



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
P. MENGOZZI  
van 31 januari 2018<sup>1</sup>

**Zaak C-39/17**

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

[verzoek van de Cour de cassation (Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van goederen – Artikelen 28 en 30 VWEU – Heffing van gelijke werking – Artikel 110 VWEU – Binnenlandse belasting – Sociale solidariteitsbijdrage voor vennootschappen en aanvullende bijdrage – Heffing met als grondslag de totale jaaromzet van vennootschappen – Opneming in de omzet van de waarde van naar een andere lidstaat overgebrachte goederen”

1. Met deze prejudiciële vraag wordt het Hof om uitlegging gevraagd over twee in de Franse wetgeving voorziene sociale bijdragen, te weten de in de jaren zeventig ingevoerde sociale solidariteitsbijdrage (contribution sociale de solidarité des sociétés, hierna: „C3S”), en de aanvullende bijdrage, die de nationale wetgever in 2004 in het leven heeft geroepen. De grondslag voor deze bijdragen wordt gevormd door de totale jaaromzet van de vennootschappen en ondernemingen die aan deze bijdragen onderworpen zijn.

2. In de onderhavige zaak zal het Hof moeten beoordelen of een recente uitspraak van de verwijzende rechter, volgens welke de representatieve waarde van de voorraden die een onderneming vanuit Frankrijk naar een andere lidstaat van de Europese Unie heeft overgebracht deel uitmaakt van de grondslag voor de berekening van de C3S en de aanvullende bijdrage, ook indien een dergelijke overbrenging op zich geen omzet genereert, verenigbaar is met het verbod van heffingen van gelijke werking als douanerechten.

## **I. Toepasselijke bepalingen**

### **A. Unierecht**

3. Artikel 28, lid 1, VWEU luidt als volgt: „De Unie omvat een douane-unie welke zich uitstrekt over het gehele goederenverkeer en welke zowel het verbod medebrengt van in- en uitvoerrechten en van alle heffingen van gelijke werking in het verkeer tussen de lidstaten onderling als de invoering van een gemeenschappelijk douanetarief voor hun betrekkingen met derde landen.” Artikel 30 VWEU bepaalt het volgende: „In- en uitvoerrechten of heffingen van gelijke werking zijn tussen de lidstaten verboden. Zulks geldt eveneens voor douanerechten van fiscale aard.”

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Italiaans.

4. Artikel 110, lid 1, VWEU luidt als volgt: „De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven.”

5. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)<sup>2</sup> bepaalt in artikel 14, lid 1, dat „[a]ls ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

6. Artikel 17 van deze richtlijn is als volgt verwoord: „Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat.” Hetzelfde artikel definieert „overbrenging naar een andere lidstaat” als „iedere verzending of ieder vervoer van een roerende lichamelijke zaak voor bedrijfsdoeleinden, door of voor rekening van de belastingplichtige, buiten het grondgebied van de lidstaat waar het goed zich bevindt, maar binnen de Gemeenschap”.

7. Voor goederenleveringen bestaande in de overbrenging naar een andere lidstaat, is volgens artikel 76 van de btw-richtlijn „de maatstaf van heffing de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht”.

## ***B. Nationale wetgeving en rechtspraak***

8. Bij artikel L.651-1 van de code de la sécurité sociale (wetboek sociale zekerheid) zijn ter financiering van het Régime sociale des Indépendants (socialezekerheidsstelsel voor zelfstandigen, hierna: „RSI”), het Fonds de solidarité vieillesse (solidariteitsfonds voor ouderen), het Fonds de réserve pour les retraites (Pensioenreservefonds), en een sociale solidariteitsbijdrage ten laste van onder meer anonieme vennootschappen en vereenvoudigde vennootschappen op aandelen in het leven geroepen. De C3S is op jaarbasis verschuldigd, en de hoogte daarvan wordt vastgesteld binnen de limiet van 0,13 % van de omzet.

9. Daarnaast voorziet artikel L.245-13 van de code de la sécurité sociale in een aanvullende bijdrage ten laste van dezelfde vennootschappen ter financiering van de Caisse nationale de l’assurance maladie des travailleurs salariés (nationaal fonds voor de ziektekostenverzekering van werknemers). Op de berekening, inning, opeisbaarheid en controle van deze aanvullende bijdrage zijn dezelfde voorwaarden als die voor de C3S van toepassing, en de hoogte daarvan bedraagt 0,03 % van de omzet.

10. Overeenkomstig artikel L.651-5 van de code de la sécurité sociale dienen vennootschappen en ondernemingen die de C3S verschuldigd zijn elk jaar aan het met inning belaste orgaan, te weten de Caisse nationale du RSI (hierna: „CNRSI”), „het bij de belastingadministratie aangegeven bedrag van hun totale omzet vóór omzetbelasting en gelijkgestelde belastingen” mee te delen.

11. De Cour de Cassation (Hof van Cassatie, Frankrijk) heeft in het arrest *Organic/Cofiroute*<sup>3</sup> geoordeeld dat dit het bedrag is dat is vermeld in de maand- of kwartaalaangifte nr. 3310 CA3 voor de belasting over de toegevoegde waarde en gelijkgestelde belastingen (hierna: „btw-aangifte”).

<sup>2</sup> PB 2006, L 347, blz. 1.

<sup>3</sup> Zie Cass. Soc. 29 juni 1995, nr. 92-22.025, *Organic/Cofiroute*.

12. Dit bedrag wordt derhalve berekend door de bedragen in de regels nr. 1 (Verkoop, diensten), nr. 4 (Uitvoer naar landen buiten de Europese Gemeenschap), nr. 5 (Overige niet-belastbare handelingen) en nr. 6 (Intracommunautaire leveringen), alsook de bedragen in regel nr. 2 (Overige belastbare handelingen) indien deze laatstgenoemde bedragen verwijzen naar omzetgenererende handelingen, bij elkaar op te tellen.

13. Wat intracommunautaire leveringen betreft, wordt in artikel 256, lid III, van de code général des impôts (algemene belastingwet), waarbij artikel 17 van de btw-richtlijn is omgezet, de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat gelijkgesteld aan een levering van goederen.

14. De representatieve waarde van het geleverde goed (de aankoopprijs of, bij gebreke daarvan, de kostprijs) is een bestanddeel van het in regel nr. 6 (Intracommunautaire leveringen) van de btw-aangifte vermelde totaalbedrag, en wordt derhalve inbegrepen bij de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage, zoals de Cour de Cassation meerdere malen heeft bevestigd.<sup>4</sup>

## **II. Feiten, procedure in het hoofdgeding, prejudiciële vragen en procedure bij het Hof**

15. De prejudiciële vraag van de verwijzende rechter is gerezen in het kader van een geding tussen de vennootschap Lubrizol France SAS (hierna: „Lubrizol”) en de CNRSI over de berekening van de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage.

16. Lubrizol, de belangrijkste buitenlandse dochteronderneming van de groep The Lubrizol Corporation, is een onderneming in de chemiesector die additieven voor smeerolie produceert en verkoopt.

17. Als société par action simplifiée (vereenvoudigde vennootschap op aandelen naar Frans recht) is zij wettelijk verplicht tot betaling van de C3S op grond van artikel L.651-1 en volgende van de code de la sécurité sociale, en tot betaling van de aanvullende bijdrage op grond van artikel L.245-13 van deze wet.

18. Na een controle van de grondslag voor de door Lubrizol als C3S en aanvullende bijdrage verschuldigde belasting voor het jaar 2008, heeft de CNRSI een verschil geconstateerd tussen de aan het fonds meegedeelde omzet voor het jaar 2007 (573 152 820 EUR) en de aan de belastingadministratie meegedeelde omzet (642 045 281 EUR). Dit verschil was te wijten aan het feit dat Lubrizol het bedrag van haar intracommunautaire overbrengingen in regel 6 (Intracommunautaire leveringen) niet in de btw-aangifte had opgenomen.

19. Daarom stuurde de CNRSI de vennootschap een naheffingsaanslag, gevolgd door een ingebrekestelling die op 13 maart 2012 werd verzonden.

20. Lubrizol betwistte vervolgens bij de Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen [speciale rechtbank voor socialezekerheids geschillen, Rouen (Frankrijk)] dat zij de gevorderde bedragen verschuldigd was, door aan te voeren dat de CNRSI de waarde van de naar andere lidstaten van de Europese Unie overgebrachte voorraden ten onrechte in de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage had opgenomen. In dit verband wees Lubrizol erop dat deze overbrengingen niet als verkoop konden worden aangemerkt en derhalve geen omzet genereerden, en daarom niet konden worden inbegrepen bij de grondslag voor de genoemde bijdragen.

<sup>4</sup> Zie Cass. 2e Civ., 11 februari 2016, nr. 14-26-363, Sté Schaeffler France/Caisse nationale du RSI, en Cass. 2e Civ., 7 november 2013, nr. 12-25-776, Ste Soitec/Caisse nationale du RSI.

21. Bij vonnis van 6 mei 2014 heeft de Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen het beroep van Lubrizol verworpen op grond dat de omzet van een onderneming niet afhangt van boekhoudkundige of fiscale overwegingen, maar eerder van het bedrag dat de onderneming zelf feitelijk bij de belastingdienst heeft aangegeven. Intracommunautaire overbrengingen moesten bij dit bedrag worden inbegrepen, aangezien zij volgens de nationale btw-wetgeving werden gelijkgesteld aan intracommunautaire leveringen van goederen. De rechter heeft daarnaast geoordeeld dat de bepalingen over de vaststelling van de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage geen schending van het beginsel van vrij verkeer van goederen in de Europese Unie inhielden, aangezien deze bijdragen de economische activiteit van de onderneming in haar geheel troffen, en niet de producten als zodanig.

22. Dit vonnis werd vervolgens op 15 september 2015 bevestigd door de Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (rechter in tweede aanleg, Rouen, kamer voor urgente en socialezekerheidszaken, Frankrijk). Zo heeft de Cour d'appel het middel betreffende de beweerde schending van het beginsel van vrij verkeer van goederen afgewezen met het argument dat de betrokken bijdragen enerzijds „het karakter van sociale bijdrage” hebben, en anderzijds niet de producten zelf treffen, maar aan de ondernemingen zijn opgelegd op grond van hun totale omzet.

23. Lubrizol heeft bij de verwijzende rechter beroep in cassatie tegen het arrest van de Cour d'appel de Rouen ingesteld, en daarbij aangevoerd dat de litigieuze bijdragen moeten worden aangemerkt als heffingen van gelijke werking in de zin van in artikel 30 VWEU, aangezien overbrengingen van voorraden die geen omzet genereren slechts in de grondslag voor deze bijdragen worden opgenomen indien deze voorraden naar een andere lidstaat zijn overgebracht, terwijl zij niet in deze grondslag worden opgenomen indien zij binnen het nationaal grondgebied of naar een derde land zijn overgedragen.

24. De verwijzende rechter brengt in herinnering dat hij in het verleden in een aantal zaken met een vergelijkbaar feitelijk kader als dat van de onderhavige zaak heeft geoordeeld dat de nominale waarde van de voorraden die een onderneming vanuit Frankrijk naar een andere lidstaat van de Europese Unie heeft overgebracht ook bij de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage wordt inbegrepen indien een dergelijke overbrenging op zich geen omzet genereert.<sup>5</sup> Aangezien deze kwestie bijdragen betreft die recentelijk permanent zijn geworden, moet volgens de verwijzende rechter in het licht van de in het beroepschrift door Lubrizol geformuleerde grieven worden nagegaan of zij verenigbaar zijn met de Unierechtelijke voorschriften.

25. Daarom heeft deze rechter de behandeling van de zaak in het hoofdgeding geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staan de artikelen 28 en 30 VWEU eraan in de weg dat de waarde van de goederen die door of voor rekening van een onderneming die de aan vennootschappen opgelegde sociale solidariteitsbijdrage en de aanvullende bijdrage verschuldigd is, voor bedrijfsdoeleinden vanuit Frankrijk naar een andere lidstaat van de Europese Unie worden overgebracht, in aanmerking wordt genomen ter bepaling van de totale omzet die de grondslag voor de berekening van die bijdragen vormt?”

26. Over deze vraag hebben Lubrizol France, de CNRSI, de Franse en de Nederlandse regering, en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

27. Ter terechtzitting van 15 november 2017 hebben Lubrizol France, de Franse regering en de Europese Commissie mondelinge opmerkingen gemaakt.

<sup>5</sup> Zie de in voetnoot 4 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak.

### III. Juridische beoordeling

28. Voor de beantwoording van de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter moet mijns inziens eerst het voorwerp van de vraag correct wordt afgebakend. Ten aanzien van dit – volgens mij uiterst belangrijke – punt komen de betrokken partijen in hun schriftelijke opmerkingen tot tegengestelde conclusies. Daarom meen ik dat bij de juridische beoordeling moet worden uitgegaan van een aantal inleidende overwegingen die verduidelijken wat het voorwerp is waarover het Hof wordt verzocht uitlegging te geven.

29. Op grond van deze overwegingen zal ik ontkennen dat het prejudiciële verzoek werkelijk de verenigbaarheid van de heffingsgrondslag voor de C3S en de aanvullende bijdragen als geheel met de artikelen 28 en 30 VWEU tot voorwerp heeft. Integendeel: zoals uit de bewoordingen van de verwijzingsbeslissing blijkt, is het juist het nieuwe aspect – te weten dat de representatieve waarde van de intracommunautaire overbrengingen in de grondslag wordt opgenomen – dat de verwijzende rechter ertoe brengt dit prejudiciële verzoek aan het Hof voor te leggen.

30. Op grond van deze laatste veronderstelling zal ik bij de beoordeling ten gronde in de eerste plaats opmerken dat de betrokken bijdragen worden geacht het goederenverkeer te hinderen voor zover zij betrekking hebben op intracommunautaire overbrengingen van goederen, en derhalve binnen de werkingssfeer van de artikelen 28 en 30 VWEU vallen. Vervolgens zal ik onderzoeken of de opnemings van intracommunautaire overbrengingen in de grondslag voor deze bijdragen een schending van het in het VWEU vastgelegde verbod op heffingen van gelijke werking als douanerechten oplevert, en daarbij tot een bevestigend antwoord komen (onder B).

31. Subsidiair, voor het geval dat het Hof mijn opvatting niet deelt en oordeelt dat de onderhavige prejudiciële vraag de grondslag voor de litigieuze bijdragen als geheel tot voorwerp heeft, zal ik erop wijzen dat deze bijdragen in casu moeten worden aangemerkt als „binnenlandse belastingen” in de zin van artikel 110 VWEU. In lijn met deze vooronderstelling zal ik concluderen dat de C3S en de aanvullende bijdrage in hun huidige configuratie geen inbreuk maken op de voormelde bepaling. In twee specifieke gevallen zouden zij evenwel onder het verbod van heffingen van gelijke werking kunnen vallen (onder C); het staat aan de verwijzende rechter om te toetsen of daar inderdaad sprake van is.

#### *A. Voorwerp van de prejudiciële vraag*

32. Volgens de verwijzingsbeslissing is datgene waarvan de verwijzende rechter verzoekt de verenigbaarheid met de artikelen 28 en 30 VWEU te beoordelen, het feit dat de representatieve waarde van intracommunautaire overbrengingen van goederen in de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage – dat wil zeggen, de totale jaaromzet van de rechtspersonen die tot betaling van deze bijdragen verplicht zijn – wordt opgenomen.

33. De verwijzende rechter wijst vervolgens erop dat zijn twijfels over de verenigbaarheid met deze verdragsbepalingen uitsluitend betrekking hebben op het feit dat een specifiek bedrag in de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage is opgenomen, en niet op de grondslag als geheel.

34. Dat kan niet alleen uit de bewoordingen van de prejudiciële vraag worden afgeleid, maar ook – en met name – uit het feit dat in de nationale rechtsorde de opnemings van de representatieve waarde van de intracommunautaire overbrengingen van goederen in de grondslag voor de betrokken bijdragen een noviteit vormt.

35. Deze noviteit is het resultaat van een ontwikkeling van wetgevende aard gecombineerd met een latere uitlegging door de verwijzende rechter. De gelijkstelling tussen levering van goederen onder bezwarende titel en intracommunautaire overbrengingen van goederen – die is ingevoerd bij artikel 28 bis van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG<sup>6</sup> – is op wetgevingsniveau bij artikel 1 van wet nr. 92/677 omgezet in het Franse recht.<sup>7</sup> Vanaf dat moment maakte de representatieve waarde van intracommunautaire overbrengingen van goederen deel uit van de totale omzet voor btw-doeleinden.

36. In de nationale rechtspraak is vervolgens geoordeeld dat het juist de in de btw-aangifte vermelde totale omzet is, met inbegrip van de representatieve waarde van intracommunautaire overbrengingen, die in aanmerking moet worden genomen voor de vaststelling van de grondslag voor de C3S.<sup>8</sup> De Cour de Cassation heeft vervolgens in twee verschillende uitspraken daaruit afgeleid dat de representatieve waarde van intracommunautaire overbrengingen van goederen bij het bedrag van deze grondslag is inbegrepen, ook al genereren dergelijke overbrengingen op zich geen omzet.<sup>9</sup>

37. Het lijkt mij volstrekt evident dat de verwijzende rechter wil nagaan of deze laatstgenoemde rechtspraak verenigbaar is met de artikelen 28 en 30 VWEU. Met andere woorden, deze rechter vraagt zich af of *de opneming van de representatieve waarde van intracommunautaire overbrengingen in de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage* als „heffing van gelijke werking” als een douanerecht moet worden gekwalificeerd, en niet *de heffingsgrondslag in zijn geheel*.

38. Deze conclusie wordt bevestigd door de verwijzing van de Commissie, in haar schriftelijke opmerkingen en ter terechtzitting, naar het arrest Rousseau Wilmot (C-295/84, EU:C:1985:473).<sup>10</sup>

39. In het arrest Rousseau Wilmot heeft het Hof zich uitgesproken over de verenigbaarheid van de C3S met het verbod van invoering of handhaving van heffingen op de omzet als bedoeld in artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.<sup>11</sup> Ter ondersteuning van de conclusie dat de C3S niet het karakter van omzetbelasting bezit, heeft het Hof benadrukt dat de C3S berust op de activiteiten van de ondernemingen, wordt berekend op de grondslag van de totale jaaromzet, en derhalve de prijs van goederen en diensten niet rechtstreeks beïnvloedt.<sup>12</sup> De Commissie leidt daaruit af dat aangezien de betrokken bijdrage niet kan worden geacht de goederen als zodanig te belasten, zij niet binnen de werkingssfeer van het verbod van heffingen van gelijke werking als bedoeld in de artikelen 28 en 30 VWEU valt. Dezelfde conclusie zou volgens de Commissie moeten worden getrokken met betrekking tot de aanvullende bijdrage, aangezien deze dezelfde grondslag heeft als de C3S.

40. Het lijkt evident dat dit arrest niet relevant is voor de onderhavige zaak, aangezien de representatieve waarde van de intracommunautaire overbrenging van de goederen niet bij de door het Hof beoordeelde grondslag was inbegrepen, terwijl dat in de onderhavige zaak wel het geval is.

<sup>6</sup> PB 1991, L 376, blz. 1.

<sup>7</sup> 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 van 19 juli 1992, blz. 9700) (wet nr. 92-677 van 17 juli 1992 betreffende de uitvoering door Frankrijk van richtlijn 91/680/EEG tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG, en richtlijn 92/12/EEG betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop).

<sup>8</sup> Zie voetnoot 3 van deze conclusie.

<sup>9</sup> Zie voetnoot 4 van deze conclusie.

<sup>10</sup> Arrest van 27 november 1985, Rousseau Wilmot (C-295/84, EU:C:1985:473).

<sup>11</sup> PB 1977, L 145, blz. 1.

<sup>12</sup> Arrest van 27 november 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, punt 16).

41. Deze waarde kon immers niet worden geacht bij de grondslag voor de C3S te zijn inbegrepen voordat de Cour de cassation in het arrest *Organic/Cofiroute* heeft verduidelijkt dat de voor de vaststelling van deze grondslag relevante totale omzet de in de btw-aangifte vermelde omzet is, waarvan de intracommunautaire overbrengingen overeenkomstig artikel 256, lid III, van de code général des impôts deel uitmaken.

42. Aangezien het arrest van het Hof in de zaak *Rousseau Wilmot SA* dateert van 1987, en dus ongeveer acht jaar voorafgaat aan het arrest *Organic/Cofiroute*, kan geen andere conclusie worden getrokken dan dat de representatieve waarde van de intracommunautaire overbrengingen van goederen niet waren inbegrepen bij de grondslag voor de C3S die het Hof in het arrest *Rousseau Wilmot* heeft beoordeeld.

43. Om deze reden kon de verwijzende rechter niet uit het arrest *Rousseau Wilmot* afleiden dat de artikelen 28 en 30 VWEU niet op de grondslag van de C3S (en de aanvullende bijdrage) van toepassing zijn. Dat arrest heeft zich immers over het karakter van de C3S uitgesproken op een tijdstip waarop de representatieve waarde van de intracommunautaire overbrengingen van goederen niet bij de grondslag daarvoor was inbegrepen.

44. Daarom vraagt deze rechter of het feit dat de representatieve waarde van intracommunautaire overbrengingen van goederen in de grondslag is opgenomen, tot gevolg heeft dat de artikelen 28 en 30 VWEU op de betrokken bijdragen van toepassing zijn en de bepalingen ervan daardoor eventueel kunnen worden geschonden.

45. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging om de in deze zaak aan de orde zijnde prejudiciële vraag niet te herformuleren, aangezien dat mijns inziens het risico met zich brengt dat het voorwerp van de vraag zoals dat door de uitlegging van de verwijzende rechter is afgebakend, aanzienlijk wordt gewijzigd.

46. Daarbij herinner ik eraan dat het Hof zich volgens vaste rechtspraak voor de beantwoording van de gestelde vragen dient te baseren op de door de verwijzende rechter gegeven uitlegging van de nationale voorschriften, zonder deze in twijfel te kunnen trekken of de juistheid ervan te kunnen nagaan.<sup>13</sup>

### ***B. Verenigbaarheid van de opnemings van intracommunautaire overbrengingen van goederen in de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage met de artikelen 28 en 30 VWEU***

47. In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat de artikelen 28 en 30 VWEU, die de werking van de douane-unie regelen, douanerechten en alle heffingen van gelijke werking verbieden in het verkeer tussen de lidstaten.

48. Deze verboden – basisnormen waarop eventuele uitzonderingen uitdrukkelijk moeten worden vastgesteld en strikt moeten worden uitgelegd – zijn bedoeld om het vrije verkeer van goederen binnen de Europese Unie te waarborgen.<sup>14</sup>

49. Erkend moet worden dat er twijfel kan rijzen of deze verboden op de onderhavige zaak van toepassing zijn, gezien het sui generis-karakter van de C3S en de aanvullende bijdrage. Zoals de Commissie tijdens de terechtzitting krachtig heeft bepleit, lijken deze bijdragen, doordat de grondslag ervan wordt gevormd door de totale omzet van vennootschappen en ondernemingen die aan deze bijdragen onderworpen zijn, niet onmiddellijk te kunnen worden aangemerkt als het soort belasting

<sup>13</sup> Zie onder meer arresten van 15 september 2011, *Gueye* (C-483/09 en C-1/10, EU:C:2011:583, punt 42); 15 april 2010, *Gala-Salvador Dalí en Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos* (C-518/08, EU:C:2010:191, punt 21), en 21 oktober 2010, *Padawan* (C-467/08, EU:C:2010:620, punt 22).

<sup>14</sup> Zie over de aard van basisnormen bijvoorbeeld arrest van 1 juli 1969, *Commissie/Italië* (24/68, EU:C:1969:29, punt 10). Zie over de verplichting om eventuele uitzonderingen strikt uit te leggen, laatstelijk, arrest van 3 december 1998, *KappAhl* (C-233/97, EU:C:1998:585, punt 18).

dat, aangezien deze op de goederen als zodanig rust, onder de werkingssfeer van de artikelen 28 en 30 VWEU valt. De opnemings in de grondslag van de representatieve waarde van intracommunautaire overbrengingen van goederen – handelingen die op zich geen omzet genereren – stelt de betrokken bijdragen, uitsluitend wat dit bestanddeel van de grondslag betreft, gelijk met belastingen die, aangezien zij afzonderlijke handelstransacties treffen louter wegens het feit dat zij plaatsvinden, het vrije verkeer van goederen belasten in de zin van de artikelen 28 en 30 VWEU.

50. Zoals ik in de punten 32 tot en met 46 van deze conclusie heb opgemerkt, betreft de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter evenwel uitsluitend het bestanddeel van de intracommunautaire overbrenging van goederen. Daarom lijkt het redelijk te concluderen dat deze overbrengingen rationae materiae onder de werkingssfeer van de artikelen 28 en 30 VWEU vallen.

51. Zoals gezegd heeft de Commissie zich ter terechtzitting fel tegen die conclusie verzet. Ongeacht het standpunt van het Hof ten aanzien van de invloed van de litigieuze bijdragen op het vrije verkeer van goederen, is de toepassing van de artikelen 28 en 30 VWEU volgens deze instelling uitgesloten. Indien het Hof immers zou oordelen dat de C3S en de aanvullende bijdrage van invloed zijn op het vrije verkeer van goederen, dan zouden zij volgens de Commissie in het licht van artikel 110 VWEU als „interne belastingen” moeten worden onderzocht. Indien deze invloed daarentegen niet werd vastgesteld, zoals de Commissie hoopt, dan zouden deze bijdragen waarschijnlijk onder de werkingssfeer van het verbod op „maatregelen van gelijke werking als een kwantitatieve invoerbepaling” in de zin van artikel 35 VWEU vallen.<sup>15</sup>

52. Daarom moet ik een korte uitweiding maken om vast te stellen of in plaats van de artikelen 28 en 30 VWEU een van de door de Commissie genoemde bepalingen van toepassing is.

53. Artikel 110 VWEU bepaalt dat de lidstaten op ingevoerde producten geen hogere belastingen heffen dan die welke op gelijksoortige nationale producten worden geheven.

54. Dit verbod van discriminerende binnenlandse belastingen en het verbod van heffingen van gelijke werking zijn niet cumulatief van toepassing, zodat eenzelfde maatregel in het systeem van het Verdrag niet tegelijkertijd onder beide categorieën kan vallen.<sup>16</sup>

55. Wat volgens vaste rechtspraak de twee categorieën onderscheidt, is dat een binnenlandse belasting uitsluitend het grensoverschrijdende product als zodanig treft, terwijl een heffing van gelijke werking zowel in- en uitgevoerde als nationale producten treft.<sup>17</sup>

56. Aangezien de door de verwijzende rechter verzochte beoordeling uitsluitend de overbrenging van goederen betreft – als specifieke bedrijfsmatige handeling die los staat van de eventuele toekomstige factuur voor de verkoop daarvan – moet erop worden gewezen dat volgens de Franse regeling alleen intracommunautaire overbrengingen door de C3S en de aanvullende bijdrage worden getroffen<sup>18</sup>, terwijl overdrachten binnen het nationale grondgebied daarvan zijn vrijgesteld.

<sup>15</sup> Volgens mij is dat wat de Commissie werkelijk met haar argumenten bedoelt, en heeft zij slechts naar de kwalificatie van C3S en de aanvullende bijdrage als indirecte belastingen (waardoor artikel 110 VWEU van toepassing zou zijn) of directe belastingen (waardoor waarschijnlijk artikel 35 VWEU van toepassing zou zijn) verwezen omdat zij antwoord moest geven op specifieke vragen van het Hof over dit punt. Over de irrelevantie van het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen voor de onderhavige zaak, zie de punten 78-83 van deze conclusie.

<sup>16</sup> Arresten van 2 oktober 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, punt 20), en 8 november 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten en Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punt 26).

<sup>17</sup> Zie arresten van 21 september 2000, Michailidis (C-441/98 en C-442/98, EU:C:2000:479, punt 22), en 22 april 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, punt 11).

<sup>18</sup> Dit effect lijkt weliswaar tot stand te zijn gebracht door de rechtspraak van de Cour de Cassation, zoals ik in deze conclusie meerdere malen heb vermeld. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet de strekking van nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen evenwel worden beoordeeld met inachtneming van de uitlegging die de nationale rechterlijke instanties daaraan geven. Zie in deze zin bijvoorbeeld de arresten van 16 september 2015, Commissie/Slowakije (C-433/13, EU:C:2015:602, punt 81), en 18 juli 2007, Commissie/Duitsland (C-490/04, EU:C:2007:430, punt 49).

57. Daaruit volgt dat artikel 110 VWEU niet van toepassing kan zijn op de onderhavige zaak.
58. Dezelfde conclusie moet worden getrokken ten aanzien van de toepasselijkheid van artikel 35 VWEU.
59. Deze bepaling verbiedt kwantitatieve uitvoerbeperkingen en alle maatregelen van gelijke werking tussen de lidstaten, naar analogie van het vergelijkbare verbod van artikel 34 VWEU met betrekking tot de invoer.
60. Ten aanzien van artikel 34 VWEU heeft de rechtspraak ondubbelzinnig verduidelijkt dat het verbod van maatregelen van gelijke werking als kwantitatieve invoerbeperkingen een *lex generalis* vormt ten opzichte van de andere, specifieke bepalingen van het Verdrag, waaronder met name die betreffende de heffingen van gelijke werking. Artikel 34 VWEU is derhalve een subsidiaire bepaling ten opzichte van deze bepalingen.<sup>19</sup> Het lijkt mijns inziens geen twijfel dat deze rechtspraak ook geldt voor artikel 35 VWEU. Indien derhalve is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de artikelen 28 en 30 VWEU, dan zijn deze twee artikelen van toepassing, en niet artikel 35 VWEU.
61. Zoals ik in de punten 47 tot en met 50 van deze conclusie heb uiteengezet, valt niet te ontkennen dat in de onderhavige zaak aan deze voorwaarden is voldaan.
62. De opneming van de waarde van intracommunautaire overbrengingen van goederen in de grondslag voor de litigieuze bijdragen dient dan ook te worden onderzocht in het licht van de artikelen 28 en 30 VWEU.
63. Meer in het bijzonder moet worden nagegaan of de heffing van de C3S en de aanvullende bijdrage op de overbrenging van goederen naar andere lidstaten kan worden aangemerkt als heffing van gelijke werking, en derhalve in strijd is met de voornoemde verdragsbepalingen.
64. Zoals bekend maakt het begrip „heffingen van gelijke werking” duidelijk dat de opstellers van het Verdrag de bedoeling hadden om niet alleen de maatregelen te verbieden die duidelijk in de voor douanerechten gebruikelijke vorm zijn gekleed, maar ook die welke zich onder andere benamingen aandienen, doch tot dezelfde resultaten leiden als douanerechten.<sup>20</sup>
65. In zijn meest recente rechtspraak heeft het Hof dit begrip gedefinieerd als „elke eenzijdig opgelegde geldelijke last, hoe gering ook, ongeacht de benaming en de structuur ervan, die wegens grensoverschrijding op goederen wordt geheven en geen douanerecht in eigenlijke zin is”.<sup>21</sup>
66. Om te beginnen zijn de C3S en de aanvullende bijdrage met betrekking tot intracommunautaire overbrengingen van goederen zonder meer „geldelijke lasten”, aangezien daardoor elk jaar een hoger bedrag moet worden betaald aan het met inning belaste orgaan, te weten de CNRSI.
67. Ook staat vast dat zij eenzijdig worden opgelegd door de Franse staat, aangezien zij kunnen worden teruggevoerd op rechtspraak waarin de betrokken nationale wetgeving is uitgelegd.
68. Tot slot treffen deze bijdragen uitsluitend overbrengingen van goederen naar andere lidstaten, terwijl de overdrachten binnen het Franse grondgebied onverlet worden gelaten. Daaruit volgt dat deze bijdragen verschuldigd zijn op grond van grensoverschrijding.

19 Arresten van 22 maart 1977, *Iannelli & Volpi* (74/76, EU:C:1977:51, punt 9); 16 december 1992, *Lornoy e.a.* (C-17/91, EU:C:1992:514, punt 14), en 17 juni 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, EU:C:2003:352, punt 30).

20 Zie arrest van 14 december 1962, *Commissie/Luxemburg en België* (2/62 en 3/62, EU:C:1962:45, blz. 857).

21 Arrest van 2 oktober 2014, *Orgacom* (C-254/13, EU:C:2014:2251, punt 23).

69. In het licht van deze overwegingen moet de conclusie worden getrokken dat de C3S en de aanvullende bijdrage ten aanzien van intracommunautaire overbrengingen van goederen een heffing van gelijke werking als douanerechten vormen, die door de artikelen 28 en 30 VWEU worden verboden.

70. Zoals gezegd zijn er volgens de rechtspraak van het Hof evenwel twee uitzonderingen op het verbod van heffingen van gelijke werking mogelijk. De eerste uitzondering is van toepassing wanneer de betrokken opgelegde last de tegenprestatie vormt voor een aan de marktdeelnemer daadwerkelijk en individueel verleende dienst en evenredig is aan de kosten daarvan<sup>22</sup>, terwijl de tweede uitzondering van toepassing is wanneer deze last, onder bepaalde voorwaarden, wordt geheven ter nakoming van door het gemeenschapsrecht opgelegde verplichtingen<sup>23</sup>.

71. Uit het zaakdossier blijkt duidelijk dat het deel van de C3S en de aanvullende bijdrage dat betrekking heeft op intracommunautaire overbrengingen van goederen onder geen van deze uitzonderingen valt. Aangezien dit deel bestemd is om pro quota het Fonds de solidarité vieillesse, het Fonds de réserve pour les retraites (wat de C3S betreft) en de Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (wat de aanvullende bijdrage betreft) te financieren, vormt het voor de vennootschappen of ondernemingen die tot betaling daarvan verplicht zijn geen tegenprestatie voor een voordeel waarvan het bedrag evenredig is aan de kosten van die dienst. Ook is dit deel ongetwijfeld niet verschuldigd in het kader van controles ter nakoming van door het Unierecht opgelegde verplichtingen.

### ***C. Verenigbaarheid met het vrije verkeer van goederen van de grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage als één geheel***

72. Subsidiair wil ik ingaan op het geval waarin de onderhavige prejudiciële vraag van de verwijzende rechter volgens het Hof aldus moet worden geherformuleerd dat de strekking daarvan wordt uitgebreid naar de grondslag van de C3S en de aanvullende bijdrage – dat wil zeggen, de totale jaaromzet van de vennootschappen en ondernemingen die tot de betaling daarvan verplicht zijn – in hun geheel bezien.

73. Voor een dergelijke herformulering moet in de eerste plaats zorgvuldig worden geanalyseerd of de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van goederen van toepassing zijn op de betrokken bijdragen. Zoals gezegd heeft de omstandigheid dat de C3S en de aanvullende bijdrage de totale jaaromzet treffen tot gevolg dat zij in beginsel minder snel kunnen worden aangemerkt als het soort belasting dat op het vrij verkeer van goederen drukt.

74. De Franse regering en de Commissie – die van oordeel zijn dat de vraag de in de voorgaande punten gedefinieerde strekking heeft – hebben in hun schriftelijke opmerkingen betoogd dat de bepaling waarvan de toepasselijkheid op de betrokken bijdragen moet worden nagegaan artikel 110 VWEU is, en niet de artikelen 28 en 30 VWEU. Aangezien deze opmerking volgens mij op het eerste gezicht correct is, om redenen die ik hieronder zal toelichten, zal ik mijn analyse toespitsen op de toepasselijkheid van artikel 110 VWEU op de C3S en de aanvullende bijdrage.

75. Zoals gezegd verbiedt artikel 110 VWEU de lidstaten om op ingevoerde producten hogere belastingen te heffen dan die welke op soortgelijke nationale producten worden geheven.

<sup>22</sup> Zie onder meer arresten van 9 september 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, punt 31), en 22 april 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, punt 17).

<sup>23</sup> Zie arresten van 7 juli 1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, punt 14), en 27 september 1988, Commissie/Duitsland (18/87, EU:C:1988:453, punt 6).

76. De Franse regering en de Commissie verzetten zich tegen de toepasselijkheid van deze bepaling omdat de C3S en de aanvullende bijdrage volgens hen onder het begrip „directe belastingen” vallen.<sup>24</sup> Volgens deze partijen kunnen alleen „indirecte belastingen” het vrije verkeer van goederen belemmeren.

77. Met deze conclusie ben ik het niet eens.

78. Volgens mij is het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen namelijk volstrekt irrelevant voor de afbakening van de werkingssfeer van artikel 110 VWEU.

79. In dit verband wil ik erop wijzen dat het Hof, wanneer het werd verzocht zich uit te spreken over de verenigbaarheid van nationale maatregelen inzake directe belastingen met de fundamentele vrijheden, steeds heeft geoordeeld dat de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze niettemin verplicht zijn om die bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen.<sup>25</sup>

80. Indien de andere fundamentele vrijheden in de regel niet van toepassing zijn op de door de lidstaten vastgestelde maatregelen inzake directe belastingen, moet mijns inziens omwille van de coherentie worden uitgesloten dat deze maatregelen buiten de werkingssfeer van het vrije verkeer van goederen kunnen vallen.

81. Het is overigens niet moeilijk voor te stellen dat een lidstaat nationale producten kan begunstigen door middel van een stelsel van inkomstenbelastingen dat exporterende ondernemingen in de praktijk zwaarder treft dan ondernemingen die voornemens zijn hun producten binnen het nationale grondgebied te verkopen.

82. In elk geval wil ik eraan herinneren dat aangezien het begrip „directe belasting” niet in het Unierecht is gedefinieerd, de vaststelling van een criterium op grond van het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen zou moeten worden gebaseerd op de classificatie die op nationaal niveau wordt gehanteerd. Het is bekend dat dergelijke classificaties niet relevant zijn, aangezien zij het de lidstaten mogelijk maken om de bepalingen van Unierecht te omzeilen.<sup>26</sup>

83. Daarom ben ik van oordeel dat de classificatie van C3S en de aanvullende bijdrage als directe dan wel indirecte belasting geen passend criterium vormt om uit te maken of deze bijdragen de goederen als zodanig belasten, wat de vaststelling betreft of artikel 110 VWEU van toepassing is op de onderhavige zaak.

84. Integendeel, volgens mij kan het gezochte criterium worden afgeleid uit meer recente rechtspraak, en met name uit de uitspraken waarin de ratio van het verbod van discriminerende binnenlandse belastingen van artikel 110 VWEU is verduidelijkt.

<sup>24</sup> In dat geval moet volgens de Commissie worden onderzocht of artikel 35 VWEU op de onderhavige zaak van toepassing is. Zie punt 51 van deze conclusie.

<sup>25</sup> Zie onder meer arresten van 6 oktober 2009, Commissie/Spanje (C-153/08, EU:C:2009:618, punt 28); 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, punt 14); 14 december 2006, Denkavit Internationaal en Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punt 19), en 23 februari 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punt 28). Zie dienaangaande – al heeft zij betrekking op een bepaling van afgeleid recht tot tenuitvoerlegging van het beginsel van vrij verkeer van werknemers – tevens de conclusie van advocaat-generaal La Pergola in de zaken Commissie/Frankrijk (C-34/98 en C-169/98, EU:C:1999:392, punt 19).

<sup>26</sup> Daar komt nog bij dat zelfs als aan de door het Franse recht gehanteerde classificatie een oriënterende functie voor de vaststelling van het karakter van de C3S en de aanvullende bijdrage werd toegekend, het karakter van deze bijdragen ook in de nationale rechtsorde allesbehalve onbetwist is, zoals enkele partijen ter terechtzitting hebben toegegeven. Volgens de Conseil constitutionnel (grondwettelijk hof) vormen zij een verplichte heffing die niet het karakter van een sociale bijdrage of van een parafiscale heffing heeft, maar een „belasting van willekeurige aard” is in de zin van artikel 34 van de Franse grondwet (beslissing nr. 91-302 DC, van 30 december 1991, overweging 12). De Cour de cassation heeft daarentegen geoordeeld dat zij sociale bijdragen vormen, aangezien deze heffing uitsluitend bestemd is voor de financiering van socialezekerheidsstelsels (zie bijvoorbeeld arresten van 28 maart 2002, nr. 00-17675, en 14 januari 2010, nr. 09-11284).

85. Daarbij doel ik met name op het arrest Schöttle (C-20/76, EU:C:1977:26).<sup>27</sup> Naar aanleiding van een vraag of artikel 95 EEG (thans artikel 110 VWEU) van toepassing is op een heffing op goederenvervoer, heeft het Hof in de eerste plaats eraan herinnerd dat deze bepaling beoogt *verkapte*<sup>28</sup> beperkingen van het vrije goederenverkeer, die het gevolg kunnen zijn van de fiscale bepalingen van een lidstaat, op te heffen, en dat, gelet op de algemene structuur en de doelen van deze bepaling, de term „belasting op producten” *ruim*<sup>29</sup> moet worden uitgelegd. Op grond van deze vooronderstellingen heeft het Hof de conclusie getrokken dat de ratio van artikel 110 VWEU eist dat dit artikel van toepassing is op een belasting als die in de betrokken zaak, aangezien zij „rechtstreeks gevolg heeft voor de kosten van het nationale en het ingevoerde product”.<sup>30</sup>

86. Zoals advocaat-generaal Sharpston recentelijk heeft betoogd, is in dit arrest het beginsel ontwikkeld dat „[een belasting] op activiteiten rond een product enkel onder artikel 90 EG (thans artikel 110 VWEU) valt als zij een rechtstreekse invloed op de prijs van het product heeft”.<sup>31</sup>

87. Uit dit beginsel kan dus worden afgeleid dat de beoordeling of artikel 110 VWEU van toepassing is los staat van de louter formele vraag of de criteria voor de heffing van de betrokken belasting betrekking hebben op een activiteit of een product, maar wel vereist dat wordt nagegaan of die belasting een hogere kostprijs van de nationale en van in- of uitgevoerde producten tot *gevolg* heeft. Als daar inderdaad sprake van is, kan geen andere conclusie worden getrokken dan dat de betrokken belasting de goederen treft, en dat daarvoor derhalve het verbod van discriminerende binnenlandse belastingen van artikel 110 VWEU geldt.

88. Bij de toepassing van het genoemde beginsel op de onderhavige zaak moet worden nagegaan of de C3S en de aanvullende bijdrage, hoewel zij formeel de totale omzet van de ondernemingen en vennootschappen die tot betaling daarvan verplicht zijn treffen, door middel van het economische mechanisme van doorberekening een hogere kostprijs van de binnen Frans grondgebied verkochte en de naar andere lidstaten overgebrachte producten tot gevolg hebben.

89. Wat de op het Franse grondgebied verkochte goederen betreft, kan er terecht van worden uitgegaan dat het bedrag van de C3S (0,13 %) en de aanvullende bijdrage (0,03 %) door de vennootschappen en ondernemingen die tot betaling daarvan verplicht zijn in de kostprijs van deze goederen wordt doorberekend. Dezelfde overweging geldt voor de goederen die naar andere lidstaten worden overgebracht, zodat terecht mag worden aangenomen dat het bedrag van de bijdragen wordt doorberekend in de representatieve waarde van elke partij goederen die wordt overgebracht.<sup>32</sup> De heffing van de C3S en de aanvullende bijdrage heeft bijgevolg een hogere kostprijs van beide categorieën goederen tot gevolg.

90. Daaruit volgt dat indien deze prejudiciële vraag zich uitstrekt tot de volledige grondslag van de C3S en de aanvullende bijdrage, deze bijdragen mijns inziens moeten worden geacht het vrije verkeer van goederen te belemmeren.

27 Arrest van 16 februari 1977, Schöttle (C-20/76, EU:C:1977:26).

28 Cursivering van mij.

29 Cursivering van mij.

30 Ibidem, punt 15.

31 Conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak Stadtgemeinde Frohnleiten en Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, punt 36).

32 De betrokken vennootschappen en ondernemingen stellen deze waarden afzonderlijk vast, zowel om vervolgens te worden opgenomen in regel 6 van de btw-aangifte, waar zij samen met de nationale verkopen het totaalbedrag van de „Intracommunautaire leveringen” vormen, als om te worden meegedeeld aan de overheidsdienst voor fiscale en statistische doeleinden in de Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (Aangifte van intracommunautaire goederenhandel).

91. Aangezien deze bijdragen tegelijkertijd zowel in Frankrijk verkochte goederen als naar andere lidstaten uitgevoerde goederen treffen, zouden zij in beginsel onder de werkingssfeer van artikel 110 VWEU vallen.<sup>33</sup>

92. In dit verband moet ik evenwel eraan herinneren dat het Hof in zijn rechtspraak heeft gepreciseerd dat een fiscale last uitsluitend een „binnenlandse belasting” in de zin van artikel 110 VWEU vormt – en dus niet als heffing van gelijke werking als bedoeld in de artikelen 28 en 30 VWEU kan worden gekwalificeerd – indien deze last deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waardoor categorieën producten stelselmatig worden getroffen volgens objectieve, onafhankelijk van de oorsprong of de bestemming van de producten toegepaste criteria.<sup>34</sup>

93. Om dat te beoordelen, kan het in de eerste plaats noodzakelijk zijn om rekening te houden met de bestemming van de opbrengst van de belasting. Immers, indien de opbrengst van een dergelijke belasting bestemd is voor activiteiten waarvan inzonderheid producten die op nationaal grondgebied worden verhandeld profiteren, kan de betrokken belasting een heffing van gelijke werking vormen indien de fiscale last op deze producten volledig wordt geneutraliseerd door de voordelen die zij dient te financieren, terwijl die op de ongewijzigd uitgevoerde producten een nettobelasting oplevert.<sup>35</sup>

94. Daarvan is in de onderhavige zaak evenwel geen sprake. In dit verband bepaalt artikel L.651-1 van de code de la sécurité sociale namelijk dat de opbrengst van de C3S en de aanvullende bijdrage bestemd is voor de financiering van de begroting van voor werknemers en zelfstandigen opgerichte organismen, te weten de RSI, het Fonds de solidarité vieillesse, het Fonds de réserve pour les retraites en de Caisse Nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés. De Franse regering heeft in haar schriftelijke opmerkingen erop gewezen dat door deze organismen verleende prestaties niet verschillen naargelang de tot de betaling van de bijdragen verplichte vennootschappen en ondernemingen goederen binnen het Franse grondgebied overdragen dan wel naar andere lidstaten overbrengen.

95. In de tweede plaats moet volgens het arrest Denkvit (C-132/78, EU:C:1979:139) bij de in punt 93 bedoelde beoordeling worden nagegaan of de fiscale last de in het binnenland verhandelde en geëxporteerde producten als zodanig in hetzelfde stadium van verhandeling treft, en of het belastbare feit voor beide categorieën producten hetzelfde is.<sup>36</sup> Als dat niet het geval is, dan moet de betrokken belasting opnieuw worden gekwalificeerd als een heffing van gelijke werking.

96. In dit verband moet worden vooropgesteld dat het belastbare feit volgens latere rechtspraak wordt „geabsorbeerd” door de omstandigheid dat de nationale en geëxporteerde producten in hetzelfde stadium van verhandeling worden belast.<sup>37</sup> Gelet op het bovenstaande, beperk ik mij tot de vaststelling of het feit dat de naar andere lidstaten overgebrachte producten op het tijdstip van overbrenging door de C3S en de aanvullende bijdrage worden getroffen, terwijl de binnen het nationale grondgebied overgedragen producten pas op het moment van verkoop door deze bijdragen worden getroffen, inhoudt dat deze bijdragen niet „in hetzelfde stadium van verhandeling” op deze twee categorieën producten worden toegepast.

33 Zie de in voetnoot 17 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak.

34 Arresten van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punt 21), en 8 juni 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, punt 16).

35 Arresten van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punt 22), en 8 juni 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, punt 18).

36 Zie arrest van 31 mei 1979, Denkvit Loire (132/78, EU:C:1979:139, blz. 1923).

37 Zie arrest van 11 juni 1992, Sanders Adour en Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 en C-150/91, EU:C:1992:261, punt 18), waarin het Hof zich als volgt uitdrukt: „Ten aanzien van het vereiste dat het belastbare feit hetzelfde is, moet worden vastgesteld dat in een geval als het onderhavige geen verschil kan worden gezien tussen de belasting van het ingevoerde product op het moment van invoer en de belasting van het binnenlandse product op het moment van doorverkoop of verwerking. In de economische praktijk gaat het immers om hetzelfde stadium van verhandeling, nu beide transacties worden verricht met het oog op het gebruik van het product.” Deze uitlegging heeft het Hof later bevestigd in de arresten van 2 april 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, punt 25), en 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punt 25). Zie dienaangaande ook de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, punt 35).

97. Dit laatste begrip heeft het Hof ruim uitgelegd, en het heeft daarbij de economische werkelijkheid boven de uiterlijke schijn laten prevaleren.<sup>38</sup> Zo heeft het Hof bijvoorbeeld in het arrest Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244) geoordeeld dat de belasting van de voor de slacht op de binnenlandse markt bestemde varkens op het tijdstip van levering, en van de levend uitgevoerde varkens op het tijdstip van uitvoer, moet worden geacht in dezelfde handelsfase te zijn toegepast, aangezien beide transacties ertoe strekken dat de varkens de nationale primaire productie verlaten.<sup>39</sup> Op dezelfde wijze lijken de belastingen, zoals de C3S en de aanvullende bijdrage, die verschuldigd zijn op het moment waarop de voor andere lidstaten bedoelde goederen worden overgebracht en op het moment van verkoop voor de goederen die binnen het nationale grondgebied worden overgebracht, niet in twee verschillende handelsfasen te worden toegepast. Men kan bezwaarlijk beweren dat de verkoop en de overdracht met het oog op verkoop in de economische werkelijkheid niet tot dezelfde handelsfase behoren.

98. Tot slot, mocht de strekking van deze prejudiciële vraag worden uitgebreid naar de volledige grondslag voor de C3S en de aanvullende bijdrage, dan zouden deze bijdragen moeten worden aangemerkt als „binnenlandse belastingen” in de zin van artikel 110 VWEU.

99. De vraag of deze bijdragen goederen die voorwerp van intracommunautaire overbrenging zijn, zwaarder belasten dan goederen die binnen het nationaal grondgebied worden overgedragen en daardoor inbreuk op dit artikel maken, zou waarschijnlijk ontkennend moeten worden beantwoord. De aankoopprijs (of de kostprijs), die de heffingsgrondslag vormt voor de goederen die voorwerp zijn van intracommunautaire overbrenging in de zin van artikel 76 van de btw-richtlijn, is in beginsel lager dan de verkoopprijs, die de heffingsgrondslag vormt voor de goederen die binnen nationaal grondgebied worden overgedragen. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om vast te stellen of een dergelijke veronderstelling juist is.

100. Hoe dan ook, de Commissie heeft in haar schriftelijke opmerkingen twee gevallen genoemd waarin de C3S en de aanvullende bijdrage het in artikel 110 VWEU vastgestelde beginsel van vrij verkeer van goederen kunnen belemmeren. Het eerste geval is de situatie waarin de Franse regeling niet voorziet in een recht om de bijdragen van de waarde van de naar een andere lidstaat overgebrachte goederen die niet zijn verkocht en naar Frankrijk zijn teruggebracht, van de grondslag af te trekken, en het tweede geval betreft de situatie waarin de naar een andere lidstaat overgebrachte goederen op het tijdstip van verkoop nogmaals in de grondslag worden meegerekend.

101. In het eerste geval ben ik van oordeel – mits de nationale rechtsorde geen enkel ander doeltreffend rechtsmiddel biedt om de als C3S en aanvullende bijdrage betaalde bedragen met betrekking tot niet verkochte goederen terug te vorderen<sup>40</sup> – dat de bijdragen in verband met intracommunautaire overbrengingen, die zijn losgekoppeld van de toekomstige verkoop van de betrokken goederen, uiteindelijk verschuldigd zouden zijn op grond van het enkele feit dat zij over de grens zijn gebracht. Zij zouden derhalve moeten worden onderzocht in het licht van het verbod op heffingen van gelijke werking als bedoeld in de artikelen 28 en 30 VWEU.

38 Zie in dit verband de conclusie van advocaat-generaal Mischio in de zaak Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, punt 30).

39 Arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punt 30).

40 De Franse regering heeft ter terechtzitting vermeld dat de representatieve waarde van de niet-verkochte goederen kan worden teruggevorderd krachtens artikel L.243-6 van de code de la sécurité sociale, die de algemene procedure voor terugvordering van „onverschuldigd betaalde” („indûment versées”) sociale bijdragen en kinderbijslag regelt. De Franse regering heeft in dit verband toegegeven dat slechts eenmaal van deze procedure gebruik is gemaakt, en dat de betrokken onderneming haar vordering heeft ingetrokken nadat de overheidsdienst ondersteunende stukken had opgevraagd. Gezien deze erkenning van de Franse regering, betwijfel ik sterk of artikel L.243-6 werkelijk de mogelijkheid biedt om de C3S en de aanvullende bijdrage terug te vorderen indien de naar een andere lidstaat overgebrachte goederen niet zijn verkocht.

102. In het tweede geval ben ik van mening dat, aangezien de naar andere lidstaten overgedragen goederen daardoor tweemaal door de betrokken bijdragen zouden worden getroffen (bij de overbrenging en bij de verkoop), terwijl de binnen het nationale grondgebied overgedragen goederen slechts eenmaal zouden worden getroffen (bij de verkoop), de C3S en de aanvullende bijdrage met betrekking tot intracommunautaire overbrengingen evengoed onder de werkingssfeer van de artikelen 28 en 30 VWEU zouden vallen, zoals het Hof reeds heeft erkend in het geval waarin alleen voor ingevoerde producten twee belastbare feiten bestaan.<sup>41</sup>

103. In beide gevallen, waarvan de beoordeling aan de verwijzende rechter staat, moet bij de analyse van de verenigbaarheid met de artikelen 28 en 30 VWEU rekening worden gehouden met de in de punten 62 tot en met 69 van deze conclusie geformuleerde overwegingen.

#### **IV. Conclusie**

104. Om de bovenstaande redenen geef ik het Hof dan ook in overweging om de prejudiciële vraag van de Cour de Cassation (Hof van Cassatie, Frankrijk) te beantwoorden als volgt:

„De artikelen 28 en 30 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie moeten aldus worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat de waarde van de goederen die door of voor rekening van een onderneming die de aan vennootschappen opgelegde sociale solidariteitsbijdrage en de aanvullende bijdrage verschuldigd is, voor bedrijfsdoeleinden vanuit Frankrijk naar een andere lidstaat van de Europese Unie worden overgebracht, in aanmerking wordt genomen, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling daarin voorziet, ter bepaling van de totale omzet die de grondslag voor de berekening van die bijdragen vormt.”

<sup>41</sup> Zie arrest van 17 september 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, punt 28).