PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. január 31.[1]

C-39/17. sz. ügy

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

(a Cour de cassation [semmítőszék, Franciaország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Áruk szabad mozgása – EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk – Vámmal azonos hatású díjak – EUMSZ 110. cikk – Belső adó – A társaságokat terhelő szolidaritási szociális hozzájárulás és az azt kiegészítő hozzájárulás – Hozzájárulás, amelynek alapja a társaság teljes éves forgalma – A más tagállamba továbbított termékek értékének beszámítása a forgalomba”

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján a Bíróságnak a francia jogalkotó által előírt két szociális hozzájárulás, azaz a hetvenes évek elején bevezetett szolidaritási szociális hozzájárulás (a továbbiakban: C3S) és az azt kiegészítő, a jogalkotó által 2004-ben létrehozott hozzájárulás vonatkozásában kell értelmezést adnia. Az említett hozzájárulások alapja a fizetésre kötelezett társaságok és vállalkozások teljes éves forgalma.

2. Ez alkalommal a Bíróságnak arról kell határoznia, hogy összeegyeztethető-e a vámmal azonos hatású díjak tilalmával a kérdést előterjesztő bíróság legutóbbi ítélkezési gyakorlata, amely szerint a valamely vállalkozás által Franciaországból az Európai Unió valamely másik tagállamába végzett készlettovábbítások névértékét akkor is bele kell számítani a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjába, ha egy ilyen továbbítás önmagában nem generál forgalmat.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. Az EUMSZ 28. cikk (1) bekezdése így rendelkezik: „Az Unió vámuniót alkot, amely a teljes árukereskedelemre kiterjed, és magában foglalja a behozatali és kiviteli vámok, valamint az azokkal azonos hatású díjak tilalmát a tagállamok között, továbbá közös vámtarifa bevezetését harmadik országokkal fenntartott kapcsolataikban”. Az EUMSZ 30. cikk ezt írja elő: „A tagállamok között tilos bármilyen behozatali vagy kiviteli vám és azzal azonos hatású díj. Ezt a tilalmat a fiskális vámokra is alkalmazni kell.”

1 Eredeti nyelv: olasz.

4. Az EUMSZ 110. cikk első bekezdése így rendelkezik: „A tagállamok sem közvetlenül, sem közvetve nem vetnek ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékre közvetlenül vagy közvetve kivetett adónál magasabb belső adót.”

5. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)[2] 14. cikkének (1) bekezdése szerint „»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

6. A hivatkozott irányelv 17. cikke így rendelkezik: „Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül az adóalany vállalkozásából származó termékek továbbítása egy másik tagállamba”, egyúttal a „másik tagállamba történő továbbítást” úgy határozza meg, mint „bármilyen birtokba vehető dolog adóalany általi vagy megbízásából történő feladását vagy fuvarozását vállalkozása céljára, ha az a termék fekvésének tagállamán kívüli területre, de a Közösség területére történik”.

7. A más tagállamba történő terméktovábbítás formájában történő értékesítés vonatkozásában a héairányelv 76. cikke meghatározza, hogy „az adóalap a termék, illetve a hasonló termékek beszerzési ára, vagy beszerzési ár hiányában az ezen ügylet időpontjában meghatározott önköltségi ár”.

B. Nemzeti jog és ítélkezési gyakorlat

8. A code de la sécurité sociale (szociális biztonsági törvénykönyv) L651-1. cikke rendelkezik a Régime social des Indépendants (egyéni vállalkozók társadalombiztosítása; a továbbiakban: RSI), a Fonds de solidarité vieillesse (öregségi szolidaritási alap) és a Fonds de réserve pour les retraites (nyugdíjtartalék-alap) javára többek között a részvénytársaságok és egyszerűsített részvénytársaságok által fizetendő szolidaritási szociális hozzájárulás létrehozásáról. A C3S-t évente kell fizetni, mértékét pedig legfeljebb a forgalom 0,13%-ában kell meghatározni.

9. A szociális biztonsági törvénykönyv L245-13. cikke ezenkívül az ugyanazon társaságokat terhelő, a Caisse nationale de l’assurance maladie des travailleurs salariés (munkavállalók országos betegbiztosító pénztára) javára fizetendő kiegészítő hozzájárulásról is rendelkezik. E kiegészítő hozzájárulás megállapítására, beszedésére, esedékességére és ellenőrzésére a C3S-re irányadó feltételek mellett kerül sor, mértéke pedig a forgalom 0,03%-ával egyenlő.

10. A szociális biztonsági törvénykönyv L651-5. cikke alapján a C3S fizetésére kötelezett társaságok és vállalkozások kötelesek évente az e hozzájárulás beszedésért felelős szervezet, vagyis a Caisse nationale du RSI (a továbbiakban: CNRSI) számára megadni „az adóhatóságnak bejelentett teljes forgalmuknak a fogalmat terhelő és hasonló adók nélkül kiszámított összegét”.

11. A Cour de Cassation (semmítőszék, Franciaország) az Organic kontra Cofiroute ítéletben[3] megállapította, hogy az említett összeg a hozzáadottérték-adóra és hasonló díjakra vonatkozó 3310 CA3 sz. havi vagy negyedéves bevallásban (a továbbiakban: héabevallás) megjelenő összeggel egyenlő.

12. Következésképpen az említett összeget az 1. (Termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás), a 4. (az Európai Közösségen kívüli export), 5. (Egyéb adómentes ügyletek) és 6. (Közösségen belüli termékértékesítés), valamint forgalmat generáló ügyletek esetén a 2. (Egyéb adóztatandó ügyletek) sorban szereplő összegek összeadásával kell kiszámítani.

2 HL 2006. L 347., 1. o.

3 Lásd: a Cass. Soc. 1995. június 29-i 92-22.025 sz., Organic kontra Cofiroute ítélete.

13. A code général des impôts (a továbbiakban: általános adótörvénykönyv) 256. cikkének a héairányelv 17. cikkét átültető III. bekezdése a Közösségen belüli termékértékesítés tekintetében termékértékesítésnek minősíti az adóalany vállalkozásából származó valamely terméknek az adóalany által más tagállamba történő továbbítását.

14. A továbbított termék névértéke (beszerzési ár, vagy ennek hiányában önköltségi ár) ezért beszámít a héabevallás 6. sorában (Közösségen belüli termékértékesítés) megjelölt teljes összegbe, és – ahogy azt a Cour de Cassation (semmítőszék) többször megerősítette [4] – így beszámítják a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjába.

II. Tényállás, alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

15. A kérdést előterjesztő bíróság által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem a Lubrizol France SAS (a továbbiakban: Lubrizol) társaság és a CNRSI közötti, a C3S és az azt kiegészítő hozzájárulás alapjának számítására vonatkozó jogvita keretébe illeszkedik.

16. A Lubrizol, *The Lubrizol Corporation* csoport fő külföldi leányvállalata, a vegyiparban tevékenykedő, kenőanyagokhoz adalékokat gyártó és értékesítő vállalkozás.

17. Egyszerűsített részvénytársaságként (a francia jog szerinti *société par action simplifiée*) a szociális biztonsági törvénykönyv L.651-1. és azt követő cikkei alapján jogilag köteles C3S-t, valamint ugyanezen törvénykönyv L.245-13. cikke alapján kiegészítő hozzájárulást fizetni.

18. A Lubrizol által 2008-ban fizetendő C3S és kiegészítő hozzájárulás alapjának ellenőrzését követően a CNRSI eltérést állapított meg a pénztárnak bevallott 2007. évi forgalom (573 152 820 EUR) és az adóhatóság által közölt forgalom (642 045 281 EUR) között. Ez az eltérés abból származott, hogy a Lubrizol nem tüntette fel a Közösségen belüli továbbításai értékét a héabevallás 6. sorában (Közösségen belüli termékértékesítés).

19. A fentiekre figyelemmel a CNRSI a társaságot tartozás megállapításáról értesítette, amelyet egy 2012. március 13-án küldött felszólító levél követett.

20. A Lubrizol tehát a roueni Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale (szociális ügyek bírósága, Franciaország) előtt vitatta a követelt összegekre vonatkozó tartozását, arra hivatkozva, hogy a CNRSI tévesen számította be a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjába az Európai Unió más tagállamaiba továbbított készletek értékét. A Lubrizol e tekintetben felhívta a figyelmet arra, hogy a szóban forgó továbbítások nem minősültek értékesítésnek, így tehát nem generáltak forgalmat, következésképpen azokat nem lehetett volna beszámítani a szóban forgó hozzájárulások alapjába.

21. A roueni bíróság 2014. május 6-i ítéletében azzal az indokkal utasította el a Lubrizol keresetét, hogy egy vállalkozás forgalmát nem számviteli vagy adózási megfontolások határozzák meg, hanem a vállalkozás által az adóhatóságnak ténylegesen bevallott forgalom. Ennek az összegnek feltétlenül tartalmaznia kell a Közösségen belüli árutovábbításokat, mivel a nemzeti héaszabályozás ezeket Közösségen belüli termékértékesítésnek minősíti. A bíróság álláspontja szerint továbbá a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjának számítására vonatkozó szabályok nem sértik az áruk Európai Unión belüli szabad mozgásának elvét, mivel a szóban forgó hozzájárulások a vállalkozások teljes gazdasági tevékenységét terhelik, nem pedig magukat a termékeket.

4 Lásd: a Cass. 2ème Civ. 2016. február 11-i 14-26-363 sz., Sté Schaeffler France kontra Caisse nationale du RSI ítélete, és a Cass. 2ème Civ. 2013. november 7-i 12-25-776 sz., Ste Soitec kontra Caisse nationale du RSI ítélete.

22. A hivatkozott ítéletet a későbbiekben, 2015. szeptember 15-én megerősítette a Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (roueni fellebbviteli bíróság, sürgősségi és szociális biztonsági ügyekben eljáró tanács, Franciaország). A Cour d'appel (fellebbviteli bíróság) elutasította többek között az áruk szabad mozgása elvének feltételezett megsértésre vonatkozó jogalapot, egyrészt arra hivatkozva, hogy a szóban forgó hozzájárulások „szociális hozzájárulás" jellegűek, másrészt pedig azok nem magukat a termékeket terhelik, hanem azokat teljes forgalmuk alapján szabták ki a vállalkozásokkal szemben.

23. A Cour d'appel de Rouen (roueni fellebbviteli bíróság) ítéletével szemben a Lubrizol arra hivatkozva nyújtott be felülvizsgálati kérelmet a kérdést előterjesztő bírósághoz, hogy a szóban forgó hozzájárulásoknak az EUMSZ 30. cikk szerinti azonos hatású díjnak kellene minősülniük, mivel a forgalmat nem generáló készlettovábbítások csak akkor számítanak be azok alapjába, ha a továbbítás más tagállamba történik, míg ha a továbbítás az ország területén belül vagy harmadik országba történik, beszámításra nem kerül sor.

24. A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy korábban egyes, a jelenlegihez hasonló tényállású ügyekben megállapította, hogy a valamely vállalkozás által Franciaországból az Európai Unió valamely másik tagállamába végzett készlettovábbítások névértékét akkor is bele kell számítani a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjába, ha az ilyen továbbítás önmagában nem generál forgalmat.[5] Figyelemmel arra, hogy ez a kérdés nemrégiben állandóvá tett hozzájárulásokra vonatkozik, a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a Lubrizol felülvizsgálati kérelmében megfogalmazott kifogások figyelembevételével kell ellenőrizni, hogy az összeegyeztethető-e az uniós jog előírásaival.

25. A kérdést előterjesztő bíróság ezért úgy határozott, hogy az alapeljárást felfüggeszti, és a következő kérdést előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjeszti:

„Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 28. és 30. cikkével ellentétes-e, hogy a társaságokat terhelő szolidaritási szociális hozzájárulás és az azt kiegészítő hozzájárulás fizetésére kötelezett személy által vagy annak megbízásából a vállalkozása céljára Franciaországból az Európai Unió valamely másik tagállamába továbbított termékek értékét figyelembe veszik az e hozzájárulások alapját képező teljes forgalom megállapítása érdekében?"

26. E kérdésre vonatkozóan a Lubrizol France társaság, a CNRSI, a francia kormány, a holland kormány és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

27. A 2017. november 15-én tartott tárgyaláson a Lubrizol France, a francia kormány és az Európai Bizottság tett szóbeli észrevételeket.

III. Jogi elemzés

28. Álláspontom szerint a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolásához nem lehet eltekinteni az említett kérdés tárgyának helyes meghatározásától. Az érintett felek által benyújtott írásbeli észrevételek ellentétes következtetésre jutnak ebben az – álláspontom szerint – rendkívül fontos kérdésben. Úgy vélem tehát, hogy a jogi elemzést a Bíróságtól kért értelmezés tárgyának meghatározására irányuló előzetes megfontolásokkal kell kezdeni.

5 Lásd a jelen indítvány 4. lábjegyzetében hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

29. Az említett megfontolások alapján – álláspontom szerint – a kérdés tárgya valójában nem annak vizsgálata, hogy a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapja a maga egészében összeegyeztethető-e az EUMSZ 28. és az EUMSZ 30. cikkel. Épp ellenkezőleg, ahogy azt az előzetes döntéshozatalra utaló végzés megfogalmazása tanúsítja, éppen az az újdonság vezette arra a kérdést előterjesztő bíróságot, hogy előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé terjessze a jelen kérdést, hogy a Közösségen belüli árutovábbítások névértékét be kell számítani a hozzájárulások fent említett alapjába (A. pont).

30. Ez utóbbi feltételezés alapján az érdemi vizsgálatra áttérve mindenekelőtt azt fogom kiemelni, hogy a szóban forgó hozzájárulások annyiban korlátozzák az áruk mozgását, amennyiben azok a Közösségen belüli árutovábbításokat terhelik, és így az EUMSZ 28. és az EUMSZ 30. cikk hatálya alá tartoznak. Ezt követően azt vizsgálom, hogy a Közösségen belüli továbbításoknak az említett hozzájárulások alapjába történő beszámítása sérti-e a vámmal azonos hatású díjaknak a Szerződés hivatkozott rendelkezéseiben rögzített tilalmát, és igenlő válaszra jutok (B. pont).

31. Másodlagosan, arra az esetre, ha a Bíróság a meggyőződésemmel ellentétben arra jutna, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett jelen kérdés tárgya a vitatott hozzájárulások alapja a maga egészében, megjegyzem, hogy a jelen tényállásban az említett hozzájárulásokat az EUMSZ 110. cikk szerinti „belső adónak” kell tekinteni. Ebből kiindulva arra jutok, hogy a C3S és a kiegészítő hozzájárulás a jelen formájukban nem sértik a hivatkozott rendelkezést. Két sajátos esetben azonban egyébként is az azonos hatású díjak tilalma alá tartozhatnak (C. pont). Annak vizsgálata, hogy ez utóbbi esetek valamelyike ténylegesen fennáll-e, a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyáról

32. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kiindulva a kérdést előterjesztő bíróság annak vizsgálatát kéri, hogy összeegyeztethető-e az EUMSZ 28. és az EUMSZ 30. cikkel a Közösségen belüli árutovábbítások névértékének a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjába, vagyis az említett hozzájárulások fizetésére kötelezett jogalanyok teljes éves forgalmába történő beszámítása.

33. A kérdést előterjesztő bíróság tehát arra utal, hogy a Szerződés fent hivatkozott rendelkezéseivel való összeegyeztethetőséggel kapcsolatos kétségek kizárólag egy meghatározott összegnek a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjába történő beszámítására vonatkoznak, nem pedig a hozzájárulások alapjára a maga egészében.

34. Ez nem csak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megfogalmazásából vezethető le, hanem mindenekelőtt abból a körülményből, hogy a Közösségen belüli árutovábbítások névértékének a szóban forgó hozzájárulások alapjába történő beszámítása újdonságot jelent a nemzeti jogrendszerben.

35. Ez többek között egy jogalkotási jellegű változás és a kérdést előterjesztő bíróság által az azt követően adott értelmezés együttes eredménye. Jogszabályi szinten a Közösségen belüli árutovábbításokat az ellenérték fejében történő termékértékesítéssel azonosan minősítő, a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv[nek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő] módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK

tanácsi irányelv[6] 28a. cikkét a 92/677. sz. törvény[7] 1. cikke ültette át a francia jogrendszerbe. Ettől kezdve a Közösségen belüli árutovábbítások névértékét beszámították a héa tekintetében számított teljes forgalomba.

36. A nemzeti ítélkezési gyakorlat ezt követően megállapította, hogy a C3S alapjának meghatározásához éppen a héabevallásba foglalt, a Közösségen belüli továbbítások névértékét is tartalmazó teljes forgalmat kell figyelembe venni.[8] A Cour de Cassation (semmítőszék) ebből aztán két különböző alkalommal is levezette, hogy a Közösségen belüli árutovábbítások névértékét akkor is be kell számítani az említett összegbe, ha a szóban forgó továbbítások önmagukban nem generáltak forgalmat.[9]

37. Álláspontom szerint teljesen nyilvánvaló, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az imént hivatkozott ítélkezési gyakorlat EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikkel való összeegyeztethetőségének vizsgálatát kéri. Más szavakkal a kérdést előterjesztő bíróságnak azzal kapcsolatban vannak kétségei, hogy *a Közösségen belüli továbbítások névértékének a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjába történő beszámítása*, nem pedig *a hozzájárulások alapja a maga egészében* minősül-e a vámmal „azonos hatású díjnak”.

38. A Bizottság által benyújtott írásbeli észrevételekben foglalt, és a tárgyalás során megismételt, az SA Rousseau Wilmot ítéletre (295/84, EU:C:1985:473)[10] vonatkozó hivatkozás csak megerősíti a fenti következtetést.

39. Az SA Rousseau Wilmot ítéletben a Bíróság úgy határozott, hogy a C3S összeegyeztethető a forgalmiadó-jellegű adók bevezetésének és fenntartásának a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás – szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv[11] 33. cikkében előírt tilalmával. Annak alátámasztására, hogy a C3S nem forgalmi adó jellegű adó, a Bíróság megjegyezte, hogy a C3S esetében az adóztatandó tényállás a vállalkozás tevékenysége, a hozzájárulás alapja a teljes éves forgalom, és ezért nincs közvetlen hatással az áruk és szolgáltatások árára.[12] A Bizottság ebből arra következtet, hogy mivel nem lehet abból kiindulni, hogy a szóban forgó hozzájárulás magát az árut terheli, ezért az nem tartozik az azonos hatású díjaknak az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk szerinti tilalma hatálya alá. A Bizottság álláspontja szerint ugyanez a következtetés vonatkozik a kiegészítő hozzájárulásra is, figyelemmel arra, hogy annak alapja megegyezik a C3S alapjával.

40. Márpedig egyértelmű, hogy a hivatkozott ítélet a jelen ügy szempontjából nem releváns, tekintettel arra a körülményre, hogy a hozzájárulásnak a Bíróság jogi vizsgálata tárgyává tett alapja a jelen ügytől eltérően nem tartalmazta a Közösségen belüli árutovábbítások névértékét.

41. A C3S alapja ugyanis nem foglalhatta magába ezt az értéket azt megelőzően, hogy a Cour de cassation (semmítőszék) az Organic kontra Cofiroute ítéletben meg nem állapította, hogy a hozzájárulás alapjának meghatározása szempontjából releváns teljes forgalom a héabevallásban szereplő forgalomnak felel meg, amely az általános adótörvénykönyv 256. cikkének III. bekezdése alapján a Közösségen belüli továbbításokat is tartalmazza.

6 HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.

7 Loi nº 92-677 du 17 juillet 1992 portant mise en œuvre par la République française de la directive du Conseil des communautés européennes (C.E.E.) nº 91-680 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression du contrôle aux frontières, la directive (C.E.E.) nº 77–388 et de la directive (C.E.E.) nº 92-12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise (a JORF 1992. július 19-i 166. száma, 9700. o.) (A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv[nek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő] módosításáról szóló 91/680/EGK tanácsi irányelv és a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló 92/12/EGK irányelv Francia Köztársaság általi átültetéséről szóló, 1992. július 17-i 92-677. sz. törvény).

8 Lásd a jelen indítvány 3. lábjegyzetét.

9 Lásd a jelen indítvány 4. lábjegyzetét.

10 1985. november 27-i Rousseau Wilmot ítélet (295/84, EU:C:1985:473).

11 HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

12 1985. november 27-i Rousseau Wilmot ítélet (295/84, EU:C:1985:473, 16. pont).

42. Abból, hogy a Bíróság az SA Rousseau Wilmot ügyben 1987-ben, így tehát körülbelül nyolc évvel az Organic kontra Cofiroute ítélet meghozatala előtt hozta meg ítéletét, szükségképpen következik, hogy a Bíróság által az SA Rousseau Wilmot ügyben vizsgált C3S alapja nem tartalmazta a Közösségen belüli árutovábbítások névértékét.

43. A kérdést előterjesztő bíróság ezért nem indokolhatta az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikknek a C3S-re (és a kiegészítő hozzájárulásra) való alkalmazhatósága hiányát az SA Rousseau Wilmot ítélet megállapításaival, mivel azt akkor hozták, amikor az említett hozzájárulás alapja még nem tartalmazta a Közösségen belüli árutovábbítások névértékét.

44. A kérdést előterjesztő bíróság kérdése következésképpen arra irányul, hogy a Közösségen belüli árutovábbítások névértékének a szóban forgó hozzájárulások alapjába történő beszámítása okán alkalmazható-e az említett hozzájárulásokra az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk, továbbá hogy az említett beszámítás esetlegesen sérti-e a hivatkozott rendelkezéseket.

45. A fenti megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy ne fogalmazza át a jelen ügy tárgyát képező, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést, mert az átfogalmazás álláspontom szerint jelentős mértékben megváltoztatná a kérdésnek a kérdést előterjesztő bíróság értelmezése által meghatározott tárgyát.

46. Egyébként emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat tisztázta, hogy az előzetes döntéshozatalra feltett kérdések megválaszolása keretében a Bíróság a szóban forgó nemzeti jogszabályoknak a kérdést előterjesztő bíróság általi értelmezéséből kell kiindulnia, anélkül hogy azt kétségbe vonhatná, vagy helytállóságát vizsgálhatná. [13]

B. A Közösségen belüli árutovábbításoknak a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjába történő beszámításának az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikkel való összeegyeztethetőségéről

47. Először is előre kell bocsátani, hogy az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk a vámunió működésének szabályozása keretében tiltja a tagállamok közötti kereskedelemben a vámok, valamint az azokkal azonos hatású díjak kiszabását.

48. Az áruk Európai Unión belüli szabad mozgásának biztosítására irányuló fenti tilalmak alapvető szabályoknak minősülnek, a hozzájuk kapcsolódó esetleges kivételeket kifejezetten kell előírni és azokat megszorítóan kell értelmezni. [14]

49. El kell ismerni, hogy az említett tilalmaknak a jelen ügyben történő alkalmazhatóságával kapcsolatban kétségek merülnek fel a C3S és a kiegészítő hozzájárulás *sui generis* jellegére vonatkozóan. Egyfelől, ahogy azt a Bizottság a tárgyaláson határozottan állította, az a körülmény, hogy az említett hozzájárulások alapja a kötelezett társaságok és vállalkozások teljes forgalma, első olvasatra látszólag eltávolítja ezeket a hozzájárulásokat a magukat az árukat terhelő, az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk hatálya alá tartozó adóktól. Mindazonáltal a Közösségen belüli árutovábbítások, vagyis az önmagukban forgalmat nem generáló ügyletek névértékének a szóban forgó hozzájárulások alapjába történő beszámítása – az alapjuk említett összetevőjére korlátozva – azon adókkal teszi egyenértékűvé a hozzájárulásokat, amelyek egyes kereskedelmi ügyleteket puszta megvalósulásuk miatt terhelnek, és ezért korlátozzák az áruk EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk szerinti szabad mozgását.

13 Lásd többek között: 2011. szeptember 15-i Gueye ítélet (C-483/09 és C-1/10, EU:C:2011:583, 42. pont); 2010. április 15-i Gala-Salvador Dalí és Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos ítélet (C-518/08, EU:C:2010:191, 21. pont); 2010. október 21-i Padawan ítélet (C-467/08, EU:C:2010:620, 22. pont).

14 Az alapvető szabályok jellegéről lásd például: 1969. július 1-jei Bizottság kontra Olaszország ítélet (24/68, EU:C:1969:29, 10. pont). Az esetleges kivételek megszorító értelmezésére vonatkozó kötelezettségről lásd legutóbb: 1998. december 3-i KappAhl ítélet (C-233/97, EU:C:1998:585, 18. pont).

50. Amint az a jelen indítvány 32–46. pontjában kiemelésre került, a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra utalt kérdés tárgya azonban kizárólag a Közösségen belüli árutovábbításokra vonatkozó összetevőre korlátozódik. Ezért észszerűnek tűnik az a következtetés, hogy ez utóbbi árutovábbítások az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk tárgyi hatálya alá tartoznak.

51. Amint azt már jeleztem, a Bizottság a tárgyalás során határozottan szembehelyezkedett az említett következtetéssel. A Bizottság véleménye szerint bármi is legyen a Bíróság álláspontja arra vonatkozóan, hogy a jogvita tárgyát képező hozzájárulások érintik-e az áruk szabad mozgását, az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk alkalmazása mindenképpen kizárt. Abban az esetben ugyanis, ha a Bíróság álláspontja szerint a C3S és a kiegészítő hozzájárulás érintené az áruk szabad mozgását, akkor azokat a Bíróság álláspontja szerint az EUMSZ 110. cikkre figyelemmel „belső adóként" kellene vizsgálni. Ha viszont az említett érintettség nem nyerne megállapítást, akkor a hozzájárulások a Bizottság álláspontja szerint feltehetőleg a „kivitelre vonatkozó mennyiségi korlátozással azonos hatású intézkedések" EUMSZ 35. cikk szerinti tilalmának hatálya alá tartoznának. [15]

52. Szükséges tehát néhány megjegyzést tenni annak vizsgálata érdekében, hogy alkalmazható-e a jelen ügyben a Bizottság által megjelölt rendelkezések valamelyike az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk helyett.

53. Az EUMSZ 110. cikk úgy rendelkezik, hogy a tagállamok nem alkalmazhatnak a behozott termékekre a hasonló jellegű hazai termékeket terhelő adónál magasabb adót.

54. A hátrányosan megkülönböztető belső adók említett tilalmát nem lehet együttesen alkalmazni az azonos hatású díjakra vonatkozó tilalommal, következésképpen ugyanaz az intézkedés a Szerződés rendszerében nem tartozhat egyidejűleg mindkét csoportba. [16]

55. A két csoportot az állandó ítélkezési gyakorlat alapján az különbözteti meg egymástól, hogy a belső adók kizárólag a határokat átlépő termékeket mint ilyeneket terhelik, míg az azonos hatású díjak egyszerre terhelik az importált, az exportált, illetve a nemzeti termékeket. [17]

56. E tekintetben – figyelemmel arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kizárólag az árutovábbítás mint az áru esetleges jövőbeni értékesítésétől független sajátos kereskedelmi ügylet vizsgálatát kérte – ki kell emelni, hogy a francia szabályozás alapján a C3S és a kiegészítő hozzájárulás kizárólag a Közösségen belüli árutovábbításokat terheli, [18] míg a belföldön megvalósított továbbítások mentesek a hozzájárulások alól.

57. Következésképpen a jelen ügyben az EUMSZ 110. cikk nem alkalmazható.

58. Ugyanilyen nemleges következtetés vonható le az EUMSZ 35. cikk alkalmazhatóságára vonatkozóan is.

15 Ez tűnik a bizottsági érvelés tényleges értelmének, annak oka pedig, hogy a Bizottság a C3S és a kiegészítő hozzájárulás közvetett (ami az EUMSZ 110. cikk alkalmazhatóságát eredményezné) vagy közvetlen (ami feltehetőleg az EUMSZ 35. cikk alkalmazhatóságát eredményezné) adóként történő minősítésére hivatkozik, pusztán az, hogy a Bíróság e vonatkozásban feltett meghatározott kérdéseire választ kellett adnia. Lásd a jelen indítvány 78–83. pontját arra vonatkozóan, hogy a közvetlen és közvetett adók közötti megkülönböztetésnek a jelen ügyben miért nincs jelentősége.

16 2014. október 2-i Orgacom ítélet (C-254/13, EU:C:2014:2251, 20. pont); 2007. november 8-i Stadtgemeinde Frohnleiten és Gemeindebetriebe Frohnleiten ítélet (C-221/06, EU:C:2007:657, 26. pont).

17 Lásd: 2000. szeptember 21-i Michaïlidis ítélet (C-441/98 és C-442/98, EU:C:2000:479, 22. pont); 1999. április 22-i CRT France International ítélet (C-109/98, EU:C:1999:199, 11. pont).

18 Igaz, hogy ezt a hatást látszólag inkább a Cour de Cassation (semmítőszék) ítélkezési gyakorlata váltja ki, ahogyan arra a jelen indítványban már többször hivatkoztunk. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján azonban a nemzeti törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezések hatályát a nemzeti bíróságok által történő értelmezésük figyelembevételével kell megállapítani. Ebben az értelemben lásd például: 2015. szeptember 16-i Bizottság kontra Szlovákia ítélet (C-433/13, EU:C:2015:602, 81. pont); 2007. július 18-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-490/04, EU:C:2007:430, 49. pont).

59. E rendelkezés a behozatal tekintetében az EUMSZ 34. cikkben előírt hasonló tilalom mintájára megtilt a tagállamok között a kivitelre vonatkozó minden mennyiségi korlátozást és azzal azonos hatású intézkedést.

60. Az EUMSZ 34. cikk vonatkozásában az ítélkezési gyakorlat egyértelműen megállapította, hogy a behozatalra vonatkozó mennyiségi korlátozással azonos hatású intézkedések tilalma *lex generalisnak* minősül a Szerződés más különös rendelkezéseihez képest, ideértve például az azonos hatású díjakra vonatkozó rendelkezéseket. Az EUMSZ 34. cikk következésképpen az említett rendelkezésekhez képest vagylagosan alkalmazható.[19] Álláspontom szerint kétségtelen, hogy ez az ítélkezési gyakorlat az EUMSZ 35. cikkre is alkalmazandó. Amennyiben tehát fennállnak az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk alkalmazásához előírt feltételek, úgy ezeket a rendelkezéseket kell alkalmazni, nem pedig az EUMSZ 35. cikket.

61. Az említett feltételek a jelen ügyben tagadhatatlanul fennállnak, ahogyan az a jelen indítvány 47–50. pontjában bemutatásra került.

62. Ezért a Közösségen belüli árutovábbítások értékének a jogvita tárgyát képező hozzájárulások alapjába történő beszámítását az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk szempontjából kell vizsgálni.

63. Először is azt kell megvizsgálni, hogy azonos hatású díjnak minősíthető-e az, hogy a más tagállamokba történő árutovábbítási ügyleteket C3S és kiegészítő hozzájárulás terheli, tehát azt kell megállapítani, hogy erre a Szerződés hivatkozott rendelkezéseinek megsértésével kerül sor.

64. Mint ismeretes, az „azonos hatású díjak” fogalma nyilvánvalóvá teszi, hogy a Szerződés alkotóinak az volt a szándéka, hogy ne csak az alakszerűen is vám jellegű intézkedéseket tiltsák, hanem azokat is, amelyeket ugyan másképpen hívnak, de ugyanazzal a hatással járnak, mint a vámok.[20]

65. A Bíróság legutóbbi ítélkezési gyakorlata úgy határozta meg az említett fogalmat, mint „minden olyan pénzügyi teher, legyen az bármilyen csekély összegű, amelyet egyoldalúan vetnek ki – bármi legyen is az elnevezése és alkalmazásának módja –, valamint amely a határ átlépésének tényéből eredően sújtja az árukat, amennyiben az nem minősül a szó szoros értelmében vett vámnak”[21].

66. Először is, a Közösségen belüli árutovábbításokra vonatkozó C3S és kiegészítő hozzájárulás kétségtelenül „pénzügyi tehernek” minősül, mivel növelik a beszedésre kötelezett szervezetnek, azaz a CNRSI-nek évente fizetendő pénzösszeget.

67. Éppúgy vitathatatlan, hogy a hozzájárulásokat a Francia Állam „egyoldalúan veti ki”, mivel azok a vonatkozó nemzeti szabályozást értelmező ítélkezési gyakorlatra vezethetőek vissza.

68. Végül, ezek a hozzájárulások kizárólag a más tagállamba irányuló árutovábbításokat sújtják, a Franciaországon belüli továbbításokat ezzel szemben érintetlenül hagyják. Következésképpen a hozzájárulások a határ átlépése alapján fizetendőnek bizonyulnak.

69. A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell megállapítani, hogy a Közösségen belüli árutovábbításokra vonatkozó C3S és kiegészítő hozzájárulás az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk által tiltott, vámmal azonos hatású díjnak minősül.

19 1977. március 22-i Iannelli & Volpi ítélet (74/76, EU:C:1977:51, 9. pont); 1992. december 16-i Lornoy és társai ítélet (C-17/91, EU:C:1992:514, 14. pont); 2003. június 17-i De Danske Bilimportører ítélet (C-383/01, EU:C:2003:352, 30. pont).

20 Lásd: 1962. december 14-i Bizottság kontra Luxemburg és Belgium ítélet (2/62 és 3/62, EU:C:1962:45, 805. o.).

21 2014. október 2-i Orgacom ítélet (C-254/13, EU:C:2014:2251, 23. pont).

70. Érdemes azonban megjegyezni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata két kivételt enged az azonos hatású díjak tilalma alól. Az első kivétel akkor alkalmazható, ha a vizsgált díj egy adott gazdasági szereplő részére ténylegesen nyújtott szolgáltatás ellenértékének minősül, és összege a szolgáltatással arányos,[22] a második kivétel pedig akkor, ha a díjat a közösségi szabályozás által előírt kötelezettségeknek való megfelelés érdekében, előre meghatározott feltételek mellett szedik be.[23]

71. Az ügy irataiból világosan kitűnik, hogy a C3S-nek és a kiegészítő hozzájárulásnak a Közösségen belüli árutovábbításokra eső része nem tartozik a fent említett kivételek egyikéhez sem. Azok, mindenekelőtt, nem minősülnek a fizetésre kötelezett társaságok és vállalkozások részére nyújtott előny szolgáltatással arányos összegű ellenértékének, mivel céljuk (a C3S esetében) az öregségi szolidaritási alap és a nyugdíjtartalék alap, valamint (a kiegészítő hozzájárulás esetében) a munkavállalók országos betegbiztosító pénztárának arányos finanszírozása. A hozzájárulások említett része továbbá kétségtelenül nem az uniós jogszabályokból eredő kötelezettségeknek való megfelelés érdekében végzett ellenőrzések keretében fizetendő.

C. A C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjának a maga egészében való összeegyeztethetősége az áruk szabad mozgásával

72. Másodlagosan azt az esetet kívánom vizsgálni, amelyben a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra utalt kérdés oly módon történő átfogalmazását tartaná szükségesnek, hogy az terjedjen ki a C3S és a kiegészítő hozzájárulás alapjára is, vagyis a hozzájárulások fizetésére kötelezett társaságok és vállalkozások teljes éves forgalmára, a maga egészében.

73. Ez az átfogalmazás mindenekelőtt annak alapos vizsgálatát követeli meg, hogy alkalmazhatóak-e a szóban forgó hozzájárulásokra a Szerződésnek az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezései. Amint ugyanis a fentiekben megjegyeztem, az a körülmény, hogy a C3S és a kiegészítő hozzájárulás a teljes éves forgalmat terheli, alapvetően eltávolítja ezeket az áruk szabad mozgását korlátozó adónemektől.

74. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésnek az előző bekezdésekben meghatározott terjedelme alapján a francia kormány és a Bizottság írásos észrevételeiben is úgy vélte, hogy a szóban forgó hozzájárulások vonatkozásában az EUMSZ 110. cikknek, nem pedig az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikknek az alkalmazhatóságát kell vizsgálni. Ezt az észrevételt első látásra helyesnek tekintve a továbbiakban kifejtett indokok alapján a vizsgálódást arra összpontosítom, hogy alkalmazható-e az EUMSZ 110. cikk a C3S-re és a kiegészítő hozzájárulásra.

75. Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 110. cikk megtiltja a tagállamoknak, hogy a behozott termékekre a hasonló jellegű hazai termékeket terhelő adónál magasabb adót vessenek ki.

76. A francia kormány és a Bizottság álláspontja szerint ez a rendelkezés nem alkalmazható, mivel a C3S és a kiegészítő hozzájárulás a „közvetlen adók” fogalma alá tartozik.[24] Az említett felek álláspontja szerint kizárólag a „közvetett adók” tudják akadályozni az áruk szabad mozgását.

77. Ezzel a megállapítással nem értek egyet.

78. Álláspontom szerint ugyanis a közvetlen és közvetett adók közötti megkülönböztetésnek semmiféle jelentősége nem lehet az EUMSZ 110. cikk hatályának meghatározása szempontjából.

22 Lásd többek között: 2004. szeptember 9-i Carbonati Apuani ítélet (C-72/03, EU:C:2004:506, 31. pont); 1999. április 22-i CRT France International ítélet (C-109/98, EU:C:1999:199, 17. pont).

23 Lásd: 1994. július 7-i Lamaire ítélet (C-130/93, EU:C:1994:281, 14. pont); 1988. szeptember 27-i Bizottság kontra Németország ítélet (18/87, EU:C:1988:453, 6. pont).

24 A Bizottság álláspontja szerint ez esetben azt kell vizsgálni, hogy az EUMSZ 35. cikk alkalmazható-e a jelen tényállásra. Lásd a jelen indítvány 51. pontját.

79. E tekintetben mindenekelőtt azt szeretném előrebocsátani, hogy amikor a Bíróságnak a közvetlen adókra vonatkozó nemzeti intézkedéseknek az alapvető szabadságokkal való összeegyeztethetőségéről kellett határoznia, következetesen azt állapította meg, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. [25]

80. Ha a közvetlen adóval összefüggő tagállami intézkedések főszabály szerint nem esnek ki más alapvető szabadságok hatálya alól, akkor következetesnek tartom annak kizárását, hogy a fent említett intézkedések kieshetnek az áruk szabad mozgásának hatálya alól.

81. Egyébként nem nehéz elképzelni, hogy valamely tagállam a jövedelemadók olyan rendszerén keresztül részesíti előnyben a nemzeti termékeket, amely ténylegesen jobban sújtja az exportőr vállalkozásokat, mint azokat, amelyek a termékeiket belföldön kívánják értékesíteni.

82. Mindenesetre szeretném megjegyezni, hogy mivel a közvetlen adónak nincs uniós jogi fogalommeghatározása, a közvetlen és közvetett adók közötti megkülönböztetésen alapuló szempont elfogadásának a nemzeti szinten megvalósuló felosztásra kell támaszkodnia. E tekintetben ismert, hogy az ilyen felosztásoknak nincs jelentőségük, ellenkező esetben a tagállamok megkerülhetnék az uniós jogi rendelkezéseket. [26]

83. Ezért úgy vélem, hogy a C3S és a kiegészítő hozzájárulás közvetlen vagy közvetett adóként történő minősítése nem releváns szempont annak vizsgálata szempontjából, hogy ezek a hozzájárulások magát az árut terhelik-e, aminek meghatározására annak megállapításához van szükség, hogy alkalmazható-e a jelen ügyre az EUMSZ 110. cikk.

84. Ellenkezőleg, álláspontom szerint a keresett szempont a régebbi ítélkezési gyakorlatból vezethető le, mégpedig azokból a határozatokból, amelyek tisztázták a hátrányosan megkülönböztető belső adóknak az EUMSZ 110. cikk szerinti tilalma *értelmét*.

85. Elsősorban a Schöttle ítéletre [27] (20/76, EU:C:1977:26) hivatkozom. Az EGK-Szerződés 95. cikkének (jelenleg EUMSZ 110. cikk) egy, a közúti árufuvarozási tevékenységre vonatkozó adóra történő alkalmazhatóságára irányuló kérdés kapcsán a Bíróság mindenekelőtt arra hívta fel a figyelmet, hogy a hivatkozott rendelkezésnek az a célja, hogy megszüntesse az áruk szabad mozgásának a tagállamok adózási jogszabályaiból eredő esetleges *leplezett* [28] korlátozásait, továbbá arra, hogy a terméket terhelő adó fogalmát – figyelemmel annak általános szerkezetére és célkitűzéseire – *kiterjesztően* kell értelmezni. [29] Ezen előzetes megjegyzések alapján a Bíróság megállapította, hogy az EUMSZ 110. cikk értelme megköveteli, hogy azt a jelen ügy szerintihez hasonló adókra is alkalmazzák, feltéve hogy az adó „közvetlenül kihat a hazai termék és a behozott termék költségére” [30].

25 Lásd többek között: 2009. október 6-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-153/08, EU:C:2009:618, 28. pont); 2007. július 18-i Lakebrink és Peters-Lakebrink ítélet (C-182/06, EU:C:2007:452, 14. pont); 2006. december 14-i Denkavit Internationaal és Denkavit France ítélet (C-170/05, EU:C:2006:783, 19. pont); 2006. február 23-i Keller Holding ítélet (C-471/04, EU:C:2006:143, 28. pont). Noha a munkavállalók szabad mozgásának elvét végrehajtó másodlagos jogi rendelkezésre vonatkozik; lásd e tekintetben: La Pergola főtanácsnok Bizottság kontra Franciaország ügyre vonatkozó indítványa (C-34/98 és C-169/98, EU:C:1999:392, 19. pont).

26 Ezenkívül, még ha iránymutató jelleggel kívánnánk is felruházni a francia jog szerinti nemzeti felosztást a C3S és a kiegészítő hozzájárulás jellegének meghatározásához, hangsúlyozni kell, hogy a fent említettek jellege a nemzeti jogrendszerben egyáltalán nem egyértelmű, amint azt a tárgyaláson egyes felek is elismerték. Míg a Conseil constitutionnel (alkotmánytanács, Franciaország) azt állapította meg, hogy olyan kötelező előlegről van szó, amely sem a szociális hozzájárulások, sem a parafiskális díjak jellemzőivel nem rendelkezik, hanem az Alkotmány 34. cikke értelmében vett „egyéb jellegű adónak” minősül (az 1991. december 30-i 91-302 DC sz. határozat, 12. sz. preambulumbekezdés), addig a Cour de cassation (semmítőszék) kimondta, hogy szociális hozzájárulásról van szó, mivel kizárólagos célja a társadalombiztosítási rendszerek finanszírozása (lásd például: a polgári ügyekben eljáró 2. tanács 2002. március 28-i 00-17675 sz. ítélete és 2010. január 14-i 09-11284 sz. ítélete).

27 1977. február 16-i Schöttle ítélet (20/76, EU:C:1977:26).

28 Kiemelés tőlem.

29 Kiemelés tőlem.

30 Ugyanott, 15. pont.

86. Amint azt Sharpston főtanácsnok nemrégiben megállapította, a hivatkozott ítélet rögzítette azt az elvet, amely szerint „terméket érintő tevékenység […] kizárólag akkor esik az EK 90. cikk [jelenleg az EUMSZ 110. cikk] hatálya alá, ha közvetlenül kihat a termék költségére” [31].

87. Ebből az elvből tehát levezethető, hogy az EUMSZ 110. cikk alkalmazhatóságára irányuló vizsgálat figyelmen kívül hagyja azt a pusztán formális kérdést, hogy a szóban forgó adó alkalmazását meghatározó szempontok egy tevékenységre vagy egy termékre vonatkoznak-e, megköveteli viszont annak vizsgálatát, hogy az adó az önköltségi árat növelő *hatással* van-e a nemzeti termékekre, illetve a behozott vagy kivitt termékekre. Ha ez a hatás fennáll, akkor elkerülhetetlen annak megállapítása, hogy a szóban forgó adó az árukat terheli, következésképpen kiterjed rá a hátrányosan megkülönböztető belső adóknak az EUMSZ 110. cikk szerinti tilalma.

88. A szóban forgó elvet a jelen ügyre alkalmazva azt kell megvizsgálni, hogy a C3S és a kiegészítő hozzájárulás – noha formálisan a kötelezett vállalkozások és társaságok teljes forgalmát terhelik – az áthárítás gazdasági hatása révén az önköltségi árat növelő hatással bírnak-e a Franciaországon belül értékesített, illetve a más tagállamokba továbbított termékekre.

89. A Franciaországon belül értékesített termékek vonatkozásában feltételezhető, hogy a C3S (0,13%) és a kiegészítő hozzájárulás (0,03%) összegét az e hozzájárulások alanyának minősülő társaságok és vállalkozások megfelelő módon áthárítják a termékek önköltségi árára. Ugyanez a megfontolás irányadó a más tagállamokba továbbított termékek tekintetében is, amelyekre nézve joggal feltételezhető, hogy a hozzájárulások összegét áthárítják az egyes továbbítások tárgyát képező termékek névértékére. [32] A C3S és a kiegészítő hozzájárulás kiszabása ezért azzal a hatással jár, hogy megemeli mindkét termékcsoport önköltségi árát.

90. Következésképpen, amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett jelen kérdés kiterjesztésre kerül a C3S és a kiegészítő hozzájárulás egész alapjára, akkor a szóban forgó hozzájárulásokat álláspontom szerint az áruk szabad mozgását akadályozó intézkedéseknek kell tekinteni.

91. A szóban forgó hozzájárulások – figyelemmel arra, hogy a hozzájárulások egyszerre terhelik a Franciaországon belül értékesített termékeket és a más tagállamokba kivitt termékeket – főszabály szerint az EUMSZ 110. cikk hatálya alá tartoznak. [33]

92. E tekintetben azonban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében egy adóteher kizárólag akkor minősül az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk szerinti, vámmal azonos hatású díj helyett az EUMSZ 110. cikk értelmében vett „belső adónak”, amennyiben a termék származási [és rendeltetési] helyétől függetlenül, objektív szempontok szerint, általános jellegű belső teherként következetesen érint minden típusú terméket. [34]

93. E vizsgálat során elsősorban azt kell figyelembe venni, hogy milyen célra szánják a díjból befolyt összeget. Amennyiben ugyanis ezt a bevételt olyan tevékenység finanszírozására fordítják, amelynek előnyeit a belföldön értékesített termékek élvezik, úgy a szóban forgó díj vámmal azonos hatású díjnak minősül, feltéve, hogy az említett termékek esetében felszámított pénzügyi terhet semlegesíti az az előny, amelynek a finanszírozására a befolyt összeget fordítják, míg a kivitelre kerülő termékek esetében ugyanez tiszta terhet jelent. [35]

31 Sharpston főtanácsnok Stadtgemeinde Frohnleiten és Gemeindebetriebe Frohnleiten ügyre vonatkozó indítványa (C-221/06, EU:C:2007:372, 36. pont).

32 Az érintett társaságok és vállalkozások egyedileg számszerűsítve határozzák meg ezeket az értékeket, egyrészt azért, hogy feltüntessék azokat a héabevallás 6. sorában, ahol a hazai értékesítésekkel együtt alkotják a „Közösségen belüli termékértékesítés” végösszegét, másrészt pedig azért, hogy a Déclaration d’échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (Az Európai Közösség tagállamai közötti áruforgalomra vonatkozó bevallás) keretében adózási és statisztikai okokból közöljék azokat a hatósággal.

33 Lásd a jelen indítvány 17. lábjegyzetében hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

34 2002. április 23-i Nygård ítélet (C-234/99, EU:C:2002:244, 21. pont); 2006. június 8-i Koornstra ítélet (C-517/04, EU:C:2006:375, 16. pont).

35 2002. április 23-i Nygård ítélet (C-234/99, EU:C:2002:244, 22. pont); 2006. június 8-i Koornstra ítélet (C-517/04, EU:C:2006:375, 18. pont).

94. A jelen ügyben azonban nem áll fenn ilyen helyzet. A társadalombiztosítási törvénykönyv L651-1. cikke ugyanis e tekintetben előírja, hogy a C3S-ből és a kiegészítő hozzájárulásból származó bevételt a munkavállalók és az egyéni vállalkozók érdekében létrehozott szervezetek, nevezetesen az egyéni vállalkozók társadalombiztosítása; a az öregségi szolidaritási alap és a nyugdíjtartalék alap költségvetésének finanszírozására kell fordítani.

95. Másodsorban, a 93. pont szerinti értékelés a Denkavit ítélet (132/78, EU:C:1979:139) alapján annak vizsgálatát követeli meg, hogy a pénzügyi teher ugyanazon a kereskedelmi szinten terheli-e a hazai piacon értékesített hazai termékeket és a kivitt termékeket, továbbá, hogy az ilyen teher adóztatandó tényállása megegyezik-e a két termékcsoport esetén.[36] Ellenkező esetben a szóban forgó díjat megint csak a vámmal azonos hatású díjnak kellene minősíteni.

96. E tekintetben előre kell bocsátani, hogy a későbbi ítélkezési gyakorlat alapján az a körülmény, hogy a belföldi és a kivitt termékeket ugyanazon a kereskedelmi szinten adóztatják, „magába olvasztja" az adóztatandó tényállások azonosságát.[37] Erre figyelemmel a vizsgálatot arra korlátozom, hogy az a körülmény, hogy a más tagállamokba továbbított termékeket a továbbítás pillanatában terheli a C3S és a kiegészítő hozzájárulás, míg a belföldön továbbított termékeket csak az értékesítéskor, azt jelenti-e, hogy a szóban forgó hozzájárulások nem „ugyanazon a kereskedelmi szinten" terhelik a két termékcsoportot.

97. Az „ugyanazon kereskedelmi szint" fogalmát a Bíróság kiterjesztően értelmezte, és előnyben részesítette a gazdasági élet valóságát a látszattal szemben.[38] A Nygård ítéletben (C-234/99, EU:C:2002:244) például a Bíróság megállapította, hogy azt az adót, amely a belföldi piacon vágásra szánt sertések esetében a vágásra történő átadáskor, az élőállatként kivitt sertések esetében pedig a kivitel időpontjában válik esedékessé, úgy kell tekinteni, mint amely ugyanazon a kereskedelmi szinten kerül alkalmazásra, mivel mindkét ügyletet a sertések hazai termelésből való kivonására tekintettel teljesítették.[39] Ugyanígy nem két különböző kereskedelmi szinten kerülnek alkalmazásra a C3S-hez és a kiegészítő hozzájáruláshoz hasonló olyan díjak, amelyek a más tagállamokba továbbított termékek esetén a továbbításkor, a belföldön továbbítottak esetén pedig az értékesítéskor válnak esedékessé. Rendkívül nehéz ugyanis azt az állítást fenntartani, hogy az értékesítés és az értékesítés céljából történő továbbítás a gazdasági élet valóságában nem ugyanarra a kereskedelmi szintre tartoznak.

98. Végül, amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett jelen kérdés kiterjesztésre kerülne a C3S és a kiegészítő hozzájárulás egész alapjára, úgy a szóban forgó hozzájárulásokat az EUMSZ 110. cikk értelmében vett „belső adóknak" kell minősíteni.

99. Arra a kérdésre, hogy a hozzájárulások – a fent hivatkozott rendelkezés megsértésével – nagyobb mértékben sújtják-e a Közösségen belül továbbított termékeket, mint a belföldön továbbított termékeket, minden bizonnyal nemleges választ kell adni. A héairányelv 76. cikke alapján a Közösségen belül továbbított termékek adóalapját képező beszerzési ár (vagy önköltségi ár) ugyanis általában alacsonyabb, mint a belföldön továbbított termékek adóalapját képező eladási ár. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy ez a feltevés helyes-e.

36 Lásd: 1979. május 31-i Denkavit Loire ítélet (132/78, EU:C:1979:139, 1923. o.).

37 Lásd: 1992. június 11-i Sanders Adour és Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale ítélet (C-149/91 és C-150/91, EU:C:1992:261, 18. pont), amelyben a Bíróság a következőt mondja ki: „Az adóztatandó tényállás azonosságára vonatkozó kötelezettség tekintetében pontosítandó, hogy a tényállás szerinti esetekben nem lehet eltérést megállapítani azon az alapon, hogy a behozott terméket a behozatalkor, a hazai terméket pedig harmadik személy részére történő értékesítésekor vagy felhasználásakor adóztatják, mivel a gazdasági élet valóságában az értékesítés szakasza ugyanaz, mivel mindkét ügyletet a termék felhasználásával valósítják meg". Ezt az értelmezést a Bíróság később megerősítette az 1998. április 2-i Outokumpu ítéletben (C-213/96, EU:C:1998:155, 25. pont) és a 2002. április 23-i Nygård ítéletben (C-234/99, EU:C:2002:244, 25. pont). Lásd e tekintetben szintén: Jacobs főtanácsnok Outokumpu ügyre vonatkozó indítványa (C-213/96, EU:C:1997:540, 35. pont).

38 Lásd e tekintetben: Mischo főtanácsnok Nygård ügyre vonatkozó indítványa (C-234/99, EU:C:2001:260, 30. pont).

39 2002. április 23-i Nygård ítélet (C-234/99, EU:C:2002:244, 30. pont).

100. Mindenesetre a Bizottság az írásbeli észrevételeiben megjelölt két esetet, amelyekben a C3S és a kiegészítő hozzájárulás az EUMSZ 110. cikkel ellentétesen akadályozhatja az áruk szabad mozgását. Az első eset abban áll, hogy a francia szabályozás a más tagállamokba továbbított, de nem értékesített és Franciaországba visszavitt termékek értéke tekintetében nem biztosítja a hozzájárulások alapjából való levonás jogát, míg a második esetben a valamely más tagállamba továbbított termékeket a későbbi értékesítéskor egy második alkalommal is beszámítják a hozzájárulások alapjába.

101. Az első esetben – feltéve, hogy a nemzeti jogrend nem biztosít semmilyen más hatékony jogorvoslati eszközt a nem értékesített termékek vonatkozásában a C3S és a kiegészítő hozzájárulás címén befizetett összegek visszaigénylésére [40] – álláspontom szerint a termékek jövőbeni értékesítésétől független, a Közösségen belüli továbbításra vonatkozó hozzájárulások kizárólag a határ átlépése miatt válnak esedékessé. Ezeket a hozzájárulásokat következésképpen az azonos hatású díjaknak az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk szerinti tilalma szempontjából kell megvizsgálni.

102. A második esettel kapcsolatban az álláspontom az, hogy – figyelemmel arra, hogy a szóban forgó hozzájárulások a valamely más tagállamba továbbított termékeket kétszer (a továbbítás és az értékesítés szintjén) terhelnék, míg a belföldön továbbított termékeket csak egyszer (az értékesítéskor) – a Közösségen belüli továbbításokra vonatkozó C3S és kiegészítő hozzájárulás ugyanúgy az EUMSZ 28. és EUMSZ 30. cikk hatálya alá tartozik, amint azt a Bíróság már megállapította egy olyan esetben, amikor csak a behozott termékekre nézve állt fenn két adóztatandó tényállás. [41]

103. Az EUMSZ 28. és az EUMSZ 30. cikkel való összeegyeztethetőséget mindkét esetben – amely esetek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata – a jelen indítvány 62–69. pontjában kifejtett megállapításokra tekintettel kell értékelni.

IV. Végkövetkeztetés

104. A fent kifejtett indokok alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Cour de Cassation (semmítőszék, Franciaország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

„Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 28. és 30. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, hogy a társaságokat terhelő szolidaritási szociális hozzájárulás és az azt kiegészítő hozzájárulás fizetésére kötelezett személy által vagy annak megbízásából a vállalkozása céljára Franciaországból az Európai Unió valamely másik tagállamába továbbított termékek értékét [az alapeljárás szerinti nemzeti szabályozás által előírtaknak megfelelően] figyelembe veszik az e hozzájárulások alapját képező teljes forgalom megállapítása érdekében.”

40 A francia kormány a tárgyaláson jelezte, hogy a nem értékesített termékek névértékével megegyező visszatérítés igényelhető a szociális biztonsági törvénykönyv „tartozatlanul megfizetett” („indûment versées”) szociális hozzájárulás és családi pótlék visszafizetésére vonatkozó általános eljárást szabályozó L.243-6. cikke szerinti kérelem benyújtásával. A francia kormány e tekintetben elismerte, hogy ezt az eljárást csupán egyetlen esetben vették igénybe, és az érintett vállalkozás lemondott a követelésről, amikor a hatóság a kapcsolódó bizonylatokat kérte. A francia kormány említett nyilatkozata alapján kétségeim vannak azzal kapcsolatban, hogy az L.243-6. cikk hatékony visszatérítési lehetőséget biztosít-e a C3S és a kiegészítő hozzájárulás vonatkozásában, amennyiben a másik tagállamba továbbított termékeket nem értékesítették.

41 Lásd: 1997. szeptember 17-i Fricarnes ítélet (C-28/96, EU:C:1997:412, 28. pont).