STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PEDRA CRUZ VILLALÓNA
přednesené dne 7. prosince 2010[1]

Obsah

I – Úvod ..... I - 7378

II – Právní rámec ..... I - 7379

III – Spor v původním řízení a předběžné otázky ..... I - 7382

IV – Řízení u Soudního dvora ..... I - 7384

V – Judikatura o vrácení neoprávněně vybrané daně ..... I - 7385

A – Nárok na vrácení neoprávněně vybrané daně ..... I - 7385

B – Výjimka kvůli přenesení založená na bezdůvodném obohacení ..... I - 7386

C – Pozdější vývoj ..... I - 7387

VI – Analýza předběžných otázek ..... I - 7388

A – Ke druhé předběžné otázce: „náhrada“ jako alternativa k přenesení ..... I - 7388

1. Bezdůvodné obohacení jako základ výjimky z vrácení přeplatku ..... I - 7388

2. Zvláštnost tohoto případu a nutnost řešení ad hoc ..... I - 7390

3. Kategorie „přenesení“ neumožňuje dát v projednávané věci uspokojivou odpověď ..... I - 7391

1 — Původní jazyk: španělština.

4. „Náhrada“ jako možná výjimka z povinnosti vrácení ..... I - 7393

5. Podmínky, za nichž může „náhrada“ dosáhnout podobné funkce, kterou má „přenesení“ ..... I - 7395

6. Závěr ..... I - 7397

B – Ke třetí a čtvrté předběžné otázce ..... I - 7397

C – K první předběžné otázce ..... I - 7401

VII – Závěry ..... I - 7403

I – Úvod

1. Poté, co uplynulo třicet let od doby, kdy Soudní dvůr rozsudkem Just [2] otevřel cestu možnosti zpochybnit nárok na vrácení daní, které byly neoprávněně vybrány členským státem, pokládá dánský soud znovu několik předběžných otázek zaměřených na kritéria posouzení výjimky z důvodu přenesení a, obecně, z bezdůvodného obohacení.

2. Tento rozsudek Just, zčásti špatně pochopený a často kritizovaný [3], stejně jako četná následující judikatura uvedly, že je opodstatněné zamítnout vrácení neoprávněně vybraných daní pouze za předpokladu, že by takovým vrácením došlo k bezdůvodnému obohacení žadatele o vrácení daně.

3. Soudní dvůr dosud řešil výlučně případy, ve kterých toto bezdůvodné obohacení odpovídalo skutečnému „přenesení“ protiprávní daně. V případě, který je nyní předkládán Soudnímu dvoru, jsou však okolnosti významně odlišné, a dokonce zcela nové, neboť daň, jež je prohlášena za protiprávní, je součástí legislativního balíčku schváleného členským státem a je svými charakteristickými rysy prakticky neoddělitelná od jiných zákonných ustanovení, která byla přijata zároveň. V tomto případě totiž vnitrostátní daň, která byla prohlášena za protiprávní, vstoupila

2 — Rozsudek ze dne 27. února 1980 (68/79, Recueil, s. 501).

3 — Viz například Hubeau, F., „La répétition de l'indu en droit communautaire“, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, s. 448.

v platnost současně se zrušením sociálních odvodů významného rozsahu, přičemž se přibližně shodovaly subjekty této daně i subjekty těchto odvodů.

4. Hlavně z tohoto důvodu a přes úsilí vedlejších účastníků i samotného předkládajícího soudu se okolnosti v této věci velmi obtížně opírají o pojem „přenesení" daně. Proto navrhnu Soudnímu dvoru, aby upřesněním své judikatury ohledně bezdůvodného obohacení překonal omezení bezdůvodného obohacení pouze na případy „přenesení", a umožnil tak za určitých podmínek jeho rozšíření na případy „náhrady" nového zatížení zrušením jiného zákonného zatížení.

5. Konečně žádost o rozhodnutí o předběžné otázce obsahuje také druhou skupinu otázek, jež navozují další problematiku, tím že poukazují na diskriminační stav, který vyplývá z celé této právní reformy, konkrétně na úkor převážně dovážejících podniků vůči podnikům, jež obchodují převážně s nedováženými výrobky.

II – Právní rámec

6. Dánsko zavedlo prostřednictvím zákona č. 840 ze dne 18. prosince 1987 a s účinností od 1. ledna 1988 nepřímou daň nazvanou „příspěvek na podporu trhu práce" (dále podle svého akronymu v dánštině „AMBI"), která se vypočítávala ze stejného základu jako DPH. Na rozdíl od DPH, a konkrétně u dovezených výrobků se však tato daň neplatila při realizaci dovozu tohoto zboží, nýbrž se uplatňovala na celkovou hodnotu ceny uvedeného zboží při jeho prvním prodeji na dánském území. Na druhé straně se tato daň nemusela uvádět na faktuře odděleně.

7. Jak už bylo uvedeno, souběžně s vytvořením AMBI zrušil dánský zákonodárce různé podnikové odvody na sociální zabezpečení, které představovaly pro podniky náklady přibližně 10 200 dánských korun za pracovníka na plný úvazek. Tato reforma zrušila vztah mezi podnikovými odvody na sociální zabezpečení a počtem zaměstnanců za jediným účelem zlepšit konkurenceschopnost dánských podniků.

8. AMBI byl zrušen s účinností 1. lednu 1992 prostřednictvím zákona č. 891 ze dne 21. prosince 1991. V důsledku toho příspěvek na podporu trhu práce zatížil dánské podniky po dobu čtyř let.

9. Dva dovážející podniky Dansk Denkavit ApS a P. Poulsen Trading ApS zpochybnily zákonnost AMBI a tvrdily, že je v rozporu s článkem 33 šesté směrnice [4] a články 9 a 95 ES, a požadovaly navrácení zaplacených částek. V rámci tohoto sporu předložil Østre Landsret (krajský soud) Soudnímu dvoru několik předběžných otázek, na které odpověděl částečně rozsudkem ze dne 31. března 1992, Dansk Denkavit a Poulsen Trading [5]. V něm rozhodl, že článek 33 šesté směrnice brání vytvoření nebo zachování daňového odvodu, který (stejně jako příspěvek na podporu trhu práce):

– se odvádějí jak z činnosti, které podléhají DPH, tak i z ostatních průmyslových nebo obchodních činností sestávajících z poskytování služeb za protiplnění;

– je vybírán v případě podniků, které byly osobami povinnými k DPH, ze stejného daňového základu jako ten, který se používá pro DPH, jinak řečeno jako procento z výše prodeje po odečtení uskutečněných nákupů;

– se na rozdíl od DPH neodvádí při dovozu, ale je vybírán z celkové prodejní ceny dováženého zboží při prvním prodeji v dotyčném členském státě;

– na rozdíl od DPH nemusí být uváděn na fakturách odděleně a

– je vybírán souběžně s DPH.

10. Na základě toho, co je uvedeno výše, měl Soudní dvůr za to, že se ostatní otázky, které mu předložil Østre Landsret, staly bezpředmětnými. Stručně řečeno, tyto otázky se týkaly slučitelnosti dotyčného daňového režimu se zákazem dovozních a vývozních cel a všech poplatků s rovnocenným účinkem, který je uveden v článku 9 a následujících ES (třetí otázka) a se zákazem diskriminačního vnitrostátního zdanění v článku 95 ES (čtvrtá otázka).

11. Následujícího roku Soudní dvůr potvrdil tento rozsudek v rámci řízení pro nesplnění povinnosti podané Komisí proti Dánsku založené výlučně na porušení článku 33 šesté

4 — Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

5 — Věc C-200/90, Recueil, s. I-2217.

směrnice [rozsudek ze dne 1. prosince 1993, Komise v. Dánsko [6]].

12. Ke splnění prvního z těchto rozsudků vyhlásilo Dánsko zákon č. 389 ze dne 20. května 1992 o přípustném režimu navracení protiprávně vybraného AMBI, jakož i vyhlášku č. 645 ze dne 30. června 1996 týkající se řízení a předkládané dokumentace v rámci žádostí o navrácení AMBI a oběžník č. 122 ze dne 10. července 1996, v němž se stanoví pokyny ke správnímu vyřizování těchto žádostí.

13. Tento oběžník č. 122, který byl v platnosti, když se vyřizovaly žádosti o navrácení, o nichž se jedná v této věci [7], stanovil ve svém bodě 4.2 toto:

„Aby došlo k navrácení v souladu s rozsudkem, musí nastat v dovozní činnosti podniků tyto okolnosti:

– podnik se musí nacházet skutečně v postavení soutěžitele vůči dánským výrobcům rovnocenného zboží;

– podnik musí ušetřit na základě podnikových odvodů na sociální zabezpečení apod. menší částku, než je částka odvedená na základě příspěvků na podporu trhu práce;

– postavení podniku v hospodářské soutěži musí být oslabeno v důsledku reorganizace s ohledem na existenci dánského zboží, které vyžaduje zvýšený počet pracovní síly tak, že by dánský podnik ušetřil na základě podnikových odvodů na sociální zabezpečení částku vyšší, než je částka ušetřená dovážejícím podnikem v souvislosti s výrobky, jež soutěží s výrobky dánského podniku;

– dánští soutěžitelé musí na základě podnikových odvodů na sociální zabezpečení ušetřit částku podstatně vyšší, než je částka zaplacená jako příspěvek na podporu trhu práce;

– narušení hospodářské soutěže musí být značné;

– příspěvek na podporu trhu práce se neprojeví zvýšením cen.

Navrácení bude moci být také přiznáno v případě výjimečných okolností, které porušily běžné mechanismy stanovení cen. […]“

14. Dánská vláda uvedla ve svém vyjádření, že konzultovala s Komisí všechna tato pravidla vrácení AMBI během jejich vypracování.

6 — Věc C-234/91, Recueil, s. I-6273.

7 — Byl zrušen s účinkem k 2. lednu 2007.

Zástupce Komise měl možnost potvrdit na jednání, že tento dialog měl umožnit v roce 1998 první prozatímní pozastavení jiného řízení pro nesplnění smluvní povinnosti zahájeného proti Dánsku (zjevně v souvislosti s řízeními ohledně vrácení) a jeho konečné zastavení v roce 2006.

15. Vyšší počet žádostí o navrácení AMBI byl do této chvíle vyřízen dánskými správními orgány na základě těchto norem (více než 27 000 podle dánské vlády). Podle toho, co je uvedeno ve spise, více než 70 % žádajících podniků dosáhlo celkového nebo částečného vrácení uhrazeného AMBI.

III – Spor v původním řízení a předběžné otázky

16. Všechny čtyři navrhovatelky [8] ve sporech, které byly nyní předloženy Østre Landsret, jsou podniky, které se věnují maloobchodnímu prodeji v obchodních domech, obchodech a prodeji zboží prostřednictvím pošty a které byly proto plátkyněmi AMBI. Když byl příspěvek prohlášen za protiprávní, požádaly o navrácení neoprávněně uhrazených částek. Skatteministeriet zamítl tyto žaloby s konstatováním, že po dobu platnosti AMBI byla úspora v souvislosti se zrušením podnikových odvodů na sociální zabezpečení pro tyto podniky vyšší než AMBI, který byl ve stejném období odveden.

17. Soud Københavns Byret (Obvodní soud v Kodani), ke kterému byla podána jednotlivě odvolání proti uvedenému správnímu rozhodnutí, rozhodl ve prospěch Skatteministeriet rozsudkem ze dne 16. prosince 2002. Dotyčné společnosti se proti němu odvolaly k Østre Landsret.

18. Østre Landsret měl za to, že k rozhodnutí o uvedených odvoláních musí rozhodnout o podmínkách, které ukládá právo Unie vnitrostátním právním předpisům v souvislosti s vrácením poplatků vybraných v rozporu s právem Unie, a předložil Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky [9]:

„1) Má být rozsudek Soudního dvora ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I 165) vykládán v tom smyslu, že přenesení nezákonné daně na výrobek předpokládá, že je daň přenesena na spotřebitele při

8 — Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning, a KID-Holding A/S.

9 — Usnesení o předložení těchto předběžných otázek bylo napadeno před Højesteret (dánským Nejvyšším soudem), který zamítl odvolání usnesením ze dne 11. února 2010 (Sag 344/2009) přičemž se opřel o rozsudek Cartesio Soudního dvora [rozsudek ze dne 16. prosince 2008 (C-210/06, Recueil, s. I-9641)], a s ohledem na dánský procesní systém.

této konkrétní operaci, nebo může k přenesení do cen dojít také prostřednictvím přenesení do cen jiných výrobků při naprosto odlišných operacích, ať už tomu je před příslušným prodejem výrobků nebo po něm, například tak, že se provede celkové zvýšení za čtyřleté období, a to ve vyšším počtu skupin výrobků, přičemž se zahrnou jak dovezené, tak nedovezené výrobky?

2) ‚Má se pojem ‚přenesení' v právu Společenství chápat v tom smyslu, že je třeba mít za to, že nezákonné zdanění prodeje výrobků se přeneslo pouze v případě, kdy by cena výrobku byla vyšší než cena, kterou měl výrobek ve chvíli bezprostředně předcházející zavedení daně, nebo je možné mít za to, že daň byla přenesena také v případě, kdy by podnik podléhající této dani dosáhl současně se zavedením protiprávní daně úspory z odvodů, které byly uloženy témuž podniku z jiných důvodů, a tak jeho ceny zůstaly stejné?

3) ‚Má se pojem ‚bezdůvodné obohacení' v právu Společenství chápat v tom smyslu, že vrácení nepřípustné daně z prodeje výrobků může vést k bezdůvodnému obohacení, pokud by podnik před prodejem výrobku, který podléhá dani, zaznamenal úsporu v důsledku zrušení jiných odvodů, které mu byly uloženy z jiných důvodů, za předpokladu, že zrušení dalších odvodů přineslo prospěch také jiným podnikům, včetně podniků, které neodváděly nepřípustnou daň, nebo těm, které ji odváděly v malé částce?

4) Pokud vyjdeme z předpokladu, že protiprávní daň měla kvůli své struktuře takový účinek, že podniky, které dovezly výrobky, zaplatily na základě daně částku poměrně vyšší, než je částka, již zaplatily podniky, které převážně kupovaly vnitrostátní výrobky, přičemž ve stejné době, kdy byla zavedena nepřípustná daň, byl zrušen přípustný poplatek vybíraný z jiného důvodu, který se vztahoval rovnoměrně na oba druhy podniků nezávisle na struktuře jejich nákupů, žádá se Soudní dvůr o radu v následujících případech:

i) zda je v souladu s právem Společenství úplné nebo částečné zamítnutí vrácení nepřípustné daně podniku, který dováží výrobky, a argumentace přenesením a bezdůvodným obohacením, pokud zamítnutí vede ke stavu, že podnik, který v jejím důsledku

zaplatil z důvodu nepřípustné daně částku poměrně vyšší, než je částka zaplacená obdobným podnikem, který by kupoval rovnocenné výrobky na vnitrostátním trhu, se dostane do nepříznivější situace, vyplývající z daňové restrukturalizace a ze zamítnutí vrácení, než ve které se nacházejí obdobné podniky, které převážně kupovaly vnitrostátní výrobky, ačkoliv ostatní podmínky jsou stejné;

ii) zda je zřejmé, že vrácení nezákonné daně v dané situaci může vést k ‚bezdůvodnému obohacení', a proto je možné jej zamítnout, byť vrácení – dokonce i v případě, že se má za to, že bylo přeneseno – bylo nezbytné proto, aby se po vrácení a za shody ostatních podmínek dosáhlo stavu, kdy účinek daňové restrukturalizace bude mít stejný dopad na podniky, které dovážely výrobky, a na podniky, které kupovaly vnitrostátní výrobky;

iii) zda zamítnutí vrácení v takové situaci, která vede k upřednostnění podniků, jež převážně kupovaly vnitrostátní výrobky, před podniky, které převážně dovážely výrobky, je z jakéhokoliv jiného důvodu v rozporu s právem Společenství, zejména se zásadou rovného zacházení;

iv) zda z odpovědi na třetí předběžnou otázku vyplývá, že není možné zamítnout vrácení neoprávněně vybrané daně a dovolávat se bezdůvodného obohacení, pokud je takové vrácení omezeno na neutralizaci výhody, kterou získaly podniky, jež nakupovaly vnitrostátní výrobky, vůči podnikům, které využívaly převážně dovozu."

IV – Řízení u Soudního dvora

19. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána v kanceláři Soudního dvora dne 14. října 2009.

20. Byla předložena písemná vyjádření dánské vlády a Komise, jakož i všech čtyř žalujících společností (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning y KID-Holding A/S) prostřednictvím společného podání.

21. Na jednání konaném dne 28. září 2010 přednesli zástupci uvedených společností (společně), Skatteministeriet, Dánského království a Komise svá ústní vyjádření.

V – Judikatura o vrácení neoprávněně vybrané daně

A – *Nárok na vrácení neoprávněně vybrané daně*

22. Od roku 1960 Soudní dvůr potvrzuje nárok na navrácení částek, které byly vybrány členským státem v rozporu s právem Unie [10]. Četná následující judikatura tuto zásadu potvrdila a odůvodnila ji pravidlem přímého účinku [11]. V konečném důsledku je nárok dosáhnout vrácení daní vybraných v rozporu s právem Unie důsledkem a doplněním práv, která jsou přiznána jednotlivcům v ustanoveních, jež takové daně zakazují [12].

23. Ačkoli nárok na vrácení vychází přímo z práva Unie, řízení za účelem jeho uplatnění spadá naopak do oblasti působnosti vnitrostátního práva [13]. Judikatura totiž měla za to, že podle zásady spolupráce přísluší soudům členských států zajistit právní ochranu jednotlivců, jež vyplývá z přímého účinku ustanovení Unie. Z ustálené judikatury tudíž vyplývá, že dokud nebudou existovat pravidla Unie ve věci vrácení neoprávněně vybraných daní, „přísluší právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky použitelné na tyto žaloby o vrácení [14]“.

24. V několika rozsudcích [15] Soudní dvůr rozšiřuje zásah vnitrostátního zákonodárce

10 — Rozsudek ze dne 16. prosince 1960, Humblet v. Belgie (6/60, Recueil, s. 1125; zejména s. 1146).

11 — Rozsudky ze dne 16. prosince 1976, Rewe-Zentralfinanz a Rewe-Zentral (33/76, Recueil, s. 1989), bod 5; z téhož dne, Comet (45/76, Recueil, s. 2043), body 12 a 13; ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana (61/79, Recueil, s. 1205), bod 12; ze dne 10. července 1980, Ariete (811/79, Recueil, s. 2545), body 9, 12 a 14; z téhož dne, Mireco (826/79, Recueil, s. 2559), bod 10, a ze dne 29. června 1988, Deville (C-240/87, Recueil, s. 3513), bod 11.

12 — Rozsudky ze dne 9. prosince 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, s. 3595), bod 12; ze dne 2. prosince 1997, Fantask a další (C-188/95, Recueil, s. I-6783), bod 38, a ze dne 14. ledna 1997, Comateb (C-192/95 a C-218/95, Recueil, s. I-165), bod 20.

13 — Spitzer, J.-P., „La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu“, *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Brusel, 1997.

14 — Rozsudky ze dne 21. květen 1976, Roquette frères v. Komise (26/74, Recueil, s. 677), bod 11; výše uvedený Rewe, bod 5, a rovněž výše uvedený Comet, body 12 a 13; ze dne 5. března 1980, Ferwerda (265/78, Recueil, s. 617), bod 10; ze dne 14. prosince 1995, Peterbroeck (C-312/93, Recueil, s. I-4599), bod 12; výše uvedený Fantask, bod 39; ze dne 24. září 2002, Grundig italiana (C-255/00, Recueil, s. I-8003), bod 33; ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World (C-147/01, Recueil, s. 11365), bod 103.

15 — Například rozsudky ze dne 12. června 1980, Express Dairy Foods (130/79, Recueil, s. 1887), bod 11; výše uvedený San Giorgio, bod 12; nebo rovněž výše uvedený Ariete, bod 9.

nejen na formální podmínky vrácení, nýbrž také na hmotněprávní podmínky. Judikatura zejména potvrdila, že vnitrostátní právo se má uplatňovat ve věci lhůt přezkumu, promlčení a prekluze, úroků z prodlení a kterýchkoli dalších otázek, jež se týkají vrácení neoprávněně vybrané daně [16].

25. Dánská vláda se opřela o tento odkaz judikatury na vnitrostátní právo, a to také za účelem zpochybnění opodstatněnosti zásahu Soudního dvora ve věci a každopádně na podporu své žádosti o přidělení věci velkému senátu. Dotyčná vláda má zejména za to, že podle judikatury existující do této doby přísluší pouze zákonodárci Unie nebo – pokud takové předpisy neexistují – zákonodárci z každého členského státu, aby stanovil procesní a hmotněprávní pravidla pro vyřizování žádostí o vrácení, a má za to, že takováto hmotněprávní pravidla nelze stanovit soudní cestou.

26. Osobně se nedomnívám, že by bylo třeba zpochybnit příslušnost Soudního dvora k rozhodnutí o těchto otázkách. Je pravda, že uvedenými rozsudky Soudní dvůr sám omezil vlastní pravomoci zasáhnout v této věci, ale nejedná se o absolutní omezení, neboť odkaz na vnitrostátní právo byl omezen několika pravidly, která je nezbytné uplatnit.

27. Vnitrostátní zákonodárce musí v každém případě dodržet zásady ekvivalence a efektivity. Tudíž vrácení neoprávněně vybrané daně nelze podmínit požadavky, které jsou – materiálně nebo formálně – méně příznivé než požadavky vyžadované pro obdobné žádosti vnitrostátní povahy, a tyto požadavky nesmějí být provedeny tak, aby prakticky znemožnily nebo příliš ztížily výkon práv svěřených právním řádem Společenství [17].

28. Kromě toho judikatura rozhodla o možnosti zpochybnit pravidlo o vrácení neoprávněně vybrané daně.

B – *Výjimka kvůli přenesení založená na bezdůvodném obohacení*

29. V roce 1980 zavedla judikatura důležité omezení nároku na vrácení neoprávněné vybrané daně. Soudní dvůr totiž potvrdil v rozsudku Just, kde vzal za základ pojmy „přenesení daně“ a „bezdůvodné obohacení“, že právo Unie „nevyžaduje povolení vrácení neoprávněně vybraných daní za podmínek, které by vedly k bezdůvodnému obohacení oprávněných osob“, tudíž lze zohlednit

16 — Výše uvedený rozsudek Express Dairy Foods, body 11 a 17.

17 — Viz judikatura uvedená v poznámce pod čarou15.

„skutečnost, že daňová povinnost související s neoprávněně vybranými daněmi mohla být přenesena na jiné hospodářské subjekty nebo na spotřebitele [18]“.

31. Rozsudek Just rozhodl také o předběžné otázce položené dánským soudem, který se ptal, zda může být platně využita výjimka z důvodu přenesení uplatněná v některých případech dánskou judikaturou k zamítnutí žádostí o vrácení daní vybraných v rozporu s právem Společenství. Soudní dvůr kladnou odpovědí nepřímo potvrdil, že vnitrostátní právní řády mohou upravovat hmotněprávní aspekty vrácení.

C – *Pozdější vývoj*

30. V takových případech má judikatura za to, že „to není hospodářský subjekt, kdo nese neoprávněně vybranou daň, nýbrž kupující, na něhož byla přenesena. Vrácení už přijaté částky daně hospodářskému subjektu by se tak rovnalo povolení dvojité výplaty, která by mohla být kvalifikována jako bezdůvodné obohacení, aniž by se tím napravily důsledky, jež měla nezákonnost daně pro kupujícího“. Přísluší tedy vnitrostátním soudním orgánům, aby „s ohledem na okolnosti konkrétní věci posoudily, zda hospodářský subjekt přenesl daň úplně či částečně na jiné subjekty a zda by v daném případě její vrácení nebylo bezdůvodným obohacením [19]“. Za takových „okolností“ je však třeba zohlednit újmu, kterou mohl dotyčný utrpět kvůli „samotné skutečnosti, že přenesl na své zákazníky daň vybranou správními orgány v rozporu s právem Společenství, protože zvýšení ceny výrobku způsobené přenesením daně mohlo mít za následek snížení objemu jeho prodejů [20]“.

32. Četná následující judikatura nadále potvrzovala znění rozsudku Just [21], přičemž zároveň zavedla několik důležitých upřesnění v souvislosti se způsoby jeho uplatňování. Účelem těchto upřesnění bylo zabránit tomu, aby zásada autonomie vnitrostátních soudů vedla k přílišným rozdílům, jež by ohrozily fungování základních složek Unie.

33. Například na základě zásady efektivity se prohlašují za neslučitelné s právem Unie veškeré způsoby dokazování přenesení stanovené vnitrostátními právními řády, jejichž

18 — Výše uvedený rozsudek Just, body 26 a 27.

19 — Výše uvedený rozsudek Comateb, body 22 a 23.

20 — Výše uvedený rozsudek Comateb, bod 31. Ve stejném smyslu výše uvedený rozsudek Just, bod 26.

21 — Výše uvedené rozsudky Denkavit italiana, bod 26; Express Dairy Foods, bod 13; Ariete, bod 17; Mireco, bod 16; rozsudek ze dne 27. května 1981, Essevi a Salengo (142/80 a 143/80, Recueil, s. 1413), bod 35; a výše uvedený rozsudek Comateb, bod 21 a další.

důsledkem je, že se dosažení vrácení stane prakticky nemožným nebo je nadměrně ztíženo [22]. V případě nepřímých daní, které jsou v rozporu s právem Unie, se vylučuje možnost zamítnutí jejich vrácení na základě domněnky přenesení daně, jejímž účelem je uvalit důkazní břemeno vždy na poplatníka, a upřesňuje se, že existence zákonné povinnosti zahrnout daň do ceny neumožňuje předpokládat, že byla přenesena veškerá daňová povinnost. Skutečnost, zda došlo, nebo nedošlo k přenesení nepřímé daně, je skutkovou otázkou, jejíž posouzení náleží vnitrostátnímu soudu [23].

34. Tímto způsobem Soudní dvůr vymezil autonomní výklad pojmů „přenesení“ a „bezdůvodné obohacení“ a proměnil tuto výjimku ohledně vrácení neoprávněně vybrané daně v pravidlo práva Unie a převzal za vlastní pravidlo, jež bylo původně pouze pravidlem vnitrostátního práva. Jeho zásah v dané věci však může být kvalifikován současně jako „minimální [24]“ s ohledem na procesní (a hmotněprávní) autonomii, která je v této věci tradičně přiznávána členským státům.

22 — Výše uvedený rozsudek San Giorgio, bod 14.

23 — Rozsudek ze dne 25. února 1988, Bianco a Girard (331/85, 376/85 a 378/85, Recueil, s. 1099), bod 17, a výše uvedený Comateb, bod 25.

24 — Hubeau, F., *op. cit.*, s. 448.

VI – Analýza předběžných otázek

A – *Ke druhé předběžné otázce: „náhrada“ jako alternativa k přenesení*

35. Nejdříve bude pojednáno o druhé předběžné otázce, protože svojí povahou předchází zbývajícím předloženým otázkám.

1. Bezdůvodné obohacení jako základ výjimky z vrácení přeplatku

36. Největší část případů, které byly dosud předloženy Soudnímu dvoru, zapadalo snadno do schématu, v němž je přenesení určujícím prvkem pro odůvodnění zamítnutí vrácení, ačkoli by zamítnutí mohlo být vyloučeno, pokud by nastala nějaká okolnost, kdy by vrácení navzdory přenesení nevedlo k bezdůvodnému obohacení [25].

25 — Zejména když v důsledku přenesení a následného zvýšení cen tržby osoby povinné k dani poklesly.

37. Vyšší počet rozsudků spadal do tohoto druhu souvislostí s přenesením, a tím se obecně rozšířila myšlenka, že přenesení a bezdůvodné obohacení jsou dva společné požadavky, které odůvodňují jedinou možnou výjimku z nároku na vrácení neoprávněně vybrané daně v právu Unie [26].

38. Podle mého názoru však přenesení a bezdůvodné obohacení nejsou dva odlišné požadavky pro zamítnutí vracení neoprávněně vybrané daně. Ve skutečnosti je bezdůvodné obohacení jediným právním základem výjimky a přenesení jedním z jeho možných projevů, přestože se jeví jako jeden z jeho nejtypičtějších projevů. To vysvětluje, že sama judikatura připouští omezení výjimek (neboli „výjimku z výjimky"), pokud vrácení, i když bylo prokázáno přenesení, nevyvolá bezdůvodné obohacení na základě souběhu jiných okolností (jako je například souběžná ztráta konkurenceschopnosti).

39. Judikatura totiž dala najevo, že přenesení je výjimkou ze zásady vrácení neoprávněně vybrané daně s cílem zabránit bezdůvodnému obohacení žadatele o vrácení [27].

40. Zahrnutí daně do prodejní ceny tudíž není jediným a definitivním kritériem k vyloučení vrácení; určujícím prvkem je, že toto vrácení může vést skutečně k bezdůvodnému obohacení, a to buď protože daň byla nakonec odvedena osobou, která koupila zboží, nebo na základě jiné odlišné okolnosti. Řečeno jinými slovy, bezdůvodné obohacení není

26 — Doslovné znění několika rozsudků je obzvláště kategorické. Například výše uvedený rozsudek Weber's Wine World stanoví v bodu 94 toto: „Tato povinnost úhrady má […] jednu jedinou výjimku. Členský stát může pouze bránit vrácení neoprávněně vybrané daně z hlediska práva Společenství, pokud by vnitrostátní orgány prokázaly, že veškerá daň byla nesena osobou odlišnou od osoby povinné k dani a pokud by u této osoby její vrácení vedlo k bezdůvodnému obohacení". Simon, D. ve svém komentáři k tomuto rozsudku rozvíjí stejnou myšlenku, když tvrdí, že „Soudní dvůr tím, že stanovil kumulativní podmínky, naznačuje, že přenesení ‚nutně neneutralizuje hospodářské vlivy zdaňování na osobu povinnou k dani'." (Simon, D., *Europe*, prosinec 2003, comm. 378)

27 — Toto odůvodnění se už objevuje v bodě 26 výše uvedeného rozsudku Just: „Ochrana práv zaručených ve věci právním řádem Společenství nevyžaduje povolit vrácení neoprávněně vybraných daní za podmínek, které by vedly k bezdůvodnému obohacení oprávněných. Nic tudíž z hlediska práva Společenství nebrání, aby vnitrostátní soudy ve shodě se svým vnitrostátním právem zohlednily skutečnost, že neoprávněně vybrané daně mohly být zahrnuty do cen podniků povinných odvést daň a přeneseny na kupující […]". Použití výrazu „tudíž" v uvedeném bodě se mi jeví jako velmi příhodné u těchto účinků, neboť ukazuje, že to, co předchází (výjimka z důvodu bezdůvodného obohacení) je příčinou toho, co následuje (výjimka z důvodu přenesení). Stejně se vyslovil Soudní dvůr již v uvedeném rozsudku Denkavit italiana, bod 26. V obou případech výrok rozsudku odkazuje výlučně na domněnku přenesení, ale analýza odůvodnění vede k závěru, že výjimka je vyjádřena obecněji. Tato myšlenka se objevuje také zřetelně v už uvedeném rozsudku Comateb, bod 22; rozsudku ze dne 21. září 2000, Michaïlidis (C-441/98 a C-442/98, Recueil, s. I-7145), bod 31, a v rozsudku ze dne 20. září 2001, Courage a Crehan (C-453/99, Recueil, s. I-6297), bod 30.

právním základem výjimky, je výjimkou samo o sobě [28].

41. Vrácení daně tudíž nemusí vést k bezdůvodnému obohacení, i když se uskutečnilo přenesení, stejně jako může naopak dojít k bezdůvodnému obohacení, aniž dojde k přenesení.

42. Z toho vyplývá možnost, že přenesení daně nemusí nutně být jen jedinou výjimkou z vrácení neoprávněně vybrané daně.

43. Zamítnutí navrácení toho, co bylo neoprávněně zaplaceno, je třeba vykládat restriktivně, protože se jedná o výjimku z obecného pravidla. Nelze však vyloučit existenci vnitrostátních úprav, které pokrývají jiné případy odlišné od přenesení, ale stejně legitimní, jako je tento případ, protože jsou založeny rovněž na bezdůvodném obohacení dotyčné osoby.

28 — Tento právní základ výjimky byl hojně diskutován právní teorií a několika generálními advokáty. Souhrnně jde o to, že pokud se samotný nárok na vrácení daně odvedené v rozporu se zákonem zakládá na záměru zabránit „bezdůvodnému obohacení" státu, který ji vybral, je přinejmenším odvážné omezovat tento nárok právě proto, aby se zabránilo bezdůvodnému obohacení poplatníka (viz v tomto smyslu Hubeau, F., *op. cit.*, s. 449; Berlin, D., „Chronique de jurisprudente fiscale européenne", *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, s. 167; a stanovisko generálního advokáta ve věci Comateb, přednesené dne 27. června 1996). Bez ohledu na možnou teoretickou relevanci některých z těchto kritik je jisté, že výjimka z nároku na vrácení z důvodu bezdůvodného obohacení je dnes už pevně zakotvena v judikatuře.

44. A nelze také zapomínat, že uvedená výjimka, ačkoliv byla přijata Soudním dvorem za vlastní, byla pravidlem vnitrostátního původu. Nejedná se tedy o neměnné pravidlo, výhradní právo Unie, které musí členské státy nezbytně uplatnit. Členským státům přísluší, jak už bylo uvedeno, stanovit formální a hmotněprávní požadavky na vrácení. Pokud se rozhodnou uplatnit výjimku z důvodu přenesení a bezdůvodného obohacení, budou to muset učinit tak, aby dodržely podmínky stanovené judikaturou Unie, ale nic jim nebrání stanovit odlišnou výjimku, o jejíž slučitelnosti s právem Unie může případně rozhodnout Soudní dvůr.

2. Zvláštnost tohoto případu a nutnost řešení *ad hoc*

45. Předběžné otázky předložené Østre Landsret se snaží přizpůsobit zvláštní okolnosti tohoto případu obvyklým pojmům přenesení a bezdůvodné obohacení. Zkrátka a dobře, dánský soud se ptá, zda v případě, jako je tento případ, jsou splněny oba požadavky, které judikatura dosud považovala za nezbytné k zamítnutí vrácení AMBI: nejdříve zda došlo k přenesení, a pak zda by případné vrácení vedlo k bezdůvodnému obohacení, a to z důvodu jiných okolností, u podniků, jež byly plátci daně.

46. V případě AMBI se však jeví jako nezbytné vypracování odpovědi *ad hoc*, jež by upřesnila stávající judikaturu. A to proto, že jak jsme uvedl výše, setkáváme se zde se zcela novým případem s velmi zvláštními charakteristickými rysy, kdy daň, která byla prohlášena za protiprávní, je jednou ze součástí legislativního balíčku, který je nutné zohlednit ve svém celku.

47. Tímto způsobem se do středu zájmu dostává druhá z předběžných otázek. Je v ní totiž nastolen problém, zda je možné posoudit přenesení, pokud částka nezákonné daně byla „kompenzována" souběžnou úsporou, jež byla výsledkem téže právní reformy, ačkoliv se skutečně neodráží ve zvýšení cen. Odpověď na tuto druhou otázku, již navrhuji, s sebou nese zjevně přeformulování znění této otázky, které ostatně předchází zbývajícím otázkám.

3. Kategorie „přenesení" neumožňuje dát v projednávané věci uspokojivou odpověď

48. Stejně jako v mnoha jiných případech předložených v minulosti Soudnímu dvoru je také AMBI nepřímou daní, jež se velmi podobá DPH. Její skutečné přenesení je však méně zřejmé v důsledku dvou faktorů. Zaprvé, protože různé složky právní reformy umožňují vzájemnou neutralizaci, kdy je možné odhlížet od zvýšení cen. Zadruhé, z formálního hlediska, protože AMBI nebyla na rozdíl od DPH na fakturách uváděna zvlášť [29].

49. Dánská vláda tvrdí, že i přes veškeré uvedené skutečnosti došlo v tomto případě k „přenesení", protože AMBI měl „zastoupit" odvody na sociální zabezpečení, které byly souběžně zrušeny jakožto součást ceny výrobku, jež právě z tohoto důvodu mohla zůstat stejná (v takovém smyslu mohl být AMBI označen jako „přenesený"). Ostatně to, že nedošlo k uvedení AMBI na faktuře, nepředstavovalo podle jejího názoru větší překážku k posouzení přenesení, neboť toto posouzení mohlo být provedeno celkově u všech cen výrobků dotyčných podniků během doby platnosti daně.

29 — Na rozdíl od DPH se nezdá, že přenesení je základním znakem, který utváří AMBI. I když přenesení dopadá stejně jako u DPH na různé etapy komercializace výrobku a u každé osoby povinné k dani by bylo možné vysledovat tendenci k jejímu přenesení do následujícího článku ekonomického řetězce, základní přenesení, které charakterizuje DPH (s postupným výběrem, který je však určen, aby zatížil pouze konečného spotřebitele) se zde nevyskytuje.

50. Je zřejmé, že toto hledisko dánské vlády až k nepoznání deformuje obvyklý pojem „přenesení“ daně a každopádně není oním pojmem, tak jak jej chápe naše judikatura.

51. Přenesení je definováno v daňové praxi jako nástroj, který umožňuje přenést daňovou povinnost na konečného poplatníka, a to tak, že daň bude neutrální pro jednotlivce nebo podnik, který ji platí na počátku, a pak ji přenese, neboť je pouhým stupněm v procesu výběru daní [30]. K tomuto přenosu daňové povinnosti dochází normálně prostřednictvím prodejní ceny tím, že daň s ní splyne, nebo prostřednictvím rozpisu, jako tomu je u DPH; v každém případě musí být zavedení daně zaznamenatelné ve vývoji ceny. V těch případech, v nichž není zřejmé tak, jak se to zjevně stalo u AMBI, že daňová povinnost byla úplně přenesena na třetí osobu, je přinejmenším obtížné vyvodit, že došlo ke skutečnému „přenesení“.

52. S tím se pojí důkazní obtíže, které by mohla vyvolat tvrzení o „náhradě přenesení“, které hájí dánská vláda. Šíře dotčeného časového období, různorodý charakter zahrnutých výrobků a odlišná intenzita, s níž podle tvrzení žalobkyň dopadly obě daňové povinnosti na dovážené a vnitrostátní výrobky, vedou přinejmenším k určitým pochybnostem o možnosti prokázat tyto případy s dostatečnou přesností.

53. Judikatura bezesporu kladla zvláštní důraz na to, že přenesení „závisí na více faktorech, které jsou vlastní každé obchodní transakci a odlišují ji od jiných případů, které nastávají při jiných okolnostech“, a že „je skutkovou otázkou, kterou má zkoumat vnitrostátní soud [31]“. Z toho by bylo možné vyvodit, že s ohledem na okolnosti každého případu může vnitrostátní soud mít za to, že je přenesení uskutečňováno způsoby odlišnými od zahrnutí daně do ceny. V uvedených rozsudcích však toto upřesnění mělo pouze za cíl objasnit, že nepřímá daň se nesmí považovat automaticky za přenesenou.

54. Ale i toto zmírněné chápání jevu „přenesení“ muselo v určité chvíli dosáhnout svých mezí. A proto se mi navzdory tomuto soudnímu rozhodnutí jeví jako příliš vykonstruované tvrzení, že pouhé „nahrazení“ nákladu sociálních odvodů nově vzniklou daní – pokud tyto odvody dopadají na téhož poplatníka na základě odlišných důvodů a s různou

30 — Viz například Pérez Royo, F., dir., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 4. vydání 2010, s. 741.

31 — Už uvedené rozsudky Bianco y Girard, bod 17; Comateb, bod 25; a Weber's Wine World, bod 96.

intenzitou – by bylo dostatečné k tomu, aby se mělo za to, že nová daň byla přenesena.

55. Samozřejmě tím není možné dojít k závěru, že i přes veškeré uvedené skutečnosti došlo nenastal v menší nebo větší míře jev „přenesení“ v běžném smyslu, nýbrž pouze vyloučit možnost prokázat jej, aniž bychom měli více údajů, než jsou ty, které přísluší uvedené náhradě. V takovém případě by hrozilo, že zavádíme „domněnku přenesení“, kterou judikatura zakázala.

56. Za těchto okolností se nabízí alternativa zvážit, zda se za předpokladu, že nedošlo k přenesení v běžném smyslu tohoto termínu, nesetkáváme s „jinou“ okolností, již lze rovněž přiřadit k pojmu „bezdůvodného obohacení“. To by byl případ jevu, který by chronologicky a funkčně předcházel jevu přenesení, „náhrady“, jež je předmětem druhé předběžné otázky.

4. „Náhrada“ jako možná výjimka z povinnosti vrácení

57. Uvedená „náhrada“ totiž zapadá přirozeně do pojetí bezdůvodného obohacení, které je podle mého názoru skutečným základem veškeré judikatury Soudního dvora ohledně výjimky z nároku na vrácení neoprávněně vybrané daně.

58. Mám tedy za to, že Soudní dvůr by měl v projednávané věci jít nad rámec doslovného znění otázek předložených Østre Landsret, které by mohlo nutit k přetvoření klasického pojetí přenesení a vnést do něho nepřirozené rysy, a navíc si myslím, že zbytečně, neboť jde o skutkovou okolnost, která neodpovídá jeho základním vlastnostem.

59. Říkám zbytečně, protože podle mého názoru stávající judikatura ve věci umožňuje rozšířit výjimku z nároku na vrácení na kterýkoliv případ odlišný od „přenesení“ dotyčné daně, v němž by ale mohlo dojít k bezdůvodnému obohacení v případě navrácení protiprávní daně. To by byl případ „náhrady“ uplatňované v této věci.

60. Je pravda, že myšlenka náhrady není v judikatuře zcela nová a objevila se dokonce dříve než rozsudek Just uvolnil cestu k výjimce z nároku na vrácení z důvodu přenesení a bezdůvodného obohacení.

61. Sotva rok před rozsudkem Just potvrdil rozsudek Pigs and Bacon Com-

mission [32], že protiprávní daň může být případně „kompenzována“ využíváním jiných hospodářských výhod týmž poplatníkem. Předběžná otázka předložená v tomto případě irským High Court se týkala veřejné organizace jménem „Pigs and Bacon Commission“, jež vybírala daň od všech výrobců slaniny a přitom poskytovala určité subvence pouze těm, kteří prováděli jejím prostřednictvím vývozní operace.

62. Dotčený rozsudek konstatoval, že takový systém jako systém zavedený v Irsku porušuje pravidla volného pohybu zboží a společnou organizaci trhu u výrobků z vepřového masa dvěma různými způsoby: zaprvé ovlivňuje hospodářskou soutěž prostřednictvím dotování vývozu a zadruhé znevýhodňuje každého výrobce, který uskutečňuje přímý prodej do zahraničí, aniž využívá služby uvedené veřejné organizace (neboť musí platit daň, ale nemá nárok na žádnou podporu [33]). Uvedená daň nemohla být ukládána výrobcům v souladu se zákonem, neboť byla určena pro účely, jež jsou neslučitelné s požadavky Smlouvy.

63. Soudní dvůr, jak to udělal už ve své dřívější judikatuře, postoupil vnitrostátnímu soudu úkol posoudit „zda a do jaké míry“ měla být uvedená daň uhrazena hospodářským subjektem, který ji odváděl. Soudní dvůr tedy s přihlédnutím k okolnostem případu rozhodl, a to je obzvláště relevantní pro naše účely, že vnitrostátnímu soudu přísluší posoudit „zda a do jaké míry“ by mohla být případně uvedená pohledávka poplatníka „kompenzována“ jinými částkami, které mu byly odevzdány na základě podpory vývozu [34].

64. Okolnosti věci Pigs and Bacon Commission nejsou samozřejmě totožné s okolnostmi věci, která je předmětem tohoto stanoviska. V uvedené věci se náhrada uplatňuje, protože výrobci měli právo na vrácení daně, ale souběžně museli vrátit částku podpor, které byly v rozporu se zákonem.

65. O něco málo později však judikatura měla příležitost uplatnit tuto myšlenku „náhrady“ v situaci bez přímých podpor: rozsudek Apple and Pear Development Council, týkající se britské organizace téhož jména, potvrdil, že vnitrostátnímu soudu přísluší určit, „zda a do jaké míry“ je třeba vrátit poplatníkům daň, která byla použita k financování organizace, jejíž činnost byla částečně v rozporu s právem Společenství, a „zda a do jaké míry“

32 — Rozsudek ze dne 26. června 1979 (177/78, Recueil, s. 2161).

33 — Už uvedený rozsudek Pigs and Bacon Commission, body 19 a 20.

34 — Už uvedený rozsudek Pigs and Bacon Commission, bod 25. Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

tento nárok na navrácení „může být případně kompenzován přímými výhodami, jež činnost uvedené organizace zajistila dotyčnému poplatníkovi [35]“.

66. Lze tedy tvrdit, že už v těchto zmíněných rozsudcích se skrývá myšlenka zabránit tomu, aby důsledkem vrácení neoprávněně vybrané daně nebylo bezdůvodné obohacení poplatníka. A nadto bez ohledu na klasické pojetí přenesení vystává myšlenka, že od rozsudku Just převládne v právních úvahách o opodstatněnosti zpochybnění vrácení neoprávněně vybrané daně.

67. Podle mého názoru oba zmíněné rozsudky prokazují, že nárok na vrácení neoprávněně vybrané daně může být předmětem výjimky v určitých případech, jež jsou odlišné od přenesení, v důsledku jiných výhod, které poplatník mohl získat od téhož správního orgánu, v jehož prospěch byla vybrána daň, jež je v rozporu se zákonem [36]. Konečným závěrem by mělo být, že existence přenesení daně nepředstavuje jediný možný způsob pro zamítnutí navrácení, které se může zakládat na případném bezdůvodném obohacení, jež vyplývá ze souběžné úspory [37].

5. Podmínky, za nichž může „náhrada“ dosáhnout podobné funkce, kterou má „přenesení“

68. Nyní je však nutné bezprostředně upřesnit, že tato výjimka z nároku na vrácení neoprávněně vybrané daně může být připuštěna pouze za přísných podmínek.

69. Zaprvé a za účelem zabránit možným podvodům a řešením vypracovaným členskými státy *ad hoc*, je třeba, aby uvedené souběžné zrušení přípustných odvodů bylo v bezprostřední příčinné souvislosti s účinkem pro daň, jež byla prohlášena za protiprávní.

70. Není tedy možné sem zahrnout jakékoliv přípustné opatření více či méně prospěšné pro poplatníka, které by se přibližně časově shodovalo s datem nepřípustného vymáhání. Souběžná úspora, která by mohla vést k bezdůvodnému obohacení, musí být nerozlučně spojena od svého počátku s vytvořením této protiprávní daně.

35 — Rozsudek ze dne 13. prosince 1983 (222/82, Recueil, s. 4083), body 40 a 41.

36 — V tomto smyslu část právní teorie obsahuje myšlenku, že nárok na vrácení daně vybrané bez důvodu je kompenzovatelný nárok. Viz například Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, Septem Ediciones, Oviedo, 2003, článek 294; a De Wolf, M., *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudente de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour supréme des États-Unis*, Buylant, Brusel-LGDJ, Paříž, 2005, s. 416.

37 — Je toho více, „náhrada“ jako výjimka z povinnosti vrátit neoprávněně provedené zdanění by byla zbavena některých výtek, které se týkají „přenesení“, protože na rozdíl od přenesení by do ní byly zahrnuty třetí osoby, na které by nakonec mohlo dopadnout zatížení protiprávní daně.

71. Tento požadavek se jeví jako samozřejmý při pohledu na rozsudek Deville, který, když odkazuje na zásadu efektivity jako na mezní bod pro uplatnění teorie přenesení, zdůrazňuje, že *„následně po rozsudku Soudního dvora*, z něhož vyplývá, že určité právní předpisy jsou neslučitelné se Smlouvou, nemůže vnitrostátní zákonodárce přijmout žádnou procesní normu, která by významně snížila možnost využít žalobu na vrácení daní vybraných na základě uvedených právních předpisů [38]“. Odůvodnění skutečnosti, že daň nebude vrácena, nelze tedy následně spojit s rozhodnutím o protiprávnosti daně.

72. V případě AMBI bylo už sepětí se zrušením odvodů na sociální zabezpečení tvrzeno u Soudního dvora v řízení, které bylo ukončeno výše uvedeným rozsudkem Dansk Denkavit (bod 3) a nebylo přímo zpochybněno v tomto řízení. V každém případě by nic nebránilo vnitrostátnímu soudu, aby si vyžádal, pokud by to považoval za vhodné, přesnější prověření tohoto určujícího ohledu [39].

73. Zadruhé se musí jednat o případ, v kterém bude existovat dostatečná souvislost mezi okruhem osob, které požívají výhodu ze zrušených odvodů, a okruhem osob povinných k nové dani.

74. Zatřetí musí být vzniklá úspora vyčíslitelná bez velkých obtíží podobně, jako tomu je u částky odvedené daňové pohledávky takovým způsobem, že tuto „náhradu“ by bylo možné opodstatněně namítat.

75. Konečně je třeba upřesnit, že existence „náhrady“ protiprávní daně, která by umožnila zamítnout její vrácení nebo vedla k jejímu krácení, bude muset být posouzena vnitrostátním soudem, který bude rozhodovat ve věci případ od případu a ve světle důkazů předložených vnitrostátními orgány. Jinak řečeno, důkazní břemeno tohoto případného bezdůvodného obohacení, které vyplývá z „náhrady“ protiprávní daně, přísluší členskému státu [40]. V opačném případě by se uplatnila domněnka, která je výslovně

38 — Rozsudek ze dne 29. června 1988 (240/87, Recueil, s. 3513), bod 13 (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska). Viz také rozsudek ze 17. listopadu 1998, Aprile (C-228/96, Recueil, s. I7141), bod 16, a rozsudek ze dne 9. února 1999, Dilexport (C-343/96, Recueil, p. I-579), bod 38. Ve stejném smyslu Usnesení Evropského parlamentu ze dne 9. února 1983 o odpovědnosti států ve věci uplatňování a dodržování práva Společenství, rozhodlo, že „v případě, že by Soudní dvůr rozhodl, že některé daně jsou neslučitelné se Smlouvou, veškeré vnitrostátní předpisy schválené později, jež omezují nárok na vrácení částky neoprávněně vybraných daní – které tak umožňují členským státům zadržovat neoprávněně výnos tohoto neoprávněně provedeného zdanění – jsou neslučitelné s duchem Společenství a měly by být zrušeny“ (Úř. věst. 68, 14.3.1983).

39 — V písemném vyjádření dánské vlády se uvádí například existence odkazu v tomto smyslu při přípravných pracích zákona o vzniku AMBI.

40 — Aniž by tím samozřejmě byla dotčena možnost žadatelů předkládat dokumentaci, kterou by považovali za nezbytnou, která bude moci být také zohledněna vnitrostátním soudem (v tomto smyslu už výše uvedený rozsudek Michaïlidis, bod 41).

zakázána judikaturou, neboť „v praxi znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje vrácení [41]“.

6. Závěr

76. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem mám za to, že je třeba odpovědět na druhou předběžnou otázku v tom smyslu, že právo Unie nebrání tomu, aby stát mohl zamítnout vrácení neoprávněně vybrané daně, pokud je s to dokázat, že neoprávněně vybrané částky je možné považovat za kompenzované tím, že došlo k souběžnému a odpovídajícímu snížení jiné zátěže, z něhož titíž daňoví poplatníci měli skutečně prospěch, vždy když mezi vznikem jednoho zatížení a zrušením druhého zatížení bude existovat bezprostřední vztah příčiny a následku.

B – *Ke třetí a čtvrté předběžné otázce*

77. Třetí a čtvrtá předběžná otázka v poněkud pozměněném znění vznášejí, řečeno velmi souhrnně, dodatečnou otázku, zda případný rozdíl v zacházení v celé právní reformě (který by mohl zvýhodnit více jeden typ podniků oproti druhému typu podniků) představuje nebo nepředstavuje další skutečnost, která má být vyhodnocena při posouzení faktu, zda existuje, nebo neexistuje bezdůvodné obohacení, pro účely rozhodnutí o opodstatněnosti nebo neopodstatněnosti vrácení AMBI.

78. Ve shodě s již uvedeným rozsudkem Weber's Wine World může vnitrostátní soud posoudit existenci a míru bezdůvodného obohacení, které by získala osoba povinná k dani prostřednictvím vrácení neoprávněně vybrané daně pouze „po hospodářské analýze, která zohlední všechny relevantní okolnosti [42]“.

79. Až do současné doby spojovala judikatura tuto hospodářskou analýzu s důkazem, že osoba povinná k dani nepocítila snížení svého prodeje v případě velmi elastické poptávky v důsledku přenesení protiprávní daně a následného zvýšení svých cen.

80. V tomto případě by však uvedená hospodářská analýza měla zhodnotit ještě jiný faktor, který je stejně důležitý a na nějž odkazuje Østre Landsret ve své třetí a čtvrté předběžné otázce.

41 — Výše uvedené rozsudky Bianco a Girard, bod 17; Comateb, bod 25, a San Giorgio, bod 14.

42 — Bod 100.

81. Østre Landsret totiž klade tyto dvě otázky na základě výchozí základní hypotézy: že AMBI zatěžoval poměrně více dovážející podniky než podniky, které kupovaly převážně vnitrostátní výrobky, zatímco zrušené sociální odvody se vztahovaly ve stejném poměru „shodně na oba druhy podniků nezávisle na složení jejich nákupů".

82. Účastníci původního řízení a Komise se však významně rozcházejí jak ohledně významu otázek předložených Landsret, tak ohledně faktických údajů, o něž se tento soud opírá.

83. Na jedné straně mají žalující podniky za to, že je prokázáno, že převážně dovážející podniky odvedly do státního rozpočtu mnohem větší částky na základě AMBI, než byly částky odvedené podniky, které jsou převážně zásobovány vnitrostátními podniky. Rozdíl by měl být dán skutečností, že na rozdíl od DPH se při transakcích uvnitř Společenství AMBI neodváděl při dovozu, nýbrž po uskutečnění prvního prodeje dovezeného zboží v Dánsku, a dovozce si tedy na rozdíl od vnitrostátního výrobce nemohl odečíst od daňového základu pro výpočet AMBI cenu dovezených výrobků.

84. Na druhé straně dánská vláda kategoricky popírá, že by AMBI zatěžoval odlišně a rozdílně dánské výrobky a dovážené výrobky, když tvrdí, že právě AMBI, ale nikoliv „zrušení sociálních odvodů – jejichž souladu s právem je nesporný – snížil výrobní náklady v Dánsku, a tudíž zvýhodnil výrobky vyráběné v Dánsku".

85. Komise, která se připojuje v tomto bodě k dánské vládě, na jednání vysvětlila, že důvodem, proč několik podniků zaplatilo poměrně vyšší AMBI než jiné podniky, je to, že se v případě dánských výrobků daňové zatížení rozdělovalo na další články obchodního řetězce, zatímco v případě dovezených výrobků byl celý AMBI odváděn v době prvního prodeje na dánském území. Podle názoru Komise toto neznamená, že dovážené výrobky byly více zatíženy než domácí výrobky, ale pouze to, že dovážející podniky platily vyšší částky. Avšak tento faktor neumožňuje posoudit „problém diskriminace", neboť pravidla k vrácení daně jsou stejná pro všechny podniky nezávisle na částce AMBI, kterou neoprávněně zaplatily. Komise se tedy v odpovědi na poslední dvě otázky soustřeďuje výlučně na pochybnost, zda nastala diskriminace jako taková při mechanismu vrácení.

86. V tomto bodě je důležité poznamenat, že otázka případné diskriminační povahy AMBI ve smyslu článku 110 Smlouvy o fungování Evropské unie [43] nebyla v rámci tohoto řízení vznesena, na rozdíl od předběžné otázky, která vedla k už uvedenému rozsudku Dansk Denkavit a Poulsen Trading, jenž vznikl rovněž na základě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce od Østre Landsret. Tento rozsudek se však omezil na konstatování, že daň, jako je AMBI, porušila článek 33 šesté směrnice, neboť je podobná DPH, ale nerozhodl, neboť to považoval už za zbytečné, o jeho možné diskriminační povaze (a tedy o tom, že je v rozporu s bývalým článkem 95 ES), což byl bod, ohledně něhož byla také položena otázka [44]. Komise naproti tomu zahájila několik řízení o nesplnění povinnosti proti Dánsku na základě této daňové reformy, ale pouze jediné z nich (to, které se týkalo porušení článku 33 šesté směrnice) bylo předloženo Soudnímu dvoru a skončilo příslušným odsuzujícím rozsudkem.

87. V této nové žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce dánský soud nepřímo staví tuto otázku do centra pozornosti Soudního dvora v souvislosti s pravidly ohledně vrácení neoprávněně vybrané daně, ačkoli výslovně nepředkládá otázku diskriminační povahy AMBI.

88. Na jednání dánská vláda zdůraznila nebezpečí „odpovědi na otázku, která nebyla předložena Landsret“, čímž pravděpodobně poukazovala na nevhodnost opětovného nastolení problému diskriminační povahy daně.

43 — Bývalý článek 95 ES, který se později stal článkem 90 ES. Podle judikatury zakazuje toto ustanovení každý daňový režim, který přímo nebo nepřímo poškodí dovezený výrobek ve srovnání s vnitrostátním výrobkem, ať už proto, že je jediný zdaněný nebo protože se zdaní ve vyšší míře nebo protože podmínky k zaplacení nebo výpočtu zdanění jsou méně příznivé. Rozsudky ze dne 16. června 1966, Lütticke (57/65, Recueil, s. 293); ze dne 22. června 1976, Bobie Getränkevertrieb (127/75, Recueil, s. 1079); ze dne 8. ledna 1980, Komise v. Itálie (21/79, Recueil, s. 1); ze dne 27. února 1980, Komise v. Irsko (55/79, Recueil, s. 481); ze dne 12. července 1983, Komise v. Spojené království (170/78, Recueil, s. 2265); ze dne 3. července 1985, Komise v. Itálie (277/83, Recueil, s. 2049); ze dne 17. července 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Recueil, s. I-4085); ze dne 2. dubna 1998, Outokumpu (C-213/96, Recueil, s. I-1777); ze dne 17 června 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Recueil, s I-3775); ze dne 27. února 2002, Komise v. Francie (C-302/00, Recueil, s. I-2055); ze dne 19. září 2002, Tulliasiamies a Siilin (C-101/00, Recueil, s. I-7487), bod 54; ze dne 5. října 2006, Németh (C-290/05 a C-333/05, Sb. rozh. s. I-10115), a ze dne 18 ledna 2007, Brzeziński (C-313/05, Sb. rozh. s. I-513). Soudní dvůr především rozhodl, že dochází k porušení uvedeného předpisu, „pokud se daň, která je uvalena na dovezený výrobek a která je uvalena na obdobný domácí výrobek vypočítává rozdílným způsobem a řídí se odlišnými podmínkami, což v důsledku vede, alespoň v určitých případech, k vyššímu zdanění dovezeného výrobku“. Rozsudky ze dne 17. února 1976, Rewe (45/75, Recueil, s. 181), bod 15; ze dne 27. února 1980, Komise v Irsko (55/79, Recueil, s. 481), bod 8; ze dne 26. června 1991, Komise v. Belgie (C-153/89, Recueil, s. I-3171), bod 12; ze dne 26. června 1991, Komise v. Lucembursko (C-152/89, Recueil, s. I-3141), bod 20; ze dne 12. května 1992, Komise v. Řecko (C-327/90, Recueil, s. I-3033), bod 12, a ze dne 23. října 1997, Komise v. Řecko (C-375/95, Recueil, s. I-5981), bod 20.

44 — Ve stanovisku v uvedené věci předneseném dne 30. ledna 1992 se generální advokát Tesauro tímto bodem zabýval, třebaže postoupil vnitrostátnímu soudu úkol „prověřit *in concreto*, zda daň, která je předmětem sporu, je upravena tak, že to vylučuje ve všech případech diskriminaci dovezených výrobků“. Tesauro připomíná v tomto ohledu ve shodě s judikaturou, že režim zdanění lze považovat za slučitelný s článkem 95 ES (článek 110 Smlouvy o fungování Evropské unie), pouze pokud se prokáže, že je uspořádán tak, že ve všech případech vylučuje možnost, aby nastala diskriminace dovezených výrobků. V každém případě, pokud prováděcí pravidla nebudou průhledná, přísluší Státu, aby nastolil takový režim, který prokáže, že nevede v žádném případě k diskriminačním účinkům (bod 11 uvedeného stanoviska).

89. Podle mého názoru nespočívá problém předložený Østre Landsret v projednávaném případě v tom, zda celá právní reforma měla diskriminační charakter, ani podle tvrzení Komise v tom, zda existuje diskriminace v mechanismu vrácení jako takovém. A proto jediná věc, na niž se různým způsobem táže Østre Landsret, zda účinky právních reforem v tomto případě byly poměrně výhodnější pro podniky s menším objemem dovážených výrobků ve srovnání s převážně dovážejícími, má být jedním faktorem, který bude třeba zohlednit při výpočtu částky k vrácení toho, co bylo zaplaceno na základě AMBI, aniž by se předpokládalo bezdůvodné obohacení.

90. Není obtížné dosáhnout kladné odpovědi na tuto otázku. Jak už bylo uvedeno výše, bezdůvodné obohacení je od počátku pojímáno jako výjimka z povinnosti státu vrátit neoprávněně vybrané daně a přenesení daně se stalo od roku 1980 nejtypičtějším předpokladem bezdůvodného obohacení. Ale výjimka jako taková musí být předmětem restriktivního výkladu. Takže když navzdory existenci přenesení, vede zvýšení cen ke ztrátě konkurenceschopnosti podniku, musí být tento stav zohledněn a je možné nakonec vyloučit uplatnění výjimky, pokud se prokáže, že by vrácení za okolností daného případu nevedlo k bezdůvodnému obohacení [45].

91. V tomto případě se žalobkyně nedovolávají ztráty konkurenceschopnosti za uvedených podmínek, nýbrž toho, že došlo k relativnímu zlepšení postavení jejich konkurentů v důsledku poměrně menších obchodních a daňových nákladů, kterými je reforma zatížila. Přes tento rozdíl je v obou případech stejná logika a rovněž tomu musí být tak u odpovědi.

92. Už jsem měl příležitost vyložit, jak výjimka z nároku na vrácení v případě přenesení naráží na své vlastní meze v případě, že toto přenesení vede ke ztrátě konkurenceschopnosti dotčeného podniku, jež by umožnilo vyloučit bezdůvodné obohacení, pokud by se vrácení prověřovalo. Podobně i uplatnění výjimky z důvodu „náhrady“ daně, která je v rozporu se zákonem, musí narážet rovněž na stejné omezeni v případě, že by dotčená právní reforma zvýhodnila poměrně více konkurenční podniky, a to by vedlo ke ztrátě konkurenceschopnosti dotyčného podniku, jež by byla s to i v tomto případě, vyloučit zcela nebo zčásti bezdůvodné obohacení při případném vrácení daně. V těchto případech kategorie bezdůvodného obohacení obnovuje, v opodstatněné míře, nárok na vrácení tak, aby došlo k neutralizaci tohoto případného rozdílného zacházení.

45 — Rozsudky Comateb, bod 31, a Just, bod 26, oba výše uvedené.

93. Toto odstínění samozřejmě závisí na tom, jak se vyhodnotí z tohoto hlediska účinky dotčené právní reformy, což je úkol, který přísluší výlučně vnitrostátnímu soudu.

97. Je zvláštní, že se jak dánská vláda, tak žalující podniky opírají o bod 25 rozsudku Comateb uvedeného výše, v němž se tvrdí, že přenesení „závisí na více faktorech, které jsou vlastní každé obchodní transakci a odlišují ji od jiných případů, které nastávají v jiných souvislostech".

C – *K první předběžné otázce*

94. Odpověď navržená pro druhou předběžnou otázku by měla vést v podstatě k tomu, že odpověď na první předběžnou otázku předloženou Østre Landsret, která odkazuje na jednotlivý či celkový způsob, jímž je možné přistoupit k posouzení případného přenesení AMBI, se stane zbytečnou.

98. Dánská vláda má za to, že tento odkaz na kontext každé obchodní transakce umožňuje celkově vyhodnotit přenesení, pokud určení ceny bylo rovněž provedeno v celku. Naopak žalující podniky mají za to, že tento odkaz [46] nutí přesně analyzovat způsob, jakým se chovala cena při každé transakci, při každém prodeji a že není možné provést celkové vyhodnocení založené na myšlence, že přenesení zrušených odvodů bylo jednoduše nahrazeno přenesením AMBI vzhledem k tomu, že zrušené odvody na sociální zabezpečení se týkaly zároveň dovážejících podniků a podniků, které nic nedovážely, zatímco AMBI zatěžoval v poměru více dovážející podniky.

95. Jelikož jsem však už měl příležitost poukázat na to, že nelze vyloučit, že došlo k jevům „přenesení" v běžném smyslu tohoto slova, provedu dále analýzu zmíněné první předběžné otázky.

96. Dánský soud se táže, zda k posouzení toho, že došlo k přenesení, postačí vyhodnotit celkově transakce realizované osobou povinnou k dani v období čtyř let a v souvislosti s vyšším počtem výrobků, nebo zda je nutné vyhodnotit zvlášť transakci, o niž by se jednalo v každém případě.

99. Podle mého názoru je nutno odkaz, který rozsudek Comateb poskytuje ohledně okolností každé transakce, vykládat spíše jako zmírňující prvek pojmu „přenesení" než jako odkaz k tomu, aby přenesení bylo přísně

46 — Spojený s několika výrazy používanými v judikatuře jako přenesení „na kupujícího", „na konečného spotřebitele" apod.

jednotlivě posuzováno, tedy výrobek od výrobku, prodej od prodeje.

100. Jak jsem výše uvedl, není toto hledisko zmírnění jevu přenesení absolutní a je podřízeno určitým omezením: zejména těm, které vyplývají ze samotného pojmu „přenesení“.

101. Z tohoto důvodu druh posouzení přenesení, který by měly dánské orgány podle znění první z otázek provést, značně přesahuje tyto meze pojetí, pokud se mají zahrnout údaje za příliš dlouhé období (čtyři roky), a takové, které se týkají „vyššího množství výrobků“, a dokonce i „naprosto rozdílných transakcí, ať už před příslušným prodejem nebo po příslušném prodeji“.

102. Ať už je definice „okolností“ a „faktorů vlastních každé obchodní transakci“, na niž odkazuje bod 25 výše uvedeného rozsudku Comateb, jakkoli široká, vztahovala by se obtížně na případy, o nichž je uvažováno v první předběžné otázce. V nejkrajnějším případě by bylo možné posouzení po skupinách výrobků nebo transakcí, které si zachovávají určitou souvislost a za kratší období, takže není možné určit, že stanovení cen se provádí celkově pro každou transakci podniku za období čtyř let.

103. Uplatnění zásady volného hodnocení důkazů vnitrostátním soudem podle mého názoru předchozí závěr neoslabuje. V tomto bodu je nutné připomenout, že „nicméně skutečnost, zda došlo k přenesení, je skutkovou otázkou, jejíž posouzení náleží vnitrostátnímu soudu“, jemuž jedinému přísluší hodnotit důkazy za tímto účelem, „okolnosti dokazování přenesení nesmějí být takové, aby prakticky znemožnily nebo příliš ztížily vrácení daně“ vybrané v rozporu s právem Unie [47].

104. Bez ohledu na okolnosti tohoto případu by celkové posouzení velmi rozdílných transakcí, které se týkají zcela odlišných výrobků za období čtyř let, mohlo znemožnit osobě povinné k dani předložit důkazy k vyvrácení závěru, že došlo k přenesení daně.

47 — Výše uvedený rozsudek Michaïlidis, bod 40.

VII – Závěry

105. V důsledku toho navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na předběžné otázky Østre Landsret takto:

„1) Právo Unie nebrání výjimce z vrácení protiprávně vybrané daně v případě, kdy tato daň mohla být kompenzována v důsledku zrušení jiných, rovněž vyčíslitelných odvodů, a vrácení by tudíž vedlo k bezdůvodnému obohacení. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby posoudil, zda jsou tyto podmínky splněny s ohledem na důkazy poskytnuté vnitrostátními orgány, které nesou důkazní břemeno.

2) Existence rozdílného zacházení na úkor určité skupiny podniků je skutečností, kterou musí vnitrostátní soud vzít v potaz při rozhodování o opodstatněnosti nebo neopodstatněnosti vrácení protiprávně vybrané daně.

3) Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 a C-215/95, Recueil, s. I-165) nelze chápat v tom smyslu, že přenesení do cen může nastat prostřednictvím přenesení do cen jiných výrobků při naprosto rozdílných transakcích, ať už to bude před příslušným prodejem výrobků nebo po příslušném prodeji výrobků, například v rámci celkového posouzení přenesení za dobu čtyř let a v souvislosti s vyšším počtem skupin výrobků, které by zahrnovalo jak dovezené, tak nedovezené výrobky."