GENERALINIO ADVOKATO PEDRO CRUZ VILLALÒN IŠVADA, pateikta 2010 m. gruodžio 7 d.[1]

Turinys

I — Įžanga ..... I - 7378

II — Teisinis pagrindas ..... I - 7379

III — Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai ..... I - 7382

IV — Procesas Teisingumo Teisme ..... I - 7384

V — Teismo praktika, susijusi su nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimu ..... I - 7385

A — Teisė susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas ..... I - 7385

B — Išimtis dėl perkėlimo, paremta nepagrįstu praturtėjimu ..... I - 7386

C — Tolesnė raida ..... I - 7387

VI — Prejudicinių klausimų analizė ..... I - 7388

A — Apie antrąjį prejudicinį klausimą: „kompensavimas“ kaip alternatyva perkėlimui ..... I - 7388

1. Nepagrįstas praturtėjimas kaip pagrindas taikyti nepagrįstai surinktų sumų grąžinimo išimtį ..... I - 7388

2. Ypatingas nagrinėjamo atvejo pobūdis ir būtinybė nuspręsti *ad hoc* ..... I- 7390

3. Remiantis „perkėlimo“ samprata neįmanoma pateikti aptariamą problemą padedančio išspręsti atsakymo ..... I - 7391

1 — Originalo kalba: ispanų.

4. „Kompensavimas“ kaip galima pareigos grąžinti išimtis ..... I - 7393

5. Sąlygos, kurioms esant „kompensavimas“ gali daryti panašų poveikį kaip ir „perkėlimas“ ..... I - 7395

6. Išvada ..... I - 7397

B — Dėl trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų ..... I - 7397

C — Dėl pirmojo prejudicinio klausimo ..... I - 7401

VII — Išvada ..... I - 7403

I — Įžanga

1. Praėjus trisdešimčiai metų nuo Sprendimo *Just*[2], kuriuo Teisingumo Teismas suteikė galimybę taikyti teisės susigrąžinti valstybėje narėje neteisėtai surinktus mokesčius išimtį, Danijos teismas vėl pateikia keletą prejudicinių klausimų dėl išimties, susijusios su perkėlimu ir apskritai su nepagrįstu praturtėjimu, vertinimo kriterijų.

2. Sprendime *Just*, iš dalies neteisingai suprastame ir dažnai kritikuojamame[3], taip pat vėlesnėje gausioje teismo praktikoje buvo prieita prie išvados, kad neteisėtai surinktus mokesčius galima atsisakyti grąžinti tik tais atvejais, kai juos grąžinus prašantysis asmuo nepagrįstai praturtėtų.

3. Iki šiol Teisingumo Teismas nagrinėjo tik tuos atvejus, kai tokį nepagrįstą praturtėjimą lemdavo realus neteisėto mokesčio „perkėlimas“. Tačiau šį kartą Teisingumo Teismo nagrinėjamos bylos aplinkybės iš esmės skiriasi ir neturi precedento, nes neteisėtu pripažintas mokestis grindžiamas nuostatomis, kurios yra valstybės narės priimto teisės aktų paketo visumos dalis ir todėl jų praktiškai neįmanoma atskirti nuo kitų kartu priimtų teisinių nuostatų. Iš tikrųjų šiuo atveju neteisėtu pripažintas nacionalinis mokestis įsigaliojo

2 — 1980 m. vasario 27 d. sprendimas (68/79, Rink. p. 501).

3 — Žr., pavyzdžiui, F. Hubeau „La répétition de l'indu en droit communautaire“, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, p. 448.

tuo metu, kai buvo panaikinta nemažai socialinių įmokų; tokių įmokų bei mokesčio mokėtojai ir naudos gavėjai buvo maždaug tie patys.

II — Teisinis pagrindas

6. 1987 m. gruodžio 18 d. Įstatymu Nr. 840 Danija nustatė, kad nuo 1988 m. sausio 1 d. įvedamas netiesioginis mokestis, pavadintas „įmoka darbo rinkai paremti“ (toliau – jo daniškas akronimas AMBI), kuris buvo skaičiuojamas nuo tokios pačios apmokestinamosios vertės kaip ir PVM. Tačiau būtent importuotų prekių atveju nuo PVM šis mokestis skyrėsi tuo, kad jis buvo mokamas ne jas importuojant, o skaičiuojamas nuo visos importuotų prekių pardavimo kainos pirmą kartą jas parduodant Danijoje. Be to, mokestis atskirai sąskaitoje neturėjo būti nurodomas.

4. Pirmiausia dėl šios priežasties ir, nepaisant į bylą įstojusių šalių ir prejudicinius klausimus pateikusio teismo pastangų, šias bylos aplinkybes vargiai apima sąvoka „mokesčio perkėlimas“. Todėl Teisingumo Teismui siūlysiu, kad konkrečiau išdėstydamas nepagrįsto praturtėjimo doktriną neapsiribotų nepagrįsto praturtėjimo išimties taikymu vien „perkėlimo“ atvejams ir leistų tam tikromis sąlygomis į ją įtraukti naujo mokesčio „kompensavimą“ panaikinant kitus teisėtus mokesčius.

7. Kaip minėta, tuo pačiu metu, kai buvo įvestas AMBI, Danijos teisės aktų leidėjas panaikino kai kurias socialines įmokas, kurias turėjo mokėti įmonės ir kurios sudarė apie 10 200 Danijos kronų už visą darbo dieną dirbantį darbuotoją. Šia reforma panaikintas ryšys tarp darbdavio socialinių įmokų ir darbuotojų skaičiaus, siekiant pagerinti Danijos įmonių konkurencingumą.

5. Galiausiai prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikiama antra grupė klausimų dėl kitų problemų ir nurodoma minėtos teisės aktų reformos nulemta diskriminacinė padėtis, nepalanki daugiausia importuotomis prekėmis prekiaujančioms įmonėms, palyginti su įmonėmis, kurios daugiausia prekiauja nacionalinėmis prekėmis.

8. 1991 m. gruodžio 21 d. Įstatymu Nr. 891 AMBI buvo panaikintas nuo 1992 m. sausio 1 d. Taigi įmoka darbo rinkai remti iš Danijos įmonių buvo renkama ketverius metus.

9. Dvi importuojančios įmonės *Dansk Denkavit ApS* ir *P. Poulsen Trading ApS* ginčijo AMBI teisėtumą, nurodžiusios, kad jis prieštarauja Šeštosios direktyvos [4] 33 straipsniui ir EB 9 bei 95 straipsniams, ir reikalavo grąžinti sumokėtas sumas. Šį ginčą nagrinėjantis *Østre Landsret* (regioninis teismas) Teisingumo Teismui pateikė keletą prejudicinių klausimų, į kuriuos šis iš dalies atsakė 1992 m. kovo 31 d. Sprendime *Dansk Denkavit ir Poulsen Trading* [5]. Jame buvo konstatuota, kad pagal Šeštosios direktyvos 33 straipsnį draudžiama nustatyti ar toliau taikyti mokestį, kuris (kaip antai įmoka darbo rinkai remti):

— buvo mokamas tiek už PVM apmokestinamą veiklą, tiek už kitą gamybos ar prekybos veiklą, kurią sudarė atlygintinis paslaugų teikimas,

— PVM apmokestinamų įmonių atveju buvo mokamas nuo tokios pačios apmokestinamosios vertės kaip ir PVM, t. y. kaip procentinė dalis nuo už pardavimo sandorius gautos sumos, atėmus įvykdytiems pirkimams išleistą sumą,

— priešingai nei PVM, buvo mokamas ne importuojant, bet nuo visos importuotų prekių pardavimo kainos, pirmą kartą jas parduodant atitinkamoje valstybėje narėje,

— priešingai nei PVM, atskirai nenurodomas sąskaitose ir

— taikomas kartu su PVM.

10. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, Teisingumo Teismas nusprendė, kad likusieji *Østre Landsret* pateikti klausimai nebeteko dalyko. Glaustai tariant, juose buvo teiraujamasi, ar ginčijama mokesčių sistema neprieštarauja EB 9 straipsnyje numatytam draudimui taikyti muitams lygiaverčio poveikio mokėjimus (trečiasis klausimas) ir EB 95 straipsnyje įtvirtintam diskriminacinių vidaus mokesčių draudimui (ketvirtasis klausimas).

11. Po metų Teisingumo Teismas patvirtino šio sprendimo turinį Komisijos prieš Daniją pradėtoje byloje dėl įsipareigojimų neįvykdymo, grindžiamoje išskirtinai Šeštosios

4 — 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

5 — Byla C-200/90, Rink. p. I-2217.

direktyvos 33 straipsnio pažeidimu (1993 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Komisija prieš Daniją* [6]).

12. Vykdydama pirmąjį iš minėtų teismo sprendimų, 1992 m. gegužės 20 d. Danija priėmė Įstatymą Nr. 389 dėl neteisėtai surinkto AMBI teisėtos grąžinimo tvarkos, 1996 m. birželio 30 d. Nutarimą Nr. 645 dėl procedūrų ir patvirtinamųjų dokumentų pateikiant prašymus grąžinti AMBI ir 1996 m. liepos 10 d. Aplinkraštį Nr. 122, nustatantį minėtų prašymų administracinio nagrinėjimo gaires.

13. Šio Aplinkraščio Nr. 122, kuris galiojo tuo metu, kai buvo nagrinėjami su minėta byla susiję prašymai dėl grąžinimo [7], 4 dalies 2 punkte buvo nurodyta:

„Tam, kad taikant šiuos sprendimus būtų grąžintas mokestis, importuojanti įmonė turi atitikti šias sąlygas:

— įmonė turi realiai konkuruoti su panašių produktų Danijos gamintojais,

— socialinių įmokų ir kitų mokesčių atžvilgiu įmonių sutaupyta suma turi būti mažesnė nei sumokėta AMBI suma,

— dėl reformos įmonės konkurencinė padėtis turi būti pablogėjusi, t. y. turi egzistuoti tam tikri Danijos produktai, reikalaujantys didelių išlaidų darbo jėgai, dėl ko Danijos įmonės socialinių įmokų atžvilgiu sutaupė daugiau nei konkuruojančių produktų importuotojai,

— konkuruojančios Danijos įmonės socialinių įmokų atžvilgiu turi būti sutaupiusios daugiau, nei sumokėjo AMBI,

— konkurencingumo praradimas turi būti žymus,

— AMBI neturi būti perkeltas padidinat kainas.

Grąžinti mokestį galima ir tada, jei ypatingos aplinkybės neigiamai paveikė įprastą kainų nustatymo tvarką. <…>“

14. Danijos vyriausybė savo pastabose pažymėjo, kad priimant visas šias nuostatas dėl AMBI grąžinimo tvarkos buvo konsultuotasi

6 — Byla C-234/91, Rink. p. I-6273.

7 — Panaikintas nuo 2007 m. sausio 2 d.

su Komisija. Kaip Komisijos atstovas pareiškė per teismo posėdį, dėl šio dialogo 1998 m. pirmiausia buvo laikinai sustabdyta kita Danijai iškelta byla dėl įsipareigojimų neįvykdymo (akivaizdu, kad dėl AMBI grąžinimo tvarkos), kuri 2006 m. buvo galutinai nutraukta.

15. Iki šiol Danijos mokesčių tarnyba, vadovaudamasi minėtomis nuostatomis, išnagrinėjo nemažai prašymų grąžinti AMBI (anot Danijos vyriausybės, daugiau nei 27 000). Bylos medžiagoje nurodyta, kad sumokėtas AMBI buvo visiškai arba iš dalies grąžintas daugiau nei 70 % prašiusių įmonių.

III — Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16. Visos keturios ieškovės [8], pradėjusios *Østre Landsret* šiuo metu nagrinėjamas bylas, verčiasi mažmenine prekyba prekybos centruose, parduotuvėse ir paštu, todėl jos turėjo mokėti AMBI. Šį mokestį pripažinus neteisėtu, jos pateikė prašymus grąžinti nepagrįstai surinktas sumas. *Skatterministeriet* (Danijos mokesčių ministerija) atmetė šiuos prašymus teigdama, kad AMBI galiojimo laikotarpiu jos sutaupė daugiau nei per jį sumokėtas AMBI dėl panaikintų socialinių įmokų.

17. Minėtoms ieškovėms dėl šių administracinių sprendimų pareiškus ieškinius *København Byretn* (Kopenhagos apygardos teismas), 2002 m. gruodžio 16 d. jo priimtas sprendimas buvo palankus *Skatteministeriet*. Dėl šio sprendimo įmonės pateikė apeliacinį skundą *Østre Landsret*.

18. Manydamas, kad sprendimui šiose bylose priimti būtina pareikšti savo poziciją dėl Sąjungos teisės reikalavimų nacionalinės teisės aktams, susijusiems su mokesčių, surinktų pažeidžiant Sąjungos teisę, grąžinimu, *Østre Landsret* pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus [9]:

„1. Ar 1997 m. sausio 14 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Comateb ir kt.* (C-192/95–C-218/95, Rink. p. I-165) turi būti aiškinamas taip, jog neteisėto mokesčio perkėlimas produktui reiškia, kad mokestis buvo perkeltas produkto

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

9 — 2010 m. vasario 11 d. Sprendimu (Sag 344/2009) *Højesteret* (Danijos Aukščiausiasis Teismas), remdamasis Teisingumo Teismo Sprendimu *Cartesio* (2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimas (C-210/06, Rink. p. I-9641)) ir Danijos procesinės teisės sistema, atmetė skundą dėl nutarties dėl prašymo pateikti šiuos prejudicinius klausimus.

pirkėjui vykdant konkretų prekybos sandorį, o gal perkelti į kainas galima kitų produktų kainų atžvilgiu vykdant kitokius visiškai skirtingus sandorius prieš ar po atitinkamo produkto pardavimo, pavyzdžiui, vertinant visus perkėlimus per ketverių metų laikotarpį, kiek tai susiję su daugeliu produktų – tiek importuotų, tiek neimportuotų – grupių?

2. Ar Bendrijos sąvoka „perkėlimas“ turi būti aiškinama taip, kad parduodant produktus neteisėtai surinktas mokestis gali būti laikomas perkeltu, tik jei produkto kaina padidėja, palyginti su kaina, kuri buvo taikoma iki šio mokesčio įvedimo, ar šis mokestis gali taip pat būti laikomas perkeltu, jeigu jį įvedus apmokestinama įmonė sutaupė kitų mokesčių, renkamų remiantis kita apmokestinamąja verte, atžvilgiu ir dėl to įmonė nepakeitė kainų?

3. Ar Bendrijos sąvoka „nepagrįstas praturtėjimas“ turi būti aiškinama taip, kad parduodant produktus neteisėtai surinkto mokesčio grąžinimas gali būti laikomas sukeliančiu nepagrįstą praturtėjimą, jei prieš parduodama ar pardavusi apmokestintą produktą įmonė sutaupė dėl kitų mokesčių, renkamų remiantis kita apmokestinamąja verte, panaikinimo, jeigu šis kitų mokesčių panaikinimas buvo naudingas ir kitoms įmonėms ir, be kita ko, toms, kurios nemokėjo neteisėto mokesčio arba jį mokėjo mažesnį?

4. Jeigu neteisėto mokesčio pasekmė dėl jo pobūdžio buvo ta, jog proporcingai daugiau mokesčių sumokėjo produktus importavusios nei labiau nacionalinius produktus pirkusios įmonės, ir jeigu įvedus neteisėtą mokestį buvo panaikintas kitas, remiantis kita apmokestinamąja verte renkamas teisėtas mokestis, taikytas proporcingai dviem įmonių rūšims vienodai, neatsižvelgiant į įmonių pirkimų sudėtį:

   i) ar pagal Bendrijos teisę galima atsisakyti grąžinti prekes importuojančiai įmonei visą ar dalį neteisėto mokesčio remiantis perkėlimu ar nepagrįstu praturtėjimu, jei atsisakius įmonę, kuri mokėjo didesnę neteisėto mokesčio sumą nei nacionalinėje rinkoje panašius produktus pirkusi

įmonė, kai visos kitos aplinkybės vienodos, atsidurtų mažiau palankesnėje padėtyje dėl mokesčių reformos ir atsisakymo grąžinti, palyginti su panašiomis įmonėmis, kurios labiau pirko nacionalinius produktus;

ii) ar neteisėto mokesčio grąžinimas atitinkamoje situacijoje konceptualiu požiūriu gali sukelti „nepagrįstą praturtėjimą“ ir dėl to gali būti atsisakyta grąžinti, jei grąžinimas – net jei mokestis laikomas perkeltu – yra būtinas, siekiant sukurti situaciją, kad pačios mokesčių reformos poveikis, kai visos kitos aplinkybės vienodos, po galimo grąžinimo įmonėms, kurios importavo produktus ir kurios pirko nacionalinius produktus, būtų vienodas;

iii) ar atsisakymas grąžinti tokioje situacijoje, kai įmonės, kurios labiau pirko nacionalinius produktus ir dėl to buvo pranašesnėje padėtyje nei įmonės, kurios daugiau importavo, dėl kitų priežasčių prieštarauja Bendrijos teisei ir, be kita ko, vienodo požiūrio principui; ir

iv) ar iš atsakymo į trečiąjį klausimą darytina išvada, kad negalima atsisakyti grąžinti nepagrįstai surinktą mokestį remiantis nepagrįstu praturtėjimu, jei toks grąžinimas tik panaikina įmonių, pirkusių nacionalinius produktus, palyginti su įmonėmis, kurios daugiau importavo, pranašumą?“

IV — Procesas Teisingumo Teisme

19. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijoje buvo įregistruotas 2009 m. spalio 14 dieną.

20. Rašytines pastabas pateikė Danijos vyriausybė ir Komisija, o keturios įmonės ieškovės (*Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram-og Sportsforretning* ir *KID-Holding A/S*) – bendrą rašytinį pareiškimą.

21. 2010 m. rugsėjo 28 d. posėdyje dalyvavo minėtų įmonių (bendrai atstovaujamų), *Skatteministeriet* ir Danijos Karalystės bei Komisijos atstovai, kurie žodžiu pareiškė savo pastabas.

V — Teismo praktika, susijusi su nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimu

A — *Teisė susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas*

22. Nuo 1960 m. Teisingumo Teismas patvirtina teisę susigrąžinti sumas, kurias valstybė narė surinko pažeisdama Sąjungos teisę [10]. Vėlesnė gausi teismo praktika patvirtino šį principą, jį pagrįsdama tiesioginio veikimo taisykle [11]. Galiausiai teisė susigrąžinti mokesčius, surinktus pažeidžiant Sąjungos teisę, yra tokius mokesčius draudžiančiomis nuostatomis pripažintų privatiems asmenims teisių pasekmė ir papildymas [12].

23. Tačiau nors teisė susigrąžinti tiesiogiai kildinama iš Sąjungos teisės, procedūras, kurių reikia imtis siekiant jas susigrąžinti, priešingai, reglamentuoja nacionalinė teisė [13]. Teismo praktikoje patvirtinta, kad, vadovaujantis bendradarbiavimo principu, būtent valstybių narių teismai turi užtikrinti asmenų teisinę apsaugą, kylančią iš tiesiogiai veikiančių Sąjungos teisės nuostatų. Taigi, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, nesant Sąjungos teisės normų dėl neteisėtai surinktų mokesčių grąžinimo, kiekviena valstybė narė savo teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir reglamentuoti nagrinėjant tokius prašymus grąžinti taikytiną tvarką [14].

24. Kai kuriuose sprendimuose [15] Teisingumo Teismas išplečia nacionalinio teisės aktų

10 — 1960 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Humblet prieš Belgiją* (6/60, Rink. p. 1125 ir paskesni; ypač p. 1146).

11 — 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Rewe-Zentralfinanz ir Rewe-Zentral* (33/76, Rink. p. 1989) 5 punktas; 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Comet* (45/76, Rink. p. 2043) 12 ir 13 punktai; 1980 m. kovo 27 d. Sprendimo *Denkavit italiana* (61/79, Rink. p. 1205) 12 punktas; 1980 m. liepos 10 d. Sprendimo *Ariete* (811/79, Rink. p. 2545) 9, 12 ir 14 punktai; 1980 m. liepos 10 d. Sprendimo *Mireco* (826/79, Rink. p. 2559) 10 punktas ir 1988 m. birželio 29 d. Sprendimo *Deville* (C-240/87, Rink. p. 3513) 11 punktas.

12 — 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio* (199/82, Rink. p. 3595) 12 punktas; 1997 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Fantask ir kt.* (C-188/95, Rink. p. I-6783) 38 punktas ir 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb* (nuo C-192/95 iki C-218/95, Rink. p. I-165) 20 punktas.

13 — J.-P. Spitzer „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*, Briuselis, Bruylant, 1997.

14 — 1976 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Roquette frères prieš Komisiją* (26/74, Rink. p. 677) 11 punktas; minėto Sprendimo *Rewe*, 5 punktas; taip pat minėto Sprendimo *Comet*, 12 ir 13 punktai; 1980 m. kovo 5 d. Sprendimo *Ferwerda* (265/78, Rink. p. 617) 10 punktas; 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Peterbroeck* (C-312/93, Rink. p. I-4599) 12 punktas; minėto Sprendimo *Fantask* 39 punktas; 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Grundig Italiana* (C-255/00, Rink. p. I-8003) 33 punktas; 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World* (C-147/01, Rink. p. 11365) 103 punktas.

15 — Pavyzdžiui, 1980 m. birželio 12 d. Sprendimo *Express Dairy Foods* (130/79, Rink. p. 1887) 11 punktas; minėtų sprendimų *San Giorgio* 12 punktas ir *Ariete* 9 punktas.

leidėjo galias spęsti ne tik dėl formalių, bet taip pat dėl esminių grąžinimo sąlygų. Teismo praktikoje, be kita ko, patvirtinta, kad nacionalinę teisę reikia taikyti reglamentuojant ieškinio pareiškimo, senaties ir teisių netekimo terminus, delspinigius ir visus kitus su nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimu susijusius papildomus aspektus [16].

25. Danijos vyriausybė rėmėsi šioje teismo praktikoje pateikiamomis nuorodomis į nacionalinę teisę, iškeldama klausimą dėl Teisingumo Teismo teisės nagrinėti šią bylą pagrįstumo ir pagrįsdama savo prašymą paskirti šią bylą didžiajai kolegijai. Tiksliau, ši vyriausybė mano, kad pagal iki šiol susiformavusią teismo praktiką tik Sąjungos teisės aktų leidėjas arba, jeigu jis to nepadaro, kiekvienos valstybės narės teisės aktų leidėjas turi nustatyti procedūrines ir materialines prašymų dėl grąžinimo nagrinėjimo taisykles, ir tokios materialinės taisyklės negali būti nustatytos teismo praktika.

26. Mano nuomone, nereiktų abejoti Teisingumo Teismo jurisdikcija nagrinėti šiuos klausimus. Žinoma, minėtuose sprendimuose jis apribojo savo jurisdikciją spęsti dėl šių dalykų, tačiau tai nėra absoliutus apribojimas, nes nuorodai į nacionalinę teisę taikomos tam tikros imperatyvios taisyklės.

27. Viena vertus, nacionalinės teisės aktų leidėjas bent kuriuo atveju turi laikytis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų. Todėl nepagrįstai surinktų sumų grąžinimui negalima taikyti reikalavimų – turinio ar formos – kurie būtų mažiau palankūs negu taikomi panašiems prašymams, reglamentuojamiems tik nacionalinės teisės, ir tokie reikalavimai negali būti suformuluoti taip, kad taptų praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga įgyvendinti Bendrijos teisės sistemos suteiktas teises [17].

28. Kita vertus, teismo praktikoje numatyta galimybė taikyti taisyklės dėl nepagrįstai surinktų sumų grąžinimo išimtį.

B — *Išimtis dėl perkėlimo, paremta nepagrįstu praturtėjimu*

29. 1980 m. teismo praktikoje buvo įtvirtintas svarbus teisės susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas apribojimas. Teisingumo Teismas minėtame Sprendime *Just*, remdamasis mokesčio perkėlimo ir nepagrįsto praturtėjimo sampratomis, patvirtino, kad pagal Sąjungos teisę „nereikalaujama grąžinti neteisėtai surinktų mokesčių, jei dėl to subjektai nepagrįstai praturtėtų“. Taigi galima

16 — Minėto Sprendimo *Express Dairy Foods* 11 ir 17 punktai.

17 — Žr. 15 išnašoje nurodytą teismo praktiką.

atsižvelgti „į faktą, kad nepagrįstai surinktų mokesčių našta galėjo būti perkelta kitiems ūkio subjektams arba vartotojams“ [18].

30. Teismo praktikoje tokiais atvejais pripažįstama, kad „neteisėtai surinkto mokesčio našta teko ne ūkio subjektui, bet pirkėjui, kuriam ji buvo perkelta. Todėl mokesčio sumos, kurią ūkio subjektas jau gavo iš pirkėjo, grąžinimas ūkio subjektui šio atžvilgiu reikštų dvigubą mokėjimą, kurį būtų galima laikyti nepagrįstu praturtėjimu, o pirkėjui nebūtų pašalintos neteisėto mokesčio pasekmės“. Nacionaliniai teismai turi „įvertinti, atsižvelgdami į kiekvieno atvejo aplinkybes, ar ūkio subjektas kitiems asmenims perkėlė visą mokestį, ar jo dalį, ir, jei taip, ar jį grąžinus ūkio subjektas nepagrįstai nepraturtėtų“ [19]. Tačiau taip pat reikia atsižvelgti ne tik į tokias „aplinkybes“, bet ir į žalą, kurią suinteresuotasis asmuo galėjo patirti „vien dėl to, kad parduodamas perkėlė savo klientams mokestį, kurį valstybės institucija surinko pažeisdama Bendrijos teisę, nes dėl mokesčio perkėlimo išaugusi prekės kaina nulėmė sumažėjusias pardavimo apimtis“ [20].

31. Sprendime *Just* buvo atsakyta į taip pat Danijos teismo pateiktą prejudicinį klausimą, ar kai kuriais atvejais Danijos teismų praktikoje taikyta išimtis dėl perkėlimo galėjo būti teisėtai naudojama atmetant prašymus grąžinti Bendrijos teisei prieštaraujančius mokesčius. Teisingumo Teismas atsakė teigiamai ir taip netiesiogiai patvirtino galimybę pačioms nacionalinėms sistemoms reglamentuoti esminius grąžinimo aspektus.

C — *Tolesnė raida*

32. Gausioje vėlesnėje teismo praktikoje buvo patvirtinami Sprendimo *Just* teiginiai [21], kartu pabrėžiant tam tikrus svarbius jo taikymo sąlygų niuansus. Šiais patikslinimais buvo siekiama išvengti, kad nacionalinių teismų autonomijos principas nelemtų pernelyg didelių skirtumų, kurie keltų grėsmę esminių Sąjungos aspektų veikimui.

33. Pavyzdžiui, vadovaujantis veiksmingumo principu, bet kokios nacionalinės įrodinėjimo taisyklės, dėl kurių susigrąžinimas tampa praktiškai neįmanomas arba labai sudėtingas,

18 — Minėto Sprendimo *Just* 26 ir 27 punktai.

19 — Minėto Sprendimo *Comateb* 22 ir 23 punktai.

20 — Minėto Sprendimo *Comateb* 31 punktas. Tuo pačiu klausimu minėto Sprendimo *Just* 26 punktas.

21 — Minėtų sprendimų *Denkavit italiana* 26 punktas; *Express Dairy Foods* 13 punktas; *Ariete* 17 punktas; taip pat *Mireco* 16 punktas; 1981 m. gegužės 27 d. Sprendimo *Essevi ir Salengo* (142/80 ir 143/80, Rink. p. 1413) 35 punktas ir minėto Sprendimo *Comateb* 21 punktas ir paskesni.

laikomos prieštaraujančiomis Sąjungos teisei [22]. Netiesioginių mokesčių, pripažintų prieštaraujančiais Sąjungos teisei, atveju galimybė atsisakyti juos grąžinti, remiantis prezumpcija, kad mokestis yra perkeltas, kai įrodinėjimo našta visada tenka mokesčio mokėtojui, yra netaikytina, tiksliau sakant, esant teisės aktuose numatytai prievolei įtraukti mokestį į kainą, negalima daryti prielaidos, jog perkelta visa mokesčio suma. Į klausimą, ar iš tikrųjų netiesioginis mokestis buvo perkeltas, turi atsakyti nacionalinis teismas [23].

VI — Prejudicinių klausimų analizė

A — *Apie antrąjį prejudicinį klausimą: „kompensavimas“ kaip alternatyva perkėlimui*

35. Dėl savo svarbumo, palyginti su kitais klausimais, pirmiausia analizuojamas antrasis prejudicinis klausimas.

1. Nepagrįstas praturtėjimas kaip pagrindas taikyti nepagrįstai surinktų sumų grąžinimo išimtį

34. Taigi Teisingumo Teismas išdėstė savo perkėlimo ir nepagrįsto praturtėjimo sampratų aiškinimus, šią nepagrįstai surinktų sumų grąžinimo išimtį paversdamas Sąjungos teisės taisykle ir įvardydamas ją kaip savo, nors prieš tai ji buvo tik nacionalinės teisės taisyklė. Tačiau, atsižvelgiant į valstybėms narėms tradiciškai šioje srityje pripažįstamą procedūrinės (ir materialinės) teisės autonomiją, iki šiol jo padarytas įnašas šioje srityje gali būti laikomas minimaliu [24].

36. Daugelyje bylų, kurias iki šiol nagrinėjo Teisingumo Teismas, paprastai tiko schema, pagal kurią perkėlimas įvardijamas kaip lemiamas elementas pagrindžiant atsisakymą grąžinti, nors kartais buvo galima daryti šio atsisakymo išimtį, jei nors ir atlikus perkėlimą, grąžinimas nelėmė nepagrįsto praturtėjimo [25].

22 — Minėto Sprendimo *San Giorgio* 14 punktas.

23 — 1988 m. vasario 25 d. Sprendimo *Bianco ir Girard* (331/85, 376/85 ir 378/85, Rink. p. 1099) 1 punktas ir minėto Sprendimo *Comateb* 25 punktas.

24 — Minėtas F. Hubeau, p. 448.

25 — Ypač kai dėl perkėlimo ir dėl to padidėjusių kainų mokesčio mokėtojo pardavimo apimtis sumažėjo.

37. Daugelyje sprendimų, priimtų nagrinėjant tokio pobūdžio aplinkybes, susijusias su perkėlimu, suformuota pozicija, kad perkėlimas ir nepagrįstas praturtėjimas yra dvi kumuliacinės sąlygos, kurios pagrindžia vienintelę įmanomą teisės susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas išimtį Sąjungos teisėje [26].

38. Tačiau, mano nuomone, perkėlimas ir nepagrįstas praturtėjimas nėra dvi atskiros sąlygos, kad būtų galima atsisakyti grąžinti nepagrįstai surinktas sumas. Iš tikrųjų nepagrįstas praturtėjimas yra vienintelė priežastis taikyti išimtį, o perkėlimas yra viena iš galimų jo apraiškos formų, kuri dažniausiai pasitaiko. Tai paaiškina, kodėl teismo praktikoje leidžiama susiaurinti išimtį (arba taikoma „išimties išimtis“), kai dėl grąžinimo, nors ir konstatavus perkėlimą, esant kitoms aplinkybėms (pavyzdžiui, kartu praradus konkurencingumą), nepagrįstas praturtėjimas neatsirastų.

39. Iš tikrųjų tikslas išvengti prašančiojo grąžinti nepagrįsto praturtėjimo teismo praktikoje buvo pripažintas kaip esminis elementas pagrindžiant nepagrįstai surinktų sumų grąžinimo principo išimtį [27].

40. Todėl mokesčio įtraukimas į pardavimo kainą nėra vienintelis ir galutinis kriterijus, leidžiantis taikyti grąžinimo išimtį; lemiamas dalykas yra tai, kad toks grąžinimas iš tikrųjų gali lemti nepagrįstą praturtėjimą, nepaisant to, ar taip yra dėl to, kad mokestį galiausiai sumokėjo gaminių pirkėjas, ar dėl kitos priežasties. Kitaip tariant, nepagrįstas praturtėjimas

26 — Kai kurių sprendimų tekstas ypač aiškus. Pavyzdžiui, minėto Sprendimo *Weber's Wine World* 94 punktas suformuluotas taip: „Šiai grąžinimo prievolei <…> taikytina tik viena išimtis. Valstybė narė gali atsisakyti grąžinti Bendrijos teisės požiūriu neteisėtai surinktą mokestį, jei nacionalinės institucijos įrodo, kad visą mokestį padengė kitas subjektas nei mokesčių mokėtojas ir kad jį pastarajam grąžinus, šis mokesčių mokėtojas nepagrįstai praturtėtų“. D. Simon, komentuodamas šį teismo sprendimą, pakartoja tą pačią mintį tvirtindamas, jog: „Teisingumo Teismas, nurodydamas sąlygas, kurios visos turi būti įvykdytos, leidžia suprasti, kad perkėlimas „nebūtinai neutralizuoja ekonominį mokesčio poveikį mokesčio mokėtojui“ (D. Simon, *Europe*, 2003 m. gruodžio mėn., 378 komentaras).

27 — Šis pagrindimas aiškiai išdėstytas minėto Sprendimo *Just* 26 punkte: „Bendrijos teisės sistema užtikrintų šios srities teisių apsauga nereikalauja grąžinti neteisėtai surinktų mokesčių esant sąlygoms, dėl kurių reikalavimo teisės turėtojas nepagrįstai praturtėtų. Todėl Bendrijos teisės požiūriu niekas nedraudžia, kad nacionaliniai teismai pagal savo nacionalinę teisę atsižvelgtų į tai, jog neteisėtai surinktus mokesčius jais apmokestinta įmonė galėjo įtraukti į savo kainas ir juos perkelti pirkėjams <…>“. Žodžio „todėl“ vartojimas minėtame punkte man atrodo labai reikšmingas, nes nurodo, kad tai, kas buvo prieš tai (išimtis dėl nepagrįsto praturtėjimo), yra to, kas eina toliau, priežastis (išimtis dėl perkėlimo). Tokius pačius žodžius Teisingumo Teismas pavartojo Sprendimo *Denkavit italiana* 26 punkte. Abiejose bylose sprendimų rezoliucinėse dalyse nurodomas tik perkėlimas, bet analizuojant sprendimo motyvus galima suprasti, kad išimtis pagrįsta bendresniais pagrindais. Ši mintis taip pat aiškiai išsakyta minėto Sprendimo *Comateb* 22 punkte; 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Michaïlidis* (C-441/98 ir C-442/98, Rink. p. I-7145) 31 punkte ir 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Courage ir Crehan* (C-453/99, Rink. p. I-6297) 30 punkte.

nėra tik priežastis išimčiai taikyti, tai – pati išimtis [28].

41. Taigi įmanoma, jog grąžinus mokestį nepagrįsto praturėjimo gali ir nebūti, nors mokestis buvo perkeltas, o gali būti ir atvirkščiai – nepagrįstas praturtėjimas gali atsirasti, nors mokestis ir nebuvo perkeltas.

42. Todėl galima daryti išvadą, kad mokesčio perkėlimas nebūtinai yra vienintelė išimtis, taikoma grąžinant nepagrįstai surinktas sumas.

43. Akivaizdu, kad atsisakymas grąžinti neteisėtai surinktas sumas, kadangi tai yra bendrosios taisyklės išimtis, turi būti aiškinamas siaurai. Tačiau tai nereiškia, kad galima ignoruoti nacionalines taisykles, kuriose numatyti kiti atvejai nei perkėlimas ir kurios teisiniu požiūriu yra vienodai teisėtos, nes grindžiamos taip pat nepagrįstu suinteresuotojo asmens praturtėjimu.

28 — Dėl tokio išimties pagrindimo daug diskutavo teoretikai bei generaliniai advokatai. Trumpai tariant, mintis yra ta, kad jei pati teisė susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą mokestį grindžiama tikslu užkirsti kelią, jog jį surinkusi valstybė nepagrįstai nepraturtėtų, būtų mažų mažiausiai drąsu apriboti šią teisę, kad būtų užkirstas kelias būtent mokesčio mokėtojo nepagrįstam praturtėjimui (žr. apie tai minėtą F. Hubeau, p. 449; D. Berlin, „Chronique de jurisprudente fiscale européenne", *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, p. 167 ir generalinio advokato G. Tesauro byloje *Comateb* 1996 m. birželio 27 d. pateiktą išvadą). Nepaisant to, kad kai kurios tokios kritiškos teoretikų pastabos gali būti įtikinamos, teisės susigrąžinti nepagrįstai sumokėtus mokesčius išimtis dėl nepagrįsto praturtėjimo jau yra giliai įsišaknijusi teismo praktikoje.

44. Be to, nereikia pamiršti, kad minėta išimtis, dėl kurios Teisingumo Teismas pripažįsta nustatęs ją pats, yra iš nacionalinės teisės kilusi taisyklė. Todėl tai nėra nekeičiama, išimtinai Sąjungos teisės taisyklė, kurią valstybės narės privalo taikyti. Kaip minėta, valstybės narės turi nustatyti formalius ir esminius grąžinimui keliamus reikalavimus. Jei nusprendžia taikyti išimtį dėl perkėlimo ir nepagrįsto praturtėjimo, tai daryti jos turi laikydamosi Sąjungos teismo praktikoje nustatytų reikalavimų, tačiau niekas joms nekliudo numatyti kitokią išimtį, dėl kurios atitikties Sąjungos teisei prireikus galėtų savo nuomonę pareikšti Teisingumo Teismas.

2. Ypatingas nagrinėjamo atvejo pobūdis ir būtinybė nuspręsti *ad hoc*

45. *Østre Landsret* suformuluotuose prejudiciniuose klausimuose bandoma ypatingoms šio atvejo sąlygoms pritaikyti įprastas perkėlimo ir nepagrįsto praturtėjimo sampratas. Danijos teismas būtent klausia, ar tokiu atveju kaip šis tenkinamos abi sąlygos, kurios teismo praktikoje iki šiol buvo laikomos būtinomis atsisakant grąžinti AMBI: pirma, ar buvo perkėlimas, ir, antra, ar galiausiai grąžinus mokestį apmokestintos įmonės nepagrįstai praturtėtų dėl kitų priežasčių.

46. Dėl AMBI vis dėlto būtina pateikti *ad hoc* atsakymą, paaiškinant iki šiol susiformavusią teismo praktiką. Taip yra todėl, kad, kaip jau minėta, šis atvejis iš esmės yra naujas ir labai specifinis, kai neteisėtu pripažintas mokestis laikomas tik įstatymų paketo, į kurį reikia atsižvelgti kaip į visumą, dalimi.

47. Todėl antrasis prejudicinis klausimas šiame ginče tampa reikšmingiausias. Jame iškeliama problema, ar mokestis gali būti laikomas perkeltu, jei neteisėto mokesčio suma buvo „kompensuota“ tuo pačiu metu sutaupant dėl įstatymų reformos, nors ir nepakeliant kainų? Atsakymas, kurį siūlau į šį antrąjį klausimą, akivaizdžiai reikalauja pastarąjį, kuris, be to, nagrinėtinas pirmiausia, performuluoti.

3. Remiantis „perkėlimo“ samprata neįmanoma pateikti aptariamą problemą padedančio išspręsti atsakymo

48. Kaip ir daugelyje kitų Teisingumo Teismui nagrinėtų bylų, AMBI taip pat buvo į PVM labai panašus netiesioginis mokestis. Tačiau nėra aišku, ar jis iš tikrųjų buvo perkeltas, ir taip yra dėl dviejų priežasčių. Pirmiausia, įvairūs teisės reformos elementai tarpusavyje sąveikaudami jį neutralizavo taip, kad nereikėjo didinti kainų. Formaliu požiūriu AMBI, skirtingai nei PVM, sąskaitose nebuvo atskirai nurodomas [29].

49. Viską apsvarsčiusi Danijos vyriausybė mano, kad šiuo atveju buvo perkėlimas, nes AMBI „pakeitė“ tuo pačiu metu panaikintas į prekių kainas įtraukiamas socialines įmokas, ir būtent dėl šios priežasties kainos galėjo išlikti tokios pačios (šiuo požiūriu AMBI galima laikyti kaip „perkeltu“). Be to, jos nuomone, tai kad AMBI nebuvo atskirai nurodomas sąskaitose, iš tikrųjų netrukdo manyti, kad jis buvo perkeltas, nes galima apibendrintai vertinti apmokestintų įmonių kainų visumą per visą mokesčio galiojimo laikotarpį.

29 — Kitaip nei PVM atveju, atrodo, kad AMBI perkėlimas nebuvo esminis dalykas. Nors kaip ir PVM jis buvo renkamas įvairiuose komercinės grandies etapuose, ir galėjo būti tendencija, kad kiekvienas mokesčio mokėtojas jį perkėlė kitam komercinės grandies nariui, nėra PVM (kuris renkamas vis iš kitų narių, bet galiausiai jį sumoka galutinis vartotojas) būdingo neišvengiamo perkėlimo.

50. Akivaizdu, kad dėl tokio požiūrio Danijos vyriausybė įprastą „mokesčio perkėlimo“ sampratą paverčia neatpažįstama. Bet kuriuo atveju teismo praktikoje ji būdavo aiškinama kitaip.

51. Mokesčių technikos požiūriu perkėlimas apibrėžiamas kaip būdas perkelti mokesčių naštą galutiniam mokesčio mokėtojui taip, kad jis būtų neutralus mokestis asmeniui arba įmonei, kurie iš pradžių jį sumoka ir tada perkelia, ir taip prilyginamas įprastam mokesčio surinkimo proceso etapui [30]. Paprastai tokia mokesčių našta perkeliama įtraukiant ją į pardavimo kainą arba nurodant atskirai, kaip daroma PVM atveju; kad ir kaip būtų, mokesčio įvedimas turi būti pastebimas kainos pokyčiuose. Tokiais atvejais, o labai panašu, kad taip ir atsitiko su AMBI, kai nėra akivaizdu, kad visa mokesčio našta buvo perkelta trečiajam asmeniui, ganėtinai sudėtinga daryti išvadą, jog iš tikrųjų buvo atliktas perkėlimas.

52. Prie to prisideda įrodinėjimo sunkumai, kurių galėtų sukelti Danijos vyriausybės ginama tezė dėl „pakeitimo perkeliant“. Atitinkamo laikotarpio trukmė, nagrinėtinų prekių įvairovė ir, anot ieškovių, skirtingas abiejų mokestinių prievolių, tenkančių importuotų ir nacionalinių prekių atžvilgiu, intensyvumas mažų mažiausiai sukelia tam tikrų abejonių, ar įmanoma šias aplinkybes pakankamai tiksliai įrodyti.

53. Tiesa, jog teismo praktikoje ne kartą nurodyta, kad perkėlimas „priklauso nuo įvairių veiksnių, susijusių su kiekvienu komerciniu sandoriu ir jį išskiriančių iš kitų sandorių, įvykdytų kitomis aplinkybėmis“, ir kad „perkėlimas yra fakto klausimas, kurį turi nagrinėti nacionalinis teismas“ [31]. Todėl galima teigti, kad nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į atskiros bylos aplinkybes, gali pripažinti, kad mokestis perkeltas kitu būdu nei įtraukiant jį kainą. Minėtuose sprendimuose šia pastaba vis dėlto buvo siekiama tik paaiškinti, kad netiesioginis mokestis negali būti laikomas automatiškai perkeltu.

54. Tačiau šis lankstus požiūris į „perkėlimą“ kažkada turi turėti savo ribas. Nepaisant tokios teismo praktikoje pareikštos nuomonės, man pernelyg dirbtina atrodo mintis, kad užtenka tik socialines įmokas „pakeisti“ nauju mokesčiu, taikomu tiems patiems subjektams, bet skirtingais pagrindais ir skirtingo

30 — Žr., pavyzdžiui, F. Pérez Royo, „Curso de Derecho Tributario. Parte Especial“, Tecnos, 4-asis leidimas, 2010, p. 741.

31 — Minėtų sprendimų *Bianco ir Girard* 17 punktas; *Comateb* 25 punktas ir *Weber's Wine World* 96 punktas.

intensyvumo, kad būtų galima manyti, jog naujas mokestis buvo perkeltas.

55. Be abejo, nepaisant to, negalima daryti išvados, kad didesniu ar mažesniu mastu nebuvo atliktas perkėlimas įprasta reikšme; galima tik atmesti galimybę jį įrodyti, nesant daugiau informacijos nei turimos apie minėtą kompensavimą. Antraip rizikuotume remtis teismo praktikos uždrausta prezumpcija, kad perkėlimas atliktas.

56. Šiomis aplinkybėmis, nesant perkėlimo pagal įprastą šios sąvokos prasmę, kyla alternatyvus klausimas, ar nesusiduriame su „kita“ aplinkybe, kurią lygiai taip pat galima priskirti nepagrįsto praturtėjimo apibrėžčiai. Tai būtų laiko ir funkciniu požiūriu pirmesnis už perkėlimą reiškinys, t. y. „kompensavimas“, kuris yra antrojo prejudicinio klausimo dalykas.

4. „Kompensavimas“ kaip galima pareigos grąžinti išimtis

57. Iš tikrųjų aptariamas „kompensavimas“ natūraliai įsilieja į nepagrįsto praturtėjimo dialektiką, o jis, mano nuomone, ir yra Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su teisės susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas išimtimi, tikrasis pagrindas.

58. Todėl manau, kad Teisingumo Teismas šioje byloje turėtų nukrypti nuo *Østre Landsret* pateiktų klausimų formuluotės, nes dėl jos galėtų tekti iškreipti klasikinę perkėlimo sampratą, įtraukiant į jį dirbtinai ir, be to, manau, nereikalingai atvejį, kuris neatitinka esminių perkėlimo požymių.

59. Sakau nereikalingai, nes, mano nuomone, pagal teismo praktiką šioje srityje teisės susigrąžinti išimtį galima taikyti ir nesant atitinkamo mokesčio „perkėlimo“, jei grąžinus neteisėtai surinktą mokestį būtų nepagrįstai praturtėjama. Šioje byloje taip būtų nurodytu „kompensavimo“ atveju.

60. „Kompensavimo“ idėja teismo praktikoje nėra visiškai nauja ir ji net atsirado anksčiau nei Sprendimu *Just* buvo plačiai pripažinta teisės susigrąžinti mokesčius išimtis dėl perkėlimo ir nepagrįsto praturtėjimo.

61. Tik metais anksčiau nei Sprendime *Just*, Sprendime *Pigs and Bacon*

Commission [32] buvo nuspręsta, jog neteisėtas mokestis galiausiai gali būti „kompensuojamas“ kitais tam pačiam mokesčių mokėtojui taikomas ekonominiais privalumais. Toje byloje Airijos *High Court* (Aukščiausiasis Teismas) pateikė prejudicinį klausimą dėl viešosios įstaigos *Pigs and Bacon Commission*, kuri rinko mokestį iš visų kiaulienos gamintojų, tačiau tam tikras subsidijas suteikdavo tik tiems, kurie eksportuodavo jai tarpininkaujant.

62. Tame sprendime buvo nustatyta, kad sistema, kaip antai nustatytąja Airijoje, laisvo prekių judėjimo ir bendro kiaulienos sektoriaus rinkos organizavimo taisyklės pažeidžiamos dvejopai: pirma, nes suteikiant eksporto subsidijas iškraipoma konkurencija; antra, nes visi gamintojai, kurie į užsienį parduoda tiesiogiai, nesinaudodami minėtos viešosios įstaigos paslaugomis finansiniu požiūriu atsiduria blogesnėje padėtyje (turi mokėti mokestį, tačiau neturi jokių teisių į subsidijas) [33]. Kadangi minėtas mokestis įvestas siekiant tikslų, nesuderinamų su Sutarties reikalavimais, gamintojams jo nebuvo galima teisėtai taikyti.

63. Kaip ir ankstesniuose sprendimuose, Teisingumo Teismas suteikė nacionaliniam teismui galimybę įvertinti, ar minėtą mokestį jį sumokėjusiems ūkio subjektams „reikėjo grąžinti ir kiek“. Tačiau Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes, konstatavo, o tai ypač svarbu šiuo atveju, kad nacionalinis teismas turi įvertinti, ar minėtas mokesčio mokėtojo sumokėtas mokestis galėjo būti „kompensuojamas“ kitomis sumomis, jam išmokėtomis kaip eksporto subsidijos [34], ir kiek.

64. Žinoma, bylos *Pigs and Bacon Commission* ir bylos, dėl kurios pateikiama ši išvada, aplinkybės nėra vienodos. Pirmojoje byloje „kompensavimas“ buvo privalomas, nes gamintojai turėjo teisę susigrąžinti mokestį, tačiau taip pat privalėjo grąžinti neteisėtų subsidijų sumą.

65. Po kurio laiko teismo praktikoje vėl pasitaikė proga taikyti šią „kompensavimo“ idėją situacijai, kur nebuvo tiesioginių subsidijų: Sprendime *Apple and Pear Development Council* dėl Didžiosios Britanijos to paties pavadinimo įstaigos buvo patvirtinta, jog nacionalinis teismas turi nustatyti „ar ir kiek“ reikia grąžinti mokesčio mokėtojams mokestį, skirtą finansuoti įstaigą, kurios veikla iš dalies prieštarauja Bendrijos teisei, bei „ar ir kiek“ ši

32 — 1979 m. birželio 26 d. sprendimas (177/78, Rink. p. 2161).

33 — Minėto Sprendimo *Pigs and Bacon Commission* 19 ir 20 punktai.

34 — Minėto Sprendimo *Pigs and Bacon Commission* 25 punktas.

teisė susigrąžinti „gali būti laikoma galiausiai kompensuojama tiesioginiais privalumais, kuriuos suinteresuotas mokesčio mokėtojas gavo dėl minėtos įstaigos veiklos [35]“.

5. Sąlygos, kurioms esant „kompensavimas“ gali daryti panašų poveikį kaip ir „perkėlimas“

66. Taigi galima teigti, kad minėti du teismo sprendimai jau buvo grindžiami mintimi, jog reikia vengti, kad neteisėtai surinkto mokesčio grąžinimas lemtų tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrįstai praturtėtų. Ši idėja atsiranda šalia klasikinės perkėlimo sampratos, kuri nuo Sprendimo *Just* vyrauja teismo praktikoje vertinant nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo išimties pagrįstumą.

67. Mano manymu, iš abiejų šių sprendimų aiškiai matyti, kad tam tikrais atvejais, kurie skiriasi nuo perkėlimo, gali būti taikoma teisės susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas išimtis dėl kitų privilegijų, kurias mokesčio mokėtojui galėjo taikyti ta pati institucija, kurios naudai buvo renkamas neteisėtas mokestis [36]. Galutinė išvada būtų ta, kad mokesčio perkėlimas nėra vienintelė galimybė atsisakyti grąžinti mokestį; tokį atsisakymą galima grįsti galimu nepagrįstu praturtėjimu, atsirandančiu dėl paraleliai sutaupytų sumų [37].

68. Svarbu tuoj pat pabrėžti, kad ši teisės susigrąžinti netpagrįstai surinktą sumą išimtis gali būti taikoma, tik jei tenkinamos griežtos sąlygos.

69. Pirmiausia, kad būtų užkirstas kelias galimam sukčiavimui arba valstybių narių *ad hoc* priimamiems sprendimams, reikia, kad būtų nustatytas tiesioginis priežasties ir pasekmės ryšys tarp teisėtų įmokų paralelaus panaikinimo, kuriuo remiamasi, ir neteisėtu pripažinto mokesčio.

70. Todėl mokesčio mokėtojui daugiau ar mažiau palanki teisinė priemonė, taikyta panašiu laikotarpiu, kai buvo renkamas neteisėtas mokestis, neatitinka šios sąlygos. Paraleli ekonomija, kuri galėtų lemti nepagrįstą praturtėjimą, turi nuo pat pradžių būti neatsiejamai susijusi su tokio neteisėto mokesčio įvedimu.

35 — 1983 m. gruodžio 13 d. sprendimo (222/82, Rink. p. 4083) 40 ir 41 punktai.

36 — Šiuo požiūriu kai kurie teoretikai iškelia idėją, kad teisė susigrąžinti neteisėtai surinktas sumas yra kompensuotina teisė. Žr., pavyzdžiui, J. M. Martínez-Carrasco Pignatelli „La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario“, Oviedo, Septem Ediciones, 2003, 294 skyrius ir M. De Wolf „Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudente de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis“, Briuselis, Bruylant, Paryžius, LGDJ, 2005, p. 416.

37 — Be to, „kompensavimas“, kaip pareigos grąžinti neteisėtai surinktas sumas išimtis, nesulaukia tam tikros kritikos skirtos „perkėlimui“, nes, skirtingai nuo pastarojo, kompensuojant nedalyvauja tretieji asmenys, kuriems galiausiai galėtų tekti neteisėto mokesčio našta.

71. Šis reikalavimas aiškiai išdėstytas Sprendime *Deville*, kuriame veiksmingumo principas nurodomas kaip perkėlimo teorijos taikymo riba, pabrėžiant, jog: „*Teisingumo Teismui priėmus sprendimą*, kad tam tikri teisės aktai prieštarauja Sutarčiai, nacionalinės teisės aktų leidėjas negali priimti procesinės taisyklės, kuri tikslingai sumažintų galimybes susigrąžinti mokesčius, kurie pagal tuos teisės aktus buvo neteisėtai renkami“ [38]. Todėl negrąžinimo negalima pateisinti, kai mokestis jau pripažintas neteisėtu.

72. AMBI ryšys su socialinių įmokų panaikinimu jau buvo nagrinėtas Teisingumo Teismo byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Dansk Denkavit* (3 punktas), ir šioje byloje tiesiogiai jis nebuvo ginčijamas. Be kuriuo atveju nacionaliniam teismui, jeigu jis manytų esant reikalinga, nebūtų jokių kliūčių šiuo atžvilgiu reikalauti tikslesnių įrodymų [39].

73. Antra, tai turi būti toks atvejis, kad tų, kurie gauna naudos dėl panaikintų įmokų, ratas pakankamai sutaptų su nauju mokesčiu apmokestintų subjektų ratu.

74. Trečia, pagrįstai remtis „kompensavimu“ galima tik tada, jei sutaupytą sumą bei sumokėtų mokesčių sumą galima apskaičiuoti be pernelyg didelių sunkumų.

75. Galiausiai reikia pažymėti, kad kiekvienu konkrečiu atveju ir atsižvelgdamas į nacionalinių institucijų pateiktus parodymus nacionalinis teismas, kuris nagrinėja bylą, turi spręsti, ar neteisėtas mokestis buvo „kompensuotas“, dėl ko galima atsisakyti mokestį grąžinti arba sumažinti grąžintiną sumą. Kitaip tariant, įrodinėjimo dėl tokio galimo nepagrįsto praturtėjimo, galinčio atsirasti dėl to, kad neteisėtas mokestis buvo „kompensuotas“, našta tenka valstybei narei [40]. Priešingu atveju būtų taikoma teismo praktikoje aiškiai draudžiama prezumpcija, nes dėl jos

38 — 1988 m. birželio 29 d. sprendimo (240/87, Rink. p. 3513) 13 punktas (išskirta mano). Taip pat žr. 1998 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Aprile* (C-228/96, Rink. p. I7141) 16 punktą ir 1999 m. vasario 9 d. Sprendimo *Dilexport* (C-343/96, Rink. p. I-579) 38 punktą. Tuo pačiu klausimu 1983 m. vasario 9 d. Europos Parlamento rezoliucijoje dėl valstybių narių atsakomybės taikant Bendrijos teisę ir jos laikantis (OL C 68) konstatuojama, jog tuo atveju, kai Teisingumo Teismas nustato, kad tam tikri mokesčiai prieštarauja Sutarčiai, paskui pagal nacionalinę teisę priimtos nuostatos, ribojančios teisę susigrąžinti nepagrįstai sumokėtus mokesčius – taip neteisingai leidžiant valstybėms narėms gauti naudos iš neteisėtai surinktų mokesčių – prieštarauja Bendrijos esmei ir turėtų būti panaikintos.

39 — Pavyzdžiui, Danijos vyriausybės rašytiniame pareiškime minima, kad AMBI nustatančio įstatymo parengiamuosiuose dokumentuose yra nuoroda šiuo klausimu.

40 — Akivaizdu, kad tai nekliudo ieškovėms pateikti, jų manymu, reikalingus dokumentus, į kuriuos nacionalinis teismas taip pat gali atsižvelgti (apie tai žr. minėto Sprendimo *Michailidis* 41 punktą).

„mokesčio grąžinimas taptų praktiškai neįmanomas ar pernelyg sudėtingas“ [41].

siekiama sužinoti, ar dėl bendro teisinės reformos poveikio atsiradęs galimas skirtingas požiūris (dėl kurio tam tikros įmonės galėjo gauti daugiau naudos negu kitos) yra dar vienas elementas, į kurį reikia atsižvelgti vertinant, ar nepagrįstai nepraturtėta, kai priimamas sprendimas dėl AMBI grąžinimo pagrįstumo.

6. Išvada

76. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, jog Sąjungos teisė nedraudžia valstybei atsisakyti grąžinti neteisėtai surinktą mokestį, jeigu ji gali įrodyti, kad neteisėtai surinktas sumas galima laikyti kompensuotomis tų pačių mokesčio mokėtojų naudai sumažinus kitus iki tol taikytus ir tokio paties dydžio mokesčius, jei tarp vieno mokesčio nustatymo ir kito panaikinimo yra tiesioginis priežasties ir pasekmės ryšys.

78. Pagal minėtą Sprendimą *Weber's Wine World* nacionalinis teismas dėl to, ar grąžinus neteisėtai surinktą mokestį mokesčio mokėtojas nepagrįstai praturtėtų ir kokiu mastu, gali spręsti tik remdamasis „visas susijusias aplinkybes aprėpiančia ekonomine analize“ [42].

79. Iki šiol teismo praktikoje ši ekonominė analizė buvo siejama su įrodymu, kad perkėlus neteisėtą mokestį ir dėl to padidėjus kainoms lanksčios paklausos atveju mokesčio mokėtojo pardavimo apimtys nesumažėjo.

B — *Dėl trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų*

77. Kiek painokais trečiuoju ir ketvirtuoju prejudiciniais klausimais papildomai

80. Tačiau šiuo atveju atliekant minėtą ekonominę analizę teks įvertinti kitą lygiai taip pat svarbų veiksnį, kurį savo trečiajame ir ketvirtajame prejudiciniuose kausimuose nurodo *Østre Landsret*.

41 — Minėtų sprendimų *Bianco ir Girard* 17 punktas; *Comateb* 25 punktas ir *San Giorgio* 14 punktas.

42 — 100 punktas.

81. *Østre Landsret* abu šiuos klausimus formuluoja remdamasis įprasta prielaida, jog proporcingai daugiau AMBI sumokėjo produktus importavusios negu daugiausia nacionalinius produktus pirkusios įmonės, o panaikintos socialinės įmokos taikytos proporcingai „dviem įmonių rūšims vienodai, neatsižvelgiant į įmonių pirkimų sudėtį“.

82. Tačiau pagrindinės bylos šalių ir Komisijos nuomonės iš esmės skiriasi dėl *Landsret* pateiktų prejudicinių klausimų turinio ir faktinių aplinkybių, kuriomis jie paremti.

83. Įmonės ieškovės teigia, jog įrodyta, kad daugiausia importuojančios įmonės į iždą sumokėjo kur kas didesnes AMBI sumas negu daugiausia nacionalinius produktus pirkusios įmonės. Skirtumą lėmė tai, jog, kitaip nei PVM atveju, kai sudaromi sandoriai Bendrijos viduje, AMBI buvo mokamas ne importuojant prekes, bet pirmą kartą jas parduodant Danijoje, todėl importuotojas, priešingai nei nacionalinis gamintojas, apskaičiuodamas AMBI iš apmokestinamosios vertės negalėjo atskaityti importuotų produktų vertės.

84. Danijos vyriausybė kategoriškai neigia, kad importuoti ir daniški produktai buvo apmokestinti AMBI skirtingai, tvirtindama, jog ne AMBI, bet „socialinių įmokų, kurių teisėtumu niekas neabejoja, panaikinimas sumažino gamybos sąnaudas Danijoje ir todėl buvo palankus Danijoje pagamintiems produktams“.

85. Komisija, kuri dėl šuo aspekto sutinka su Danijos vyriausybe, per teismo posėdį paaiškino, kad priežastis, kodėl vienos įmonės sumokėjo proporcingai daugiau AMBI negu kitos, yra ta, jog daniškų produktų atveju mokesčio našta buvo padalijama skirtingoms komercinės grandinės dalims, o importuotų produktų atveju – visas AMBI buvo surenkamas pirmą kartą parduodant Danijos teritorijoje. Komisijos nuomone, tai reiškia, kad importuoti produktai nebuvo apmokestinti labiau negu nacionaliniai, o tik tai, kad importuojančios įmonės mokėjo didesnes sumas. Tačiau dėl to negalima teigti, kad yra „diskriminavimo problema“, nes taisyklės dėl mokesčio susigrąžinimo vienodos visoms įmonėms, nesvarbu, kiek neteisėto AMBI jos sumokėjo. Taigi Komisija, atsakydama į šiuos du paskutinius klausimus, akcentuoja abejonę, ar pats grąžinimo mechanizmas nėra diskriminacinis.

86. Šioje stadijoje svarbu pažymėti, kad šioje byloje nesvarstoma dėl galimo diskriminacinio AMBI pobūdžio pagal SESV 110 straipsnį [43] kaip prejudiciniame klausime, kurį taip pat pateikė *Østre Landsret* ir dėl kurio buvo priimtas Sprendimas *Dansk Denkavit ir Poulsen Trading*. Tame teismo sprendime tik buvo konstatuota, jog toks mokestis, kaip antai AMBI, dėl savo panašumo į PVM pažeidžia Šeštosios direktyvos 33 straipsnį, bet nebuvo pareikšta nuomonė, manant, jog nebūtina, dėl jo galimo diskriminacinio pobūdžio (ir dėl to pažeidžiančio EB *ex*95 straipsnį), apie kurį taip pat buvo klausiama [44]. Be to, dėl šios mokesčių reformos Komisija prieš Daniją pradėjo įvairias procedūras dėl įsipareigojimų neįvykdymo, bet tik viena iš jų (dėl Šeštosios direktyvos 33 straipsnio pažeidimo) pasiekė Teisingumo Teismą, kuris priėmė atitinkamą sprendimą dėl pažeidimo.

87. Danijos teismas šiame naujame prašyme priimti prejudicinį sprendimą nors tiesiogiai ir neužduoda klausimo dėl AMBI diskriminacinio pobūdžio, tačiau netiesiogiai dar kartą teiraujasi Teisingumo Teismo, klausdamas apie nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo taisykles.

88. Teismo posėdyje Danijos vyriausybė pabrėžė, kad rizikinga „atsakyti į klausimą, kurio *Landsret* nepateikė“, tuo tikriausiai darydama užuominą į tai, jog nepageidauja, kad vėl būtų nagrinėjama problema dėl mokesčio diskriminacinio pobūdžio.

43 — Ankstesnis EB sutarties 95 straipsnis, kuris vėliau tapo EB 90 straipsniu. Pagal teismo praktiką šia nuostata draudžiamos bet kokios mokesčių sistemos, kurios tiesiogiai arba netiesiogiai lemia, kad importuoti gaminiai atsiduria blogesnėje padėtyje negu vietos gaminiai, ar taip būtų dėl to, kad tik importuotas gaminys apmokestintas, ar dėl to, kad jam taikomi didesni mokesčiai, ar dėl ne tokių palankių mokesčio skaičiavimo arba mokėjimo sąlygų. 1966 m. birželio 16 d. Sprendimas *Lütticke* (57/65, Rink. p. 293); 1976 m. birželio 22 d. Sprendimas *Bobie Getränkevertrieb* (127/75, Rink. p. 1079); 1980 m. sausio 8 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (21/79, Rink. p. 1); 1980 m. vasario 27 d. Sprendimas *Komisija prieš Airiją* (55/79, Rink. p. 481); 1983 m. liepos 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (170/78, Rink. p. 2265); 1985 m. liepos 3 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (277/83, Rink. p. 2049); 1997 m. liepos 17 d. Sprendimas *Haahr Petroleum* (C-90/94, Rink. p. I-4085); 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimas *Outokumpu* (C-213/96, Rink. p. I-1777); 1998 m. birželio 17 d. Sprendimas *Grundig Italiana* (C-68/96, Rink. p. I-3775); 2002 m. vasario 27 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-302/00, Rink. p. I-2055); 2002 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Tulliasiamies ir Siilin* (C-101/00, Rink. p. I-7487) 54 punktas; 2006 m. spalio 5 d. Sprendimas *Nádasdi ir Németh* (C-290/05 ir C-333/05, Rink. p. I-10115) ir 2007 m. sausio 18 d. Sprendimas *Brzeziński* (C-313/05, Rink. p. I-513). Teisingumo Teismas, be kita ko, konstatavo, kad minėtas straipsnis pažeidžiamas, „kai importuotiems gaminiams ir panašiems vietos gaminiams taikomas mokestis skaičiuojamas skirtingai pagal skirtingus kriterijus, dėl ko bent jau kai kuriais atvejais importuotas gaminys apmokestinamas didesne suma“. 1976 m. vasario 17 d. Sprendimo *Rewe* (45/75, Rink. p. 181) 15 punktas; 1980 m. vasario 27 d. Sprendimo *Komisija prieš Airiją* (55/79, Rink. p. 481) 8 punktas; 1991 m. birželio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją* (C-153/89, Rink. p. I-3171) 12 punktas; 1991 m. birželio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Liuksemburgą* (C-152/89, Rink. p. I-3141) 20 punktas; 1992 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją* (C-327/90, Rink. p. I-3033) 12 punktas ir 1997 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją* (C-375/95, Rink. p. I-5981) 20 punktas.

44 — Toje byloje 1992 m. sausio 30 d. pateiktoje išvadoje generalinis advokatas G. Tesauro paminėjo šį aspektą, tačiau nurodė, kad nacionalinis teismas turi „konkrečiai patikrinti, ar ginčijamą rinkliavą reglamentuojančios taisyklės yra tokios, kad visais atvejais užkerta kelią importuotų gaminių diskriminacijai“. Šiuo klausimu generalinis advokatas G. Tesauro pažymi, kad pagal teismo praktiką mokesčių sistema laikytina neprieštaraujančia EB 95 straipsniui (SESV 110 straipsniui), tik jei nustatyta, kad ji yra tokia, jog visomis aplinkybėmis užkerta kelią importuotų gaminių diskriminacijai. Bet kuriuo atveju, kai išsamios taikymo taisyklės nėra skaidrios, sistemą nustačiusi valstybė turi įrodyti, kad sistema jokiomis sąlygomis nesukelia diskriminacinio poveikio (minėtos išvados 11 punktas).

89. Mano nuomone, *Østre Landsret* šiuo atveju nekelia klausimo, ar bendras teisės reformos poveikis buvo diskriminacinio pobūdžio, ir, kaip pabrėžia Komisija, ar pats grąžinimo mechanizmas nėra diskriminacinis. Vienintelis dalykas, kurio iš tiesų klausia *Østre Landsret*, yra tas, ar teisės reformos poveikis gali būti proporcingai palankesnis įmonėms, kurios mažiau pirko importuojamų produktų, nei įmonėms, kurios daugiausia importavo, ir ar tai yra veiksnys, į kurį reikia atsižvelgti apskaičiuojant grąžinamo AMBI sumą, kad būtų išvengta nepagrįsto praturtėjimo.

90. Į šį klausimą nesunku atsakyti teigiamai. Kaip jau minėta, nepagrįstas praturtėjimas nuo pat pradžių buvo suvokiamas kaip valstybės prievolės grąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas išimtis, o mokesčio perkėlimas nuo 1980 m. – tipiškiausias nepagrįsto praturtėjimo atvejis. Tačiau tai yra išimtis ir todėl turi būti aiškinama siaurai. Todėl kai dėl padidėjusių kainų įmonė netenka konkurencingumo, nors mokestis ir buvo perkeltas, reikia atsižvelgti į tokią padėtį, ir gali būti, kad išimtis nebus taikoma, jei įrodoma, jog tokiomis aplinkybėmis grąžinimas nesukeltų nepagrįsto praturtėjimo [45].

91. Šioje byloje ieškovės remiasi ne pirma nurodytu konkurencingumo praradimu, bet savo konkurentų padėties pagerėjimu, kuris yra reformos pasekmė dėl proporcingai mažesnių įmonės sąnaudų ir mokesčių. Nepaisant šio skirtumo, abiem atvejais logika iš tikrųjų yra ta pati, todėl ir atsakymas turi būti toks pats.

92. Jau turėjau galimybę nurodyti, kaip teisės susigrąžinti mokestį išimtis perkėlimo atveju ribojama, kai toks perkėlimas lemia atitinkamos įmonės konkurencingumo praradimą, dėl kurio svarstant dėl grąžinimo nepagrįsto praturtėjimo galimybė gali būti atmetama. Panašiai išimties dėl neteisėto mokesčio „kompensavimo“ taikymas turi būti ribojamas, jei atitinkama mokesčių reforma proporcingai daugiau pranašumų suteikė įmonėms konkurentėms, sukeldama atitinkamos įmonės konkurencingumo praradimą, dėl kurio svarstant dėl mokesčio grąžinimo šiuo atveju nepagrįsto praturtėjimo galimybė taip pat gali būti visiškai arba iš dalies atmetama. Tokiu atveju, kad būtų neutralizuotas galimas nevienodas požiūris, teisinė nepagrįsto praturtėjimo kategorija padeda kiek įmanoma atkurti teisę susigrąžinti atitinkamas sumas.

45 — Minėtų sprendimų *Comateb* 31 punktas ir *Just* 26 punktas.

93. Žinoma, pozicija priklauso nuo to, kaip šiuo požiūriu įvertinamas ginčijamas teisinės reformos poveikis, o tai yra išskirtinė nacionalinio teismo kompetencija.

97. Pažymėtina, kad ir Danijos vyriausybė, ir įmonės ieškovės remiasi minėto Sprendimo *Comateb* 25 punktu, kuriame tvirtinama, kad perkėlimas „priklauso nuo įvairių veiksnių, susijusių su kiekvienu komerciniu sandoriu ir jį išskiriančių iš kitų sandorių, įvykdytų kitomis aplinkybėmis".

C — *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

94. Į antrąjį prejudicinį klausimą pasiūlytas atsakymas lemia, kad atsakymo į *Østre Landsret* pateiktą pirmąjį klausimą dėl to, kaip vertinti galimą AMBI perkėlimo būdą – atskirai kiekvieną atvejį ar apibendrintai, – iš esmės nebereiktų.

98. Danijos vyriausybė mano, kad ši nuoroda į kiekvieno komercinio sandorio aplinkybes leidžia apibendrintai vertinti perkėlimą, kai kainos taip pat buvo bendrai nustatytos. Tačiau įmonės ieškovės mano, kad ši nuoroda [46] įpareigoja detaliai išanalizuoti, kaip keitėsi kaina kiekvieno sandorio, kiekvienos pardavimo operacijos atveju, ir kad neįmanoma atlikti bendro vertinimo, grindžiamo tuo, jog panaikintų įmokų perkėlimą paprasčiausia pakeitė AMBI perkėlimas, nes panaikintos socialinės įmokos turėjo vienodą poveikį importuotiems ir neimportuotiems produktams, o AMBI atveju daugiau apmokestinti buvo pirmieji.

95. Nepaisant to, kadangi, kaip minėta, negalima atmesti galimybės, jog buvo perkėlimo įprasta jo reikšme apraiškų, toliau nagrinėsiu minėtą pirmąjį prejudicinį klausimą.

96. Danijos teismas klausia, ar sprendžiant dėl to, ar buvo perkėlimas, pakanka apibendrintai įvertinti mokesčio mokėtojo sandorius, susijusius su daugeliu produktų per ketverių metų laikotarpį, ar kiekvienu atveju reikia vertinti konkretų sandorį.

99. Mano nuomone, Sprendime *Comateb* nuorodą į kiekvieno sandorio aplinkybes labiau reikia aiškinti kaip perkėlimo sampratos lankstumo požymį nei kaip nuorodą į griežtai individualizuotą perkėlimo, kitaip tariant,

46 — Kartu su teismo praktikoje vartojamomis formuluotėmis kaip „perkėlimas pirkėjui", „galutiniam vartotojui" ir pan.

kiekvieno produkto ir kiekvieno pardavimo, vertinimą.

100. Tačiau, kaip nurodžiau, toks lankstus požiūris į perkėlimo reiškinį nėra absoliutus ir susijęs su tam tikrais apribojimais, pirmiausia tais, kurie išplaukia iš pačios perkėlimo sampratos.

101. Todėl toks perkėlimo vertinimas, kaip atsižvelgdamos į pirmojo klausimo formuluotę jį veikiausiai supranta Danijos institucijos, gerokai viršija šias sampratos ribas, nes įtraukiami pernelyg ilgo laikotarpio (ketverių metų) duomenys, susiję su „daugeliu produktų“ ir net su „visiškai skirtingais sandoriais prieš ar po atitinkamo produkto pardavimo“.

102. Nors minėto Sprendimo *Comateb* 25 punkto sąvokos „aplinkybės“ ir „veiksniai, susiję su kiekvienu komerciniu sandoriu“ yra labai plačios, vargiai būtų įmanoma jomis aprėpti pirmajame prejudiciniame klausime nurodytus atvejus. Labiau būtų įmanoma vertinti pagal produktų arba sandorių grupes, tarp kurių yra tam tikras ryšys, bei trumpesnius laikotarpius, nes neatrodo realu tvirtinti, jog visų įmonės sandorių atveju kainos nustatomos bendrai ketverių metų laikotarpiui.

103. Mano nuomone, tai jog remiamasi principu, kad nacionalinis teismas savo nuožiūra vertina įrodymus, nepaneigia padarytos išvados. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad „nors klausimas, ar mokestis buvo perkeltas, yra klausimas dėl faktinių aplinkybių, į kurį atsakyti yra nacionalinio teismo kompetencija“, ir nors tik jis turi spręsti dėl to, kokie įrodymai yra tinkami, „dėl perkėlimo įrodinėjimo tvarkos neturi būti praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti mokestį“, surinktą pažeidžiant Sąjungos teisę [47].

104. Kadi ir kokios būtų šios bylos aplinkybės, per ketverių metų laikotarpį sudarytų visų labai įvairių sandorių, susijusių su visiškai skirtingais produktais, vertinimas galėtų lemti tai, kad mokesčio mokėtojui taptų neįmanoma surinkti įrodymus, paneigiančius išvadą, kad mokestis buvo perkeltas.

47 — Minėto Sprendimo *Michaïlidis* 40 punktas.

VII — Išvada

105. Todėl Teisingumo Teismui į *Østre Landsret* pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

„1. Sąjungos teisė nedraudžia taikyti neteisėtai surinkto mokesčio grąžinimo išimties, jeigu minėtas mokestis galėjo būti kompensuotas tuo pačiu metu panaikinus kitus, taip pat suskaičiuojamus, teisėtus mokesčius ir jeigu grąžinimas sukeltų nepagrįstą praturtėjimą. Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar šios sąlygos yra įvykdytos, atsižvelgdamas į nacionalinių institucijų, kurioms tenka įrodinėjimo našta, pateiktus įrodymus.

2. Įrodžius, kad egzistuoja nevienodas požiūris tam tikros įmonių grupės nenaudai, nacionalinis teismas turi į tai atsižvelgti, kai sprendžia dėl neteisėtai surinkto mokesčio grąžinimo pagrįstumo.

3. 1997 m. sausio 14 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Comateb ir kt.* (C-192/95–C-218/95, Rink. p. I-165) negali būti aiškinamas taip, kad perkelti į kainas taip pat galima kitų produktų kainų atžvilgiu vykdant kitokius visiškai skirtingus sandorius prieš ar po atitinkamo produkto pardavimo, pavyzdžiui, bendrai vertinant perkėlimą per ketverių metų laikotarpį, kiek tai susiję su daugeliu tiek importuotų, tiek neimportuotų produktų grupių.“