspěvku podle článku L245-13 téhož zákoníku.

18. Po ověření základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku, které společnost Lubrizol dlužila za rok 2008, zjistila CNRSI rozdíl mezi obratem za rok 2007 přiznaným pojišťovně (573 152 820 eur) a obratem oznámeným daňové správě (642 045 281 eur). Tento rozdíl byl důsledkem toho, že společnost Lubrizol nezahrnula hodnotu zboží přemístěného uvnitř Společenství v řádku č. 6 přiznání k DPH (Dodání uvnitř Společenství).

19. S ohledem na výše uvedené zaslala CNRSI dotyčné společnosti opravný výměr a následně výzvu zaslanou dne 13. března 2012.

20. Společnost Lubrizol následně zpochybnila, že dluží požadované částky, u Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Soud pro věci sociálního zabezpečení v Rouenu, Francie), když tvrdila, že CNRSI chybně zahrnula do základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku hodnotu zásob přemístěných do jiných členských států Evropské unie. V této souvislosti společnost Lubrizol poznamenala, že předmětná přemístění nezahrnovala prodej, a tudíž nevytvořila obrat, což mělo za následek to, že se nemohla podílet na základu pro vyměření dotčených příspěvků.

21. Rozsudkem ze dne 6. května 2014 soud v Rouen žalobu společnosti Lubrizol zamítl z důvodu, že obrat podniku nezávisí na účetních nebo daňových aspektech, ale závisí na částce, kterou samotný podnik skutečně přizná daňové správě. Tato částka musí povinně zahrnovat přemístění zboží uvnitř Společenství, neboť tato přemístění byla podle vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH postavena na roveň dodání zboží uvnitř Společenství. Uvedený soud mimoto tvrdil, že pravidla týkající se složení základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku neporušují zásadu volného pohybu zboží v rámci Evropské unie, neboť se uvedené příspěvky vztahují na celkovou hospodářskou činnost podniků, a nikoli na výrobky jako takové.

22. Tento rozsudek byl následně potvrzen Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Odvolací soud v Rouenu, senát pro neodkladné záležitosti a pro sociální zabezpečení, Francie) ze dne 15. září 2015. Cour d'appel (Odvolací soud) konkrétně zamítl důvod vycházející z údajného porušení zásady volného pohybu zboží, neboť měl za to, že předmětné příspěvky mají jednak „povahu příspěvku na sociální zabezpečení“ a jednak se nevztahují na samotné výrobky, ale vztahují se na podniky na základě jejich celkového obratu.

4 – Viz rozsudky Cass. 2ème Civ. ze dne 11. února 2016, č. 14-26-363, Sté Schaeffler France v. Caisse nationale du RSI, a Cass. 2ème Civ. ze dne 7. listopadu 2013, č. 12-25-776, Sté Soitec v. Caisse nationale du RSI.

23. Společnost Lubrizol podala proti rozsudku Cour d'appel (Odvolací soud) kasační stížnost k předkládajícímu soudu, když tvrdila, že sporné příspěvky musí být kvalifikovány jako poplatky s rovnocenným účinkem ve smyslu článku 30 SFEU, neboť jsou přemístění zásob nevytvářející obrat zahrnuta do základu pro vyměření těchto příspěvků pouze tehdy, pokud k přemístění došlo do jiného členského státu, ale zahrnuta nejsou, pokud k přemístění došlo v rámci vnitrostátního území nebo do třetí země.

24. Předkládající soud připomíná, že v minulosti rozhodl v některých věcech, jejichž skutkový rámec byl podobný skutkovému rámci v projednávané věci, v němž nominální hodnota zásob přemístěných určitým podnikem z Francie do jiného členského státu Evropské unie byla součástí základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku i tehdy, když takovéto přemístění nevytvářelo samo o sobě obrat [5]. Předkládající soud měl za to, že se tato otázka týká příspěvků, které nedávno získaly trvalý charakter, a proto považoval za vhodné ověřit slučitelnost těchto příspěvků s právními předpisy Evropské unie, s ohledem na výtky vznesené společností Lubrizol v žalobě.

25. Z tohoto důvodu se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázky:

„Brání články 28 a 30 Smlouvy o fungování Evropské unie tomu, aby hodnota zboží přemístěného z Francie do jiného členského státu Evropské unie osobou povinnou k úhradě solidárního příspěvku společností na sociální zabezpečení a doplňkového příspěvku k uvedenému příspěvku nebo na účet této osoby, pro účely jejího podnikání, byla zohledněna při určení celkového obratu, který tvoří základ pro vyměření těchto příspěvků?"

26. K této otázce předložily písemná vyjádření společnost Lubrizol France, CNRSI, francouzská vláda, nizozemská vláda a Evropská komise.

27. Na jednání konaném dne 15. listopadu 2017 předložily ústní vyjádření společnost Lubrizol France, francouzská vláda a Evropská komise.

III. Právní analýza

28. Podle mého názoru nelze na předběžnou otázku položenou předkládajícím soudem odpovědět, aniž by byl správně vymezen její předmět. V tomto ohledu, který je podle mého názoru mimořádně důležitý, vyplývají z písemných vyjádření předložených zúčastněnými protichůdné závěry. Mám tedy za to, že právní analýze musí předcházet několik úvah směřujících k objasnění předmětu výkladu, o který je Soudní dvůr žádán.

29. Tyto úvahy mě vedou k názoru, že uvedeným předmětem není ve skutečnosti ověřit slučitelnost základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku jako celku s články 28 a 30 SFEU. Naopak, jak dokládá samotné znění předkládacího rozhodnutí, vede patrně předkládající soud k položení projednávané předběžné otázky Soudnímu dvoru právě nový prvek spočívající v zahrnutí nominální hodnoty zboží přemístěného uvnitř Společenství do výše zmíněného základu (část A).

30. Na základě posledně zmíněného tvrzení, pokud jde o analýzu věci samé, nejprve podotknu, že dotčené příspěvky musí být považovány za zatěžující pohyb zboží v rozsahu, v němž se vztahují na přemístění zboží uvnitř Společenství, a tudíž spadají do působnosti článků 28 a 30 SFEU. Poté posoudím, zda je zahrnutí přemístění uvnitř Společenství do základu pro vyměření uvedených příspěvků v rozporu se zákazem poplatků s účinkem rovnocenným clům, který je zakotven v uvedených ustanoveních Smlouvy, a dospěji ke kladné odpovědi (část B).

5 – Viz judikatura uvedená v poznámce pod čarou 4 tohoto stanoviska.

31. Podpůrně pro případ, že by Soudní dvůr dospěl k závěru, že předmětem projednávané předběžné otázky je, na rozdíl od mého přesvědčení, základ pro vyměření sporných příspěvků jako celek, poukáži na to, že v projednávané věci musí být tyto příspěvky kvalifikovány jako „vnitrostátní zdanění" ve smyslu článku 110 SFEU. Na základě tohoto předpokladu dospěji k závěru, že C3S a doplňkový příspěvek ve své současné podobě neporušují výše uvedené ustanovení. Naproti tomu by se na ně mohl přesto vztahovat zákaz poplatků s rovnocenným účinkem ve dvou zvláštních případech (část C). Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda se jedná o tyto případy.

A. K předmětu předběžné otázky

32. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že předmětem otázky položené předkládajícím soudem je ověřit slučitelnost zahrnutí nominální hodnoty zboží přemístěného uvnitř Společenství do základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku, tj. do celkového ročního obratu osob povinných k úhradě těchto příspěvků, s články 28 a 30 SFEU.

33. Předkládající soud tudíž uvádí, že se pochybnosti o slučitelnosti se zmíněnými ustanoveními Smlouvy týkají výlučně zahrnutí konkrétní částky do základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku, a nikoli tohoto vyměřovacího základu jako celku.

34. Tento výklad nevyplývá pouze ze znění předběžné otázky, ale především i ze skutečnosti, že zahrnutí nominální hodnoty zboží přemístěného uvnitř Společenství do základu pro vyměření dotčených příspěvků je ve vnitrostátním právním řádu novostí.

35. Konkrétně je výsledkem spolupůsobení legislativního vývoje a následného výkladu podaného předkládajícím soudem. Na legislativní úrovni bylo postavení přemístění zboží uvnitř Společenství na roveň dodání zboží za úplatu ve smyslu článku 28a směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS [6], s ohledem na odstranění daňových hranic, provedeno do francouzského právního řádu článkem 1 zákona č. 92/677 [7]. Tímto počínaje se nominální hodnota zboží přemístěného uvnitř Společenství podílela na vytvoření celkového obratu pro účely DPH.

36. Následně bylo ve vnitrostátní judikatuře stanoveno, že právě celkový obrat uvedený v přiznání k DPH, jenž zahrnuje nominální hodnotu zboží přemístěného uvnitř Společenství, je třeba brát v úvahu při stanovení výše základu pro vyměření C3S [8]. Cour de cassation (Kasační soud) z toho tedy ve dvou odlišných případech dovodil, že nominální hodnota zboží přemístěného uvnitř Společenství je do této částky zahrnuta i tehdy, když tato přemístění nevytváří sama o sobě obrat [9].

37. Je podle mého názoru zcela zjevné, že si předkládající soud přeje ověřit právě slučitelnost této judikatury s články 28 a 30 SFEU. Jinými slovy se pochybnosti vyjádřené tímto soudem týkají kvalifikace *zahrnutí nominální hodnoty zboží přemístěného uvnitř Společenství do základu pro vyměření* C3S *a doplňkového příspěvku*, a nikoli *vyměřovacího základu jako celku*, jako „poplatku s rovnocenným účinkem".

6 – Úř. věst. 1991, L 376, s. 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 accise [JORF č. 166 ze dne 19. července 1992, s. 9700] [zákon č. 92-677 ze dne 17. července 1992, kterým Francouzská republika provádí směrnici Rady Evropských společenství 91/680/EHS, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic, a směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani].

8 – Viz poznámka pod čarou 3 tohoto stanoviska

9 – Viz poznámka pod čarou 4 tohoto stanoviska.

38. V tomto ohledu odkaz na rozsudek SA Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473)[10], obsažený v písemném vyjádření předloženém Komisí během řízení, který Komise zopakovala na jednání, pouze potvrzuje výše uvedený závěr.

39. V rozsudku SA Rousseau Wilmot se Soudní dvůr vyjádřil ke slučitelnosti C3S se zákazem zavést nebo zachovat daně z obratu stanoveným v článku 33 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně[11]. K podložení závěru, že C3S nemá povahu daně z obratu, Soudní dvůr uvedl, že skutečností vedoucí ke vzniku povinnosti hradit C3S je činnost podniků, základem pro vyměření tohoto příspěvku je celkový roční obrat, a tudíž přímo neovlivňuje cenu zboží a služeb[12]. Komise z toho vyvozuje, že jelikož dotčený příspěvek nelze považovat za vztahující se na zboží jako takové, nespadá do působnosti zákazu poplatků s rovnocenným účinkem podle článků 28 a 30 SFEU. Tentýž závěr je podle Komise třeba vyvodit ohledně doplňkového příspěvku, neboť základ k vyměření tohoto příspěvku je stejný jako v případě C3S.

40. Zdá se být však jasné, že tento rozsudek není relevantní s ohledem na jeho předmět, neboť základ pro vyměření příspěvku, který byl předmětem právního posouzení Soudního dvora, nezahrnoval na rozdíl od projednávaného předmětu nominální hodnotu zboží přemístěného uvnitř Společenství.

41. Tato hodnota nemohla být totiž považována za zahrnutou do základu pro vyměření C3S předtím, než Cour de cassation (Kasační soud) v rozsudku ve věci Organic v. Cofiroute upřesnil, že celkovým obratem relevantním pro stanovení tohoto základu je obrat plynoucí z přiznání k DPH, který právě zahrnuje přemístění uvnitř Společenství ve smyslu čl. 256 odst. III obecného daňového zákoníku.

42. Vzhledem k tomu, že k vydání rozsudku Soudního dvora ve věci SA Rousseau Wilmot došlo v roce 1987, a tento rozsudek byl tedy vydán o přibližně osm let dříve než rozsudek ve věci Organic v. Cofiroute, je nutno dovodit, že základ pro vyměření C3S, který byl předmětem posouzení Soudního dvora ve věci SA Rousseau Wilmot, nezahrnoval nominální hodnotu zboží přemístěného uvnitř Společenství.

43. Z tohoto důvodu nemohl předkládající soud dovodit, že se články 28 a 30 SFEU nepoužijí na základ pro vyměření C3S (a doplňkového příspěvku) ze závěrů rozsudku ve věci SA Rousseau Wilmot, který se vyjádřil k povaze C3S v době, kdy nominální hodnota zboží přemístěného uvnitř Společenství nebyla zahrnuta do základu pro vyměření tohoto příspěvku.

44. Předkládající soud se proto táže, zda zahrnutí nominální hodnoty zboží přemístěného uvnitř Společenství do vyměřovacího základu činí články 28 a 30 SFEU použitelnými na dotčené příspěvky, a zda případně porušuje výše uvedená ustanovení.

45. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr nepřeformuloval předběžnou otázku v projednávané věci, neboť toto přeformulování by mohlo podle mého názoru podstatně změnit předmět této otázky, jak byl vymezen výkladem předkládajícího soudu.

46. Kromě toho připomínám, že ustálená judikatura objasnila, že pro účely svých odpovědí na položené otázky vychází Soudní dvůr z výkladu dotčených ustanovení vnitrostátního práva podaného předkládajícím soudem, ač jej nemůže zpochybnit nebo ověřit jeho správnost[13].

10 – Rozsudek ze dne 27. listopadu 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

11 – Úř. věst. 1977, L 145, s. 1.

12 – Rozsudek ze dne 27. listopadu 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, bod 16).

13 – Viz zejména rozsudky ze dne 15. září 2011, Gueye (C-483/09 a C-1/10, EU:C:2011:583, bod 42), ze dne 15. dubna 2010, Gala-Salvador Dalí a Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, bod 21), a ze dne 21. října 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, bod 22).

B. Ke slučitelnosti zahrnutí zboží přemístěného uvnitř Společenství do základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku s články 28 a 30 SFEU

47. Zaprvé je třeba podotknout, že články 28 a 30 SFEU, které upravují fungování celní unie, zakazují v obchodu mezi členskými státy cla a všechny poplatky s rovnocenným účinkem.

48. Tyto zákazy, které představují základní pravidla, z nichž případné výjimky musí být výslovně stanoveny a vykládány restriktivně, mají zajistit volný pohyb zboží v rámci Evropské unie [14].

49. Pokud jde o uplatnitelnost těchto zákazů v projednávané věci, je objektivně možné mít pochybnosti z důvodu povahy *sui generis* C3S a doplňkového příspěvku. Na jedné straně, jak důrazně tvrdila Komise na jednání, skutečnost, že základ pro vyměření těchto příspěvků je tvořen celkovým obratem společností a podniků, které jsou povinny k jejich úhradě, přispívá *prima facie* k tomu, aby nespadaly pod druh zdanění, která tím, že se vztahují na zboží jako takové, spadají do působnosti článků 28 a 30 SFEU. Nicméně zahrnutí nominální hodnoty zboží přemístěného uvnitř Společenství, tedy plnění, která sama o sobě nevytváří obrat, do vyměřovacího základu staví dotčené příspěvky, pouze pro tuto složku vyměřovacího základu, na roveň zdanění, která tím, že se vztahuji na jednotlivé obchodní transakce pouze z toho důvodu, že k nim došlo, narušují pohyb zboží ve smyslu článků 28 a 30 SFEU.

50. Jak bylo uvedeno v bodech 32 až 46 tohoto stanoviska, předmět předběžné otázky položené předkládajícím soudem se však omezuje výlučně na prvek, kterým je přemístění zboží uvnitř Společenství. Považuji tedy za důvodné z toho vyvodit, že uvedená přemístění spadají do věcné působnosti článků 28 a 30 SFEU.

51. Jak bylo uvedeno výše, Komise na jednání tento závěr důrazně odmítla. Byla názoru, že nehledě na směr vytyčený Soudním dvorem týkající se vlivu sporných příspěvků na pohyb zboží, je použití článků 28 a 30 SFEU vyloučeno. V případě, že by Soudní dvůr měl za to, že C3S a doplňkový příspěvek mají vliv na pohyb zboží, musely by totiž být tyto příspěvky posuzovány jako „vnitrostátní zdanění“ ve smyslu článku 110 SFEU. Pokud by však takovýto vliv zjištěn nebyl, jak předpokládá Komise, dotčené příspěvky by pravděpodobně spadaly do působnosti zákazu „opatření s účinkem rovnocenným množstevnímu omezení vývozu“ stanoveného v článku 35 SFEU [15].

52. Je tudíž nezbytné učinit několik poznámek za účelem určení, zda se některé z ustanovení uvedených Komisí použije v projednávané věci namísto článků 28 a 30 SFEU.

53. Pokud jde o článek 110 SFEU, toto ustanovení stanoví, že členské státy nepodrobí dovezené výrobky vyššímu zdanění, než je to, jemuž jsou podrobeny podobné výrobky domácí.

54. Tento zákaz diskriminačního vnitrostátního zdanění se neuplatní kumulativně se zákazem týkajícím se poplatků s rovnocenným účinkem, s tím důsledkem, že totéž opatření nemůže v systému Smlouvy náležet současně do obou těchto kategorií [16].

14 – K povaze základních pravidel viz např. rozsudek ze dne 1. července 1969, Komise v. Itálie (24/68, EU:C:1969:29, bod 10). K povinnosti restriktivního výkladu případných výjimek viz v poslední řadě rozsudek ze dne 3. prosince 1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, bod 18).

15 – Takovýto je podle mého názoru skutečný smysl argumentace Komise a odkaz posledně uvedené na kvalifikaci C3S a doplňkového příspěvku jako nepřímého zdanění (která by vedla k použití článku 110 SFEU) nebo přímého zdanění (která by vedla k použití článku 35 SFEU) lze ve skutečnosti vysvětlit potřebou odpovědět na otázky položené v tomto smyslu ze strany Soudního dvora. Pokud jde o irelevanci rozdílu mezi přímými a nepřímými daněmi v projednávané věci, viz body 78 až 83 tohoto stanoviska.

16 – Rozsudky ze dne 2. října 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, bod 20) a ze dne 8. listopadu 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, bod 26).

55. Rozdíl mezi oběma kategoriemi spočívá podle ustálené judikatury v tom, že vnitrostátnímu zdanění je podroben výlučně výrobek, který překročí hranice jako takový, kdežto poplatku s rovnocenným účinkem jsou podrobeny zároveň dovezené, vyvezené a domácí výrobky [17].

56. V této souvislosti je třeba uvést, že s ohledem na skutečnost, že se posouzení požadované předkládajícím soudem týká výlučně přemístění zboží jakožto zvláštní obchodní transakce nesouvisející s případným budoucím prodejem tohoto zboží, je třeba podotknout, že podle francouzských právních předpisů se C3S a doplňkový příspěvek vztahují pouze na přemístění uvnitř Společenství [18], zatímco přemístění v rámci vnitrostátního území je od těchto příspěvků osvobozeno.

57. Z toho vyplývá, že se článek 110 SFEU v projednávané věci nepoužije.

58. Tentýž záporný závěr platí i pro použití článku 35 SFEU.

59. Toto ustanovení zakazuje množstevní omezení vývozu, jakož i veškerá opatření s rovnocenným účinkem mezi členskými státy, symetricky s obdobným zákazem stanoveným v článku 34 SFEU ve vztahu k dovozům.

60. Pokud jde o článek 34 SFEU, judikatura jednoznačně objasnila, že zákaz opatření s účinkem rovnocenným množstevním omezením dovozu představuje *lex generalis* ve vztahu k jiným zvláštním ustanovením Smlouvy, včetně zejména ustanovení týkajících se poplatků s rovnocenným účinkem. Článek 34 SFEU se tudíž použije ve vztahu k těmto ustanovením alternativně [19]. Podle mého názoru není pochyb o tom, že se citovaná judikatura vztahuje i na článek 35 SFEU. Jsou-li splněny podmínky stanovené pro použití článků 28 a 30 SFEU, uplatní se tato ustanovení, a nikoli článek 35 SFEU.

61. Je nesporné, že tyto podmínky jsou v projednávané věci splněny, jak bylo zdůrazněno v bodech 47 až 50 tohoto stanoviska.

62. Zahrnutí hodnoty zboží přemístěného uvnitř Společenství do základu pro vyměření předmětných příspěvků musí být tedy posouzeno s ohledem na články 28 a 30 SFEU.

63. Zejména je třeba ověřit, zda lze uložení povinnosti k úhradě C3S a doplňkového příspěvku v případě přemístění zboží do jiných členských států kvalifikovat jako poplatek s rovnocenným účinkem, a tudíž musí být považováno za porušení výše uvedených ustanovení Smlouvy.

64. Je obecně známo, že pojem „poplatek s rovnocenným účinkem“ svědčí o záměru autorů Smlouvy zakázat nejen opatření mající zjevně klasickou podobu cla, ale i všechna opatření, která navzdory jinému označení mají v konečném důsledku stejné účinky jako cla [20].

65. Nejnovější judikatura Soudního dvora vymezila tento pojem jako „každé finanční zatížení, byť minimální, které se ukládá jednostranně, bez ohledu na jeho název nebo způsob vybírání, a které postihuje zboží z důvodu skutečnosti, že překračuje hranici, pokud není clem jako takovým [21].

17 – Viz rozsudky ze dne 21. září 2000, Michaïlidis (C-441/98 a C-442/98, EU:C:2000:479, bod 22), a ze dne 22. dubna 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, bod 11).

18 – Jak bylo v tomto stanovisku již několikrát připomenuto, je pravda, že takovýto účinek je patrně výsledkem spíše judikatury Cour de cassation (Kasační soud). Z ustálené judikatury Soudního dvora však vyplývá, že se působnost vnitrostátních právních a správních předpisů musí posuzovat s přihlédnutím k jejich výkladu vnitrostátními soudy. V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 16. září 2015, Komise v. Slovensko (C-433/13, EU:C:2015:602, bod 81), a ze dne 18. července 2007, Komise v. Německo (C-490/04, EU:C:2007:430, bod 49).

19 – Rozsudky ze dne 22. března 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, bod 9), ze dne 16. prosince 1992, Lornoy a další (C-17/91, EU:C:1992:514, bod 14), a ze dne 17. června 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, bod 30).

20 – Viz rozsudek ze dne 14. prosince 1962, Komise v. Lucembursko a Belgie (2/62 a 3/62, EU:C:1962:45, s. 805).

21 – Rozsudek ze dne 2. října 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, bod 23).

66. Je třeba předeslat, že C3S a doplňkový příspěvek týkající se přemístění zboží uvnitř Společenství jsou bezpochyby „finančním zatížením“, neboť zvyšují částku, kterou je třeba ročně uhradit ve prospěch orgánu pověřeného jejich výběrem, tj. CNRSI.

67. Stejně tak je nesporné, že dotčené příspěvky jsou „jednostranně ukládány“ francouzským státem, neboť plynou z judikatury vykládající vnitrostátní právní předpisy.

68. Konečně se tyto příspěvky vztahují pouze na přemístění zboží do jiných členských států a nedotýkají se přemístění v rámci francouzského území. Povinnost k jejich úhradě tedy vzniká z důvodu překročení hranice.

69. S ohledem na tyto úvahy je třeba dovodit, že C3S a doplňkový příspěvek týkající se zboží přemístěného uvnitř Společenství jsou poplatky s účinkem rovnocenným clu, jež jsou zakázány články 28 a 30 SFEU.

70. Je však třeba připomenout, že judikatura Soudního dvora připouští dvě výjimky ze zákazu poplatků s rovnocenným účinkem. První výjimka se uplatní v případě, že posuzované zpoplatnění představuje odměnu za určitou službu skutečně poskytnutou hospodářskému subjektu a jeho výše je přiměřená samotné službě [22], kdežto druhá výjimka se uplatní za předem stanovených podmínek v případě, že je poplatek vybírán s cílem plnit požadavky stanovené právními předpisy Společenství [23].

71. Ze spisu v projednávané věci jasně vyplývá, že na tu část C3S a doplňkového příspěvku, jež se týká zboží přemístěného uvnitř Společenství, se žádná z výše uvedených výjimek nevztahuje. Předně je třeba uvést, že jelikož je určena k poměrnému financování Fondu solidarity pro starobní důchody a Důchodového rezervního fondu (v případě C3S) a Národní zdravotní pojišťovny zaměstnanců (v případě doplňkového příspěvku), není protihodnotou za určité zvýhodnění, jehož výše by byla přiměřená poskytnuté službě a bylo by přiznáno společnostem a podnikům, které jsou povinny tyto příspěvky hradit. Kromě toho je nesporné, že tato část není dlužena v rámci kontrol provedených za účelem splnění povinností vyplývajících z pravidel unijního práva.

C. Ke slučitelnosti základu pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku jako celku s volným pohybem zboží

72. Podpůrně posoudím případ, kdy by Soudní dvůr považoval za vhodné přeformulovat předběžnou otázku položenou předkládajícím soudem v tom smyslu, že by její dosah byl rozšířen na základ pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku, tj. na celkový roční obrat společností a podniků, které jsou povinny k jejich úhradě, jako celek.

73. Toto přeformulování nejprve vyžaduje důkladné posouzení použitelnosti ustanovení Smlouvy v oblasti volného pohybu zboží na dotčené příspěvky. Jak bylo uvedeno výše, okolnost, že se C3S a doplňkový příspěvek vztahují na celkový roční obrat, totiž znamená, že v zásadě nespadají pod takový druh poplatků, které ovlivňují pohyb zboží.

74. Francouzská vláda i Komise v písemných vyjádřeních v souvislosti s dosahem otázky, jak byl vymezen v předchozích bodech, tvrdily, že ustanovením, jehož použitelnost na dotčené příspěvky je třeba ověřit, je článek 110 SFEU, a nikoli články 28 a 30 SFEU. Za předpokladu, že by tato připomínka byla *a priori* správná, z důvodů, které objasním níže, se při své analýze zaměřím na použitelnost článku 110 SFEU na C3S a doplňkový příspěvek.

22 – Viz zejména rozsudky ze dne 9. září 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, bod 31), a ze dne 22. dubna 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, bod 17).

23 – Viz zejména rozsudky ze dne 7. července 1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, bod 14), a ze dne 27. září 1988, Komise v. Německo (18/87, EU:C:1988:453, bod 6).

75. Je třeba připomenout, že článek 110 SFEU stanoví členským státům zákaz podrobit dovezené výrobky vyššímu zdanění než je to, jemuž jsou podrobeny výrobky domácí.

76. Francouzská vláda a Komise nesouhlasí s použitelností tohoto ustanovení z důvodu, že C3S a doplňkový příspěvek spadají pod pojem „přímé zdanění“ [24]. Podle těchto zúčastněných by volnému pohybu zboží mohlo bránit pouze „nepřímé zdanění“.

77. S tímto závěrem nesouhlasím.

78. Nemyslím si totiž, že by rozdíl mezi přímým a nepřímým zdaněním byl jakkoli relevantní pro vymezení oblasti působnosti článku 110 SFEU.

79. V této souvislosti je třeba podotknout, že když byl Soudní dvůr vyzván, aby se vyjádřil ke slučitelnosti vnitrostátních opatření přímého zdanění se základními svobodami, soustavně dospíval k závěru, že přímé daně sice spadají do pravomoci členských států, avšak členské státy musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Unie [25].

80. Ačkoli obecně platí, že se na opatření přímého zdanění přijímaná členskými státy vztahují další základní svobody, považuji za logické vyloučit, že by uvedená opatření mohla být vyňata z oblasti působnosti volného pohybu zboží.

81. Navíc si lze snadno představit, že by některý členský stát mohl zvýhodnit domácí výrobky prostřednictvím systému daní z příjmů, jenž by se ve skutečnosti ukázal jako více zatěžující vyvážející podniky než podniky, které usilují o prodej svých výrobků na vnitrostátním území.

82. V každém případě je třeba připomenout, že jelikož pojem „přímé zdanění“ není v unijním právu definován, přijetí kritéria založeného na rozdílu mezi přímým a nepřímým zdaněním musí vycházet z kvalifikace provedené na vnitrostátní úrovni. V tomto ohledu je obecně známo, že takováto kvalifikace není relevantní, neboť v opačném případě by členským státům umožnila obcházet ustanovení unijního práva [26].

83. Jsem tedy názoru, že kvalifikace C3S a doplňkového příspěvku jako přímého či nepřímého zdanění není relevantním kritériem pro určení, zda se tyto příspěvky vztahují na zboží jako takové pro účely určení, zda se musí v projednávané věci použít článek 110 SFEU.

84. Naproti tomu se domnívám, že hledané kritérium může být vyvozeno ze starší judikatury, zejména z rozsudků, které upřesnily účel zákazu diskriminačního vnitrostátního zdanění stanoveného v článku 110 SFEU.

24 – V takovém případě by podle Komise bylo třeba posoudit použitelnost článku 35 SFEU v projednávané věci. Viz bod 51 tohoto stanoviska.

25 – Viz zejména rozsudky ze dne 6. října 2009, Komise v. Španělsko (C-153/08, EU:C:2009:618, bod 28), ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, bod 14), ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, bod 19), a ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, bod 28). V tomto ohledu, v souvislosti s pravidlem sekundárního práva provádějícím zásadu volného pohybu pracovníků, viz též stanoviska generálního advokáta La Pergoly ve věcech Komise v. Francie (C-34/98 a C-169/98, EU:C:1999:392, bod 19).

26 – Kromě toho, i kdyby byla vnitrostátní kvalifikaci provedené francouzským právem přiznána orientační funkce pro určení povahy C3S a doplňkového příspěvku, je třeba podotknout, že povaha těchto příspěvků není ani z hlediska vnitrostátního práva zcela jednoznačná, jak na jednání uznali někteří zúčastnění. Zatímco Conseil constitutionnel (Ústavní rada) měla za to, že se jedná o povinný odvod, který nemá povahu příspěvku na sociální zabezpečení ani parafiskální daně, ale naopak představuje „poplatek jakéhokoli druhu“ ve smyslu článku 34 Ústavy (rozhodnutí č. 91-302 DC, ze dne 30. prosince 1991, bod 12), Cour de cassation (Kasační soud) naproti tomu tvrdil, že se jedná o příspěvek na sociální zabezpečení z důvodu, že byl určen výlučně k financování systémů sociálního zabezpečení (viz zejména 2. občanskoprávní senát, rozsudky ze dne 28. března 2002, č. 00-17675, a ze dne 14. ledna 2010, č. 09-11284).

85. Odkazuji zejména na rozsudek Schöttle (20/76, EU:C:1977:26)[27]. Soudní dvůr, který byl dotázán ohledně použitelnosti článku 95 EHS (nyní článek 110 SFEU) na zdanění činnosti spočívající v silniční přepravě zboží, nejprve připomněl, že účelem uvedeného ustanovení je odstranit *skrytá* omezení[28] volného pohybu zboží, jež by mohla vyplývat z daňových předpisů členského státu, a že vzhledem k obecné struktuře a cílům uvedeného ustanovení musí být pojem zdanění výrobku vykládán *široce*[29]. Na základě těchto premis Soudní dvůr dovodil, že samotný účel článku 110 SFEU vyžaduje, aby se toto ustanovení použilo na zdanění dotčené v projednávané věci, neboť má „bezprostřední účinek na cenu domácího a dovezeného výrobku“[30].

86. Podle toho, co v nedávné době tvrdila generální advokátka Sharpston, uvedený rozsudek zakotvil zásadu, podle které „zdanění činností dotýkajících se výrobků spadá do oblasti působnosti článku 90 ES (nyní článek 110 SFEU), pouze pokud má bezprostřední účinek na jejich cenu“[31].

87. Z této zásady tedy vyplývá, že posouzení týkající se použitelnosti článku 110 SFEU je nezávislé na čistě formální otázce, zda se kritéria, na jejichž základě se posuzované zdanění uplatňuje, týkají činnosti nebo výrobku, ale naopak ukládá povinnost ověřit, zda takovéto zdanění má za *účinek* zvýšení nákladové ceny domácích výrobků a výrobků dovezených či vyvezených. Existuje-li takovýto účinek, je nevyhnutelné dospět k závěru, že předmětné zdanění zatěžuje zboží, a tudíž se na něj vztahuje zákaz diskriminačního vnitrostátního zdanění stanovený v článku 110 SFEU.

88. Při uplatnění předmětné zásady na projednávanou věc je třeba ověřit, zda C3S a doplňkový příspěvek mají prostřednictvím ekonomického mechanismu promítnutí, navzdory tomu, že se z formálního hlediska vztahují na celkový obrat podniků a společností, které jsou povinny k jejich úhradě, za následek zvýšení nákladové ceny zboží prodávaného na francouzském území a zboží přemístěného do jiných členských států.

89. Pokud jde o zboží prodávané na francouzském území, je třeba předpokládat, že výše C3S (0,13 %) a doplňkového příspěvku (0,03 %) bude společnostmi a podniky, které jsou povinny k úhradě těchto příspěvků, náležitě promítnuta do nákladové ceny samotného zboží. Totéž platí i pro zboží přemístěné do jiných členských států, u něhož jsou dány důvody se domnívat, že se výše příspěvků promítne do nominální hodnoty zboží, které je předmětem každého přemístění[32]. Uložení povinnosti k úhradě C3S a doplňkového příspěvku má tedy za následek zvýšení nákladové ceny obou uvedených kategorií zboží.

90. Z toho vyplývá, že kdyby byl dosah projednávané předběžné otázky rozšířen ne celý základ pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku, tyto příspěvky by podle mého názoru musely být považovány za překážku volného pohybu zboží.

91. Konkrétně vzhledem k tomu, že se dotčené příspěvky vztahují současně na zboží prodávané na francouzském území i na zboží vyvážené do jiných členských států, v zásadě tedy spadají do oblasti působnosti článku 110 SFEU[33].

27 – Rozsudek ze dne 16. února 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

29 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

30 – Rozsudek ze dne 16. února 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26, bod 15).

31 – Stanovisko generální advokátky Sharpston ve věci Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, bod 36).

32 – Tyto hodnoty jsou jednotlivě vyčísleny dotyčnými společnostmi a podniky jak pro účely jejich zahrnutí do řádku č. 6 přiznání k DPH, v němž se spolu s vnitrostátními prodeji podílejí na celkové hodnotě „Dodání uvnitř Společenství“, tak pro účely jejich oznámení příslušným orgánům pro daňové a statistické účely v Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (Prohlášení o obchodu se zbožím mezi členskými státy Evropského společenství).

33 – Viz judikatura uvedená v poznámce pod čarou 17 tohoto stanoviska.

92. V této souvislosti je však nutno připomenout, že v judikatuře Soudního dvora bylo upřesněno, že finanční zátěž představuje „vnitrostátní zdanění“ ve smyslu článku 110 SFEU, které tak nelze kvalifikovat jako poplatek s rovnocenným účinkem ve smyslu článků 28 a 30 SFEU, pouze tehdy, pokud je součástí obecného systému vnitrostátních poplatků zatěžujících systematicky kategorie výrobků podle objektivních kritérií uplatňovaných nezávisle na původu nebo na místu určení výrobků [34].

93. Pro účely tohoto posouzení může být zaprvé nezbytné zohlednit účel výnosu zdanění. Pokud je totiž výnos takového zdanění určen k financování činností, které jsou prospěšné zejména pro výrobky uvedené na vnitrostátní trh, mohlo by předmětné zdanění být poplatkem s rovnocenným účinkem za podmínky, že by daňová povinnost zatěžující tyto výrobky byla zcela neutralizována výhodami, k jejichž financování slouží, zatímco daňová povinnost zatěžující vyvezené výrobky by představovala čistou zátěž [35].

94. Tak tomu však v projednávané věci není. V tomto ohledu článek L651-1 zákoníku sociálního zabezpečení totiž stanoví, že výnos z C3S a doplňkového příspěvku je určen k financování rozpočtu subjektů zřízených ve prospěch zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných, tj. RSI, Fondu solidarity pro starobní důchody, Důchodového rezervního fondu a Národní zdravotní pojišťovny zaměstnanců. Jak přitom francouzská vláda zdůraznila v písemném vyjádření, plnění poskytovaná výše uvedenými subjekty se neliší podle toho, zda společnosti a podniky, které jsou povinny k úhradě uvedených příspěvků, přemisťují zboží v rámci francouzského území nebo do jiných členských států.

95. Zadruhé posouzení uvedené v bodě 93 vyžaduje v souladu s rozsudkem Denkavit (132/78, EU:C:1979:139) ověření, zda daňová povinnost zatěžuje domácí výrobky uváděné na vnitrostátní trh a výrobky vyvážené jako takové ve stejném stadiu uvádění na trh a zda skutečnost vedoucí k této povinnosti je pro obě kategorie výrobků stejná [36]. V opačném případě by předmětné zdanění muselo být překvalifikováno na poplatek s rovnocenným účinkem.

96. V této souvislosti je třeba předeslat, že novější judikatura patrně uvádí, že totožnost skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti je „pohlcena“ okolností, že domácí i vyvážené výrobky jsou zdaněny ve stejném stadiu uvádění na trh [37]. S ohledem na tento poznatek se omezím na posouzení, zda skutečnost, že výrobky přemístěné do jiných členských států podléhají C3S a doplňkovému příspěvku v samotném okamžiku přemístění, zatímco výrobky přemístěné v rámci vnitrostátního území podléhají těmto příspěvkům až při jejich prodeji, znamená, že se uvedené příspěvky nevztahují na obě kategorie výrobků „ve stejném stadiu uvádění na trh“.

97. Posledně uvedený pojem byl vykládán široce Soudním dvorem, který upřednostnil hospodářskou realitu před zdánlivou skutečností [38]. Jako příklad Soudní dvůr v rozsudku Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244) uvedl, že daň splatná při dodání jatečných prasat za účelem jejich porážky na vnitrostátním trhu a při vývozu u prasat vyvážených jako živá zvířata musí být považována za uplatněnou ve stejném stadiu uvádění na trh, neboť obě transakce byly uskutečněny za účelem

34 – Rozsudky ze dne 23. dubna 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 21), a ze dne 8. června 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, bod 16).

35 – Rozsudky ze dne 23. dubna 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 22), a ze dne 8. června 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, bod 18).

36 – Viz rozsudek ze dne 31. května 1979, Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, s. 1923).

37 – Viz rozsudky ze dne 11. června 1992, Sanders Adour a Guyomarc'h Orthez Nutrition animale (C-149/91 a C-150/91, EU:C:1992:261, bod 18), ve kterém Soudní dvůr uvedl toto: „Pokud jde o podmínku totožnosti skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti, je třeba upřesnit, že v takovém případě jako v projednávané věci nelze spatřovat rozdíl v tom, že dovezený výrobek je zdaněn při dovozu a domácí výrobek při jeho převodu na třetí osobu nebo při jeho použití, neboť se jeví, že v hospodářské realitě je stadium uvádění na trh stejné, jelikož obě transakce se uskutečňují za účelem užívání výrobku“. Tento výklad byl následně potvrzen Soudním dvorem v rozsudcích ze dne 2. dubna 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, bod 25), a ze dne 23. dubna 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 25). V tomto ohledu viz též stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, bod 35).

38 – V tomto ohledu viz stanovisko generálního advokáta J. Mischa ve věci Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, bod 30).

propuštění prasat z domácí výroby [39]. Stejně tak se nejeví, že by takové poplatky, jako jsou C3S a doplňkový příspěvek, které jsou splatné v okamžiku přemístění u zboží přemístěného do jiných členských států a v okamžiku prodeje u zboží přemístěného v rámci vnitrostátního území, byly uplatňovány ve dvou odlišných stadiích uvádění na trh. Tvrzení, že prodej a přemístění za účelem prodeje nespadají v hospodářské realitě do stejného stadia uvádění na trh, může podle mého názoru jen stěží obstát.

98. Na závěr je třeba uvést, že pokud by byl dosah projednávané předběžné otázky rozšířen na celý základ pro vyměření C3S a doplňkového příspěvku, tyto příspěvky by byly „vnitrostátním zdaněním“ ve smyslu článku 110 SFEU.

99. Odpověď na otázku, zda dotčené příspěvky zatěžují zboží přemístěné uvnitř Společenství více než zboží přemístěné v rámci vnitrostátního území, čímž by bylo výše uvedené ustanovení porušeno, by pravděpodobně měla být záporná. Kupní cena (nebo nákladová cena), která tvoří vyměřovací základ pro zboží přemístěné uvnitř Společenství ve smyslu článku 76 směrnice o DPH, je v zásadě nižší než prodejní cena, která tvoří vyměřovací základ pro zboží přemístěné v rámci vnitrostátního území. Je však na předkládajícím soudu, aby určil, zda je toto tvrzení správné.

100. Komise každopádně v písemném vyjádření uvedla dva případy, kdy by C3S a doplňkový příspěvek mohly být překážkou volnému pohybu zboží zakázanou podle článku 110 SFEU. První případ se týká situace, kdy by francouzské právní předpisy nestanovily právo na odpočet hodnoty zboží přemístěného do jiného členského státu, které nebylo prodáno a bylo opětovně přemístěno do Francie, ze základu pro vyměření příspěvků, zatímco druhý případ by nastal, kdyby bylo zboží přemístěné do jiného členského státu znovu započteno do vyměřovacího základu v okamžiku jeho prodeje.

101. V prvním případě jsem za předpokladu, že vnitrostátní právo neposkytuje žádný jiný účinný procesní prostředek k vrácení částek zaplacených z důvodu C3S a doplňkového příspěvku ve vztahu k neprodanému zboží [40], názoru, že příspěvky týkající se přemístění uvnitř Společenství, jež nejsou spjata s budoucím prodejem dotyčného zboží, by byly v konečném důsledku splatné z pouhého důvodu překročení hranice. Proto by měly být posouzeny z hlediska zákazu poplatků s rovnocenným účinkem podle článků 28 a 30 SFEU.

102. V druhém případě zastávám názor, že vzhledem k tomu, že zboží přemístěné do jiných členských států by takto podléhalo předmětným poplatkům dvakrát (při přemístění a při prodeji), zatímco zboží přemístěné v rámci vnitrostátního území by jim podléhalo pouze jednou (při prodeji), C3S i doplňkový příspěvek související s přemístěními uvnitř Společenství by oba spadaly do oblasti působnosti článků 28 a 30 SFEU, jak již Soudní dvůr uznal v případě, kdy pouze pro dovezené výrobky existují dvě skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti [41].

103. V obou případech, jejichž přezkum přísluší předkládajícímu soudu, by slučitelnost s články 28 a 30 SFEU musela být posouzena s přihlédnutím k úvahám uvedeným v bodech 62 až 69 tohoto stanoviska.

39 – Rozsudek ze dne 23. dubna 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 30).

40 – Francouzská vláda na jednání uvedla, že náhrada rovnající se nominální hodnotě neprodaného zboží může být získána prostřednictvím podání návrhu podle článku L243-6 zákoníku sociálního zabezpečení, který upravuje obecný postup při náhradě „bezdůvodně vyplacených“ („indûment versées“) příspěvků na sociální zabezpečení a rodinných přídavků. Francouzská vláda v tomto ohledu připustila, že tohoto postupu bylo využito pouze jedenkrát a že dotyčný podnik vzal uvedený návrh zpět, když jej orgán veřejné správy požádal o příslušné doklady. S ohledem na to, co takto připouští francouzská vláda, mám pochybnosti o tom, zda článek L243-6 může zajistit skutečnou možnost náhrady C3S a doplňkového příspěvku v případě, že by zboží přemístěné do jiného členského státu nebylo prodáno.

41 – Viz rozsudek ze dne 17. září 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, bod 28).

IV. Závěry

104. S ohledem na výše uvedené důvody navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Cour de cassation (Kasační soud, Francie) odpověděl následovně:

„Články 28 a 30 Smlouvy o fungování Evropské unie musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby hodnota zboží přemístěného z Francie do jiného členského státu Evropské unie osobou povinnou k úhradě solidárního příspěvku společností na sociální zabezpečení a doplňkového příspěvku k výše uvedenému příspěvku nebo na její účet, pro účely jejího podnikání, byla v souladu s vnitrostátními právními předpisy, o které jde v původním řízení, zohledněna při určení celkového obratu, který tvoří základ pro vyměření těchto příspěvků.“