



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
PAOLO MENGOZZI  
prednesené 31. januára 2018<sup>1</sup>

**Vec C-39/17**

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Cour de cassation (Kasačný súd, Francúzsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb tovaru – Články 28 a 30 ZFEÚ – Poplatok s rovnakým účinkom – Článok 110 ZFEÚ – Vnútroštátna daň – Solidárny sociálny príspevok spoločností a doplnkový príspevok – Poplatok, ktorého vymeriavacím základom je celkový ročný obrat spoločností – Zahnutie hodnoty tovaru premiestneného do iného členského štátu do obratu“

1. Prostredníctvom prejudiciálnej otázky položenej v prejednávanej veci bol Súdny dvor požiadaný, aby objasnil vec týkajúcu sa dvoch príspevkov týkajúcich sa sociálneho zabezpečenia vyplývajúcich z francúzskych právnych predpisov, t. j. solidárneho sociálneho príspevku (ďalej len „C3S“) zriadeného začiatkom sedemdesiatych rokov a doplnkového príspevku, ktorý vnútroštátny zákonodarca stanovil v roku 2004. Vymeriavací základ týchto príspevkov predstavuje celkový ročný obrat spoločností a podnikov, ktoré uvedeným príspevkom podliehajú.
2. V tejto súvislosti musí Súdny dvor rozhodnúť o zlučiteľnosti zákazu poplatkov s rovnakým účinkom ako clá a nedávnou judikatúrou vnútroštátneho súdu, podľa ktorej je nominálna hodnota zásob, ktoré podnik premiestnil z Francúzska do iného členského štátu Európskej únie, súčasťou vymeriavacieho základu týkajúceho sa príspevku C3S a doplnkového príspevku, hoci takéto premiestnenie nevytvára samo osebe obrat.

### **I. Právny rámec**

#### **A. Právo Únie**

3. V článku 28 ods. 1 ZFEÚ sa stanovuje: „Únia predstavuje colnú úniu, ktorá sa vzťahuje na celý obchod s tovarom a zahŕňa zákaz ciel na dovoz a vývoz tovaru medzi členskými štátmi, zákaz všetkých poplatkov, ktoré majú rovnaký účinok ako clá, ako aj prijatie Spoločného colného sadzovníka vo vzťahu k tretím krajinám“. Podľa článku 30 ZFEÚ: „Clá na dovozy a vývozy a poplatky s rovnakým účinkom sa medzi členskými štátmi zakazujú. Tento zákaz sa vzťahuje taktiež na clá fiškálnej povahy“.
4. V článku 110 ZFEÚ prvom odseku sa stanovuje: „Žiaden členský štát nezdaní výrobky z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo či nepriamo na podobné domáce výrobky“.

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: taliančina.

5. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)<sup>2</sup> vymedzuje v článku 14 ods. 1, že „dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“.

6. V článku 17 uvedenej smernice sa stanovuje: „Premiestnenie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, touto osobou do iného členského štátu sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu“ a zároveň sa vymedzuje pojem „premiestnenie do iného členského štátu“ ako „každé odoslanie alebo preprava hmotného hnutelného majetku vykonané zdaniteľnou osobou alebo na jej účet na účely podnikania do miesta určenia mimo územia členského štátu, v ktorom sa majetok nachádza, ale v rámci Spoločenstva“.

7. Pokiaľ ide o dodanie tovaru spočívajúce v premiestnení tovaru do iného členského štátu, v článku 76 smernice o DPH sa uvádza, že „základ dane tvorí kúpna cena daného tovaru alebo podobného tovaru alebo v prípade, ak kúpna cena neexistuje, cena predstavujúca náklady určené v čase uskutočnenia premiestnenia“.

### **B. Vnútroštátne právo a judikatúra**

8. Podľa článku L651-1 code de la sécurité sociale (ďalej len „zákon o sociálnom zabezpečení“) sa v prospech Régime sociale des Indépendants (Systém sociálneho zabezpečenia pre samostatne zárobkovo činné osoby, ďalej len „RSI“), Fonds de solidarité vieillesse (Starobný fond solidarity) a Fonds de réserve pour les retraites (Dôchodkový rezervný fond) ustanovil solidárny sociálny príspevok, ktorému podliehajú okrem iných akciové spoločnosti a jednoduché spoločnosti na akcie. Príspevok C3S je splatný na ročnom základe, pričom príslušná sadzba sa stanovuje dekrétom do výšky 0,13 % obratu.

9. Okrem toho sa vo vzťahu k rovnakým spoločnostiam zriadil prostredníctvom článku L245-13 zákona o sociálnom zabezpečení doplnkový príspevok v prospech Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (Národná zdravotná poisťovňa pre zamestnancov, Francúzsko). Tento doplnkový príspevok sa vymeriava, vyberá, vymáha a kontroluje za tých istých podmienok, aké platia pre C3S, a jeho sadzba je 0,03 % obratu.

10. Na základe článku L651-5 zákona o sociálnom zabezpečení sú spoločnosti a podniky podliehajúce príspevku C3S povinné každoročne oznámiť orgánu zodpovednému za vyberanie príspevku, t. j. Caisse nationale du RSI (Národná sociálna poisťovňa pre samostatne zárobkovo činné osoby, Francúzsko, ďalej len „CNRSI“), „celkovú hodnotu svojho obratu nahlásenú daňovému úradu, vypočítanú bez daní z obratu a obdobných daní“.

11. Cour de Cassation (Kasačný súd, Francúzsko) vo svojom rozsudku *Organic/Cofiroute*<sup>3</sup> konštatoval, že predmetná hodnota zodpovedá sume uvádzanej v mesačnom alebo štvrtročnom výkaze č. 3310 CA3 týkajúcom sa dane z pridanej hodnoty a podobných poplatkov (ďalej len „výkaz DPH“).

12. Z tohto dôvodu sa vypočítava ako súčet súm uvedených v riadkoch č. 1 (Predaj, poskytovanie služieb), č. 4 (Vývoz mimo Európskej únie), č. 5 (Ostatné nezdaniteľné transakcie) a č. 6 (Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva), ako aj súm uvedených v riadku č. 2 (Ostatné zdaniteľné transakcie), ak sa tieto sumy vzťahujú na plnenia vytvárajúce obrat.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 Pozri rozsudok Cass. Soc. z 29. júna 1995, č 92-22.025, *Organic/Cofiroute*.

13. Pokiaľ ide o dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, v článku 256 ods. III code général des impôts (všeobecný daňový zákonník), ktorým sa preberá článok 17 smernice o DPH, sa premiestnenie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, touto osobou do iného členského štátu zrovnoprávňuje s dodaním tovaru.

14. Nominálna hodnota prevedeného majetku (kúpna cena, alebo ak kúpna cena neexistuje, cena predstavujúca náklady) sa preto započítava do celkovej sumy uvádzanej v riadku č. 6 (Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva) výkazu DPH a ako opakovane potvrdil Cour de Cassation (Kasačný súd),<sup>4</sup> je z tohto dôvodu súčasťou vymeriavacieho základu týkajúceho sa príspevku C3S a doplnkového príspevku.

## II. Skutkový stav, vnútroštátne konanie, prejudiciálne otázky a konanie pred Súdnym dvorom

15. Návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný vnútroštátnym súdom je súčasťou sporu medzi spoločnosťou Lubrizol France SAS (ďalej len „Lubrizol“) a CNRSI týkajúceho sa výpočtu vymeriavacieho základu týkajúceho sa príspevku C3S a doplnkového príspevku.

16. Spoločnosť Lubrizol, hlavná zahraničná pobočka skupiny *The Lubrizol Corporation*, je spoločnosť pôsobiaca v chemickom sektore, ktorá vyrába a predáva prísady do mazív.

17. Ako jednoduchá spoločnosť na akcie (*société par action simplifiée* podľa francúzskeho práva) má na základe ustanovení článkov L.651-1 a nasledujúcich zákona o sociálnom zabezpečení právnu povinnosť platiť príspevok C3S, ako aj doplnkový príspevok podľa článku L.245-13 uvedeného zákona.

18. V nadväznosti na kontrolu vymeriavacieho základu spoločnosti Lubrizol, pokiaľ ide o výpočet príspevku C3S a doplnkového príspevku za rok 2008, konštatovala CNRSI nesúlad medzi obratom za rok 2007 oznámeným tejto poisťovni (573 152 820 eur) a obratom, ktorý nahlásila daňová správa (642 045 281 eur). Dôvodom tohto rozdielu bola skutočnosť, že Lubrizol nezahrnula do riadku 6 výkazu DPH (Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva) hodnotu tovaru premiestneného v rámci Spoločenstva.

19. S ohľadom na uvedené oznámila CNRSI predmetnej spoločnosti svoje rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní predmetných príspevkov a následne výzvu na ich zaplatenie, odoslanú 13. marca 2012.

20. Spoločnosť Lubrizol preto namietala na Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Súd pre veci sociálneho zabezpečenia Rouen, Francúzsko), že dlhuje požadované sumy, pričom tvrdila, že CNRSI nesprávne zahrnula do vymeriavacieho základu príspevku C3S a doplnkového príspevku hodnotu zásob premiestnených do iných štátov Európskej únie. Lubrizol v tejto súvislosti poznamenala, že dotknutý tovar nepresunula v rámci predaja a tieto transakcie preto nevytvárali obrat, pričom z tohto dôvodu nemohli byť súčasťou vymeriavacieho základu predmetných príspevkov.

21. Rozsudkom zo 6. mája 2014 súd v Rouen zamietol žalobu spoločnosti Lubrizol, pričom konštatoval, že obrat podniku nezávisí od úvah účtovného alebo daňového charakteru, ale od sumy, ktorú samotný podnik reálne nahlási daňovej správe. Táto suma mala povinne zahŕňať tovar premiestnený v rámci Spoločenstva, pretože takýto tovar sa v súlade s vnútroštátnou legislatívou v oblasti DPH považuje za dodanie tovaru v rámci Spoločenstva. Okrem toho prvostupňový súd uviedol, že predpisy týkajúce sa výpočtu vymeriavacieho základu na výpočet príspevku C3S a doplnkového príspevku nie sú v rozpore so zásadou voľného pohybu tovaru v Európskej únii, keďže tieto príspevky sa vzťahujú na celkovú hospodársku činnosť podnikov a nie na výrobky ako také.

<sup>4</sup> Pozri rozsudky Cass. 2ème Civ. z 11. februára 2016, č. 14-26-363, *Sté Schaeffler France c/ Caisse nationale du RSI*, a Cass. 2ème Civ. zo 7. novembra 2013, č. 12-25-776, *Ste Soitec c/ Caisse nationale du RSI*.

22. Uvedený rozsudok následne 15. septembra 2015 potvrdil Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Odvolací súd Rouen, komora pre naliehavé konania a sociálne zabezpečenie, Francúzsko). Odvolací súd predovšetkým odmietol odvolací dôvod týkajúci sa údajného rozporu so zásadou voľného pohybu tovaru, pričom uviedol, že predmetné príspevky mali na jednej strane „charakter odvodov v rámci sociálneho zabezpečenia“ a na druhej strane sa nevzťahovali na samotné výrobky, ale zaťažovali podniky na základe ich celkového obratu.

23. Proti rozsudku Cour d'appel de Rouen (Odvolací súd Rouen) podala Lubrizol kasačnú sťažnosť na vnútroštátny súd, a to na základe tvrdenia, že sporné príspevky by sa mali kvalifikovať ako poplatky s rovnakým účinkom podľa článku 30 ZFEÚ, keďže premiestnenie zásob nevytvárajúce obrat sa zahŕňa do vymeriavacieho základu týchto príspevkov iba v prípade, keď sa realizuje do iného členského štátu, zatiaľ čo nie je jeho súčasťou, ak sa realizuje v rámci vnútroštátneho územia alebo do tretieho štátu.

24. Vnútroštátny súd pripomína, že v minulosti už rozhodol v niektorých prípadoch, ktoré sa týkali podobného skutkového stavu ako prípad v prejednávanej veci, v tom zmysle, že nominálna hodnota zásob, ktoré určitý podnik premiestnil z Francúzska do iného členského štátu Európskej únie, patrí do vymeriavacieho základu príspevku C3S a doplnkového príspevku aj vtedy, keď toto premiestnenie nevytvára samo osebe obrat.<sup>5</sup> Vzhľadom na to, že uvedená problematika sa týka príspevkov, ktoré nedávno nadobudli trvalý charakter, vnútroštátny súd považuje za potrebné preskúmať ich zlučiteľnosť s ustanoveniami práva Európskej únie, a to s ohľadom na výhrady, ktoré spoločnosť Lubrizol uviedla vo svojej kasačnej sťažnosti.

25. Z tohto dôvodu vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie vo veci samej a predložiť Súdnu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia články 28 a 30 Zmluvy o fungovaní Európskej únie tomu, aby sa hodnota tovaru premiestneného z Francúzska do iného členského štátu Európskej únie zdaniteľnou osobou, ktorá podlieha solidárnemu sociálnemu príspevku odvádzanému spoločnosťami a doplnkovému príspevku k uvedenému príspevku, alebo na účet tejto zdaniteľnej osoby, na podnikateľské účely, zohľadnila pri výpočte celkového obratu, ktorý je vymeriavacím základom na platenie týchto príspevkov?“

26. Písomné pripomienky k tejto otázke predložili spoločnosť Lubrizol France, CNRSI, francúzska vláda, holandská vláda a Európska komisia.

27. Ústne pripomienky na pojednávaní 15. novembra 2017 predniesli Lubrizol France, francúzska vláda a tiež Európska komisia.

### III. Právna analýza

28. Domnievam sa, že v rámci odpovede na prejudiciálnu otázku položenú vnútroštátnym súdom nemožno neprihliadať na správne vymedzenie predmetu tejto otázky. V tomto bode, ktorý sa mi zdá byť mimoriadne dôležitý, sa písomné pripomienky predložené dotknutými účastníkmi vo svojich záveroch rozchádzajú. Zastávam preto názor, že právna analýza musí vychádzať z niektorých úvah predbežného charakteru, ktorých cieľom je vysvetliť predmet výkladu, ktorý sa od Súdneho dvora požaduje.

<sup>5</sup> Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 4 vyššie.

29. Tieto úvahy ma privedú k popretiu skutočnosti, že uvedeným predmetom je v skutočnosti preskúmanie zlučiteľnosti vymeriavacieho základu príspevku C3S a doplnkového príspevku ako celku s článkami 28 a 30 ZFEÚ. Naopak, samotné znenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania svedčí o tom, že pohnútkou vnútroštátneho súdu predložiť predmetnú prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru je podľa všetkého práve nový prvok spočívajúci v zahrnutí nominálnej hodnoty premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva do uvedeného vymeriavacieho základu (A).

30. Na základe tohto predpokladu dôjdem v rámci následnej vecnej analýzy najmä k záveru, že predmetné príspevky treba považovať za zatažujúce pohyb tovaru v rozsahu, v akom sa vzťahujú na premiestnenie tovaru v rámci Spoločenstva, a z tohto dôvodu patria do rozsahu pôsobnosti článkov 28 a 30 ZFEÚ. Ďalej preskúmam, či zahrnutie premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva do vymeriavacieho základu uvedených príspevkov má za následok porušenie zákazu poplatkov s rovnakým účinkom ako clá, vyplývajúceho z uvedených ustanovení Zmluvy, pričom dôjdem ku kladnému záveru (B).

31. Subsidiárne, pokiaľ by Súdny dvor na rozdiel od môjho presvedčenia usúdil, že predmetná prejudiciálna otázka sa týka vymeriavacieho základu sporných príspevkov ako celku, poukážem na skutočnosť, že tieto príspevky treba v prejednávanej veci kvalifikovať ako „vnútroštátnu daň“ podľa článku 110 ZFEÚ. V súlade s týmto predpokladom dospejem k záveru, že príspevok C3S a doplnkový príspevok nie sú v ich súčasnej podobe v rozpore s vyššie uvedeným ustanovením. Na druhej strane v dvoch špecifických prípadoch by sa na ne mohol vzťahovať zákaz poplatkov s rovnakým účinkom (C). Posúdiť, či k takýmto prípadom skutočne došlo, prináleží vnútroštátnemu súdu.

#### **A. O predmete prejudiciálnej otázky**

32. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania žiada vnútroštátny súd preskúmať zlučiteľnosť článkov 28 a 30 ZFEÚ a zahrnutia nominálnej hodnoty premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva do vymeriavacieho základu príspevku C3S a doplnkového príspevku, čiže do celkového ročného obratu subjektov povinných platiť uvedené príspevky.

33. Vnútroštátny súd preto uvádza, že pochybnosti o zlučiteľnosti s uvedenými ustanoveniami Zmluvy sa týkajú výlučne zahrnutia špecifickej čiastky do vymeriavacieho základu týkajúceho sa príspevku C3S a doplnkového príspevku a nie vymeriavacieho základu ako celku.

34. Uvedené nevyplýva iba zo znenia prejudiciálnej otázky, ale tiež, a predovšetkým, zo skutočnosti, že včlenenie nominálnej hodnoty presunutia tovaru v rámci Spoločenstva do vymeriavacieho základu predmetných príspevkov je novým prvkom v rámci vnútroštátneho právneho poriadku.

35. Tento nový prvok je konkrétne výsledkom spoločného pôsobenia legislatívneho vývoja a následného výkladu poskytnutého vnútroštátnym súdom. Na legislatívnej úrovni sa zrovnoprávnenie medzi dodaním tovaru za protihodnotu a premiestnením tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré sa zaviedlo v článku 28a smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové

hranice<sup>6</sup>, prebralo do francúzskeho práva prostredníctvom článku 1 zákona č. 92/677.<sup>7</sup> Od tohto okamihu je nominálna hodnota premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva súčasťou výpočtu celkového obratu na účely DPH.

36. V rámci vnútroštátnej judikatúry sa neskôr stanovilo, že na účely výpočtu hodnoty vymeriavacieho základu týkajúceho sa príspevku C3S sa má zohľadniť práve celkový obrat uvedený vo výkaze DPH, zahŕňajúci nominálnu hodnotu premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva.<sup>8</sup> Cour de Cassation (Kasačný súd) z tohto dôvodu pri dvoch odlišných príležitostiach usúdil, že nominálna hodnota premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva sa do vymeriavacieho základu zahŕňa, hoci takéto premiestnenie nevytvára samo osebe obrat.<sup>9</sup>

37. Zdá sa mi celkom zrejmé, že vnútroštátny súd žiada preskúmať zlučiteľnosť práve tejto judikatúry s článkami 28 a 30 ZFEÚ. Inak povedané, pochybnosti vnútroštátneho súdu sa týkajú kvalifikácie *zahŕnutia nominálnej hodnoty premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva do vymeriavacieho základu týkajúceho sa príspevku C3S a doplnkového príspevku* ako „poplatku s rovnakým účinkom“ ako clo, a nie *vymeriavacieho základu ako celku*.

38. Odkaz na rozsudok SA Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473)<sup>10</sup>, ktorý Komisia v priebehu konania uviedla vo svojich písomných pripomienkach a opätovne naň upozornila počas pojednávania, v tomto zmysle iba potvrdzuje vyššie uvedený záver.

39. V rozsudku SA Rousseau Wilmot sa Súdny dvor zaoberal zlučiteľnosťou príspevku C3S so zákazom zavádzať alebo zachovať daň z obratu podľa článku 33 šiestej smernice Rady 77/388 zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.<sup>11</sup> Na podporu záveru, že príspevok C3S nemá charakter dane z obratu, Súdny dvor poznamenal, že rozhodujúcou udalosťou, pokiaľ ide o príspevok C3S, je podnikateľská činnosť, vymeriavacím základom príspevku je celkový ročný obrat a z tohto dôvodu nemá príspevok priamy vplyv na cenu tovaru a služieb.<sup>12</sup> Komisia z toho usudzuje, že predmetný príspevok, ktorý nemožno považovať za poplatok zaťažujúci tovar ako taký, nepatrí do rozsahu pôsobnosti zákazu poplatkov s rovnakým účinkom podľa článkov 28 a 30 ZFEÚ. Rovnaký záver by sa mal podľa názoru Komisie vzťahovať na doplnkový príspevok, keďže tento príspevok sa počíta z rovnakého vymeriavacieho základu ako C3S.

40. Zdá sa byť však jasné, že uvedený rozsudok sa nevzťahuje na prípad v prejednávanej veci, a to s ohľadom na skutočnosť, že vymeriavací základ, ktorý z právneho hľadiska skúmal v danej veci Súdny dvor, nezahŕňal, na rozdiel od prejednávanej veci, nominálnu hodnotu premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva.

6 Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160.

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 č. 166 z 19. júla 1992, s. 9700] (Zákon č. 92-677 zo 17. júla 1992 o vykonaní smernice Rady Európskych spoločenstiev (EHS) č. 91/680, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice, a smernice 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam, Francúzskou republikou).

8 Pozri poznámku pod čiarou 3 vyššie.

9 Pozri poznámku pod čiarou 4 vyššie.

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

11 Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

12 Rozsudok z 27. novembra 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, bod 16).

41. Túto hodnotu nebolo totiž možné považovať za súčasť vymeriavacieho základu týkajúceho sa príspevku C3S predtým, než Cour de cassation (Kasačný súd) objasnil v rozsudku Organic/Cofiroute, že celkový obrat, relevantný na účely stanovenia uvedeného vymeriavacieho základu, bol v danej veci obrat vyplývajúci z výkazu DPH, ktorý zahŕňa aj premiestnenie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 256 ods. III všeobecného daňového zákonníka.

42. Vzhľadom na to, že Súdny dvor vyhlásil rozsudok vo veci SA Rousseau Wilmot v roku 1987, čo znamená približne osem rokov pred vyhlásením vnútroštátneho rozsudku Organic/Cofiroute, núka sa nevyhnutný záver, že vymeriavací základ príspevku C3S, ktorý bol predmetom analýzy Súdneho dvora v rozsudku SA Rousseau Wilmot, nezahŕňal nominálnu hodnotu premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva.

43. Z tohto dôvodu nemohol vnútroštátny súd konštatovať neuplatniteľnosť článkov 28 a 30 ZFEÚ na vymeriavací základ príspevku C3S (a doplnkového príspevku) na základe záverov rozsudku SA Rousseau Wilmot, ktorý sa týkal povahy príspevku C3S v čase, keď nominálna hodnota premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva nebola súčasťou jeho vymeriavacieho základu.

44. Z tohto dôvodu kladie vnútroštátny súd otázku, či zahrnutie nominálnej hodnoty premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva do predmetného vymeriavacieho základu vedie k uplatniteľnosti článkov 28 a 30 ZFEÚ na sporné príspevky a či prípadne predstavuje porušenie uvedených ustanovení.

45. S ohľadom na predchádzajúce úvahy Súdnemu dvoru navrhujem, aby nepristúpil k preformulovaniu prejudiciálnej otázky, ktorá je predmetom prejednávanej veci, keďže nová formulácia by podľa môjho názoru predstavovala riziko významnej zmeny predmetu tejto otázky, v porovnaní s tým, ako ho vymedzil vnútroštátny súd prostredníctvom svojho výkladu.

46. Napokon pripomínam, že podľa vysvetlenia ustálenej judikatúry je Súdny dvor pri rozhodovaní o predložených prejudiciálnych otázkach povinný vychádzať z takého výkladu vnútroštátnych ustanovení, aký mu poskytol vnútroštátny súd, pričom tento výklad nemôže spochybniť, ani skúmať jeho správnosť.<sup>13</sup>

### ***B. O zlučiteľnosti zahrnutia premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva do vymeriavacieho základu týkajúceho sa príspevku C3S a doplnkového príspevku s článkami 28 a 30 ZFEÚ***

47. Na úvod je najmä potrebné uviesť, že články 28 a 30 ZFEÚ zakazujú, v rámci právnej úpravy colnej únie, ukladať pri obchodovaní medzi členskými štátmi clá a všetky poplatky, ktoré majú rovnaký účinok ako clá.

48. Cieľom týchto zákazov, predstavujúcich základné pravidlá, ktorých prípadné výnimky musia byť výslovne stanovené a pripúšťajú iba reštriktívny výklad, je zabezpečiť voľný pohyb tovaru v Európskej únii.<sup>14</sup>

49. Pokiaľ ide o uplatniteľnosť uvedených zákazov v prejednávanej veci, treba priznať, že na základe charakteru príspevku C3S a doplnkového príspevku ako poplatkov *sui generis* by mohli vzniknúť isté pochybnosti. Na jednej strane, ako v priebehu pojednávania zdôraznila Komisia, skutočnosť, že vymeriavací základ týkajúci sa týchto príspevkov tvorí celkový obrat spoločností a podnikov, ktoré im podliehajú, by mohla predmetné príspevky na prvý pohľad zdanlivo vzdávať od skupiny poplatkov,

13 Pozri okrem iného rozsudky z 15. septembra 2011, Gueye (C-483/09 a C-1/10, EU:C:2011:583, bod 42); z 15. apríla 2010, Gala-Salvador Dalí e Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, bod 21), a z 21. októbra 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, bod 22).

14 Pokiaľ ide o charakter základných pravidiel, pozri napríklad rozsudok z 1. júla 1969, Komisia/Taliansko (24/68, EU:C:1969:29, bod 10). K povinnosti reštriktívneho výkladu prípadných výnimiek pozri ostatný rozsudok z 3. decembra 1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, bod 18).

ktoré zaťažujú tovar ako taký, a preto patria do rozsahu pôsobnosti článkov 28 a 30 ZFEÚ. Na druhej strane zahrnutie nominálnej hodnoty premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva, t. j. transakcií, ktoré samy osebe nevytvárajú obrat, do príslušného vymeriavacieho základu približuje predmetné príspevky, iba pokiaľ ide o túto súčasť vymeriavacieho základu, k poplatkom, ktoré sa vzťahujú na jednotlivé obchodné transakcie iba z toho dôvodu, že ku nim došlo, čím postihujú pohyb tovaru v zmysle článkov 28 a 30 ZFEÚ.

50. Ako sa konštatovalo v bodoch 32 až 46 vyššie, predmet prejudiciálnej otázky položenej vnútroštátnym súdom sa však obmedzuje výlučne na prvok, ktorým je premiestnenie tovaru v rámci Spoločenstva. Z tohto dôvodu sa zdá byť odôvodnený záver, že tieto transakcie patria do rozsahu vecnej pôsobnosti článkov 28 a 30 ZFEÚ.

51. Ako sa už uviedlo, Komisia sa v priebehu pojednávania proti tomuto názoru rozhodne postavila. Táto inštitúcia zastáva názor, že bez ohľadu na prístup Súdneho dvora, pokiaľ ide o vplyv sporných príspevkov na pohyb tovaru, pôsobnosť článkov 28 a 30 je vylúčená. Ak by totiž Súdny dvor dospel k záveru, že príspevok C3S a doplnkový príspevok majú vplyv na pohyb tovaru, podľa názoru Komisie by sa tieto príspevky mali skúmať ako „vnútroštátna daň“ s ohľadom na článok 110 ZFEÚ. Ak by Súdny dvor naopak tento vplyv nekonštatoval, v súlade s tým, čo uprednostňuje Komisia, na predmetné príspevky by sa podľa všetkého vzťahovala pôsobnosť zákazu „opatrení s rovnakým účinkom ako množstevné obmedzenia vývozu“ podľa článku 35 ZFEÚ.<sup>15</sup>

52. Je preto potrebné rozvinúť určité úvahy s cieľom preskúmať, či sa niektoré z ustanovení, na ktoré poukázala Komisia, vzťahuje na prejednávanú vec namiesto článkov 28 a 30 ZFEÚ.

53. Pokiaľ ide o článok 110 ZFEÚ, stanovuje sa v ňom, že členským štátom sa zakazuje zdaňovať dovážané výrobky vyššou daňou než sú dane, ktoré ukladá na podobné domáce výrobky.

54. Uvedený zákaz diskriminačného vnútroštátneho zdanenia nemožno uplatňovať kumulatívne so zákazom týkajúcim sa poplatkov s rovnakým účinkom, s tým dôsledkom, že to isté opatrenie nemôže v systéme Zmluvy patriť zároveň do oboch kategórií.<sup>16</sup>

55. Uvedené dve kategórie sa podľa ustálenej judikatúry odlišujú tým, že vnútroštátna daň postihuje výlučne výrobok prekračujúci hranicu ako taký, kým poplatky s rovnakým účinkom sa vzťahujú spoločne na dovážané alebo vyvážané výrobky a vnútroštátne výrobky.<sup>17</sup>

56. V tejto súvislosti, vzhľadom na to, že rozhodnutie, o ktoré žiada vnútroštátny súd, sa týka výlučne premiestnenia tovaru ako špecifickej obchodnej transakcie nesúvisiacej s jeho prípadným budúcim predajom, je potrebné poznamenať, že podľa francúzskych právnych predpisov sa C3S a doplnkový príspevok vzťahujú iba na premiestnenie tovaru v rámci Spoločenstva,<sup>18</sup> kým premiestnenie tovaru realizované v rámci vnútroštátneho územia je od týchto príspevkov oslobodené.

57. Z uvedeného vyplýva, že v prejednáwanej veci nemožno uplatniť článok 110 ZFEÚ.

15 Zdá sa mi, že toto je skutočný zmysel tvrdení Komisie, pričom jej odkaz na kvalifikáciu C3S a doplnkového príspevku ako na nepriame dane (čo by znamenalo uplatniteľnosť článku 110 ZFEÚ) alebo priame dane (čo by pravdepodobne znamenalo uplatniteľnosť článku 35 ZFEÚ) je naopak dôsledok potreby poskytnúť odpoveď na konkrétne otázky, ktoré týmto spôsobom formuloval Súdny dvor. Pokiaľ ide o bezvýznamnosť odlišenia medzi priamymi a nepriamymi daňami v prejednáwanej veci, pozri body 78 až 83 nižšie.

16 Rozsudky z 2. októbra 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, bod 20), a z 8. novembra 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, bod 26).

17 Pozri rozsudky z 21. septembra 2000, Michaílidis (C-441/98 a C-442/98, EU:C:2000:479, bod 22), a z 22. apríla 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, bod 11).

18 Ako sa v týchto návrhoch viackrát pripomenulo, je pravda, že tento účinok sa zdá byť skôr výsledkom judikatúry Cour de Cassation (Kasačný súd). V každom prípade, z ustálenej judikatúry vyplýva, že rozsah vnútroštátnych zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení sa má posudzovať so zohľadnením ich výkladu vnútroštátnymi súdmi. V tomto zmysle pozri napríklad rozsudky zo 16. septembra 2015, Komisia/Slovenská republika (C-433/13, EU:C:2015:602, bod 81), a z 18. júla 2007, Komisia/Nemecko (C-490/04, EU:C:2007:430, bod 49).

58. Rovnaký negatívny záver platí v súvislosti s uplatniteľnosťou článku 35 ZFEÚ.

59. Toto ustanovenie zakazuje množstevné obmedzenia vývozu a všetky opatrenia s rovnakým účinkom medzi členskými štátmi, symetricky s obdobným zákazom súvisiacim s dovozom podľa článku 34 ZFEÚ.

60. V súvislosti s článkom 34 ZFEÚ judikatúra jednoznačne objasnila, že zákaz opatrení s rovnakým účinkom ako množstevné obmedzenia dovozu predstavuje *lex generalis* vo vzťahu k ostatným špecifickým ustanoveniam Zmluvy, najmä, okrem iných, k ustanoveniam týkajúcim sa poplatkov s rovnakým účinkom. Z tohto dôvodu sa článok 34 ZFEÚ uplatňuje k uvedeným ustanoveniam alternatívne.<sup>19</sup> Podľa môjho názoru sa zdá byť nepochybné, že uvedenú judikatúru možno uplatniť aj na článok 35 ZFEÚ. Ak sú preto splnené podmienky stanovené na účely uplatňovania článkov 28 a 30 ZFEÚ, majú sa uplatniť tieto ustanovenia a nie článok 35 ZFEÚ.

61. Je nesporné, že tieto podmienky sú v prejednávanej veci splnené, ako sa zdôraznilo v bodoch 47 až 50 vyššie.

62. Z tohto dôvodu treba zahrnutie hodnoty premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva do vymeriavacieho základu týkajúceho sa sporných príspevkov preskúmať s ohľadom na články 28 a 30 ZFEÚ.

63. Konkrétne je potrebné zistiť, či vyrubenie príspevku C3S a doplnkového príspevku z transakcií spočívajúcich v premiestnení tovaru do iných členských štátov možno kvalifikovať ako uloženie poplatkov s rovnakým účinkom, a má sa preto považovať za povinnosť, ktorá je v rozpore s vyššie uvedenými ustanoveniami Zmluvy.

64. Ako je známe, pojem „poplatky s rovnakým účinkom“ jasne vyjadruje úmysel autorov Zmluvy zakázať nielen opatrenia formálne colného charakteru, ale aj všetky tie, ktoré by mali napriek odlišnému názvu v konečnom dôsledku rovnaké účinky ako clá.<sup>20</sup>

65. V najnovšej judikatúre Súdneho dvora sa tento pojem vymedzuje ako „každé, hoci aj minimálne, jednostranne uložené peňažné zaťaženie, ktoré bez ohľadu na svoje označenie a spôsob úhrady postihuje tovar na základe skutočnosti, že prekračuje hranicu, ak aj nie je clom vo vlastnom slova zmysle“.<sup>21</sup>

66. Predovšetkým treba konštatovať, že príspevok C3S a doplnkový príspevok, ktoré sa týkajú premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva, sú nepochybne „peňažným zaťažením“, keďže vedú k zvýšeniu finančnej čiastky, ktorú je potrebné každoročne uhrádzať v prospech subjektu povereného jej vyberaním, t. j. CNRSI.

67. Rovnako je nesporné, že predmetné príspevky sú „jednostranne uložené“ Francúzskou republikou, keďže sú výsledkom výkladovej judikatúry príslušných vnútroštátnych právnych predpisov.

68. Uvedené príspevky napokon postihujú iba premiestnenie tovaru do iných členských štátov, pričom sa naopak nedotýkajú tovaru premiestneného v rámci územia Francúzska. Z uvedeného vyplýva, že sú dôsledkom prekročenia hranice.

19 Rozsudky z 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, bod 9), zo 16. decembra 1992, Lornoy a i. (C-17/91, EU:C:1992:514, bod 14) a zo 17. júna 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, bod 30).

20 Pozri rozsudok zo 14. decembra 1962, Komisia/Luxembursko a Belgicko (2/62 a 3/62, EU:C:1962:45, s. 805).

21 Rozsudok z 2. októbra 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, bod 23).

69. S ohľadom na tieto úvahy je potrebné vyvodiť záver, že príspevok C3S a doplnkový príspevok, ktoré sa týkajú premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva, predstavujú poplatky, ktoré majú rovnaký účinok ako clá a ktoré sa v článkoch 28 a 30 ZFEÚ zakazujú.

70. Je však vhodné pripomenúť, že judikatúra Súdneho dvora pripúšťa dve výnimky zo zákazu poplatkov s rovnakým účinkom. Prvá výnimka sa uplatňuje v prípade, keď dotknuté spolatnenie predstavuje odmenu za službu skutočne poskytnutú hospodárskemu subjektu, ktorá je vo výške primeranej tejto službe,<sup>22</sup> kým druhá výnimka sa vzťahuje, za vopred stanovených podmienok, na prípad, keď sa poplatok vyberá s cieľom splniť povinnosti vyplývajúce z právnych predpisov Spoločenstva.<sup>23</sup>

71. Zo súdneho spisu jasne vyplýva, že na časť príspevku C3S a doplnkového príspevku, ktorá sa týka premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva, sa nevzťahuje ani jedna z uvedených výnimiek. Predovšetkým vzhľadom na to, že predmetná čiastka je určená na pomerné financovanie Starobného fondu solidarity a Rezervného dôchodkového fondu (v prípade C3S) a Národnej zdravotnej poisťovne pre zamestnancov (v prípade doplnkového príspevku), nejde o odmenu za výhodu vo výške primeranej službe, ktorá sa poskytla spoločnostiam a podnikom povinným predmetnú sumu zaplatiť. Okrem toho uvedenú čiastku jednoznačne netreba platiť v rámci kontrol vykonaných s cieľom splniť povinnosti vyplývajúce z práva Únie.

### ***C. O zlučiteľnosti vymeriavacieho základu týkajúceho sa C3S a doplnkového príspevku ako celku s voľným pohybom tovaru***

72. Subsidiárne mám v úmysle preskúmať možnosť, že Súdny dvor by považoval za účelné preformulovať znenie prejudiciálnej otázky položenej vnútroštátnym súdom takým spôsobom, že by je rozsah rozšíril na vymeriavací základ príspevku C3S a doplnkového príspevku, t. j. celkový ročný obrat spoločností a podnikov povinných platiť predmetné príspevky, ako celok.

73. Takáto opätovná formulácia si vyžaduje predovšetkým starostlivú analýzu uplatniteľnosti ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu tovaru na predmetné príspevky. Ako sa už totiž konštatovalo vyššie, skutočnosť, že C3S a doplnkový príspevok postihujú celkový ročný obrat, ich v zásade vzdaluje od skupiny poplatkov postihujúcich pohyb tovaru.

74. Francúzska vláda a Komisia vo svojich písomných pripomienkach uviedli, a to na základe zohľadnenia danej otázky tým spôsobom, ako sa vymedzila v predchádzajúcich bodoch, že ustanovenie, vo vzťahu ku ktorému je potrebné preskúmať jeho uplatniteľnosť na predmetné príspevky, by mal byť článok 110 ZFEÚ a nie články 28 a 30 ZFEÚ. Keďže túto poznámku považujem, na prvý pohľad, za správnu, a to z dôvodov, ktoré uvediem nižšie, zameriam svoju analýzu na uplatniteľnosť článku 110 ZFEÚ na príspevok C3S a doplnkový príspevok.

75. Je vhodné pripomenúť, že v článku 110 ZFEÚ sa členským štátom zakazuje zdaníť dovážané výrobky daňou prevyšujúcou dane ukladané na podobné domáce výrobky.

76. Francúzska vláda a Komisia sa vyslovujú proti uplatniteľnosti tohto ustanovenia na základe skutočnosti, že príspevok C3S a doplnkový príspevok patria podľa ich názoru do pojmu „priame dane“. <sup>24</sup> Uvedení účastníci konania zastávajú názor, že iba „nepriame dane“ môžu byť prekážkou voľného pohybu tovaru.

<sup>22</sup> Pozri okrem iného rozsudky z 9. septembra 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, bod 31), a z 22. apríla 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, bod 17).

<sup>23</sup> Pozri rozsudky zo 7. júla 1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, bod 14), a z 27. septembra 1988, Komisia/Nemecko (18/87, EU:C:1988:453, bod 6).

<sup>24</sup> V tomto prípade by bolo podľa názoru Komisie potrebné posúdiť uplatniteľnosť článku 35 ZFEÚ na prejednávajú vec. Pozri bod 51 vyššie.

77. S týmto záverom nesúhlasím.

78. Nedomnievam sa totiž, že rozdiel medzi priamymi a nepriamymi daňami môže mať nejaký význam na účely vymedzenia rozsahu pôsobnosti článku 110 ZFEÚ.

79. V tejto súvislosti by som chcel predovšetkým vopred uviesť, že v prípadoch, keď sa mal Súdny dvor vyjadriť k zlučiteľnosti vnútroštátnych opatrení týkajúcich sa priameho zdanenia so základnými slobodami, opakovane konštatoval, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Únie.<sup>25</sup>

80. Pokiaľ platí všeobecné pravidlo, že na opatrenia, ktoré členské štáty prijímajú vo veciach priameho zdanenia, sa vzťahujú ostatné základné slobody, považujem za logické vylúčiť, že by sa uvedené opatrenia mohli vymykať z rozsahu pôsobnosti voľného pohybu tovaru.

81. Napokon nie je ťažké si predstaviť, že by členský štát mohol podporovať vnútroštátne výroby prostredníctvom režimu daní z príjmov, ktorý by v skutočnosti viac zaťažoval vývozcov, než podniky so zámerom predávať svoje výrobky na vnútroštátnom území.

82. V každom prípade by som chcel pripomenúť, že vzhľadom na to, že v rámci práva Únie neexistuje vymedzenie pojmu priamej dane, osvojenie si kritéria založeného na rozlíšení medzi priamymi a nepriamymi daňami by malo vychádzať z vnútroštátnej klasifikácie. V tomto ohľade je známe, že vnútroštátne klasifikácie sú irelevantné, inak by členským štátom umožňovali obchádzať ustanovenia práva Únie.<sup>26</sup>

83. Z tohto dôvodu sa domnievam, že klasifikácia príspevku C3S a doplnkového príspevku ako priamej alebo nepriamej dane nepredstavuje relevantné kritérium na účely zistenia, či predmetné príspevky postihujú tovar ako taký, a to s cieľom určiť, či sa má na prejednávajúcu vec uplatniť článok 110 ZFEÚ.

84. Naproti tomu hľadané kritérium možno podľa môjho názoru odvodiť zo staršej judikatúry, najmä z rozhodnutí, ktorými sa objasnil zmysel a účel zákazu vnútroštátneho diskriminačného zdanenia podľa článku 110 ZFEÚ.

85. Konkrétne mám na mysli rozsudok Schöttle (20/76, EU:C:1977:26)<sup>27</sup>. Vo veci prejudiciálnej otázky týkajúcej sa uplatniteľnosti článku 95 EHS (v súčasnosti článok 110 ZFEÚ) na daň z cestnej prepravy tovaru Súdny dvor predovšetkým pripomenul, že cieľom predmetného ustanovenia je odstrániť *skryté*<sup>28</sup> obmedzenia voľného pohybu tovaru, ktoré môžu vyplývať z daňových právnych predpisov členského štátu, pričom s prihliadnutím na všeobecnú štruktúru a ciele uvedeného ustanovenia sa má pojem

25 Pozri okrem iného rozsudky zo 6. októbra 2009, Komisia/Španielsko (C-153/08, EU:C:2009:618, bod 28); z 18. júla 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, bod 14); zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, bod 19); z 23. februára 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, bod 28). V tejto súvislosti, hoci s odkazom na predpis sekundárneho práva, ktorým sa vykonáva zásada voľného pohybu pracovníkov, pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát La Pergola vo veciach Komisia/Francúzsko (C-34/98 a C-169/98, EU:C:1999:392, bod 19).

26 Ak by sme aj chceli priznať vnútroštátnej klasifikácii podľa francúzskeho práva orientačnú funkciu s cieľom určiť charakter C3S a doplnkového príspevku, je potrebné poznamenať, že ich povaha nie je ani z hľadiska vnútroštátneho práva vôbec jednoznačná, čo na pojednávaní uznali niektorí účastníci. Kým Conseil constitutionnel (Ústavná rada, Francúzsko) dospela k záveru, že ide o povinnú zrážku, ktorá nemá charakter odvodu v rámci sociálneho zabezpečenia ani samosprávneho poplatku, ale predstavuje „uloženie akéhokoľvek poplatku“ v súlade s článkom 34 Ústavy Francúzskej republiky (rozhodnutie č. 91-302 DC z 30. decembra 1991, odôvodnenie č. 12), Cour de cassation (Kasačný súd) na druhej strane konštatoval, že ide o odvod v rámci sociálneho zabezpečenia, keďže je výlučne určený na financovanie systémov sociálneho zabezpečenia (pozri napríklad rozsudok Kasačného súdu, druhého občianskoprávného senátu, z 28. marca 2002, č. 00-17675, a rozsudok zo 14. januára 2010, č. 09-11284).

27 Rozsudok zo 16. februára 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

poplatku postihujúceho výrobok vykladať *v širšom zmysle*.<sup>29</sup> Na základe týchto predpokladov dospel Súdny dvor k záveru, že samotný zmysel a účel článku 110 ZFEÚ vyžaduje, aby sa toto ustanovenie uplatnilo na daň, akou bola daň v danej veci, keďže „má okamžitý účinok na náklady na vnútroštátny a dovážaný výrobok.“<sup>30</sup>

86. Ako nedávno uviedla generálna advokátka Sharpston, v uvedenom rozsudku sa zakotvila zásada, podľa ktorej „daň z činností týkajúcich sa výrobkov patrí do pôsobnosti článku 90 ES (v súčasnosti článok 110 ZFEÚ), iba keď má okamžitý účinok na ich cenu“.<sup>31</sup>

87. Z uvedenej zásady preto vyplýva, že posúdenie týkajúce sa uplatniteľnosti článku 110 ZFEÚ nezávisí od čisto formálnej otázky, či sa kritériá, na základe ktorých sa sporná daň uplatňuje, týkajú činnosti alebo výrobku, ale naopak, vyžaduje preskúmať, či má táto daň za *následok* zvýšenie ceny predstavujúcej náklady na domáce a dovážané alebo vyvážané výrobky. Pokiaľ k tomuto následku dochádza, je nevyhnutné vyvodiť záver, že predmetné zdanenie postihuje tovar a z tohto dôvodu podlieha zákazu vnútroštátneho diskriminačného zdanenia podľa článku 110 ZFEÚ.

88. V rámci uplatnenia predmetnej zásady na prejednávajúcu vec treba preskúmať, či príspevok C3S a doplnkový príspevok majú prostredníctvom ekonomického mechanizmu spätného pôsobenia za následok, napriek tomu, že z formálneho hľadiska postihujú celkový obrat spoločností a podnikov podliehajúcich týmto poplatkom, zvýšenie ceny predstavujúcej náklady na tovar predávaný na území Francúzska a tovar premiestnený do iných členských štátov.

89. Pokiaľ ide o tovar predávaný na francúzskom území, možno predpokladať, že výšku príspevku C3S (0,13 %) a doplnkového príspevku (0,03 %) si spoločnosti a podniky podliehajúce týmto poplatkom náležite premietajú do ceny predstavujúcej náklady na samotný tovar. Rovnaká úvaha platí v súvislosti s tovarom premiestneným do iných členských štátov, vo vzťahu ku ktorému je oprávnené predpokladať, že výška dvoch príspevkov sa odráža na nominálnej hodnote tovaru, ktorého sa každé premiestnenie týka.<sup>32</sup> Uloženie povinnosti platiť C3S a doplnkový príspevok má preto za následok zvýšenie ceny predstavujúcej náklady pri oboch kategóriách tovaru.

90. Z uvedeného vyplýva, že ak by sa rozsah prejudiciálnej otázky v prejednávanej veci rozšíril na celý vymeriavací základ príspevku C3S a doplnkového príspevku, podľa môjho názoru by bolo potrebné dospieť k záveru, že tieto poplatky sú prekážkou voľného pohybu tovaru.

91. Konkrétnejšie vzhľadom na to, že predmetné príspevky súčasne postihujú tovar predávaný na francúzskom území a tiež tovar vyvážaný do iných členských štátov, mali by v zásade patriť do oblasti pôsobnosti článku 110 ZFEÚ.<sup>33</sup>

92. V tejto súvislosti však musím pripomenúť, že v rámci judikatúry Súdneho dvora sa spresnilo, že daňová povinnosť predstavuje „vnútroštátnu daň“ podľa článku 110 ZFEÚ, s tým dôsledkom, že sa nekvalifikuje ako poplatok s rovnakým účinkom v zmysle článkov 28 a 30 ZFEÚ, iba ak je súčasťou všeobecného vnútroštátneho daňového systému a vyrubuje sa pri kategórii výrobkov systematicky podľa objektívnych kritérií uplatňovaných nezávisle od pôvodu výrobku alebo krajiny určenia.<sup>34</sup>

<sup>29</sup> Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

<sup>30</sup> Tamže, bod 15.

<sup>31</sup> Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, bod 36).

<sup>32</sup> Tieto hodnoty si individuálne počítajú dotknuté spoločnosti a podniky, jednak na účely ich uvedenia v riadku 6 výkazu DPH, kde sa spolu s vnútroštátnymi predajmi podieľajú na celkovej hodnote „Dodania tovaru v rámci Spoločenstva“, jednak z dôvodu ich oznámenia orgánom verejnej správy na daňové a štatistické účely v rámci Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (Vyhlásenie o obchode s tovarom medzi členskými štátmi Európskeho spoločenstva).

<sup>33</sup> Pozri judikatúru uvedenú v poznámke pod čiarou 17 vyššie.

<sup>34</sup> Rozsudky z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 21), a z 8. júna 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, bod 16).

93. Na účely tohto posúdenia môže byť predovšetkým potrebné vziať do úvahy účel výťažku dane. Ak je totiž tento výťažok určený na financovanie činností, z ktorých majú úžitok najmä vnútroštátne výrobky uvádzané na trh na vnútroštátnom území, predmetná daň by predstavovala poplatok s rovnakým účinkom, pod podmienkou, že daňovú povinnosť zaťažujúcu tieto výrobky vyrovnávajú v plnom rozsahu výhody, na ktorých financovanie daň slúži, zatiaľ čo povinnosť, ktorá zaťažuje vyvážané výrobky, predstavuje len povinnosť.<sup>35</sup>

94. K tejto situácii však nedošlo v prípade, ktorý je predmetom prejednávanej veci. V článku L651-1 zákona o sociálnom zabezpečení sa v tejto súvislosti totiž stanovuje, že výťažok príspevku C3S a doplnkového príspevku je určený na financovanie rozpočtu subjektov zriadených v prospech zamestnancov a SZČO, t. j. RSI, Starobného fondu solidarity, Rezervného dôchodkového fondu a Národnej zdravotnej poisťovne pre zamestnancov. Ako však upozornila francúzska vláda vo svojich písomných pripomienkach, plnenia poskytované uvedenými subjektmi sa nelíšia v závislosti od toho, či spoločnosti a podniky povinné platiť predmetné príspevky premiestňujú tovar v rámci francúzskeho územia alebo do iných členských štátov.

95. Ďalej posúdenie podľa bodu 93 si vyžaduje v súlade s rozsudkom Denkavit (132/78, EU:C:1979:139) preskúmať, či daňová povinnosť postihuje vnútroštátne výrobky uvádzané do predaja na vnútroštátnom trhu a výrobky, ktoré sa vyvážajú ako také na rovnakej obchodnej úrovni, a či je zdaniteľná udalosť pri oboch kategóriách výrobkov rovnaká.<sup>36</sup> V opačnom prípade by sa predmetné zdanenie malo re kvalifikovať ako zákaz poplatkov s rovnocenným účinkom.

96. V tomto ohľade je potrebné vopred poznamenať, že v rámci neskoršej judikatúry sa podľa všetkého konštatuje, že požiadavka rovnakej zdaniteľnej udalosti „bola pohltená“ skutočnosťou, že vnútroštátne a vyvážané výrobky sa zdaňujú na rovnakej obchodnej úrovni.<sup>37</sup> S ohľadom na uvedené sa obmedzím na preskúmanie, či skutočnosť, že výrobky premiestnené do iných členských štátov sa zaťažujú príspevkom C3S a doplnkovým príspevkom pri samotnom premiestnení, zatiaľ čo výrobky premiestnené v rámci vnútroštátneho územia tieto príspevky postihujú až pri ich predaji, znamená, že predmetné poplatky sa neuplatňujú na uvedené dve kategórie výrobkov „na rovnakej obchodnej úrovni“.

97. Tento pojem bol predmetom širokého výkladu Súdneho dvora, ktorý uprednostnil hospodársku realitu pred zdanlivou skutočnosťou.<sup>38</sup> Ako príklad Súdny dvor v rozsudku Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244) uviedol, že v súvislosti s daňou splatnou v čase dodania ošípaných určených na porážku na bitúnok na vnútroštátnom trhu a pri vývoze, pokiaľ ide o ošípané vyvážané ako živé zvieratá, bolo potrebné vychádzať z predpokladu, že išlo o zdanenie uplatňované v rovnakom obchodnom štádiu, keďže obe transakcie sa realizovali s ohľadom na prepustenie ošípaných z domácej výroby.<sup>39</sup> Uloženie poplatkov, akými sú príspevok C3S a doplnkový príspevok, ktoré sa platia v čase premiestnenia, pokiaľ ide o tovar prevážaný do iných členských štátov, a pri predaji, v súvislosti s tovarom premiestneným v rámci vnútroštátneho územia, sa rovnako nejaví ako zdanenie uplatňované na dvoch odlišných obchodných úrovniach. Tvrdenie, že predaj a premiestnenie na účely predaja nepatria v hospodárskej realite na rovnakú obchodnú úroveň, totiž obstojí iba veľmi ťažko.

35 Rozsudky z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 22), a z 8. júna 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, bod 18).

36 Pozri rozsudok z 31. mája 1979, Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, s. 1923).

37 Pozri rozsudok z 11. júna 1992, Sanders Adour a Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 a C-150/91, EU:C:1992:261, bod 18), kde Súdny dvor uvádza: „Pokiaľ ide o povinnosť, aby bola zdaniteľná udalosť rovnaká, je potrebné spresniť, že v prípade, akého sa týka prejednávaná vec, nie je možné nájsť rozdiel v skutočnosti, že dovážaný výrobok sa zdaňuje pri dovoze a vnútroštátny výrobok pri jeho prevode na tretiu osobu alebo pri jeho použití, pretože v hospodárskej realite je odbytová fáza rovnaká, vzhľadom na to, že obe transakcie sa uskutočňujú na účely používania výrobku“. Tento výklad neskôr Súdny dvor potvrdil v rozsudkoch z 2. apríla 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, bod 25), a z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 25). V tejto súvislosti pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, bod 35).

38 V tejto súvislosti pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, bod 30).

39 Rozsudok z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 30).

98. Na záver, ak by sa rozsah prejudiciálnej otázky v prejednávanej veci rozšíril na celý vymeriavací základ príspevku C3S a doplnkového príspevku, tieto poplatky by predstavovali „vnútroštátnu daň“ v zmysle článku 110 ZFEÚ.

99. Odpoveď na otázku, či uvedené príspevky postihujú tovar premiestnený v rámci Spoločenstva vo väčšej miere, než zaťažujú tovar premiestnený v rámci vnútroštátneho územia, čím by došlo k porušeniu uvedeného ustanovenia, by mala byť pravdepodobne záporná. Nákupná cena (alebo cena predstavujúca náklady), ktorá je základom dane v prípade tovaru premiestneného v rámci Spoločenstva podľa článku 76 smernice DPH, je v zásade nižšia než predajná cena predstavujúca základ dane v prípade tovaru premiestneného v rámci vnútroštátneho územia. Je však úlohou vnútroštátneho súdu, aby rozhodol, či je tento predpoklad správny.

100. V každom prípade Komisia vo svojich písomných pripomienkach poukázala na dva prípady, v ktorých by C3S a doplnkový príspevek mohli predstavovať prekážku voľného pohybu tovaru, ktorú možno napadnúť v zmysle článku 110 ZFEÚ. Prvý prípad sa týka situácie, ak by francúzska legislatíva neupravovala právo odpočítať z vymeriavacieho základu týkajúceho sa príspevkov z tovaru premiestneného do iného členského štátu, ktorý sa nepredal a bol opätovne premiestnený do Francúzska, kým druhý prípad by nastal, ak by sa tovar premiestnený do iného členského štátu zaučtoval do vymeriavacieho základu druhýkrát, a to pri realizácii jeho predaja.

101. V prvom prípade, za predpokladu, že vnútroštátne právo neponúka nijaký iný účinný prostriedok na vymáhanie súm zaplatených ako príspevkov C3S a doplnkový príspevek, pokiaľ ide o tovar, ktorý sa nepredal,<sup>40</sup> sa domnievam, že príspevky týkajúce sa premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva, nesúvisiace s budúcim predajom dotknutého tovaru, by boli v konečnom dôsledku splatné už z dôvodu prekročenia hranice. Z tohto dôvodu by sa mali preskúmať s ohľadom na zákaz poplatkov s rovnakým účinkom podľa článkov 28 a 30 ZFEÚ.

102. V druhom prípade zastávam názor, že vzhľadom na skutočnosť, že tovar premiestnený do iných členských štátov by bol týmto spôsobom postihnutý predmetnými poplatkami dvakrát (pri prevoze a pri predaji), kým tovar premiestnený v rámci vnútroštátneho územia by týmto poplatkom podliehal iba raz (pri predaji), príspevek C3S a doplnkový príspevek, týkajúce sa premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva, by rovnako patrili do oblasti pôsobnosti článkov 28 a 30 ZFEÚ, ako už Súdny dvor uznal v prípade, že dve zdaniteľné udalosti by existovali iba vo vzťahu k dovážaným výrobkom.<sup>41</sup>

103. V oboch prípadoch, ktorých preskúmanie prináleží vnútroštátnemu súdu, bude potrebné posúdiť zlučiteľnosť s článkami 28 a 30 ZFEÚ v súvislosti s úvahami uvedenými v bodoch 62 až 69 vyššie.

#### IV. Návrh

104. Z vyššie uvedených dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Cour de Cassation (Kasačný súd, Francúzsko), takto:

Články 28 a 30 Zmluvy o fungovaní Európskej únie sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa hodnota tovaru premiestneného z Francúzska do iného členského štátu Európskej únie zdaniteľnou osobou, ktorá podlieha solidárnemu sociálnemu príspevku odvádzanému spoločnosťami

<sup>40</sup> Francúzska vláda na pojednávaní uviedla, že náhradu vo výške nominálnej hodnoty nepredaného tovaru možno získať prostredníctvom podania sťažnosti podľa článku L.243-6 zákona o sociálnom zabezpečení, ktorý upravuje všeobecný postup týkajúci sa vrátenia „neoprávnene vyplatených“ („indûment versées“) príspevkov sociálneho zabezpečenia a rodinných prídavkov. V tejto súvislosti francúzska vláda pripustila, že uvedený postup sa využil iba pri jedinej príležitosti, pričom dotknutý podnik od tohto nároku upustil, keď ho orgán verejnej správy požiadal o príslušné podklady. Vzhľadom na toto priznanie francúzskej vlády mám pochybnosti o tom, že by článok L.243-6 mohol zabezpečiť skutočnú možnosť vrátenia príspevku C3S a doplnkového príspevku v prípade, že tovar premiestnený do iného členského štátu sa nepredal.

<sup>41</sup> Pozri rozsudok zo 17. septembra 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, bod 28).

a doplnkovému príspevku k uvedenému príspevku, alebo na účet tejto zdaniteľnej osoby, na podnikateľské účely, zohľadnila v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou uvedenou vo veci samej pri výpočte celkového obratu, ktorý je vymeriavacím základom na platenie týchto príspevkov.