



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 31. janvārī¹

Lieta C-39/17

Lubrizol France SAS

pret

Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures

(*Cour de cassation* (Kasācijas tiesa, Francija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Preču brīva aprīte – LESD 28. un 30. pants – Maksājums ar līdzvērtīgu iedarbību – LESD 110. pants – Iekšējs nodoklis – Uzņēmumu solidārās sociālās apdrošināšanas iemaksa un papildiemaksa – Maksājums, kura aprēķina bāze ir sabiedrību kopējais gada apgrozījums – Uz citu dalībvalsti pārvietotu preču vērtības iekļaušana apgrozījumā

1. Šajā prejudiciālajā jautājumā Tiesa tiek lūgta sniegt skaidrojumus par divām Francijas tiesiskajā regulējumā paredzētām sociālajām iemaksām, proti, uzņēmumu solidārās sociālās apdrošināšanas iemaksu (turpmāk tekstā – “C3S iemaksa”), kura ieviesta pagājušā gadsimta 70. gadu sākumā, un papildiemaksu, ko valsts likumdevējs ieviesis 2004. gadā. Minēto iemaksu aprēķina bāzi veido sabiedrību un uzņēmumu, kam šīs iemaksas jāmaksā, kopējais gada apgrozījums.

2. Šoreiz Tiesai būs jāizvērtē, vai ar aizliegumu uzlikt maksājumus ar muitas nodoklim līdzvērtīgu iedarbību ir saderīga iesniedzējtiesas nesena judikatūra, atbilstīgi kurai uzņēmuma preču [krājumu], ko uzņēmums no Francijas pārvietojis uz kādu citu Eiropas Savienības dalībvalsti, nominālā vērtība ietilpst C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzē, kaut gan šī pārvietošana pati par sevi nerada apgrozījumu.

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

3. LESD 28. panta 1. punktā ir noteikts: “Savienība ietver muitas savienību, kas aptver visu preču tirdzniecību un paredz dalībvalstīm aizliegt savstarpējus ievedmuitas un izvedmuitas nodokļus un visus maksājumus ar līdzvērtīgu iedarbību, kā arī ieviest kopējus muitas tarifus attiecībā ar trešām valstīm”. LESD 30. pantā ir noteikts: “Ievedmuitas un izvedmuitas nodokļi, kā arī citi maksājumi ar līdzīgu iedarbību dalībvalstu starpā ir aizliegti. Šis aizliegums attiecas arī uz fiskāliem muitas nodokļiem.”

4. LESD 110. panta pirmā daļa ir formulēta šādi: “Dalībvalstis citu dalībvalstu ražojumiem tieši vai netieši neuzliek iekšējos nodokļus, kas lielāki par tiem, kas tieši vai netieši uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem.”

¹ Oriģinālvaloda – itāļu.

5. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”²) 14. panta 1. punktā ir noteikts, ka “preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”.

6. Tās pašas direktīvas 17. pantā ir noteikts: “Ja nodokļa maksātājs preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, pārvieto uz galamērķi citā dalībvalstī, šo pārvietošanu uzskata par preču piegādi par atlīdzību”, un vienlaikus ir definēts, ka “pārvietošana uz galamērķi citā dalībvalstī” ir “kustama materiālā īpašuma nosūtīšana vai transportēšana, kuru savas saimnieciskās darbības vajadzībām veic nodokļa maksātājs vai cita persona viņa vārdā, uz galamērķi Kopienā, kas ir ārpus tās dalībvalsts teritorijas, kurā šis īpašums atrodas”.

7. Attiecībā uz preču piegādi, kas izpaužas kā pārvietošana uz galamērķi citā dalībvalstī, PVN direktīvas 76. pantā ir precizēts, ka “summa, kurai uzliek nodokli, ir attiecīgo preču vai līdzīgu preču pirkuma cena vai – ja pirkuma cenas nav – pašizmaksa, ko nosaka šā darījuma veikšanas laikā”.

B. Valsts tiesības un judikatūra

8. *Code de la sécurité sociale* (turpmāk tekstā – “Sociālā nodrošinājuma kodekss”) L651-1. pantā ir paredzēts, ka *Régime sociale des Indépendants* (Pašnodarbināto sociālā nodrošinājuma shēma; turpmāk tekstā – “RSI”), *Fonds de solidarité vieillesse* (Vecuma solidaritātes fonds) un *Fonds de réserve pour les retraites* (Pensiju rezerves fonds) kā saņēmēju labā tiek ieviestas solidārās sociālās apdrošināšanas iemaksas, ko tostarp maksās akciju sabiedrības un vienkāršotas akciju sabiedrības. C3S iemaksa ir jāmaksā katru gadu, un tās likme ir noteikta līdz 0,13 % no apgrozījuma.

9. Vēl Sociālā nodrošinājuma kodeksa L245-13. pantā ir paredzēta papildiemaksa, ko arī šīs pašas sabiedrības maksā *Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés* (Darba ņēmēju veselības apdrošināšanas valsts fonds) kā saņēmēja labā. Šo papildiemaksu nosaka, piedzen, iekasē un kontrolē ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādi attiecas uz C3S iemaksu, un tās likme ir vienāda ar 0,03 % no apgrozījuma.

10. Saskaņā ar Sociālā nodrošinājuma kodeksa L651-5. pantu sabiedrībām un uzņēmumiem, kuriem ir jāmaksā C3S iemaksa, ir pienākums iestādei, kas ir atbildīga par šīs iemaksas iekasēšanu, proti, *Caisse nationale du RSI* [Pašnodarbināto sociālā nodrošinājuma shēmas valsts fondam] (turpmāk tekstā – “CNRSI”), katru gadu norādīt “to kopējā apgrozījuma summu, kas ir deklarēta nodokļu iestādē un ir aprēķināta, neņemot vērā apgrozījuma nodokļus un tiem līdzvērtīgus nodokļus”.

11. *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa, Francija) spriedumā *Organic/Cofiroute*³ norādīja, ka šī summa ir tā, kas ir norādīta mēneša vai ceturkšņa deklarācijā Nr. 3310 CA3 par pievienotās vērtības nodokli un par pielīdzinātiem maksājumiem (turpmāk tekstā – “PVN deklarācija”).

12. Attiecīgi šo summu aprēķina, saskaitot summas, kas ir norādītas 1. rindā (Pārdošana, pakalpojumu sniegšana), 4. rindā (Eksports ārpus Eiropas Kopienas), 5. rindā (Citi darījumi, kas nav apliekami ar nodokli) un 6. rindā (Piegādes Kopienas iekšienē), kā arī 2. rindā (Citi darījumi, kas ir apliekami ar nodokli) norādītās summas, ja tās attiecas uz darījumiem, kuri veido apgrozījumu.

13. Runājot par piegādēm Kopienas iekšienē, *Code général des impôts* (turpmāk tekstā – “Vispārējais nodokļu kodekss”) 256. panta III punktā, ar ko ir transponēts PVN direktīvas 17. pants, nodokļu maksātāja veikta sava uzņēmuma preces pārvietošana uz citu dalībvalsti tiek pielīdzināta preču piegādei.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 Skat. *Cass. Soc.* [Kasācijas tiesas Sociālo lietu tiesu palātas] 1995. gada 29. jūnija spriedumu Nr. 92-22.025 *Organic/Cofiroute*.

14. Tāpēc pārvietotās preces nominālā cena (pirkuma cena vai – ja pirkuma cenas nav – pašizmaksa) arī veido PVN deklarācijas 6. rindā (Piegādes Kopienas iekšienē) norādīto kopējo summu un šā iemesla dēļ ietilpst C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzē, kā to vairākkārt ir apstiprinājusi *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa)⁴.

II. Fakti, pamattiesvedība, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

15. Šis iesniedzējtiesas iesniegtais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir tapis tiesvedībā, kurā tiek skatīts strīds starp sabiedrību *Lubrizol France SAS* (turpmāk tekstā – “*Lubrizol*”) un *CNRSI* par C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzes noteikšanu.

16. *Lubrizol*, grupas *The Lubrizol Corporation* galvenā ārzemju filiāle, ir ķīmijas nozares uzņēmums, kas ražo un pārdod smērvielu piedevas.

17. Savā vienkāršotas akciju sabiedrības (*société par action simplifiée* Francijas tiesībās) statusā tai ir juridisks pienākums maksāt C3S iemaksu atbilstīgi Sociālā nodrošinājuma kodeksa L651-1. un nākamajiem pantiem, kā arī papildiemaksu saskaņā ar tā paša kodeksa L245-13. pantā noteikto.

18. Pārbaudījis aprēķina bāzi, no kuras sabiedrībai *Lubrizol* jāmaksā C3S iemaksa un papildiemaksa par 2008. gadu, *CNRSI* konstatēja atšķirību starp 2007. gada apgrozījumu, kas deklarēts šim fondam (573 152 820 EUR), un apgrozījumu, ko paziņojusi nodokļu iestāde (642 045 281 EUR). Minētā atšķirība radās tāpēc, ka *Lubrizol* nebija PVN deklarācijas 6. rindā (Piegādes Kopienas iekšienē) iekļāvusi savu preču pārvietojumu, kas veikti Kopienas iekšienē, summu.

19. Ņemot vērā iepriekš minēto, *CNRSI* nosūtīja sabiedrībai uzrēķinu, kuram sekoja 2012. gada 13. martā nosūtīta brīdinājuma vēstule.

20. *Lubrizol* apstrīdēja, ka ir palikusi parādā pieprasītās summas, vēršoties *Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen* (Ruānas Sociālā nodrošinājuma lietu tiesa, Francija), apgalvodama, ka *CNRSI* esot C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzē kļūdaini iekļāvis uz citām Eiropas Savienības dalībvalstīm pārvietoto preču [krājumu] vērtību. Šajā ziņā *Lubrizol* norādīja, ka konkrētie pārvietojumi nebija preču pārdošana un tārad neradīja apgrozījumu, un līdz ar to nevarēja veidot attiecīgo iemaksu aprēķina bāzi.

21. Ar 2014. gada 6. maija spriedumu Ruānas tiesa noraidīja *Lubrizol* prasību, pamatojoties uz norādi, ka uzņēmuma apgrozījums ir atkarīgs nevis no uzskaites vai fiskāla rakstura apsvērumiem, bet gan no summas, ko pats uzņēmums faktiski deklarējis nodokļu iestādei. Šai summai obligāti bija jāietver preču pārvietojumi Kopienas iekšienē, jo atbilstīgi valsts tiesību aktiem PVN jomā tie bija pielīdzināti preču piegādēm Kopienas iekšienē. Tiesa uzsvēra arī to, ka tiesību normas par C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzes veidošanos neradīja preču brīvas aprites Eiropas Savienībā principa pārkāpumu, jo minētās iemaksas skāra uzņēmumu kopējo saimniecisko darbību, nevis preces pašas par sevi.

22. Vēlāk, 2015. gada 15. septembrī, minēto spriedumu apstiprināja *Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale* (Ruānas apelācijas tiesa, Steidzamo lietu un sociālā nodrošinājuma palāta, Francija). It īpaši *Cour d'appel* (Apelācijas tiesa) noraidīja pamatu par preču brīvas aprites principa domājamo pārkāpumu, apgalvodama, ka, pirmkārt, attiecīgajām iemaksām bija “sociālas iemaksas raksturs” un, otrkārt, tās neskāra pašas preces, bet gan tika uzliktas uzņēmumiem, pamatojoties uz to kopējo apgrozījumu.

⁴ Skat. *Cass. 2ème Civ.* [Kasācijas tiesas Otrās civillietu tiesu palātas] 2016. gada 11. februāra spriedumu Nr. 14-26-363, *Sté Schaeffler France/Caisse nationale du RSI*, un *Cass. 2ème Civ.* 2013. gada 7. novembra spriedumu Nr. 12-25-776, *Sté Soitec/Caisse nationale du RSI*.

23. *Lubrizol* par *Cour d'appel de Rouen* (Ruānas apelācijas tiesa) spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā, apgalvojot, ka strīdīgās iemaksas esot jā kvalificē kā maksājumi ar līdzvērtīgu iedarbību saskaņā ar LESD 30. pantu, jo preču [krājumu] pārvietojumi, kas neveido apgrozījumu, ir iekļauti attiecīgo iemaksu aprēķina bāzē tikai tad, ja šo pārvietojumu galamērķis ir citā dalībvalstī, savukārt tie netiek iekļauti, ja preces tiek pārvietotas valsts teritorijā vai uz galamērķi kādā trešajā valstī.

24. Iesniedzējtiesa atgādina, ka agrāk jau ir spriedusi lietās, kurās faktiskie apstākļi bija līdzīgi aplūkojamās lietas apstākļiem, ka preču [krājumu], ko uzņēmums no Francijas pārvietojis uz kādu citu Eiropas Savienības dalībvalsti, nominālā vērtība ietilpst C3S iemaksas un [papild]iemaksas aprēķina bāzē, pat ja minētā pārvietošana pati par sevi nerada apgrozījumu⁵. Ņemot vērā, ka minētais jautājums attiecas uz iemaksām, kuras nesen ir kļuvušas pastāvīgas, iesniedzējtiesa uzskata par lietderīgu pārbaudīt to saderību ar Eiropas Savienības tiesību normu noteikumiem, ievērojot *Lubrizol* iesniegtajā apelācijas sūdzībā formulētos iebildumus.

25. Šā iemesla dēļ minētā tiesa nolēma apturēt pamattiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Līguma par Eiropas Savienības darbību 28. un 30. pants nepieļauj, ka to preču vērtība, ko no Francijas uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti sava uzņēmuma vajadzībām ir nogādājis uzņēmums solidarās sociālās apdrošināšanas iemaksas un ar to saistīto papildiemaksu maksātājs pats vai tas ir ticis izdarīts viņa vārdā, tiek ņemta vērā, lai noteiktu kopējo apgrozījumu, kas veido šo iemaksu aprēķina bāzi?”

26. Par šo jautājumu rakstveida apsvērumus iesniedza sabiedrība *Lubrizol France*, *CNRSI*, Francijas valdība, Nīderlandes valdība un Eiropas Komisija.

27. Tiesas sēdē 2017. gada 15. novembrī mutvārdu apsvērumus sniedza *Lubrizol France*, Francijas valdība, kā arī Eiropas Komisija.

III. Juridiskā analīze

28. Manuprāt, atbilde uz iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu nevar būt neatkarīga no pareizas minētā jautājuma priekšmeta noteikšanas. Par šo punktu, kas man šķiet ārkārtīgi svarīgs, ieinteresēto personu iesniegtajos rakstveida apsvērumos ir izdarīti pretēji secinājumi. Tāpēc es uzskatu, ka juridiskajai analīzei jāsākas no dažiem ievada apsvērumiem, kuru nolūks ir paskaidrot, kas ir Tiesai lūgtās interpretācijas priekšmets.

29. Minētie apsvērumi man liks noliegt, ka minētais priekšmets faktiski ir pārbaudīt, vai C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāze kopumā ir saderīga ar LESD 28. un 30. pantu. Gluži pretēji, kā liecina paša lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu formulējums, tieši jauninājums, ka iepriekš minētajā aprēķina bāzē iekļauj Kopienas iekšienē pārvietoto preču nominālo vērtību, šķiet, mudina iesniedzējtiesu uzdot Tiesai šo prejudiciālo jautājumu (A apakšpunkts).

30. Pamatojoties uz šo pēdējo minēto pieņēmumu, pāriedams pie analīzes pēc būtības, es vispirms norādīšu, ka attiecīgās iemaksas ir jāuzskata par maksājamām par preču apriti, ciktāl tās skar preču pārvietojumus Kopienas iekšienē, un tā tad tās ietilpst LESD 28. un 30. panta piemērošanas jomā. Pēc tam es izvērtēšu, vai, iekļaujot pārvietojumus Kopienas iekšienē minēto iemaksu aprēķina bāzē, tiek pārkāpts tajos pašos Līguma noteikumos paredzētais aizliegums uzlikt maksājumus ar muitas nodoklim līdzvērtīgu iedarbību, un izdarīšu apstiprinošu secinājumu (B apakšpunkts).

⁵ Skat. judikatūru, kas ir minēta šo secinājumu 4. zemsvītras piezīmē.

31. Pakārtoti gadījumam, ja Tiesa – pretēji manai pārliecībai – uzskatītu, ka konkrētā prejudiciālā jautājuma priekšmets ir strīdīgo iemaksu aprēķina bāze kopumā, es norādīšu, ka aplūkojamajā gadījumā minētās iemaksas ir jākvalificē kā “iekšējie nodokļi” saskaņā ar LESD 110. pantu. Atbilstīgi minētajai premīnai es secināšu, ka C3S iemaksa un papildiemaksa, kā tās šodien ir veidotas, nav tādas, kas pārkāpj minēto tiesību normu. Savukārt divos specifiskos gadījumos uz tām tomēr varētu attiekties aizliegums uzlikt maksājumus ar līdzvērtīgu iedarbību (C apakšpunkts). Pārbaudīt, vai šie gadījumi faktiski pastāv, ir iesniedzējtiesas ziņā.

A. Par prejudiciālā jautājuma priekšmetu

32. Ievērojot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, iesniedzējtiesa lūdz pārbaudīt, vai ar LESD 28. un 30. pantu ir saderīga C3S iemaksas un papildiemaksas iekļaušana aprēķina bāzē, proti, tas, ka subjektu, kuriem jāmaksā minētās iemaksas, kopējā gada apgrozījumā tiek iekļauta Kopienas iekšienē pārvietoto preču nominālā vērtība.

33. Tātad iesniedzējtiesa norāda, ka šaubas par minēto tiesību normu saderību ar Līgumu attiecas tikai uz konkrētas summas iekļaušanu C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzē, nevis uz aprēķina bāzi kopumā.

34. Tas izriet ne tikai no prejudiciālā jautājuma formulējuma, bet arī – un galvenokārt – no apstākļa, ka Kopienas iekšienē veikto preču pārvietošanu nominālās vērtības iekļaušana attiecīgo iemaksu aprēķina bāzē ir jaunums valsts tiesiskajā regulējumā.

35. It īpaši tas ir rezultāts apvienotai legislatīva rakstura jauninājuma un vēlākas interpretācijas, ko sniegusi iesniedzējtiesa, darbībai. Legislatīvajā līmenī preču piegādes par atlīdzību un preču pārvietošanas Kopienas iekšienē pielīdzināšana, kas tika ieviesta ar Padomes Direktīvas 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris), kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas⁶, 28.a pantu, tika transponēta Francijas tiesiskajā regulējumā ar Likuma Nr. 92/677⁷ 1. pantu. No tā brīža Kopienas iekšienē veikto preču pārvietošanu nominālā vērtība arī veidoja daļu no kopējā apgrozījuma PVN maksāšanas nolūkos.

36. Vēlāk valsts judikatūrā tika noteikts, ka tieši PVN deklarācijā uzrādītais kopējais apgrozījums, kur ir iekļauta Kopienas iekšienē veikto pārvietošanu nominālā vērtība, ir jāņem vērā, lai noteiktu C3S iemaksas aprēķina bāzes summu⁸. *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa) tādējādi divos atsevišķos gadījumos ir secinājusi, ka Kopienas iekšienē veikto preču pārvietošanu nominālā vērtība ir iekļauta minētajā summā, lai gan šādi pārvietošumi paši par sevi nerada apgrozījumu⁹.

37. Man šķiet acīmredzams, ka tieši šīs jaunākās judikatūras saderību ar LESD 28. un 30. pantu vēlas pārbaudīt iesniedzējtiesa. Citiem vārdiem sakot, minētās tiesas šaubas ir saistītas ar to, ka par “maksājumu ar muitas nodoklim līdzvērtīgu iedarbību” ir kvalificēta *Kopienas iekšienē veikto preču pārvietošanu nominālās vērtības iekļaušana “C3S” iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzē*, nevis *aprēķina bāze kopumā*.

⁶ OV 1991, L 376, 1. lpp.

⁷ Loi n° 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.) n° 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.) n° 77-388 et de la directive (C.E.E.) n° 92-12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise (JORF Nr. 166, 1992. gada 19. jūlijs, 9700. lpp.) (1992. gada 17. jūlija Likums Nr. 92-677 par to, kā Francijas Republika īsteno Eiropas Kopienu Padomes Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza, ņemot vērā robežkontroles atcelšanu, Direktīvu 77/388/EEK un Direktīvu 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību).

⁸ Skat. šo secinājumu 3. zemsvītras piezīmi.

⁹ Skat. šo secinājumu 4. zemsvītras piezīmi.

38. Šajā ziņā atsauce uz spriedumu *SA Rousseau Wilmot* (295/84, EU:C:1985:473)¹⁰, kas ir ietverta rakstveida apsvērumos, kurus Komisija iesniedza procedūras gaitā un atkārtoti izvirzīja tiesas sēdē, tikai apstiprina iepriekš minēto secinājumu.

39. Spriedumā *SA Rousseau Wilmot* Tiesa pauda viedokli par C3S iemaksas saderību ar aizliegumu ieviest vai saglabāt apgrozījuma nodokļus, kas paredzēts 33. pantā Padomes Sestajā direktīvā 77/388 (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze¹¹. Secinājuma, ka C3S iemaksai nav apgrozījuma nodokļa rakstura, pamatošanai Tiesa uzsvēra, ka C3S iemaksas iekasējamības gadījums iestājas no uzņēmumu darbības, šīs iemaksas aprēķina bāze ir uzņēmuma kopējais gada apgrozījums, un tāpēc tas tieši neietekmē preču un pakalpojumu cenu¹². Komisija no tā secina, ka, tā kā aplūkojamo iemaksu nevar uzskatīt par maksājamu par precēm, tā neietilpstot LESD 28. un 30. pantā noteiktā maksājumu ar līdzvērtīgu iedarbību aizlieguma piemērošanas jomā. Pēc Komisijas domām, identisks secinājums ir izdarāms par papildiemaksu, jo šo iemaksu iekasē uz tās pašas C3S iemaksas aprēķina bāzes.

40. Šķiet skaidrs, ka – ņemot vērā apstākli, ka aprēķina bāzē, kas bija Tiesas juridiskā izvērtējuma priekšmets, atšķirībā no šeit aplūkojamās lietas nebija iekļauta Kopienas iekšienē veikto preču pārvietojumu nominālā vērtība – minētais spriedums nav izmantojams par atsauci mūsu izskatāmajā lietā.

41. Šo vērtību nevarēja uzskatīt par iekļautu C3S iemaksas aprēķina bāzē, pirms *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa) spriedumā lietā *Organic/Cofiroute* nebija izskaidrots, ka kopējais apgrozījums, kas ir jāņem vērā minētās aprēķina bāzes noteikšanai, ir PVN deklarācijā norādītais, kas ietver arī pārvietojumus Kopienas iekšienē saskaņā ar Vispārējā nodokļu kodeksa 256. panta III punktu.

42. Tā kā Tiesas spriedums lietā *SA Rousseau Wilmot* ir taisīts 1987. gadā, tātad astoņus gadus agrāk nekā spriedums *Organic/Cofiroute*, ir jāsecina, ka C3S iemaksas – ko Tiesa analizēja lietā *SA Rousseau Wilmot* – aprēķina bāze neietvēra Kopienas iekšienē veikto preču pārvietojumu nominālo vērtību.

43. Šā iemesla dēļ iesniedzējtiesa no secinājumiem lietā *SA Rousseau Wilmot* nevarēja izsecināt, ka LESD 28. un 30. pants nav piemērojami C3S iemaksas (un papildiemaksas) aprēķina bāzei, jo minētajā spriedumā tika pausts viedoklis par C3S iemaksas raksturu brīdī, kad Kopienas iekšienē veikto preču pārvietojumu nominālā vērtība nebija iekļauta šīs iemaksas aprēķina bāzē.

44. Minētā tiesa attiecīgi jautā, vai līdz ar Kopienas iekšienē veikto preču pārvietojumu nominālās vērtības iekļaušanu aprēķina bāzē LESD 28. un 30. pants kļūst piemērojams attiecīgajām iemaksām, un attiecīgā gadījumā – vai tas ir iepriekš minēto tiesību normu pārkāpums.

45. ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai atturēties no šajā tiesvedībā uzdotā prejudiciālā jautājuma priekšmeta pārformulēšanas, jo, to pārformulējot, manuprāt, varētu nopietni tikt grozīts minētā jautājuma priekšmets, kas ir noteikts atbilstīgi iesniedzējtiesas interpretācijai.

46. Vēl atgādinu, ka pastāvīgajā judikatūrā ir izskaidrots, ka, atbildot uz tai uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, Tiesai ir jāpamatojas uz iesniedzējtiesas sniegto valsts tiesību normu interpretāciju un Tiesa nevar nedz to apšaubīt, nedz pārbaudīt, vai tā ir pareiza¹³.

¹⁰ Spriedums, 1985. gada 27. novembris, *Rousseau Wilmot* (295/84, EU:C:1985:473).

¹¹ OV 1977, L 145, 1. lpp.

¹² Spriedums, 1985. gada 27. novembris, *Rousseau Wilmot* (295/84, EU:C:1985:473, 16. punkts).

¹³ Skat. tostarp spriedumus, 2011. gada 15. septembris, *Gueye* (C-483/09 un C-1/10, EU:C:2011:583, 42. punkts), 2010. gada 15. aprīlis, *Gala-Salvador Dalí un Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos* (C-518/08, EU:C:2010:191, 21. punkts), un 2010. gada 21. oktobris, *Padawan* (C-467/08, EU:C:2010:620, 22. punkts).

B. Par Kopienas iekšienē veikto preču pārvietošanu [vērtības] iekļaušanas “C3S” iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzē saderību ar LESD 28. un 30. pantu

47. Pirmkārt, ir jānorāda, ka LESD 28. un 30. pantā, reglamentējot muitas savienības darbību, ir aizliegts tirdzniecībā starp dalībvalstīm uzlikt muitas nodokļus un jebkādas maksājumus ar līdzvērtīgu iedarbību.

48. Šādu aizliegumu, kas ir pamatnoteikumi, iespējamo izņēmumu, kuri ir konkrēti jāparedz, kā arī šauri jāinterpretē, mērķis ir nodrošināt preču brīvu apriti Eiropas Savienībā¹⁴.

49. Runājot par šo pašu aizliegumu piemērojamību aplūkojamajā lietā, ir jāatzīst, ka varētu rasties šaubas par C3S iemaksas un papildiemaksas raksturu *sui generis*. Pirmkārt, kā Komisija kategoriski apgalvoja tiesas sēdes laikā, apstāklis, ka minēto iemaksu aprēķina bāzi veido sabiedrību un uzņēmumu, kam šīs iemaksas jāmaksā, kopējais apgrozījums, sākotnēji ņemot vērā, kas attālina šīs iemaksas no to maksājumu statusa, kuri, skarot tieši preces, ietilpst LESD 28. un 30. panta piemērošanas jomā. Tomēr preču pārvietošanu Kopienas iekšienē – proti, darbību, kuras pašas par sevi neveido apgrozījumu, – nominālās vērtības iekļaušana aprēķina bāzē pielīdzina attiecīgās iemaksas, ierobežoti attiecībā uz minēto aprēķina bāzes komponenti, nodokļiem, kuri, skarot atsevišķas komercdarbības tikai tāpēc, ka tās ir veiktas, ir jāmaksā par preču apriti saskaņā ar LESD 28. un 30. pantu.

50. Kā norādīts šo secinājumu 32.–46. punktā, iesniedzējtiesas uzdotā prejudiciālā jautājuma priekšmets tomēr ir ierobežots un attiecas tikai uz Kopienas iekšienē veikto preču pārvietošanu komponenti. Tāpēc šķiet saprātīgi secināt, ka šie pārvietošanu ietilpst LESD 28. un 30. panta *rationae materiae* piemērošanas jomā.

51. Kā jau minēts iepriekš, Komisija tiesas sēdes laikā kategoriski iebilda pret šo secinājumu. Pēc minētās iestādes apgalvojuma, lai kāda būtu Tiesas pieņemtā prakse attiecībā uz strīdīgo iemaksu ietekmi uz preču apriti, LESD 28. un 30. panta piemērošana esot izslēgta. Tādējādi gadījumā, ja Tiesa uzskatītu, ka C3S iemaksa un papildiemaksa ietekmē preču apriti, tās, pēc Komisijas domām, būtu jāaplūko kā “iekšējie nodokļi” saskaņā ar LESD 110. pantu. Ja šāda ietekme netiktu konstatēta, kā to vēlas Komisija, minētās iemaksas, ticams, ietilptu LESD 35. pantā paredzētā “eksporta kvantitatīvo ierobežojumu un pasākumu ar līdzvērtīgu iedarbību” aizlieguma piemērošanas jomā¹⁵.

52. Tāpēc ir jāizklāsta daži apsvērumi, kuru nolūks ir konstatēt, vai LESD 28. un 30. panta vietā šajā lietā ir piemērojama kāda no Komisijas norādītajām tiesību normām.

53. Runājot par LESD 110. pantu, tajā ir noteikts, ka dalībvalstīm ir aizliegts uzlikt importētiem ražojumiem nodokļus, kas lielāki par tiem, kas uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem.

54. Šāds diskriminējošu iekšējo nodokļu aizliegums nav piemērojams kumulatīvi aizliegumam uzlikt maksājumus ar līdzvērtīgu iedarbību, kā rezultātā viens un tas pats pasākums Līguma sistēmā nevar vienlaicīgi piederēt abām kategorijām¹⁶.

14 Par pamatnoteikumu raksturu skat., piemēram, 1969. gada 1. jūlija spriedumu Komisija/Itālija (24/68, EU:C:1969:29, 10. punkts). Par pienākumu šauri interpretēt iespējamus izņēmumus skat. nesenāko 1998. gada 3. decembra spriedumu *Kappahl* (C-233/97, EU:C:1998:585, 18. punkts).

15 Man šķiet, ka šī ir Komisijas argumentu istā nozīme un ka Komisijas atsauce uz C3S iemaksas un papildiemaksas kvalificēšanu par netiešajiem nodokļiem (kas izraisītu LESD 110. panta piemērojamību) vai par tiešajiem nodokļiem (kas, ticams, izraisītu LESD 35. panta piemērojamību) ir izdarīta tikai tāpēc, ka bija jāatbild uz specifiskiem Tiesas uzdotajiem jautājumiem par šo tēmu. Par to, ka nošķiršanai starp tiešajiem nodokļiem un netiešajiem nodokļiem mūsu izskatāmajā lietā nav nozīmes, skat. šo secinājumu 78.–83. punktu.

16 Spriedumi, 2014. gada 2. oktobris, *Orgacom* (C-254/13, EU:C:2014:2251, 20. punkts), un 2007. gada 8. novembris, *Stadtgemeinde Frohnleiten e Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, 26. punkts).

55. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru abas kategorijas nošķir apstākļi, ka iekšējs nodoklis skar tikai ražojumu, kas šķērsojis robežu, savukārt maksājums ar līdzvērtīgu iedarbību skar importēto, eksportēto un valsts vietējo ražojumu kopumu¹⁷.

56. Šajā ziņā, ņemot vērā, ka iesniedzējtiesas lūgtais vērtējums attiecas tikai uz preču pārvietošanu kā specifisku komercdarījumu, kas nav saistīts ar preču iespējamu turpmāku pārdošanu, ir jānorāda, ka saskaņā ar Francijas tiesību aktiem C3S iemaksa un papildiemaksa skar tikai pārvietojumus, kas veikti Kopienas iekšienē¹⁸, savukārt valsts teritorijā veiktie pārvietojumi no tām ir atbrīvoti.

57. No tā izriet, ka LESD 110. pants konkrētajā lietā nevar tikt piemērots.

58. Tāds pats negatīvs secinājums ir izdarāms attiecībā uz LESD 35. panta piemērojamību.

59. Šī tiesību norma aizliedz dalībvalstu starpā piemērot eksporta kvantitatīvos ierobežojumus un jebkādus pasākumus ar līdzvērtīgu iedarbību simetriski analogam aizliegumam, kas ir noteikts LESD 34. pantā attiecībā uz importu.

60. Attiecībā uz LESD 34. pantu judikatūrā ir nepārprotami paskaidrots, ka aizliegums noteikt pasākumus ar importa kvantitatīviem ierobežojumiem līdzvērtīgu iedarbību ir *lex generalis* attiecībā pret citiem specifiskiem Līguma noteikumiem, kuru vidū it īpaši ir noteikumi par maksājumiem ar līdzvērtīgu iedarbību. Tādējādi LESD 34. pants ir piemērojams alternatīvi attiecībā pret minētajiem noteikumiem¹⁹. Manuprāt, nav šaubu, ka šī judikatūra ir piemērojama arī LESD 35. pantam. Tāpēc, ja pastāv priekšnoteikumi, kas paredzēti LESD 28. un 30. panta piemērošanai, ir jāpiemēro tieši šie panti, nevis LESD 35. pants.

61. Nenoliedzami, ka aplūkojamajā lietā šie priekšnoteikumi pastāv, kā norādīts šo secinājumu 47.–50. punktā.

62. Tāpēc Kopienas iekšienē veikto preču pārvietojumu vērtības iekļaušana strīdīgo iemaksu aprēķina bāzē ir jāizskata, ņemot vērā LESD 28. un 30. pantu.

63. It īpaši ir jāpārbauda, vai C3S iemaksas un papildiemaksas uzlikšana preču pārvietošanas uz citām dalībvalstīm darījumiem var tikt kvalificēta kā maksājums ar līdzvērtīgu iedarbību un tātad ir jāizskata, ka šī uzlikšana notiek, pārkāpjot iepriekš minētos Līguma noteikumus.

64. Kā zināms, jēdziens “maksājums ar līdzvērtīgu iedarbību” atklāti parāda Līguma autoru nodomu aizliegt ne tikai pasākumus, kuriem formāli ir muitas raksturs, bet arī visus tos pasākumus, kuriem, lai gan tie ir nosaukti citādi, galu galā būtu tāda pati ietekme kā muitas nodokļiem²⁰.

65. Nesenākajā Tiesas judikatūrā šis jēdziens ir definēts kā “jebkurš vienpusēji uzlikts finansiāla rakstura maksājums, lai arī cik mazs tas būtu, neatkarīgi no tā nosaukuma un piemērošanas metodes, kurš skar attiecīgās preces sakarā ar robežas šķērsošanu un kurš nav muitas nodoklis parastā izpratnē”²¹.

17 Skat. spriedumus, 2000. gada 21. septembris, *Michailidis* (C-441/98 un C-442/98, EU:C:2000:479, 22. punkts), un 1999. gada 22. aprīlis, *CRT France International* (C-109/98, EU:C:1999:199, 11. punkts).

18 Ir taisnība, ka šādu ietekmi, šķiet, visvairāk ir izraisījusi *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa) judikatūra, kā tas vairākkārt ir atgādināts šajos secinājumos. Tomēr saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru valstu normatīvo un administratīvo aktu tvērums ir jāvērtē, ņemot vērā to, kā valstu tiesas interpretē šos normatīvos un administratīvos aktus. Šajā nozīmē skat., piemēram, spriedumus, 2015. gada 16. septembris, Komisija/Slovākija (C-433/13, EU:C:2015:602, 81. punkts), un 2007. gada 18. jūlijs, Komisija/Vācija (C-490/04, EU:C:2007:430, 49. punkts).

19 Spriedumi, 1977. gada 22. marts, *Iannelli & Volpi* (74/76, EU:C:1977:51, 9. punkts), 1992. gada 16. decembris, *Lornoy u.c.* (C-17/91, EU:C:1992:514, 14. punkts), un 2003. gada 17. jūnijs, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, EU:C:2003:352, 30. punkts).

20 Skat. spriedumu, 1962. gada 14. decembris, Komisija/Luksemburga un Beļģija (2/62 un 3/62, EU:C:1962:45, 805. lpp.).

21 Spriedums, 2014. gada 2. oktobris, *Orgacom* (C-254/13, EU:C:2014:2251, 23. punkts).

66. Ievadam – C3S iemaksa un papildiemaksa par preču pārvietojumiem Kopienas iekšienē, bez šaubām, ir “finansiāla rakstura maksājumi”, jo palielina naudas summu, kas katru gadu ir jāmaksā par nodokļu iekasēšanu atbilstīgajai struktūrai, proti, CNRSI.

67. Tāpat nav apstrīdams, ka tos ir “vienpusēji uzlikusi” Francijas valsts, jo to pirmsākumi ir meklējami judikatūrā, kurā ir interpretēti attiecīgie valsts tiesību akti.

68. Visbeidzot – šīs iemaksas skar tikai preču pārvietojumus uz galamērķi citās dalībvalstīs, atstājot savukārt neskartus pārvietojumus, kas veikti Francijas teritorijā. No tā izriet, ka tās kļūst maksājamas, ja tiek šķērsota robeža.

69. Ievērojot šos apsvērumus, ir jāsecina, ka C3S iemaksa un papildiemaksa par preču pārvietojumiem Kopienas iekšienē ir maksājumi ar muitas nodoklim līdzvērtīgu iedarbību, kas ir aizliegti LESD 28. un 30. pantā.

70. Ir tomēr jāatgādina, ka Tiesas judikatūrā ir pieļauti divi izņēmumi no maksājumu ar līdzvērtīgu iedarbību aizlieguma. Pirmais izņēmums ir piemērojams, kad apsvērtā nodeva ir atlīdzība par kādu noteiktu pakalpojumu, kurš ir faktiski sniegts atsevišķam uzņēmējam, un ja šīs nodevas apmērs ir samērīgs ar minēto pakalpojumu²², savukārt otrais izņēmums ir piemērojams, kad, ievērojot iepriekš noteiktus nosacījumus, nodeva tiek iekasēta, lai izpildītu Kopienas tiesiskajā regulējumā noteiktus pienākumus²³.

71. No lietas materiāliem skaidri izriet, ka C3S iemaksas un papildiemaksas daļa, kas attiecas uz preču pārvietojumiem Kopienas iekšienē, neietilpst nevienā no iepriekš minētajiem izņēmumiem. Vispirms šī daļa, kas ir paredzēta, lai *pro quota* finansētu Vecuma solidaritātes fondu un Pensiju rezerves fondu (C3S iemaksas gadījumā) un Darba ņēmēju veselības apdrošināšanas valsts fondu (papildiemaksas gadījumā), nav atlīdzība par kādu priekšrocību, par summu, kas samērīga ar sniegto pakalpojumu, kas sniegts sabiedrībām un uzņēmumiem, kuriem šī daļa ir jāmaksā. Turklāt šī daļa nav nešaubīgi jāmaksā saistībā ar kontrolēm, ko veic, lai izpildītu no Savienības tiesību normām izrietošus pienākumus.

C. Par C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzes kopumā saderību ar preču brīvu apriti

72. Pakārtoti es grasos izskatīt iespējamo gadījumu, ja Tiesa uzskatīs par lietderīgu pārformulēt iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu tādējādi, lai paplašinātu un attiecinātu tā tvērumu arī uz C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzi – proti, uz sabiedrību un uzņēmumu, kuriem ir jāmaksā šīs iemaksas, kopējo gada apgrozījumu – tās kopumā.

73. Lai veiktu minēto pārformulēšanu, vispirms ir uzmanīgi jāizanalizē Līguma noteikumu preču brīvas aprites jomā piemērojamība attiecīgajām iemaksām. Kā jau norādīts iepriekš, apstāklis, ka C3S iemaksa un papildiemaksa skar kopējo gada apgrozījumu, tās principā attālina no to maksājumu veida, kas tiek uzlikti preču apritei.

74. Savos rakstveida apsvērumos Francijas valdība un Komisija, abas uzskatīdamas, ka jautājuma tvērums ir tāds, kā noteikts iepriekšējos punktos, apgalvoja, ka tiesību norma, kuras piemērojamība attiecīgajām iemaksām ir jāpārbauda, esot LESD 110. pants, nevis LESD 28. un 30. pants. Uzskatīdams minēto apsvērumu *prima facie* par pareizu, iemeslu dēļ, kurus es izskaidrošu vēlāk, es savu analīzi koncentrēju uz to, vai C3S iemaksai un papildiemaksai ir piemērojams LESD 110. pants.

²² Skat. tostarp spriedumus, 2004. gada 9. septembris, *Carbonati Apuani* (C-72/03, EU:C:2004:506, 31. punkts), un 1999. gada 22. aprīlis, *CRT France International* (C-109/98, EU:C:1999:199, 17. punkts).

²³ Skat. spriedumus, 1994. gada 7. jūlijs, *Lamaire* (C-130/93, EU:C:1994:281, 14. punkts), un 1988. gada 27. septembris, Komisija/Vācija (18/87, EU:C:1988:453, 6. punkts).

75. Šeit ir vietā atgādināt, ka LESD 110. pantā ir paredzēts aizliegums dalībvalstīm uzlikt importētiem ražojumiem nodokļus, kas lielāki par tiem, kas uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem.

76. Francijas valdība un Komisija iebilst pret minētās tiesību normas piemērojamību, apgalvojot, ka C3S iemaksa un papildiemaksa ietilpstot “tiešo nodokļu” jēdzienā²⁴. Pēc minēto lietas dalībnieku domām, tikai “netiešie nodokļi” varot traucēt preču brīvu apriti.

77. Šim secinājumam es nepiekrītu.

78. Neuzskatu, ka nošķiršanai starp tiešajiem un netiešajiem nodokļiem var būt jebkāda nozīme, lai noteiktu LESD 110. panta piemērošanas jomu.

79. Šajā ziņā es gribētu vispirms norādīt, ka Tiesa, kad tai tiek lūgts paust viedokli par valsts pasākumu, ar ko tieši uzliek nodokļus, saderību ar pamatbrīvībām, konstanti ir secinājusi, ka, lai arī tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības²⁵.

80. Ja dalībvalstu tiešās aplikšanas ar nodokļiem pasākumi, kā tas parasti arī ir, tiek veikti, neskarot pārējo pamatbrīvību piemērošanu, uzskatu, ka būtu konsekventi izslēgt, ka minētie pasākumi var neietilpt preču brīvas aprites [tiesību normu] piemērošanas jomā.

81. Nav arī grūti iedomāties, ka dalībvalsts var stimulēt savas valsts ražojumu [patēriņu], izmantojot ienākuma nodokļu sistēmu, kas faktiski izrādās smagāka uzņēmumiem eksportētājiem nekā tiem uzņēmumiem, kuri vēlas savus ražojumus pārdot valsts teritorijā.

82. Katrā ziņā es gribētu atgādināt, ka, tā kā tiešā nodokļa jēdziens Savienības tiesībās nav definēts, tāda kritērija pieņemšanai, kas ir balstīts uz nošķiršanu starp tiešajiem un netiešajiem nodokļiem, būtu jāpamatojas uz valsts līmenī veiktu klasifikāciju. Šajā ziņā ir zināms, ka tādām klasifikācijām nav nozīmes, jo pretējā gadījumā dalībvalstīm būtu ļauts neievērot Savienības tiesību noteikumus²⁶.

83. Tāpēc es uzskatu, ka C3S iemaksas un papildiemaksas klasifikācija par tiešu vai par netiešu nodokli nav kritērijs, kuram būtu nozīme, lai noteiktu, vai minētās iemaksas skar preces, lai noskaidrotu, vai mūsu izskatāmajai lietai ir jāpiemēro LESD 110. pants.

84. Gluži pretēji, man šķiet, ka vajadzīgo kritēriju var izsecināt no senākas judikatūras, un konkrēti no spriedumiem, kuros ir izskaidrota LESD 110. pantā noteiktā diskriminējošu iekšējo nodokļu aizlieguma jēga.

24 Tādā gadījumā, pēc Komisijas domām, būtu jāizvērtē LESD 35. panta piemērojamība aplūkojamajai lietai. Skat. šo secinājumu 51. punktu.

25 Skat. tostarp spriedumus, 2009. gada 6. oktobris, Komisija/Spānija (C-153/08, EU:C:2009:618, 28. punkts), 2007. gada 18. jūlijs, *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452, 14. punkts), 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 19. punkts), 2006. gada 23. februāris, *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, 28. punkts). Šajā ziņā, lai gan ar atsauci uz atvasinātu tiesību normu, ar ko tiek īstenots darba ņēmēju brīvas pārvietošanās princips, skat. arī ģenerālvokāta A. La Pergolas [A. La Pergola] secinājumus apvienotajās lietās Komisija/Francija (C-34/98 un C-169/98, EU:C:1999:392, 19. punkts).

26 Turklāt, pat atzīstot, ka Francijas tiesībās īstenotajai valsts līmeņa klasifikācijai ir orientējoša funkcija, lai noteiktu C3S iemaksas un papildiemaksas raksturu, ir tomēr jānorāda, ka minēto iemaksu raksturs pat saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu nebūt nav viennozīmīgs, kā to tiesas sēdē atzina vairākas lietās iesaistītās puses. *Conseil constitutionnel* (Konstitucionālā padome) uzskatīja to par obligātu maksājumu, kam nav nedz sociālās iemaksas, nedz parafiskāla nodokļa rakstura, bet kas tomēr ir “jebkāda veida maksājums” saskaņā ar Konstitūcijas 34. pantu (1991. gada 30. decembra Lēmuma Nr. 91-302 DC preambulas 12. apsvēruma), savukārt *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa) apgalvoja, ka runa ir par sociālu iemaksu, jo tā ir paredzēta tikai sociālā nodrošinājuma sistēmu finansēšanai (skat., piemēram, 2. civillietu palātas 2002. gada 28. marta spriedumu Nr. 00-17675 un 2010. gada 14. janvāra spriedumu Nr. 09-11284).

85. Es it īpaši atsaucos uz spriedumu *Schöttle* (20/76, EU:C:1977:26)²⁷. Saņēmusi jautājumu par to, vai EEK līguma 95. pants (pašlaik LESD 110. pants) ir piemērojams nodokļiem par preču pārvadājumiem pa sauszemi, Tiesa vispirms atgādināja, ka minētās tiesību normas mērķis ir atbrīvoties no *slēptiem*²⁸ preču aprites brīvības ierobežojumiem, kas var rasties dalībvalsts fiskālo tiesību normu rezultātā, un ka, ņemot vērā tās vispārējo struktūru un mērķus, jēdziens par ražojumam uzlikto nodokli ir jāinterpretē *plaši*²⁹. Pamatojoties uz minētajām premisām, Tiesa secināja, ka paša LESD 110. panta jēga prasa, lai tas tiktu piemērots tādām nodoklim kā aplūkojamais, ņemot vērā, ka tas “nekavējoties ietekmē valsts un ievesto preču izmaksas”³⁰.

86. Atbilstoši nesenajiem ģenerālvokātes E. Šarpstones [*E. Sharpston*] secinājumiem minētajā spriedumā ir nostiprināts princips, saskaņā ar kuru “EKL 90. pants (pašlaik LESD 110. pants) ir piemērojams attiecībā uz nodokļiem par darbībām, kas ir saistītas ar ražojumiem, tikai tad, ja šiem nodokļiem ir nepastarpināta ietekme uz ražojumu izmaksām”³¹.

87. Tātad no šā principa izriet, ka vērtējums par LESD 110. panta piemērojamību nav atkarīgs no gluži formālā jautājuma par to, vai kritēriji, uz kuriem pamatojas konkrētā aplikšana ar nodokli, attiecas uz darbību vai uz ražojumu, bet gan – gluži pretēji – ir jāpārbauda, vai šādas aplikšanas *rezultātā* paaugstinās valsts ražojumu un importēto vai eksportēto ražojumu pašizmaksa. Ja šādas sekas pastāv, tad ir nenovēršami jāsecina, ka aplūkojamais nodoklis skar preces, un tāpēc uz to attiecas LESD 110. pantā noteiktais aizliegums uzlikt diskriminējošus iekšējos nodokļus.

88. Piemērojot konkrēto principu šai lietai, ir jāpārbauda, vai C3S iemaksa un papildiemaksa, lai gan formāli tās ir slogs uzņēmumu un sabiedrību, kam šīs iemaksas ir jāmaksā, kopējam apgrozījumam, ar ekonomiskā nodokļa nastas pārvešanas mehānisma starpniecību paaugstina Francijas teritorijā pārdoto un uz galamērķi citā dalībvalstī pārvietoto preču pašizmaksu.

89. Attiecībā uz Francijas teritorijā pārdotajām precēm var pieņemt, ka C3S iemaksas (0,13 %) un papildiemaksas (0,03 %) summu sabiedrības un uzņēmumi, kuriem jāmaksā šīs iemaksas, ir pienācīgi pārnēsuši uz pašu preču pašizmaksu. Identisks apsvērums attiecas uz precēm, kas ir pārvietotas uz citām dalībvalstīm, tāpēc ir pamats pieņemt, ka iemaksu summa tiek pārnesta uz preču, kas katrā reizē pārvietotas, nominālo vērtību³². Tādējādi C3S iemaksas un papildiemaksas uzlikšanas rezultātā paaugstinās abu preču kategoriju pašizmaksas.

90. No tā izriet, ka, ja šā prejudiciālā jautājuma tvērums tiktu attiecināts uz visu C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzi, tad šīs iemaksas, manuprāt, būtu jāuzskata par tādām, kas traucē preču brīvu apriti.

91. Konkrētāk, tā kā minētās iemaksas skar vienlaikus gan Francijas teritorijā pārdotās preces, gan uz citām dalībvalstīm eksportētās preces, tās principā ietilptu LESD 110. panta piemērošanas jomā³³.

27 Spriedums, 1977. gada 16. februāris, *Schöttle* (20/76, EU:C:1977:26).

28 Mans izcēlums.

29 Mans izcēlums.

30 Turpat, 15. punkts.

31 Ģenerālvokātes E. Šarpstones [*E. Sharpston*] secinājumi lietā *Stadtgemeinde Frohnleiten un Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:372, 36. punkts).

32 Attiecīgās sabiedrības un uzņēmumi individuāli nosaka šīs vērtības – gan lai iekļautu tās PVN deklarācijas 6. rindā, kur kopā ar valsts teritorijā veiktās pārdošanas summu tās veido kopējo summu postenim “Piegādes Kopienas iekšienē”, gan lai paziņotu tās administrācijai nodokļu un statistikas mērķiem *Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne* (Deklarācija par preču tirdzniecību starp Eiropas Kopienas dalībvalstīm).

33 Skat. judikatūru, kas minēta šo secinājumu 17. zemsvītras piezīmē.

92. Šajā ziņā man tomēr ir jāatgādina, ka Tiesas judikatūrā ir precizēts, ka nodokļu apgrūtinājums ir “iekššs nodoklis” saskaņā ar LESD 110. pantu, tādējādi nebūdam kvalificēts kā maksājums ar līdzvērtīgu iedarbību saskaņā ar LESD 28. un 30. pantu, tikai tad, ja tas ietilpst vispārējā iekšējo nodokļu sistēmā, ko sistemātiski piemēro konkrētām preču kategorijām, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, neatkarīgi no preču izcelsmes un galamērķa³⁴.

93. Lai veiktu minēto novērtējumu, pirmkārt, var būt nepieciešams ņemt vērā to, kā tiek izmantoti no maksājuma gūtie ienākumi. Ja šos ienākumus novirza tādu darbību finansēšanai, kuras ir īpašs atbalsts valsts teritorijā tirgotiem ražojumiem, aplūkotais maksājums būtu maksājums ar līdzvērtīgu iedarbību, ar nosacījumu, ka nodokļu apgrūtinājums, kas uzlikts šādiem ražojumiem, tiek pilnībā neitralizēts ar priekšrocībām, kuras tiek finansētas no šī maksājuma, turpretim maksājums, kas tiek uzlikts eksportētajiem ražojumiem, ir neto apgrūtinājums³⁵.

94. Mūsu izskatāmajā lietā šādas situācijas tomēr nav. Šajā ziņā Sociālā nodrošinājuma kodeksa L651-1. pantā ir noteikts, ka ienākumi no C3S iemaksas un papildiemaksas tiek novirzīti struktūru, kuras izveidotas algotu darba ņēmēju un pašnodarbinātu personu kā saņēmēju labā, proti, RSI, Vecuma solidaritātes fonda, Pensiju rezerves fonda un Darba ņēmēju veselības apdrošināšanas valsts fonda budžeta, finansēšanai. Kā Francijas valdība norādījusi savos rakstveida apsvērumos, minēto struktūru sniegtie pakalpojumi neatšķiras atkarībā no tā, vai sabiedrības un uzņēmumi, kuriem jāmaksā šīs iemaksas, pārvieto preces Francijas teritorijā vai uz galamērķi citās dalībvalstīs.

95. Otrkārt, 93. punktā minētā novērtējuma nolūkos, ievērojot spriedumu *Denkavit* (132/78, EU:C:1979:139), ir jāpārbauda, vai nodokļu apgrūtinājums skar valsts ražojumus, kas tiek tirgoti valsts tirgū, un eksportētos ražojumus vienādā tirdzniecības stadijā un vai šāda apgrūtinājuma iekasējamības gadījums iestājas identiskās situācijās abām ražojumu kategorijām³⁶. Pretējā gadījumā aplūkojamais maksājums būtu jāpārkvalificē par maksājumu ar līdzvērtīgu iedarbību aizlieguma jomā.

96. Šajā ziņā ir lietderīgi norādīt, ka vēlākajā judikatūrā, šķiet, ir uzskatīts, ka nodokļa iekasējamības gadījumu identiskumu “absorbē” apstākļi, ka valsts ražojumus un eksportētos ražojumus apliek ar nodokli vienādā tirdzniecības stadijā³⁷. Ņemot to vērā, es tikai noskaidrošu, vai fakts, ka ražojumus, kurus pārvieto uz citām dalībvalstīm, apliek ar C3S iemaksu un papildiemaksu pašā pārvietošanas brīdī, savukārt ražojumus, kurus pārvieto valsts teritorijā, ar tām pašām iemaksām apliek tikai pārdošanas brīdī, nozīmē, ka minētās iemaksas abām ražojumu kategorijām netiek piemērotas “vienādā tirdzniecības stadijā”.

97. Šo pēdējo minēto jēdzienu Tiesa ir plaši interpretējusi, dodot priekšroku ekonomiskajai realitātei, nevis maldīgai ārienei³⁸. Piemēram, spriedumā *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244) Tiesa apgalvoja, ka nodoklis, kas par cūkām, kuras tiek nodotas nokaušanai valsts tirgū, ir jāmaksā brīdī, kad šīs cūkas tiek piegādātas nokaušanai, un nodoklis, kas par cūkām, kuras tiek eksportētas dzīvas, ir jāmaksā to izvešanas brīdī, bija jāuzskata par piemērotu vienādā tirdzniecības stadijā, jo abi darījumi tika veikti, lai cūkas tiktu izņemtas no valsts produkcijas³⁹. Tāpat arī nešķiet, ka maksājumi, kādi ir C3S iemaksa un

34 Spriedumi, 2002. gada 23. aprīlis, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, 21. punkts), un 2006. gada 8. jūnijs, *Koornstra* (C-517/04, EU:C:2006:375, 16. punkts).

35 Spriedumi, 2002. gada 23. aprīlis, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, 22. punkts), un 2006. gada 8. jūnijs, *Koornstra* (C-517/04, EU:C:2006:375, 18. punkts).

36 Skat. spriedumu, 1979. gada 31. maijs, *Denkavit Loire* (132/78, EU:C:1979:139, 1923. lpp.).

37 Skat. spriedumu, 1992. gada 11. jūnijs, *Sanders Adour un Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale* (C-149/91 un C-150/91, EU:C:1992:261, 18. punkts), kur Tiesa pauž šādu viedokli: “Runājot par prasību, ka nodokļa iekasējamības gadījumiem ir jābūt identiskiem, ir jāprecizē, ka tāda lietā kā aplūkojamā lieta nevar konstatēt atšķirību faktā, ka importēto ražojumu apliek ar nodokli ieviešanas brīdī, un valsts ražojumu – brīdī, kad to piegādā trešajām personām vai izlieto, jo izriet, ka ekonomiskajā realitātē pārdošanas posms ir viens un tas pats, jo abi darījumi tiek veikti ražojuma izmantošanas nolūkos.” Minētā interpretācija vēlāk tika apstiprināta Tiesas spriedumos, 1998. gada 2. aprīlis, *Outokumpu* (C-213/96, EU:C:1998:155, 25. punkts), un 2002. gada 23. aprīlis, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, 25. punkts). Par šo punktu skat. arī ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa [F. G. Jacobs] secinājumus lietā *Outokumpu* (C-213/96, EU:C:1997:540, 35. punkts).

38 Šajā nozīmē skat. ģenerāladvokāta Ž. Mišo [J. Mischo] secinājumus lietā *Nygård* (C-234/99, EU:C:2001:260, 30. punkts).

39 Spriedums, 2002. gada 23. aprīlis, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, 30. punkts).

papildiemaksa, kas pārvietošanas brīdī jāmaksā par precēm, kuras pārvieto uz galamērķi citā dalībvalstī, un pārdošanas brīdī – par precēm, kas ir pārvietotas valsts teritorijā, būtu piemērojami divās dažādās tirdzniecības stadijās. Šķiet ārkārtīgi grūti apgalvot, ka pārdošana un pārvietošana ar mērķi pārdot ekonomiskajā realitātē nepieder vienam un tam pašam tirdzniecības posmam.

98. Noslēgumā, ja šā prejudiciālā jautājuma tvērums tiktu paplašināts un attiecināts uz visu C3S iemaksas un papildiemaksas aprēķina bāzi, šīs abas minētās iemaksas būtu “iekšējie nodokļi” saskaņā ar LESD 110. pantu.

99. Uz jautājumu par to, vai šīs iemaksas lielākā mērā skar preces, kuras tiek pārvietotas Kopienas iekšienē, nekā preces, kuras tiek pārvietotas valsts teritorijā, tādējādi veidojot iepriekš minētas tiesību normas pārkāpumu, visticamāk, būtu jāatbild noliedzoši. Pirkuma cena (vai pašizmaksa), kas veido Kopienas iekšienē pārvietoto preču [vērtības] aprēķina bāzi saskaņā ar PVN direktīvas 76. pantu, principā ir mazāka nekā pārdošanas cena, kas veido valsts teritorijā pārvietoto preču [vērtības] aprēķina bāzi. Tomēr pārbaudīt, vai šāds pieņēmums ir pareizs, ir iesniedzējtiesas ziņā.

100. Tomēr Komisija savos rakstveida apsvērumos norādīja divus gadījumus, kuros C3S iemaksa un papildiemaksa varētu būt šķērslis preču brīvai aprītei, kas ir aizliedzams saskaņā ar LESD 110. pantu. Pirmais gadījums ir tas, kurā Francijas tiesiskajā regulējumā nav paredzētas tiesības no aprēķina bāzes atskaitīt iemaksas par precēm, kas pārvietotas uz kādu citu dalībvalsti un palikušas nepārdotas, un pārvietotas atpakaļ uz Franciju, savukārt otrais gadījums ir tas, kurā uz citu dalībvalsti pārvietotās preces tiek otrreiz uzskaitītas aprēķina bāzē pārdošanas brīdī.

101. Pirmajā gadījumā, ar nosacījumu, ka valsts tiesiskajā regulējumā netiek piedāvāts neviens cits efektīvs līdzeklis, lai atgūtu samaksātās C3S iemaksas un papildiemaksas par precēm, kas ir palikušas nepārdotas⁴⁰, uzskatu, ka iemaksas par preču pārvietošiem Kopienas iekšienē, kam nav saistības ar attiecīgo preču turpmāko pārdošanu, galu galā būtu maksājamas tikai robežšķērsošanas dēļ. Attiecīgi šīs iemaksas būtu jāaplūko, ņemot vērā LESD 28. un 30. pantā noteikto aizliegumu uzlikt maksājumus ar līdzvērtīgu iedarbību.

102. Otrajā gadījumā uzskatu, ka situācijā, kad minētās iemaksas uz citām dalībvalstīm pārvietotās preces tādējādi skartu divreiz (pārvietošanas un pārdošanas stadijā), savukārt valsts teritorijā pārvietotās preces šīm iemaksām tiktu pakļautas tikai vienreiz (pārdošanas stadijā), C3S iemaksa un papildiemaksa par pārvietošiem Kopienas iekšienē tāpat ietilptu LESD 28. un 30. panta piemērošanas jomā, kā Tiesa to jau atzinusi saistībā ar lietu, kurā divi maksājuma iekasējamības gadījumi iestājas tikai attiecībā uz importētajiem ražojumiem⁴¹.

103. Abos gadījumos, kuru pārbaude ir iesniedzējtiesas ziņā, saderība ar LESD 28. un 30. pantu tad būs jāpārbauda ar atsauci uz apsvērumiem, kas izklāstīti šo secinājumu 62.–69. punktā.

⁴⁰ Tiesas sēdē Francijas valdība norādīja, ka atmaksu, kas vienāda ar nepārdoto preču nominālo vērtību, var saņemt, iesniedzot Sociālā nodrošinājuma kodeksa L243-6. pantā, kas reglamentē sociālo iemaksu un ģimenes pabalstu “nepamatoto maksājumu” (*“indûment versées”*) vispārējo atmaksas procedūru, paredzēto pieteikumu. Šajā ziņā Francijas valdība atzina, ka tikai vienā gadījumā šī procedūra tika uzsākta un ka konkrētais uzņēmums no savas pretenzijas atteicās brīdī, kad iestāde pieprasīja attiecīgos attaisnojošos dokumentus. Ievērojot šo Francijas valdības atzišanos, es šaubos, ka L243-6. pants var garantēt efektīvu C3S iemaksas un papildiemaksas atmaksu, ja uz citu dalībvalsti pārvietotas preces paliek nepārdotas.

⁴¹ Skat. spriedumu, 1997. gada 17. septembris, *Fricarnes* (C-28/96, EU:C:1997:412, 28. punkts).

IV. Secinājumi

104. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa, Francija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Līguma par Eiropas Savienības darbību 28. un 30. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj, ka to preču vērtība, ko no Francijas uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti sava uzņēmuma vajadzībām ir nogādājis uzņēmumu solidārās sociālās apdrošināšanas iemaksas un ar to saistīto papildiemaksu maksātājs pats vai tas ir ticis izdarīts viņa vārdā, tiek ņemta vērā, kā tas paredzēts pamatlietā aplūkojamajā valsts tiesību normā, lai noteiktu kopējo apgrozījumu, kas veido šo iemaksu aprēķina bāzi.