OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO PEDRA CRUZA VILLALÓNA przedstawiona w dniu 7 grudnia 2010 r.[1]

Spis treści

I — Wprowadzenie ..... I - 7378

II — Ramy prawne ..... I - 7379

III — Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne ..... I - 7382

IV — Postępowanie przed Trybunałem ..... I - 7384

V — Orzecznictwo w przedmiocie zwrotu niesłusznie pobranego podatku ..... I - 7385

A — Prawo do zwrotu niesłusznie pobranego podatku ..... I - 7385

B — Wyjątek ze względu na przerzucenie podatku oparty na zasadzie zakazu bezpodstawnego wzbogacenia ..... I - 7386

C — Dalszy rozwój orzecznictwa ..... I - 7387

VI — Analiza pytań prejudycjalnych ..... I - 7388

A — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego: „potrącenie" jako alternatywa wobec przerzucenia ..... I - 7388

1. Bezpodstawne wzbogacenie jako podstawa wyjątku od zasady zwrotu niesłusznie pobranego podatku ..... I - 7388

2. Szczególny charakter niniejszej sprawy i konieczność przyjęcia rozwiązania ad hoc ..... I - 7390

3. Kategoria „przerzucenia podatku" nie pozwala na udzielenie zadowalającej odpowiedzi w rozpatrywanej sprawie ..... I - 7391

1 — Język oryginału: hiszpański..

4. „Potrącenie" jako możliwy wyjątek od obowiązku zwrotu ..... I - 7393

5. Okoliczności, w których „potrącenie" może mieć podobne skutki jak „przerzucenie podatku" ..... I - 7395

6. Wnioski ..... I - 7397

B — W przedmiocie trzeciego i czwartego pytania prejudycjalnego ..... I - 7397

C — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego ..... I - 7401

VII — Wnioski ..... I - 7403

I — Wprowadzenie

1. Po trzydziestu latach od wydania przez Trybunał Sprawiedliwości wyroku w sprawie Just [2], w którym dopuszczona została możliwość ustanawiania wyjątków od prawa do zwrotu podatków pobranych niezgodnie z prawem przez państwo członkowskie, duński sąd ponownie przedkłada szereg pytań prejudycjalnych dotyczących kryteriów oceny wyjątku ze względu na przerzucenie podatku oraz ogólnie, dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia.

2. W przytoczonym wyroku w sprawie Just, częściowo źle zrozumianym i często krytykowanym [3], jak również w obfitym późniejszym orzecznictwie, ustanowiono zasadę, zgodnie z którą można odmówić zwrotu pobranego niezgodnie z prawem podatku wyłącznie w wypadku, gdy wskutek dokonania zwrotu osoba, która się o to ubiegała, byłaby bezpodstawnie wzbogacona.

3. Jak dotąd Trybunał Sprawiedliwości zajmował się wyłącznie sprawami, w których bezpodstawne wzbogacenie było spowodowane rzeczywistym „przerzuceniem" niezgodnego z prawem podatku. Tymczasem w sprawie obecnie rozpatrywanej przez Trybunał kontekst jest znacząco odmienny, a wręcz zupełnie nowy, albowiem podatek, który został uznany za niezgodny z prawem, stanowił integralną część całego pakietu legislacyjnego uchwalonego przez państwo członkowskie, a ze względu na właściwości tego pakietu, omawiany podatek jest praktycznie nierozerwalnie związany z innymi, równocześnie przyjętymi przepisami prawnymi. W niniejszej bowiem sprawie podatek krajowy, który został uznany za niezgodny z prawem, został wprowadzony w życie

2 — Wyrok z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 68/79, Rec. s. 501.

3 — Zobacz na przykład F. Hubeau, La répétition de l'indu en droit communautaire, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, s. 448.

równocześnie ze zniesieniem znaczącej części składek na ubezpieczenie społeczne, a grupy podatników i beneficjentów objętych obiema regulacjami właściwie się pokrywają.

4. Głównie z tej przyczyny, pomimo wysiłków stron postępowania i samego sądu krajowego, stan faktyczny niniejszej sprawy bardzo trudno podciągnąć jest pod pojęcie „przerzucenia podatku". W konsekwencji zaproponuję Trybunałowi, by odwołując się do swego orzecznictwa dotyczącego bezpodstawnego wzbogacenia, nie ograniczał wyjątku ze względu na bezpodstawne wzbogacenie jedynie do wypadków „przerzucenia podatku", lecz pozwolił, w pewnych okolicznościach, na jego rozszerzenie na wypadki „potrącenia" nowego ciężaru ze zniesieniem innych, zgodnych z prawem ciężarów.

5. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym obejmuje również drugą grupę pytań dotyczących uzupełniającej problematyki, w których powołano się na występowanie dyskryminacji – wynikającej z całej przyjętej reformy legislacyjnej – na szkodę w szczególności importerów w stosunku do tych przedsiębiorstw, które zasadniczo sprzedają produkty krajowe.

II — Ramy prawne

6. Na mocy ustawy nr 840 z dnia 18 grudnia 1987 r. Dania wprowadziła podatek pośredni zwany „składką na wsparcie rynku pracy" (w języku duńskim „arbejdsmarkedsbidrag (ambi)", zwany dalej „podatkiem AMBI"), którego wymiar obliczany był na tej samej podstawie co wymiar podatku VAT. W odróżnieniu jednak od tego ostatniego podatku, w odniesieniu do przywożonych towarów podatku AMBI nie należało uiszczać z chwilą dokonania przywozu, lecz był on pobierany od łącznej wartości przywożonych towarów przy pierwszej ich sprzedaży na terytorium duńskim. Ponadto wysokość podatku AMBI nie musiała być wyszczególniana odrębnie na fakturze.

7. Jak wskazałem powyżej, równocześnie z wprowadzeniem podatku AMBI ustawodawca duński zniósł szereg składek na ubezpieczenie społeczne, które stanowiły dla duńskich przedsiębiorstw koszt w wysokości około 10200 DKK w przeliczeniu na pracownika zatrudnionego w pełnym wymiarze godzin. Celem wprowadzenia tej reformy prawnej było usunięcie zależności pomiędzy składkami na ubezpieczenie społeczne a liczbą pracowników, a to w celu poprawy konkurencyjności duńskich przedsiębiorstw.

8. Podatek AMBI został zniesiony ustawą nr 891 z dnia 21 grudnia 1991 r., która weszła w życie w dniu 1 stycznia 1992 r. Podatek ten był zatem pobierany od duńskich przedsiębiorstw przez okres czterech lat.

9. Zgodność podatku AMBI z prawem została podważona w skargach wniesionych przez dwóch importerów – spółkę Dansk Denkavit ApS oraz spółkę P. Poulsen Trading ApS, które podniosły, że podatek ten jest niezgodny z art. 33 szóstej dyrektywy [4], jak również z art. 9 WE i 95 WE, domagając się zwrotu uiszczonego podatku. W ramach tego postępowania Østre Landsret (sąd okręgowy dla wschodniej Danii) skierował do Trybunału Sprawiedliwości szereg pytań prejudycjalnych, na które częściowo udzielono odpowiedzi w wyroku z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie Dansk Denkavit i Poulsen Trading [5]. Trybunał stwierdził tam między innymi, że niezgodne z art. 33 szóstej dyrektywy jest wprowadzanie lub utrzymywanie w mocy ciężaru o charakterze podatkowym, który, jak podatek AMBI:

— obciąża zarówno działalność podlegającą podatkowi VAT, jak również inne formy działalności o charakterze przemysłowym lub handlowym, polegające na odpłatnym świadczeniu usług;

— jest pobierany, w odniesieniu do przedsiębiorstw opodatkowanych podatkiem VAT, w oparciu o taką samą podstawę wymiaru jak podatek VAT, to jest w postaci określonej w procentach części wielkości sprzedaży pomniejszonej o wielkość dokonanych przez nie zakupów;

— w odróżnieniu od podatku VAT nie jest on naliczany w przypadku przywozu towarów, lecz jest pobierany od wielkości łącznej ceny sprzedaży przywożonych towarów przy ich pierwszej sprzedaży w danym państwie członkowskim;

— w przeciwieństwie do podatku VAT nie musi być wyszczególniany na fakturze;

— jest egzekwowany równolegle z podatkiem VAT.

10. Wobec powyższego Trybunał uznał, że pozostałe pytania prejudycjalne przedłożone przez Østre Landsret są bezprzedmiotowe. Mówiąc krótko, pytania te dotyczyły spornych przepisów podatkowych z zakazem nakładania opłat równoważnych z cłami przywozowymi zawartymi w art. 9 i nast. WE (pytanie trzecie) oraz z zakazem nakładania wewnętrznych podatków o charakterze dyskryminującym ustanowionym przez art. 95 WE (pytanie czwarte).

11. Stanowisko zajęte w powyższym wyroku Trybunał potwierdził rok później w postępowaniu ze skargi Komisji przeciwko Danii o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego, opartej wyłącznie na naruszeniu

4 — Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

5 — Sprawa C-200/90, Rec. s. I-2217.

art. 33 szóstej dyrektywy (wyrok z dnia 1 grudnia 1993 r. w sprawie Komisja przeciwko Danii) [6].

12. W wykonaniu pierwszego z tych wyroków Dania promulgowała: ustawę nr 389 z dnia 20 maja 1992 r., która regulowała kwestię zwrotu pobieranego niezgodnie z prawem podatku AMBI, rozporządzenie nr 645 z dnia 30 czerwca 1996 r. o postępowaniu w sprawie składania wniosków o zwrot podatku AMBI i odpowiedniej dokumentacji, jaką należy załączyć do tych wniosków, jak również okólnik nr 122 z dnia 10 czerwca 1996 r., w którym zostały ustanowione wytyczne w sprawie rozpatrywania takich wniosków przez organy administracji.

13. Okólnik nr 122, który obowiązywał w okresie rozpatrywania wniosków o zwrot podatku AMBI stanowiących przedmiot niniejszej sprawy [7], stanowił w pkt 4.2:

„Importer może uzyskać zwrot na podstawie wskazanych wyroków, jeżeli spełnia następujące warunki:

— pozostaje w rzeczywistej konkurencji z duńskimi producentami podobnych towarów;

— jego oszczędności na składkach na ubezpieczenie społeczne oraz innych opłatach są mniejsze niż kwoty zapłacone z tytułu podatku AMBI;

— jego konkurencyjność zmniejszyła się w wyniku przeprowadzonej reformy; musi więc chodzić o produkty duńskie, w których cenie znaczącym elementem są koszty wynagrodzenia za pracę, tak iż przedsiębiorstwo duńskie zaoszczędziło więcej na składkach na ubezpieczenie społeczne niż importer na produktach konkurencyjnych;

— duńskie przedsiębiorstwa konkurujące oszczędziły na składkach na ubezpieczenie społeczne znacznie więcej, niż uiściły z tytułu podatku AMBI;

— pogorszenie się konkurencyjności musi być większe niż znikome;

— podatek AMBI nie był przerzucany na kolejny etap obrotu poprzez podwyżkę cen.

Zwrot może nastąpić także wtedy, gdy szczególne okoliczności spowodowały, że nie zadziałał normalny mechanizm cenowy. […]”.

14. W swoich uwagach rząd duński wskazał, że zasięgnął opinii Komisji podczas prac nad całokształtem przepisów dotyczących zwrotu podatku AMBI. Jak przedstawiciel Komisji

6 — Sprawa C-234/91, Rec. s. I-6273.

7 — Został on uchylony z dniem 2 stycznia 2007 r.

miał okazję potwierdzić podczas rozprawy, dialog ten pozwolił w 1998 r. na tymczasowe zawieszenie kolejnego postępowania w przedmiocie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wszczętego przeciwko Danii (wydaje się, iż dotyczyło ono procedur zwrotu podatku AMBI), a następnie na jego ostateczne umorzenie w 2006 r.

15. Do dnia dzisiejszego znacząca liczba wniosków o zwrot podatku AMBI została rozpatrzona przez duńskie organy podatkowe przy zastosowaniu powyżej wskazanych przepisów (według rządu duńskiego dotyczy to ponad 27000 wniosków). W świetle akt sprawy ponad 70% wnioskodawców uzyskało całkowity lub częściowy zwrot zapłaconego podatku AMBI.

III — Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

16. Wszystkie cztery skarżące spółki [8] w postępowaniu toczącym się obecnie przed Østre Landsret są przedsiębiorstwami prowadzącymi działalność w dziedzinie handlu detalicznego w formie domów handlowych, sklepów oraz sprzedaży wysyłkowej i jako takie podlegały podatkowi AMBI. Z chwilą gdy podatek ten został uznany za niezgodny z prawem, wystąpiły one o zwrot uprzednio nienależnie uiszczonych kwot. Skatteministeriet (ministerstwo podatków) wydało decyzje oddalające wskazane wnioski, motywując to tym, że uzyskana przez te przedsiębiorstwa w odniesieniu do całego okresu obowiązywania podatku AMBI oszczędność będąca skutkiem zniesienia składek na ubezpieczenie społeczne przekraczała kwotę uiszczonego przez nie w tym okresie podatku AMBI.

17. Decyzje te zostały zaskarżone, a Københavns Byret (sąd rejonowy w Kopenhadze) wyrokiem z dnia 16 grudnia 2002 r. rozstrzygnął spór na korzyść Skatteministeriet. Spółki odwołały się od tego wyroku do Østre Landsret.

18. Uznając, że dla rozstrzygnięcia w przedmiocie wskazanych środków odwoławczych musi on wypowiedzieć się w sprawie wymogów, jakie prawo Unii stawia krajowym porządkom prawnym w odniesieniu do zwrotu podatków pobranych niezgodnie z tym prawem, Østre Landsret przedłożył Trybunałowi Sprawiedliwości następujące pytania prejudycjalne [9]:

„1) Czy wykładni wyroku Trybunału z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, należy dokonywać w ten sposób, że przerzucenie pobranego niezgodnie z prawem podatku na towar zakłada, iż podatek został przerzucony na nabywcę towaru w ramach

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

9 — Postanowienie odsyłające dotyczące tych pytań prejudycjalnych zostało zaskarżone do Højesteret (duńskiego sądu najwyższego), który postanowieniem z dnia 11 lutego 2010 r. (Sag 344/2009) odmówił uwzględnienia środka odwoławczego, opierając się na wyroku Trybunału z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-210/06 Cartesio, Zb.Orz. s. I-9641 oraz na przepisach duńskiego prawa procesowego.

tej czynności handlowej, czy też przerzucenie na ceny może też dotyczyć innych towarów w ramach całkiem innych czynności handlowych, dokonywanych czy to na wcześniejszym, czy na późniejszym etapie obrotu w stosunku do sprzedaży rozpatrywanego towaru, na przykład, jeśli dokonuje się łącznej oceny przerzucania podatku w okresie czterech lat w odniesieniu do dużej liczby grup towarów, zarówno pochodzenia zagranicznego, jak i krajowego?

2) Czy wykładni wspólnotowego pojęcia »przerzucenia« należy dokonywać w ten sposób, że pobrany niezgodnie z prawem podatek może zostać uznany za przerzucony jedynie wtedy, gdy cena towaru została podniesiona w stosunku do ceny stosowanej bezpośrednio przed wprowadzeniem podatku, czy też podatek może zostać uznany za przerzucony również wtedy, gdy będące podatnikiem przedsiębiorstwo w chwili ustanowienia niezgodnego z prawem podatku zaoszczędziło na innych opłatach pobieranych na innej podstawie i z tego powodu nie podniosło swych cen?

3) Czy wykładni wspólnotowego pojęcia »bezpodstawnego wzbogacenia« należy dokonywać w ten sposób, że zwrot podatku pobranego niezgodnie z prawem przy sprzedaży towaru może zostać uznany za powodujący bezpodstawne wzbogacenie, jeżeli przed sprzedażą obciążonego podatkiem towaru lub po jego sprzedaży przedsiębiorstwo poczyniło oszczędności ze względu na zniesienie innych opłat pobieranych na innej podstawie, w wypadku gdy z tego zniesienia innych opłat skorzystały także inne przedsiębiorstwa, w tym także przedsiębiorstwa, które nie uiszczały niezgodnego z prawem podatku lub uiszczały go w mniejszej kwocie?

4) W wypadku gdy pobrany niezgodnie z prawem podatek, ze względu na swe cechy charakterystyczne, skutkuje tym, że ciężar podatkowy ponoszony przez importerów jest proporcjonalnie wyższy od ciężaru ponoszonego przez przedsiębiorstwa zaopatrujące się w przeważającej mierze na rynku krajowym, i jednocześnie, wraz z wprowadzeniem niezgodnego z prawem podatku, zniesiona została inna, zgodna z prawem, opłata pobierana na innej podstawie, która proporcjonalnie obciążała te dwa typy przedsiębiorstw w tym samym stopniu i niezależnie od pochodzenia dokonywanych przez przedsiębiorstwa zakupów:

i) czy prawo wspólnotowe pozwala odmówić w całości lub części zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem od importera ze względu na przerzucenie podatku i bezpodstawne wzbogacenie w zakresie, w jakim odmowa ta skutkuje tym, że taki importer – który uiścił z tytułu pobieranego niezgodnie z prawem podatku kwotę wyższą niż ta, którą uiściło porównywalne

przedsiębiorstwo zaopatrujące się na rynku krajowym – będzie, w okolicznościach poza tym analogicznych, znajdować się z powodu reformy podatkowej i odmowy zwrotu podatku w sytuacji mniej korzystnej niż porównywalne przedsiębiorstwo zaopatrujące się na rynku krajowym?

ii) czy zwrot pobranego niezgodnie z prawem podatku w rozważanej sytuacji może, z punktu widzenia pojęć prawnych, doprowadzić do »bezpodstawnego wzbogacenia«, co pociągnie za sobą odmowę zwrotu, jeśli zwrot ten – choć podatek został uznany za przerzucony – jest konieczny, by skutki reformy podatkowej po dokonaniu ewentualnego zwrotu były pod każdym innym względem takie same dla importerów i przedsiębiorstw zaopatrujących się na rynku krajowym?

iii) czy odmowa zwrotu podatku w takiej sytuacji – powodującej, że przedsiębiorstwa zaopatrujące się w przeważającej mierze na rynku krajowym znajdowały się z tego względu w sytuacji bardziej korzystnej niż te, które dokonują w przeważającej mierze przywozu towarów – jest sprzeczna z prawem wspólnotowym z innych powodów, w szczególności ze względu na zasadę równości traktowania?

iv) czy z odpowiedzi na pytanie trzecie wynika, że niezgodna z prawem jest odmowa zwrotu bezprawnie pobranego podatku ze względu na bezpodstawne wzbogacenie w zakresie, w jakim zwrot taki ogranicza się do zniesienia przewagi nad przedsiębiorstwami dokonującymi w przeważającej mierze przywozu towarów, z jakiej korzystały przedsiębiorstwa, które zaopatrywały się na rynku krajowym?".

IV — Postępowanie przed Trybunałem

19. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 14 października 2009 r.

20. Uwagi na piśmie przedłożyły rząd duński i Komisja, jak również w formie wspólnego pisma procesowego cztery skarżące spółki (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning oraz KID-Holding A/S).

21. Na rozprawie, która odbyła się w dniu 28 września 2010 r., stawili się celem ustnego przedstawienia swoich stanowisk przedstawiciele wskazanych powyżej spółek (działając wspólnie), przedstawiciele Skatteministeriet oraz Królestwa Danii, jak również Komisji.

V — Orzecznictwo w przedmiocie zwrotu niesłusznie pobranego podatku

A — *Prawo do zwrotu niesłusznie pobranego podatku*

22. Począwszy od 1960 r. Trybunał Sprawiedliwości uznaje prawo do zwrotu kwot pobranych przez państwo członkowskie z naruszeniem prawa Unii [10]. Późniejsze obfite orzecznictwo potwierdziło to stanowisko, wskazując, iż znajduje ono oparcie w zasadzie bezpośredniej skuteczności [11]. Ostatecznie prawo do zwrotu podatków pobranych niezgodnie z prawem Unii stanowi skutek i uzupełnienie praw przyznanych jednostkom na mocy przepisów, które zabraniają tego rodzaju podatków [12].

23. Niemniej jednak, o ile prawo do zwrotu ma swoje źródło bezpośrednio w prawie Unii, to jednak samo roszczenie o dokonanie zwrotu podlega – przeciwnie – prawom krajowym [13]. Z orzecznictwa wynika bowiem, że zgodnie z zasadą współpracy do sądów państw członkowskich należy zapewnienie jednostkom odpowiedniej ochrony wynikającej z bezpośredniej skuteczności przepisów prawa Unii. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku przepisów wspólnotowych dotyczących zwrotu niesłusznie pobranych podatków to do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa należy wyznaczenie właściwych organów i ustalenie zasad postępowania mających zastosowanie do takich żądań zwrotu [14].

24. W niektórych wyrokach [15] Trybunał rozszerza kompetencje ustawodawcy krajowego,

10 — Wyrok z dnia 16 grudnia 1960 r. w sprawie 6/60 Humblet przeciwko państwu belgijskiemu, Rec. s. 1125; w szczególności s. 1146.

11 — Wyroki z dnia 16 grudnia 1976 r.; w sprawie 33/76 Rewe -Zentralfinanz i Rewe-Zentral, Rec. s. 1989, pkt 5; w sprawie 45/76 Comet, Rec. s. 2043, pkt 12, 13; wyrok z dnia 27 marca 1980 r. w sprawie 61/79 Denkavit italiana, Rec. s. 1205, pkt 12; wyroki z dnia 10 lipca 1980 r.; w sprawie 811/79 Ariete, Rec. s. 2545, pkt 9, 12, 14; w sprawie 826/79 Mireco, Rec. s. 2559, pkt 10; wyrok z dnia 29 czerwca 1988 r. w sprawie C-240/87 Deville, Rec. s. 3513, pkt 11.

12 — Wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. s. 3595, pkt 12; z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, pkt 20; z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95 Fantask i in., Rec. s. I-6783, pkt 38.

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

14 — Wyrok z dnia 21 maja 1976 r. w sprawie 26/74 Roquette frères przeciwko Komisji, Rec. s. 677, pkt 11; ww. wyrok w sprawie Rewe-Zentralfinanz i Rewe-Zentral, pkt 5; ww. wyrok w sprawie Comet, pkt 12, 13; wyrok z dnia 5 marca 1980 r. w sprawie 265/78 Ferwerda, Rec. s. 617, pkt 10; wyrok z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie C-312/93 Peterbroeck, Rec. s. I-4599, pkt 12; ww. wyrok w sprawie Fantask, pkt 39; wyrok z dnia 24 września 2002 r. w sprawie C-255/00 Grundig Italiana, Rec. s. I-8003, pkt 33; wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01, Weber's Wine World i in., Rec. s. I-11365, pkt 103.

15 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 12 czerwca 1980 r. w sprawie 130/79 Express Dairy Foods, Rec. s. 1887, pkt 11; ww. wyrok w sprawie San Giorgio, pkt 12; lub ww. wyrok w sprawie Ariete, pkt 9.

uprawniając go do określania nie tylko ustalania proceduralnych przesłanek zwrotu, lecz także przesłanek materialnoprawnych. W szczególności z orzecznictwa wynika, że prawo krajowe znajduje zastosowanie w zakresie terminów na wniesienie skargi, przedawnienia i wygaśnięcia, odsetek za opóźnienie oraz wszelkich innych zagadnień akcesoryjnych wobec zwrotu niesłusznie pobranych podatków [16].

25. W niniejszym postępowaniu prejudycjalnym rząd duński powoływał się na przepisy prawa krajowego, aby zakwestionować zasadność interwencji Trybunału w tej materii, a w każdym razie, by uzasadnić przedłożony przez siebie wniosek o przekazanie sprawy do rozpoznania przez wielką izbę. W szczególności rząd duński twierdzi, że zgodnie z orzecznictwem to wyłącznie do ustawodawcy unijnego, a przy braku jego działania, do każdego państwa członkowskiego należy określanie norm procesowych i materialnoprawnych dotyczących rozpatrywania wniosków o zwrot, natomiast takie normy materialnoprawne nie mogą być określane przez orzecznictwo.

26. Osobiście nie sądzę, by należało kwestionować kompetencję Trybunału do wypowiadania się w przedmiocie przedłożonych pytań. Prawdą jest, że w świetle przytoczonych wyroków Trybunał sam ograniczył swoje uprawnienia do interweniowania w tej dziedzinie, nie mamy tu jednak do czynienia z ograniczeniem o charakterze bezwzględnym, albowiem odesłanie do prawa krajowego jest poddane określonym normom imperatywnym.

27. Po pierwsze, ustawodawca krajowy musi zawsze uwzględniać zasady równoważności i skuteczności. I tak zwrot niesłusznie pobranego podatku nie może być poddany wymogom – materialnoprawym lub procesowym – mniej korzystnym od tych dotyczących podobnych wniosków o charakterze krajowym, a wymogi te nie mogą być sformułowane w sposób uniemożliwiający lub nadmiernie utrudniający wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny [17].

28. Po drugie, Trybunał wypowiedział się w przedmiocie możliwości ustanowienia wyjątku od zasady zwrotu niesłusznie pobranego podatku.

B — *Wyjątek ze względu na przerzucenie podatku oparty na zasadzie zakazu bezpodstawnego wzbogacenia*

29. W 1980 r. w orzecznictwie pojawiło się znaczące ograniczenie prawa do zwrotu niesłusznie pobranego podatku. Opierając się bowiem na pojęciach przerzucenia podatku i bezpodstawnego wzbogacenia, w przywołanym wyżej wyroku w sprawie Just Trybunał orzekł, że prawo Unii „nie wymaga dokonywania zwrotu niesłusznie pobranego podatku w sytuacji, gdy taki zwrot prowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia uprawnionych”.

16 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Express Dairy Foods, pkt 11, 17.

17 — Zobacz orzecznictwo przytoczone w przypisie 15.

Co za tym idzie, można uwzględniać „fakt, że ciężar niesłusznie pobranych podatków mógł zostać przerzucony na inne podmioty gospodarcze lub na konsumentów” [18].

30. W takich wypadkach z orzecznictwa wynika, że „to nie podmiot gospodarczy poniósł ciężar niesłusznie pobranego podatku, lecz nabywca, na którego ten ciężar został przerzucony. Z tego względu zwrot kwoty wcześniej uiszczonego podatku na rzecz podmiotu gospodarczego byłby dla niego równoważny z uzyskaniem podwójnej korzyści, która mogłaby zostać zakwalifikowana jako bezpodstawne wzbogacenie, a równocześnie nie doprowadziłoby to do usunięcia skutków bezprawności podatku z punktu widzenia nabywcy”. Zadaniem sądów krajowych jest dokonywanie „oceny, w świetle okoliczności danej sprawy, czy podmiot gospodarczy przeniósł w całości lub części ciężar podatku na inne osoby i czy w danym wypadku zwrot podatku na rzecz podmiotu gospodarczego prowadziłby do jego bezpodstawnego wzbogacenia” [19]. Wśród takich „okoliczności” należy również uwzględniać szkodę, którą zainteresowany mógł ponieść „przez sam fakt, że przerzucił na dalszy etap obrotu podatek pobrany przez organy podatkowe niezgodnie z prawem wspólnotowym, albowiem podwyżka cen produktu, jaką pociągnęło za sobą przerzucenie podatku, spowodowała spadek wielkości sprzedaży” [20].

31. Wskazany wyrok w sprawie Just dotyczył również pytania prejudycjalnego przedłożonego przez sąd duński, który pragnął ustalić, czy wyjątek ze względu na przerzucenie podatku, stosowany w niektórych przypadkach w orzecznictwie duńskim, mógłby zostać zastosowany w celu uzasadnienia odmowy zwrotu podatków niezgodnych z prawem wspólnotowym. Odpowiadając twierdząco na to pytanie, Trybunał w pośredni sposób potwierdził możliwość regulowania materialnoprawnych aspektów zwrotu podatku przez prawo krajowe.

C — *Dalszy rozwój orzecznictwa*

32. Późniejsze bogate orzecznictwo potwierdziło główne zasady wynikające z wyroku w sprawie Just [21], równocześnie wprowadzając pewne istotne niuanse w zakresie przesłanek zastosowania tego wyjątku. Takie doprecyzowanie zasad miało na celu uniknięcie sytuacji, w której zasada autonomii sądów krajowych spowodowałaby powstanie nadmiernych różnic, zagrażających funkcjonowaniu podstawowych wymiarów działania Unii.

33. Stosując zasadę skuteczności, Trybunał uznał przykładowo za niezgodne z prawem Unii takie unormowanie kwestii ciężaru dowodu, które praktycznie uniemożliwia lub

18 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Just, pkt 26, 27.

19 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Comateb, pkt 22, 23.

20 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Comateb, pkt 31. Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Just, pkt 26.

21 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Denkavit italiana, pkt 26; ww. wyrok w sprawie Express Dairy Foods, pkt 13; ww. wyrok w sprawie Ariete, pkt 17; ww. wyrok w sprawie Mireco, pkt 16; wyrok z dnia 27 maja 1981 r. w sprawach połączonych 142/80 i 143/80 Essevi i Salengo, Rec. s. 1413, pkt 35; ww. wyrok w sprawie Comateb, pkt 21 i nast.

nadmiernie utrudnia uzyskanie zwrotu podatku [22]. W odniesieniu do podatków pośrednich, które zostały uznane za niezgodne z prawem Unii, wyłączona jest możliwość odmowy ich zwrotu oparta na domniemaniu przerzucenia podatku, co skutkowałoby tym, że ciężar dowodu obciążałby zawsze podatnika, albowiem istnienie obowiązku prawnego w zakresie włączenia podatku do ceny nie pozwala jeszcze domniemywać, że przerzucona została całość ciężaru podatkowego. To, czy podatek pośredni został rzeczywiście przerzucony, stanowi okoliczność faktyczną, której ocena należy do sądu krajowego [23].

34. Trybunał dokonał zatem niezależnej wykładni pojęć przerzucenia podatku i bezpodstawnego wzbogacenia, przekształcając ten wyjątek od zasady zwrotu podatku niesłusznie pobranego w normę prawa Unii i uznając za część swego orzecznictwa to, co początkowo było jedynie normą prawa krajowego. Mimo to interwencja Trybunału w tej dziedzinie mogła zostać zakwalifikowana w owym czasie jako „minimalistyczna" [24], uwzględniając autonomię proceduralną (i materialnoprawną) tradycyjnie przysługującą państwom członkowskim w tej gałęzi prawa.

22 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie San Giorgio, pkt 14.

23 — Wyrok z dnia 25 lutego 1988 r. w sprawach połączonych 331/85, 376/85 i 378/85 Bianco i Girard, Rec. s. 1099, pkt 17; ww. wyrok w sprawie Comateb, pkt 25.

24 — F. Hubeau, op.cit., s. 448.

VI — Analiza pytań prejudycjalnych

A — *W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego: „potrącenie" jako alternatywa wobec przerzucenia*

35. W pierwszej kolejności poddam analizie drugie pytanie prejudycjalne, albowiem należy udzielić na nie odpowiedzi przed przejściem do pozostałych pytań.

1. Bezpodstawne wzbogacenie jako podstawa wyjątku od zasady zwrotu niesłusznie pobranego podatku

36. Większość spraw, które zostały przedłożone Trybunałowi, dość łatwo można było dopasować do schematu, w którym przerzucenie podatku stanowiło element decydujący z punktu widzenia uzasadnienia odmowy dokonania zwrotu, nawet jeśli występowały niekiedy wyjątki od możliwości odmowy w sytuacji, gdy co prawda miało miejsce przerzucenie podatku, jednakże zwrot nie skutkowałby bezpodstawnym wzbogaceniem [25].

25 — W szczególności w sytuacji, gdy w konsekwencji przerzucenia podatku i następującej po nim podwyżki cen rozmiar sprzedaży podatnika uległ zmniejszeniu.

37. Znacząca ilość wyroków została wydana w odniesieniu do tego rodzaju stanów faktycznych z przerzuceniem podatku, uogólniając ideę, że przerzucenie podatku i bezpodstawne wzbogacenie są dwiema kumulatywnymi przesłankami, stanowiącymi podstawę jedynego dopuszczalnego wyjątku od uprawnienia do zwrotu niesłusznie pobranego podatku w prawie Unii [26].

38. Niemniej jednak w mojej ocenie przerzucenie podatku oraz bezpodstawne wzbogacenie nie stanowią dwóch odrębnych przesłanek odmowy zwrotu niesłusznie pobranego podatku. W rzeczywistości bezpodstawne wzbogacenie stanowi jedyną podstawę zastosowania tego wyjątku, zaś przerzucenie podatku jest tylko jedną z możliwych form, w jakich się ono przejawia, nawet jeśli wydaje się być jedną z form najbardziej typowych. Tłumaczy to, dlaczego w orzecznictwie dopuszcza się z kolei ograniczenie tego wyjątku (lub „wyjątek od wyjątku"), gdy nawet w wypadku przerzucenia podatku jego zwrot nie skutkowałby bezpodstawnym wzbogaceniem, a to ze względu na łączne wystąpienie innych okoliczności (takich jak, przykładowo, równoległa utrata konkurencyjności).

39. Z orzecznictwa można bowiem wywieść, że ostateczną racją bytu wyjątku od zasady zwrotu niesłusznie pobranego podatku jest zamiar uniknięcia bezpodstawnego wzbogacenia po stronie osoby ubiegającej się o zwrot [27].

40. Włączenie podatku do ceny sprzedaży nie stanowi zatem jedynego i ostatecznego kryterium odmowy zwrotu podatku – elementem decydującym jest to, czy zwrot mógłby rzeczywiście prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia, czy to z uwagi na jego ostateczne poniesienie przez nabywcę towaru, czy też wskutek innych okoliczności. Innymi słowy, bezpodstawne wzbogacenie

26 — Brzmienie niektórych wyroków jest wyjątkowo przejrzyste. Przykładowo, w pkt 94 ww. wyroku w sprawie Weber's Wine World czytamy, że „[w]skazany obowiązek zwrotu podlega […] wyłącznie jednemu wyjątkowi. W świetle prawa wspólnotowego państwo członkowskie może odmówić zwrotu niesłusznie pobranego podatku jedynie wówczas, gdy organy krajowe ustaliły, że obciążenie zostało poniesione w całości przez inną osobę niż podatnik i że jego zwrot podatnikowi skutkowałby bezpodstawnym wzbogaceniem tegoż podatnika". W glosie do tego wyroku D. Simon zajmuje takie samo stanowisko: „Trybunał, uznając, że przesłanki te mają charakter kumulatywny, daje do zrozumienia, że przerzucenie podatku »nie zawsze usuwa gospodarcze skutki obciążenia podatkowego poniesionego przez podatnika«" (D. Simon, *Europe*, décembre 2003, comm. 378).

27 — Takie uzasadnienie jednoznacznie wynika z treści pkt 26 ww. wyroku w sprawie Just: „Ochrona praw gwarantowanych w tej dziedzinie przez wspólnotowy porządek prawny nie wymaga dokonywania zwrotu niesłusznie pobranego podatku, w sytuacji gdy skutkowałoby to bezpodstawnym wzbogaceniem uprawnionych. Co za tym idzie, z punktu widzenia prawa wspólnotowego, nic nie stoi na przeszkodzie temu, by sądy krajowe, działając zgodnie z ich prawem krajowym, uwzględniały fakt, że niesłusznie pobrane podatki mogły zostać włączone do cen stosowanych przez przedsiębiorstwo zobowiązane z tytułu podatku i przerzucone przez przedsiębiorstwo na nabywców […]". Użycie wyrażenia „co za tym idzie" w treści przywołanego punktu wydaje mi się znamienne w tym względzie, gdyż wskazuje na to, że część, która poprzedza to stwierdzenie (wyjątek wynikający z bezpodstawnego wzbogacenia) stanowi przyczynę tego, co następuje (wyjątek wynikający z przeniesienia). Podobnie wypowiedział się Trybunał w ww. wyroku w sprawie Denkavit italiana, pkt 26. W obu sprawach sentencja wyroku odnosi się wyłącznie do wypadków przerzucenia podatku, lecz lektura jego uzasadnienia prowadzi do wniosku, że wyjątek jest sformułowany w sposób bardziej ogólny. Takie stanowisko zostało również wyrażone w bardziej jednoznaczny sposób w ww. wyroku w sprawie Cometeb, pkt 22 oraz w wyrokach: z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C-441/98 i C-442/98 Michaïlidis, Rec. s. I-7145, pkt 31; z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-453/99 Courage i Crehan, Rec. s. I-6297, pkt 30.

jest nie tylko podstawą tego wyjątku, ale jest wręcz samym wyjątkiem [28].

41. W konsekwencji zwrot podatku może nie prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia nawet w sytuacji, gdy miało miejsce przerzucenie podatku, jak też odwrotnie – może wystąpić bezpodstawne wzbogacenie nawet w wypadku, gdy nie miało miejsca przerzucenie podatku.

42. Istnieje więc możliwość, że przerzucenie podatku nie musi koniecznie stanowić jedynego wyjątku od prawa do zwrotu niesłusznie pobranego podatku.

43. Oczywiście odmowa zwrotu niesłusznie pobranego podatku, jako wyjątek od zasady ogólnej, podlegać musi wykładni ścisłej. Nie może to jednakże prowadzić do całkowitego wyłączenia dopuszczalności przepisów krajowych przewidujących inne wypadki niż tylko przerzucenie podatku, równie zgodnych z prawem jak ten wyjątek, albowiem opartych o takie samo bezpodstawne wzbogacenie osoby zainteresowanej.

28 — Ta podstawa wyjątku była w istotny sposób kwestionowana przez doktrynę i przez niektórych rzeczników generalnych. W skrócie stanowisko to polega na tym, że jeżeli samo uprawnienie do zwrotu niezgodnie z prawem pobranego podatku jest uzasadnione tym, by uniknąć „bezpodstawnego wzbogacenia" państwa, które go pobrało, to ograniczenie tego prawa właśnie po to, by uniknąć bezpodstawnego wzbogacenia podatników wydaje się być znacznie mniej odważnym rozwiązaniem. (zob. podobnie F. Hubeau, op.cit., s. 449; D. Berlin, Chronique de jurisprudence fiscale européenne, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1997, s. 167; opinia rzecznika generalnego G. Tesaura w ww. sprawie Comatebz dnia 27 czerwca 1996 r.). Niezależnie od ewentualnej zasadności teoretycznej niektórych spośród tych głosów krytycznych wyjątek od prawa do zwrotu podatku wynikający z bezpodstawnego wzbogacenia znajduje dziś solidne oparcie w orzecznictwie.

44. Nie można bowiem zapominać, że omawiany wyjątek – choć przyjęty jako własny przez Trybunał – stanowi normę prawną pochodzenia krajowego. Nie mamy tu zatem do czynienia z niezmienną zasadą, należącą wyłącznie do prawa Unii i bezwzględnie wiążącą dla wszystkich państw członkowskich. Jak wskazałem wyżej, to do nich należy ustalanie proceduralnych i materialnoprawnych przesłanek zwrotu podatku. Jeżeli decydują się one na zastosowanie wyjątku wynikającego z przerzucenia podatku i bezpodstawnego wzbogacenia, to muszą to uczynić z poszanowaniem wymogów wynikających z orzecznictwa unijnego, przy czym nic jednak nie stoi na przeszkodzie, by wprowadzały one inne wyjątki, co do których zgodności z prawem Unii mógłby ewentualnie wypowiedzieć się Trybunał Sprawiedliwości.

2. Szczególny charakter niniejszej sprawy i konieczność przyjęcia rozwiązania ad hoc

45. Formułując swoje pytania prejudycjalne, Østre Landsret starał się dokonać subsumpcji stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy do zwykłych pojęć przerzucenia podatku oraz bezpodstawnego wzbogacenia. Ostatecznie duński sąd zmierza do ustalenia, czy w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed tym sądem spełnione zostały dwie przesłanki, których spełnienie było do tej pory uznawane w orzecznictwie za niezbędne do tego, by móc odmówić zwrotu podatku AMBI: po pierwsze, czy miało miejsce przerzucenie podatku, oraz po drugie, czy ewentualny zwrot pobranego podatku skutkowałby, w wyniku innych okoliczności, bezpodstawnym wzbogaceniem po stronie spółek podatników.

46. W odniesieniu do podatku AMBI niezbędne wydaje się jednak udzielenie odpowiedzi ad hoc, która doprecyzuje dotychczasowe orzecznictwo. Jest tak dlatego, jak już wskazałem wyżej, że mamy tu do czynienia z przypadkiem zasadniczo nowym, cechującym się szczególnymi właściwościami, w ramach którego podatek uznany za niezgodny z prawem stanowi część pakietu legislacyjnego, który należy rozpatrywać jako całość.

47. Z tego względu dyskusja powinna zogniskować się na drugim pytaniu prejudycjalnym. W tym pytaniu bowiem pojawia się zagadnienie, czy można uznać, że miało miejsce przerzucenie podatku, w sytuacji gdy kwota niezgodnego z prawem podatku została „potrącona" z równoległą oszczędnością wynikającą z tej samej reformy prawnej, choć nie miała ona rzeczywistego odzwierciedlenia w podwyżce cen. Co oczywiste, odpowiedź, której proponuję udzielić na drugie pytanie prejudycjalne, wymaga przeformułowania jego treści, przy czym na pytanie to należy udzielić odpowiedzi przed przejściem do pozostałych pytań.

3. Kategoria „przerzucenia podatku" nie pozwala na udzielenie zadowalającej odpowiedzi w rozpatrywanej sprawie

48. Podobnie jak w wypadku wielu innych spraw rozpatrywanych w przeszłości przez Trybunał Sprawiedliwości, podatek AMBI był również podatkiem pośrednim, wykazującym duże podobieństwo do podatku VAT. Natomiast jego skuteczne przerzucenie jest mniej oczywiste, co wynika z dwóch przyczyn: po pierwsze, poszczególne składniki reformy prawnej umożliwiały ich wzajemną neutralizację, bez potrzeby uciekania się do podwyżki cen; po drugie, z punktu widzenia formalnego podatek AMBI w przeciwieństwie do podatku VAT nie musiał być wzmiankowany na fakturach [29]

49. Rząd duński twierdzi, że mimo wszystko w tym wypadku miało miejsce „przerzucenie podatku", albowiem podatek AMBI „zastąpił" równocześnie zniesione składki na ubezpieczenie społeczne w takim zakresie, w jakim stanowiły one składnik ceny, która właśnie z tych względów mogła pozostać niezmieniona (w takim znaczeniu można było uznać, iż podatek AMBI został „przerzucony"). Ponadto w ocenie rządu duńskiego brak obowiązku wzmiankowania podatku AMBI na fakturze nie stanowi znaczącej przeszkody dla dokonania oceny przeniesienia, gdyż taka ocena może zostać przeprowadzona łącznie dla ogółu cen produktów zainteresowanych przedsiębiorstw w okresie stosowania tego podatku.

29 — W przeciwieństwie do tego, co ma miejsce w odniesieniu do podatku VAT, nie wydaje się, by przerzucenie stanowiło element konstytutywny konfiguracji podatku AMBI. Choć podatek ten obciążał, tak jak podatek VAT, poszczególne etapy obrotu danym produktem, a każdy podatnik mógł być skłonny przerzucać go na następny etap obrotu, to jednak nie występowało tu konstytutywne przerzucanie, które cechuje podatek VAT (pobierany na różnych etapach obrotu, lecz mający na celu obciążenie ostatecznego konsumenta).

50. Takie podejście rządu duńskiego w oczywisty sposób zniekształca przyjęte znaczenie pojęcia „przerzucenia" podatku, w każdym razie nie odpowiada ono pojęciu „przerzucenia" podatku w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

51. W technice podatkowej przerzucenie podatku określa się jako narzędzie umożliwiające przeniesienie obciążenia podatkowego aż na podmiot ostatecznie obciążony, w taki sposób, że podatek jest neutralny dla tej osoby prywatnej lub przedsiębiorstwa, które najpierw uiszcza podatek, a następnie go przerzuca, działając jedynie w ramach przejściowego etapu w procesie poboru podatku [30]. Takie przerzucenie obciążenia podatkowego zazwyczaj ma miejsce za pośrednictwem ceny sprzedaży, a podatek jest albo włączany do ceny, albo stanowi element wyszczególniony, jak w przypadku podatku VAT; w każdym razie wprowadzenie podatku musi skutkować zmianą poziomu cen. W sytuacji gdy podatek zostaje w całości przerzucony na osobę trzecią, a wydaje się, że w większości wypadków miało to miejsce w odniesieniu do podatku AMBI, tym bardziej trudno jest przyjąć, iż miało miejsce rzeczywiste „przerzucenie podatku".

52. Do tego należy dodać trudności dowodowe, jakie mogłyby pojawić się wskutek przyjęcia tezy o „zastąpieniu w przerzuceniu" bronionej przez rząd duński. Długi czas, różnorodność opodatkowanych produktów, jak również – w świetle informacji przedstawianych przez skarżące spółki – różna intensywność, z jaką jeden i drugi ciężar podatkowy obejmował produkty importowane i krajowe, prowadzą co najmniej do pewnych wątpliwości w zakresie wykazania tych elementów w sposób wystarczająco ścisły.

53. Nie ulega wątpliwości, że w orzecznictwie podkreślano, iż przerzucenie podatku „zależy od wielu czynników właściwych dla danej czynności handlowej, które odróżniają ją od innych przypadków mających miejsce w innych okolicznościach" oraz, że „stanowi to okoliczność faktyczną, którą musi ocenić sąd krajowy" [31]. Z tego należałoby wywieść, że w odniesieniu do okoliczności poszczególnych spraw sąd krajowy może ustalić, że przerzucenie podatku miało miejsce w inny sposób niż poprzez włączenie podatku do ceny sprzedaży. Niemniej jednak w przywołanych wyrokach to zastrzeżenie miało jedynie na celu wyjaśnienie, że nie można automatycznie uznać, iż dany podatek pośredni został przerzucony.

54. Ten elastyczny aspekt zjawiska „przerzucenia podatku" musi w pewnym momencie zostać ograniczony. Pomimo przywołanego powyżej stanowiska orzeczniczego wydaje mi się jednak nadmiernie sztuczne utrzymywanie, że samo „zastąpienie" kosztów składek na ubezpieczenie społeczne przez nowo utworzony podatek, w sytuacji gdy obciążają one ten sam podmiot, lecz z innych podstaw i z różną intensywnością, jest

30 — Zobacz na przykład F. Pérez Royo, dir., *Curso de derecho tributario. Parte especial*, 4a ed., Tecnos 2010, s. 741.

31 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie Bianco i Girard, pkt 17; w sprawie Comateb, pkt 25; w sprawie Weber's Wine World, pkt 96.

wystarczające do uznania, że nowy podatek został przerzucony.

55. Nie można oczywiście dojść w ten sposób do wniosku, że nie mogłoby mieć jednak miejsca w mniejszym lub większym stopniu zjawisko „przerzucenia" w zwyczajnym rozumieniu tego pojęcia, lecz jedynie wyłączyć możliwość wykazania jego zaistnienia bez żadnych dodatkowych danych niż te, które odpowiadają przywołanemu wyżej potrąceniu. W takim przypadku zachodziłoby niebezpieczeństwo ustanowienia – niedopuszczalnego w świetle orzecznictwa – „domniemania przerzucenia".

56. W tych okolicznościach jako alternatywa pojawia się możliwość uznania, że chociaż nie miało miejsca przerzucenie podatku w zwykłym znaczeniu tego pojęcia, mamy do czynienia z „inną" okolicznością również prowadzącą do pojęcia „bezpodstawnego wzbogacenia". Taką okolicznością byłoby „potrącenie" – zjawisko chronologicznie i funkcjonalnie wcześniejsze niż przerzucenie podatku – które jest przedmiotem drugiego pytania prejudycjalnego.

4. „Potrącenie" jako możliwy wyjątek od obowiązku zwrotu

57. Wspomniane „potrącenie" wpisuje się bowiem w naturalny sposób w dialektykę bezpodstawnego wzbogacenia, która, w mojej ocenie, stanowi prawdziwą podstawę całego orzecznictwa Trybunału dotyczącego wyjątku od prawa do zwrotu niesłusznie pobranego podatku.

58. Zakładam zatem, że Trybunał powinien, przy okazji niniejszej sprawy, wyjść poza brzmienie pytań prejudycjalnych przedłożonych przez Østre Landsret, te mogłyby bowiem zmusić Trybunał do rozszerzania klasycznego pojęcia przerzucenia podatku w takim kierunku, by objąć nim w sposób sztuczny – i uważam ponadto, że zbędny – stan faktyczny, który nie odpowiada istotnym cechom przerzucenia podatku.

59. Wskazałem, że w mojej ocenie byłoby to zbędne, gdyż uważam, że orzecznictwo istniejące w tej materii umożliwia rozszerzenie wyjątku od prawa do zwrotu podatku na inny wypadek niż „przerzucenie" omawianego podatku, w którym jednak rzeczywiście mogłoby dojść do bezpodstawnego wzbogacenia w razie zwrotu sprzecznego z prawem podatku. Taki właśnie byłby wypadek „potrącenia", podnoszony w niniejszej sprawie.

60. Pojęcie „potrącenia" nie jest całkowicie nieznane w orzecznictwie, a nawet pojawiło się, jeszcze zanim wyrok w sprawie Just rzucił nieco światła na charakter wyjątku od prawa do zwrotu niesłusznie pobranego podatku ze względu na przerzucenie podatku oraz bezpodstawne wzbogacenie.

61. Zaledwie rok wcześniej niż wyrok w sprawie Just wyrok w sprawie Pigs and

Bacon Commission [32] potwierdził, że niezgodny z prawem podatek może ewentualnie ulec „potrąceniu" poprzez uzyskanie przez tego samego podatnika innych korzyści gospodarczych. Pytanie prejudycjalne przedłożone w tej sprawie przez High Court Irlandii dotyczyło publicznego podmiotu zwanego „Pigs and Bacon Commission" (komisja ds. trzody chlewnej i bekonu), który nakładał podatek na wszystkich producentów bekonu, a przy tym udzielał pewnych subwencji wyłącznie tym producentom, którzy dokonywali swoich operacji wywozowych za jego pośrednictwem.

62. Ze wskazanego powyżej wyroku wynika, że system taki jak ten, który ustanowiono wówczas w Irlandii, narusza zasadę swobodnego przepływu towarów w zakresie wieprzowiny na dwa odmienne sposoby: po pierwsze, zakłóca konkurencję poprzez udzielanie subwencji wywozowych, a po drugie obciąża finansowo każdego producenta dokonującego bezpośrednio sprzedaży za granicą, bez korzystania z usług wskazanego wyżej podmiotu publicznego (gdyż w takim wypadku producent musi płacić podatek, lecz nie ma prawa do żadnego wsparcia) [33]. Ze względu na okoliczność, że podatek służył osiągnięciu celów niezgodnych z wymogami traktatu, nie mógł on zgodnie z prawem być nakładany na producentów.

63. Zgodnie ze swoim wcześniejszym orzecznictwem Trybunał pozostawił sądowi krajowemu zadanie ustalenia, „czy i w jakim zakresie" wskazany podatek powinien zostać zwrócony podmiotom gospodarczym, które go uiściły. Jednakże, co wyjątkowo istotne z punktu widzenia niniejszej sprawy, Trybunał, analizując okoliczności tamtej sprawy, stwierdził, że to do sądu krajowego należy ustalenie, „czy i w jakim zakresie" opłaty ponoszone przez podatników mogły zostać ewentualnie „potrącone" z innymi kwotami, które zostały im przekazane tytułem subsydiów wywozowych [34].

64. Prawdą jest, że stan faktyczny sprawy Pigs and Bacon Commission nie był taki sam jak stan faktyczny sprawy, której dotyczy niniejsza opinia. W tej pierwszej sprawie potrącenie nasuwało się jednoznacznie, gdyż producenci mieli prawo do zwrotu podatku, jednocześnie byli zobowiązani do zwrotu otrzymanych niezgodnych z prawem subsydiów wywozowych.

65. Wkrótce potem Trybunał miał okazję zastosować ponownie pojęcie „potrącenia" w kontekście bezpośrednich subsydiów: wyrok w sprawie Apple and Pear Development Council (rady ds. rozwoju uprawy jabłek i gruszek), dotyczący brytyjskiego podmiotu o tej samej nazwie, potwierdził, że to do sądu krajowego należy ustalenie, „czy i w jakim zakresie" należy zwrócić podatnikom zapłacony przez nich podatek służący finansowaniu podmiotu, którego działalność była częściowo niezgodna z prawem wspólnotowym, oraz „czy i w jakim zakresie" takie prawo do

32 — Wyrok z dnia 26 czerwca 1979 r. w sprawie 177/78 McCarren, zwany „wyrokiem w sprawie Pigs and Bacon Commission", Rec. s. 2161.

33 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Pigs and Bacon Commission, pkt 19, 20.

34 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Pigs and Bacon Commission, pkt 25.

zwrotu „musi zostać ewentualnie pomniejszone o bezpośrednie korzyści, jakie działalność tego podmiotu przyniosła zainteresowanym podatnikom" [35].

66. Można zatem stwierdzić, że w przywołanych wyżej wyrokach pojawiała się już myśl, że konieczne jest uniknięcie sytuacji, gdy w wyniku zwrotu pobranego niezgodnie z prawem podatku następuje bezpodstawne wzbogacenie podatnika. Ponadto myśl ta powstała na marginesie klasycznego pojęcia przerzucenia podatku, które począwszy od wyroku w sprawie Just będzie motywem przewodnim w zakresie dokonywanej w orzecznictwie oceny dopuszczalności wyjątków od prawa do zwrotu niesłusznie pobranego podatku.

67. W mojej ocenie oba przywołane wyroki ukazują, że prawo do zwrotu podatku może podlegać wyjątkom w innych okolicznościach niż tylko w przypadku przerzucenia, a to ze względu na wystąpienie innych korzyści, które podatnik mógł otrzymać od tych samych organów administracji, na których rzecz uiszczał niezgodny z prawem podatek [36]. Ostateczna konkluzja byłaby taka, że fakt wystąpienia przerzucenia podatku nie stanowi jedynej przesłanki odmowy zwrotu podatku opartej na ewentualnym bezpodstawnym wzbogaceniu, wynikającym z jednoczesnego pomniejszenia obciążeń podatnika [37].

5. Okoliczności, w których „potrącenie" może mieć podobne skutki jak „przerzucenie podatku"

68. Należy jednak bezzwłocznie podkreślić, że wyjątek od prawa do zwrotu niesłusznie pobranego podatku może zostać przyjęty tylko z zastrzeżeniem ściśle określonych wymogów.

69. Po pierwsze, w celu uniknięcia możliwych oszustw lub rozwiązań przyjmowanych ad hoc przez państwa członkowskie, równoległe zniesienie innych obciążeń prawnych, na które powołuje się to państwo, musi koniecznie wykazywać bezpośredni związek przyczynowy z podatkiem uznanym za niezgodny z prawem.

70. Nie może to być zatem jakikolwiek środek prawny bardziej lub mniej korzystny dla podatnika, którego ustanowienie pokrywa się mniej więcej z okresem, w którym niezgodny z prawem podatek był pobierany. Równoległe zmniejszenie obciążeń mogące prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia musi być od samego początku nierozerwalnie związane z ustanowieniem niezgodnego z prawem podatku.

35 — Wyrok z dnia 13 grudnia 1983 r. w sprawie 222/82, Rec. s. 4083, pkt 40, 41.

36 — W tej kwestii część doktryny broni koncepcji, że prawo do zwrotu niesłusznie pobranego podatku jest prawem podlegającym potrąceniu. Zobacz na przykład J.M. Martínez-Carrasco Pignatelli, *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, Oviedo, Septem Ediciones 2003, pkt 294; M. De Wolf, *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour supréme des États-Unis*, Bruxelles/LGDJ, Paris, Bruylant 2005, s. 416.

37 — Co więcej, „potrącenie" jako wyjątek od obowiązku zwrotu niesłusznie pobranego podatku nie jest wolny od krytyki pod adresem „przerzucenia", albowiem – w odróżnieniu od tego ostatniego – przy potrąceniu brak jest osób trzecich, których mógłby ostatecznie obciążać niezgodny z prawem podatek.

71. Wymóg ten wydaje się oczywisty w świetle wyroku w sprawie Deville, który odnosząc się do zasady skuteczności jako ograniczenia zastosowania teorii przerzucenia, podkreślał, że *„po dacie wydania wyroku Trybunału* stwierdzającego, że określone przepisy prawa krajowego są niezgodne z traktatem, ustawodawca krajowy nie jest uprawniony do ustanawiania jakiejkolwiek normy procesowej, która w sposób szczególny ograniczałaby możliwość podnoszenia roszczeń o zwrot podatków uiszczonych na mocy takich przepisów krajowych" [38]. Podstawa odmowy zwrotu nie może zatem zostać ustanowiona po stwierdzeniu, że podatek jest niezgodny z prawem.

72. W przypadku podatku AMBI jego związek ze zniesieniem składek na ubezpieczenie społeczne został już podniesiony przed Trybunałem w postępowaniu zakończonym wydaniem ww. wyroku w sprawie Denkavit i Poulsen Trading (pkt 3) i nie został on w niniejszym postępowaniu zakwestionowany. W każdym razie nic nie stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy domagał się, jeżeli uzna to za stosowne, przedstawienia mu ściślejszych dowodów w tym zakresie [39].

73. Po drugie, muszą to być okoliczności, w których występuje wystarczający związek między kręgiem beneficjentów zniesionych składek a grupą podatników obciążonych nowym podatkiem.

74. Po trzecie, musi istnieć możliwość wykazania wysokości zmniejszonych obciążeń w sposób, który nie jest nadmiernie utrudniony, na takich samych zasadach jak ustalenie wysokości uiszczonego podatku, tak by możliwe było przeciwstawienie się takiemu zarzutowi „potrącenia".

75. Wreszcie należy dodać, że istnienie „potrącenia" niezgodnego z prawem podatku, które pozwala na odmowę dokonania zwrotu lub zmniejszenie dochodzonej kwoty, musi być oceniane przez sąd krajowy rozpoznający daną sprawę w świetle okoliczności danego przypadku oraz z uwzględnieniem dowodów przedstawionych przez organy krajowe. Innymi słowy, ciężar dowodu wystąpienia ewentualnego bezpodstawnego wzbogacenia wynikającego z „potrącenia" niezgodnego z prawem podatku leży po stronie państwa członkowskiego [40]. W przeciwnym razie stosowane byłoby domniemanie w jednoznaczny sposób zakazane przez orzecznictwo ze

38 — Wyrok z dnia 29 czerwca 1988 r. w sprawie 240/87, Rec. s. 3513, pkt 13 (wyróżnienie moje). Zobacz także wyroki: z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96, Aprile, Rec. s. I-7141, pkt 16; z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. s. I-579, pkt 38. Zobacz podobnie uchwałę Parlamentu Europejskiego z dnia 9 lutego 1983 r. w sprawie odpowiedzialności państw w dziedzinie stosowania i przestrzegania przepisów prawa wspólnotowego, która stanowiła, że „w sytuacji gdy Trybunał uznał określone podatki za niezgodne z traktatem, przepisy prawa krajowego, które zostały wydane później i które ograniczają prawo do zwrotu pobranych niesłusznie podatków – umożliwiając w ten sposób państwom członkowskim uzyskiwanie nienależnych wpływów z tego rodzaju niezgodnych z prawem podatków – są sprzeczne z duchem Wspólnoty i muszą zostać uchylone" (Dz.U. 68 z dnia 14 marca 1983 r.).

39 — W uwagach przedstawionych przez rząd duński wskazano na przykład, że w pracach nad ustawą o podatku AMBI zostało zawarte odniesienie w tym zakresie.

40 — Nie uchybia to oczywiście możliwości przedstawienia takiej dokumentacji przez samych skarżących, którą również sąd krajowy mógłby wziąć pod uwagę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Michaïlidis, pkt 41).

względu na to, że „praktycznie uniemożliwia lub nadmiernie utrudnia uzyskanie zwrotu” [41].

6. Wnioski

76. Mając na względzie powyższe rozważania, uważam, że na drugie pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że prawo Unii nie sprzeciwia się temu, by dane państwo mogło odmówić zwrotu niesłusznie pobranego podatku, w wypadku gdy państwo to jest w stanie wykazać, że kwoty uiszczonego podatku można uznać za potrącone z jednoczesnym i odpowiadającym im zmniejszeniem innych obciążeń, z których rzeczywiście skorzystali ci sami podatnicy, pod warunkiem że między ustanowieniem danego obciążenia a zniesieniem innego występuje bezpośredni związek przyczynowy.

B — *W przedmiocie trzeciego i czwartego pytania prejudycjalnego*

77. W nieco przeredagowanym brzmieniu pytania prejudycjalne, trzecie i czwarte, przedstawiając je w sposób bardzo skrótowy, zmierzają do wyjaśnienia dodatkowej kwestii, czy ewentualna różnica w traktowaniu wynikająca z reformy prawnej jako całości (gdyż może ona być korzystniejsza dla jednego rodzaju przedsiębiorstw, a mniej korzystna dla innych) stanowi taki element, który należy także uwzględniać przy dokonywaniu oceny, czy występuje bezpodstawne wzbogacenie dla celów podjęcia decyzji co do zasadności zwrotu podatku AMBI.

78. Zgodnie z ww. wyrokiem w sprawie Weber’s Wine World ocena dokonywana przez sąd krajowy co do kwestii, czy zwrot niesłusznie pobranego podatku skutkuje bezpodstawnym wzbogaceniem podatnika, a jeśli tak, to w jakim zakresie, może jedynie być przeprowadzona po dokonaniu „analizy gospodarczej uwzględniającej wszelkie istotne okoliczności faktyczne” [42].

79. Do chwili obecnej orzecznictwo wiązało tę analizę gospodarczą z dowodem na to, czy podatnik nie odczuł spadku sprzedaży w przypadku bardzo elastycznego popytu jako konsekwencji przerzucenia niezgodnego z prawem podatku oraz towarzyszącego mu podwyższenia cen stosowanych przez podatnika.

80. Jednakże w niniejszej sprawie wskazana powyżej analiza gospodarcza musi zmierzać do oceny innego czynnika, równie ważnego, poruszonego przez Østre Landsret w trzecim i czwartym pytaniu prejudycjalnym.

41 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie Bianco i Girard, pkt 17; w sprawie Comateb, pkt 25; w sprawie San Giorgio, pkt 14.

42 — Punkt 100.

81. Østre Landsret opiera bowiem te dwa pytania na podstawowej hipotezie wyjściowej, że podatek AMBI proporcjonalnie obciążał bardziej importerów niż przedsiębiorstwa, które zaopatrywały się głównie na rynku krajowym, podczas gdy zniesione składki na ubezpieczenie społeczne proporcjonalnie obciążały „te dwa typy przedsiębiorstw w tym samym stopniu i niezależnie od tego, gdzie przedsiębiorstwa te się zaopatrywały".

82. Strony postępowania przed sądem krajowym oraz Komisja zajęły zasadniczo odmienne stanowiska zarówno co do zakresu pytań przedłożonych przez Landsret, jak i co do stanu faktycznego, na jakim opiera się ten sąd.

83. Po pierwsze, skarżące spółki uznają za udowodnione, że importerzy zapłacili na rzecz skarbu państwa znacznie większe kwoty z tytułu podatku AMBI niż te podmioty, które zaopatrują się głównie na rynku krajowym. Różnica wynikała głównie z tego, że w odróżnieniu od zasad obowiązujących przy wewnątrzwspólnotowych transakcjach opodatkowanych podatkiem VAT podatek AMBI nie był naliczany w momencie dokonywania przywozu, lecz z chwilą dokonania pierwszej sprzedaży importowanych towarów na terytorium Danii, zaś importer, w odróżnieniu od producenta krajowego, nie mógł zatem obniżyć podstawy wymiaru podatku dla celów ustalenia wymiaru podatku AMBI o wartość importowanych towarów.

84. Ze swojej strony rząd duński jednoznacznie zaprzecza, by AMBI obciążał w zróżnicowany sposób i w różnym stopniu produkty duńskie i produkty importowane, twierdząc, że to nie podatek AMBI, lecz „zniesienie składek na ubezpieczenie społeczne – czego zgodność z prawem nie jest kwestionowana – doprowadziło do zmniejszenia kosztów produkcji w Danii, a co za tym idzie, przyniosło korzyści dla produktów wytwarzanych w Danii".

85. Komisja w tym aspekcie podzieliła zdanie wyrażone przez rząd duński i wyjaśniła na rozprawie, że jedne przedsiębiorstwa zapłaciły proporcjonalnie większe kwoty podatku AMBI niż inne, co wynika stąd, iż obciążenie podatkowe było rozdzielone pomiędzy poszczególne etapy obrotu handlowego, podczas gdy w przypadku produktów importowanych cały podatek AMBI był naliczany w momencie pierwszej sprzedaży na terytorium duńskim. Zdaniem Komisji nie oznacza to, że produkty importowane były obciążone w większym stopniu niż produkty krajowe, lecz jedynie to, że importerzy płacili wyższe kwoty podatku. Niemniej jednak czynnik ten nie umożliwiałby stwierdzenia, że występuje „problem dyskryminacji", gdyż zasady dotyczące zwrotu podatku są takie same dla wszystkich przedsiębiorstw niezależnie od tego, w jakiej wysokości uiściły nienależny podatek AMBI. W ten sposób Komisja sprowadza odpowiedź na te dwa ostatnie pytania prejudycjalne wyłącznie do ewentualnych wątpliwości w zakresie istnienia dyskryminacji w mechanizmie zwrotu podatku jako takim.

86. Na obecnym etapie rozważań należy wskazać, że ewentualny charakter dyskryminujący podatku AMBI w rozumieniu art. 110 TFUE [43] nie został podniesiony w tym postępowaniu, w przeciwieństwie do tego, co miało miejsce w postępowaniu prejudycjalnym, które zakończyło się wydaniem ww. wyroku w sprawie Dansk Denkavit i Poulsen Trading, który również był wynikiem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedłożonego przez Østre Landsret. Niemniej jednak wyrok ten ograniczył się do stwierdzenia, że podatek taki jak AMBI narusza art. 33 szóstej dyrektywy ze względu na swe podobieństwo do podatku VAT, nie poruszył przy tym kwestii ewentualnego dyskryminacyjnego charakteru tego podatku (i tym samym sprzecznego z dawnym art. 95 WE), gdyż Trybunał nie uznał tego za niezbędne, chociaż jedno z pytań dotyczyło tej właśnie kwestii [44]. Komisja ponadto wszczęła szereg postępowań o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przeciwko Danii w związku z tą reformą podatkową, lecz wyłącznie jedno z tych postępowań (dotyczące naruszenia art. 33 szóstej dyrektywy) doprowadziło do skierowania skargi do Trybunału i zakończyło się wydaniem wyroku stwierdzającego naruszenie.

87. Choć w ramach niniejszego nowego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd duński nie przedkłada wprost pytania o dyskryminujący charakter podatku AMBI, to jednak w sposób pośredni umieszcza tę kwestię ponownie w centrum uwagi Trybunału, odwołując się do norm w zakresie zwrotu niesłusznie pobranego podatku.

88. Na rozprawie rząd duński usilnie podkreślał niebezpieczeństwo „udzielenia odpowiedzi na pytanie, które nie zostało przedłożone przez Landsret", co prawdopodobnie stanowiło aluzję do niedogodności związanych z ponownym rozpatrywaniem kwestii dyskryminującego charakteru tego podatku.

43 — Dawny art. 95 WE, który następnie nosił oznaczenie art. 90 WE. Zgodnie z orzecznictwem przepis ten zakazuje jakiegokolwiek reżimu podatkowego, który bezpośrednio lub pośrednio jest niekorzystny dla produktu importowanego w stosunku do produktu krajowego, czy to dlatego, że podatek jest naliczany tylko w stosunku do tego pierwszego, czy dlatego, że produkt importowany jest obciążony tym podatkiem w większym stopniu, czy też dlatego, że jego warunki płatności lub metoda naliczania są mniej korzystne dla produktu importowanego. Zobacz wyroki: z dnia 16 czerwca 1966 r. w sprawie 57/65 Lütticke, Rec. s. 293; z dnia 22 czerwca 1976 r. w sprawie 127/75 Bobie Getränkevertrieb, Rec. s. 1079; z dnia 8 stycznia 1980 r. w sprawie 21/79 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 1; z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 55/79 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. 481; z dnia 12 lipca 1983 r. w sprawie 170/78 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. 2265; z dnia 3 lipca 1985 r. w sprawie 277/83 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 2049; z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-90/94 Haahr Petroleum, Rec. s. I-4085; z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-213/96 Outokumpu, Rec. s. I-1777; z dnia 17 czerwca 1998 r. w sprawie C-68/96 Grundig Italiana, Rec. s. I-3775; z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie C-302/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2055; z dnia 19 września 2002 r. w sprawie C-101/00 Tulliasiamies i Siilin, Rec. s. I-7487, pkt 54; z dnia 5 października 2006 r. w sprawach połączonych C-290/05 i C-333/05 Németh, Zb.Orz. s. I-10115; z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513. Trybunał w szczególności stwierdził istnienie naruszenia wskazanego wyżej postanowienia, w sytuacji gdy „podatek obciążający produkt importowany i podatek obciążający podobny produkt krajowy są obliczane w odmienny sposób i według innej metody, w konsekwencji powodując, przynajmniej w niektórych przypadkach, większe obciążenie produktu importowanego". Zobacz wyrok z dnia 17 lutego 1976 r. w sprawie 45/75 Rewe-Zentrale des Lebensmitell Grosshandels, Rec. s. 181, pkt 15; ww. wyrok z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 8; wyroki: z dnia 26 czerwca 1991 r. w sprawie C-153/89 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-3171, pkt 12; z dnia 26 czerwca 1991 r. w sprawie C-152/89 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. s. I-3141, pkt 20; z dnia 12 maja 1992 r. w sprawie C-327/90 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-3033, pkt 12; z dnia 23 października 1997 r. w sprawie C-375/95 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-5981, pkt 20.

44 — W opinii przedstawionej w tej sprawie w dniu 30 stycznia 1992 r. rzecznik generalny G. Tesauro odniósł się do tej kwestii, aczkolwiek przekazał sądowi krajowemu zadanie „zbadania w konkretnych okolicznościach sprawy, czy przedmiotowe obciążenie jest skonstruowane w ten sposób, że w każdym wypadku wyłączona jest dyskryminacja produktów importowanych". W tym względzie G.Tesauro przypomniał, że zgodnie z orzecznictwem dany reżim podatkowy można uznać za zgodny z art. 95 WE (obecnie art. 110 TFUE) wyłącznie wtedy, gdy zostanie wykazane, że został on skonstruowany w taki sposób, iż w każdym wypadku wyłącza możliwość wystąpienia dyskryminacji skierowanej przeciwko produktom importowanym. W każdym razie, w wypadku gdy zasady stosowania podatku nie są przejrzyste, zadaniem państwa członkowskiego, które ustanowiło ten reżim podatkowy, jest wykazanie, że w żadnym wypadku nie wywołuje on skutków dyskryminujących (pkt 11 ww. opinii).

89. W mojej ocenie zagadnienie, które zostało przedstawione w niniejszej sprawie przez Østre Landsret, nie dotyczy tego, czy całość reformy podatkowej miała charakter dyskryminujący, jak to utrzymuje Komisja, lecz tego, czy w ramach mechanizmu zwrotu podatku jako takiego powstaje dyskryminacja. Trzeba stwierdzić, że tak czy inaczej jedyną kwestią, którą pragnie rozstrzygnąć Østre Landsret jest to, czy skutki reformy prawnej będące w tym przypadku bardziej korzystne dla przedsiębiorstw, których obrót towarami importowanymi był mniejszy w porównaniu z przedsiębiorstwami dokonującymi głównie przywozu towarów, stanowią czynnik, jaki należy uwzględniać przy ustalaniu kwoty podlegającej zwrotowi w związku z uprzednim uiszczeniem podatku AMBI, nie doprowadzając jednocześnie do bezpodstawnego wzbogacenia wnioskodawcy.

90. Udzielenie twierdzącej odpowiedzi na takie pytanie nie jest trudne. Jak zostało to wskazane powyżej, od początku bezpodstawne wzbogacenie zostało ujęte jako wyjątek od obciążającego dane państwo obowiązku zwrotu niesłusznie pobranego podatku. Natomiast od 1980 r. przerzucenie podatku było najbardziej charakterystycznym przypadkiem bezpodstawnego wzbogacenia. Jako wyjątek musi być jednak przedmiotem wykładni ścisłej. I tak, pomimo wystąpienia przeniesienia, jeżeli podwyżka cen powoduje utratę konkurencyjności przedsiębiorstwa, to taką sytuację należy brać pod uwagę i może ona prowadzić do wyłączenia zastosowania tego wyjątku, jeżeli zostanie udowodnione, że zwrot podatku w takich okolicznościach nie doprowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia [45].

91. W niniejszej sprawie skarżące spółki nie powołują się na utratę konkurencyjności według opisanego wyżej schematu, lecz podnoszą polepszenie pozycji ich konkurencji wskutek reformy podatkowej, w której wyniku proporcjonalnie spadły ciążące na nich koszty prowadzenia przedsiębiorstwa oraz koszty podatkowe. Pomimo tej różnicy w ostateczności logika w obu przypadkach jest taka sama i w konsekwencji taka sama powinna być odpowiedź na zadane pytanie.

92. Miałem już okazję rozważać, w jaki sposób wyjątek od prawa do zwrotu podatku w przypadku przeniesienia jest poddany wewnętrznemu ograniczeniu, w sytuacji gdy omawiane przerzucenie podatku skutkuje utratą konkurencyjności zainteresowanego przedsiębiorstwa, co pozwala na wykluczenie bezpodstawnego wzbogacenia w wypadku zwrotu podatku. Podobnie zastosowanie wyjątku ze względu na „potrącenie" niezgodnego z prawem podatku musi również być poddane wewnętrznym ograniczeniom, w wypadku gdy reforma podatkowa, o której mowa, była proporcjonalnie bardziej korzystna dla przedsiębiorstw konkurencyjnych i prowadziła do utraty konkurencyjności dotkniętych nią przedsiębiorstw, co mogłoby również w tym wypadku prowadzić do całkowitego lub częściowego wyłączenia bezpodstawnego wzbogacenia w razie zwrotu podatku. W takim wypadku kategoria bezpodstawnego wzbogacenia przywraca w możliwym zakresie prawo do zwrotu podatku, a to w celu zneutralizowania takiej ewentualnej różnicy w traktowaniu.

45 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie Comateb, pkt 31; w sprawie Just, pkt 26.

93. Oczywiście powyższe uwarunkowania zależą od tego, w jaki sposób zostaną ocenione z tej perspektywy skutki przedmiotowej reformy podatkowej, co należy wyłącznie do sądu krajowego.

C — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

94. Proponowana odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne właściwie czyniłaby zbędnym udzielanie odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne przedłożone przez Østre Landsret, które dotyczy tego, w jaki sposób, jednostkowy czy całościowy, należy dokonać oceny ewentualnego przerzucenia podatku AMBI.

95. Niemniej jednak, zakładając, iż nie można całkowicie wyłączyć, że miało miejsce zjawisko „przerzucenia" w zwykłym rozumieniu tego pojęcia, jak to już sygnalizowałem powyżej, w dalszej kolejności przystąpię do analizy wskazanego pierwszego pytania prejudycjalnego.

96. Sąd duński pragnie wyjaśnić, czy dla potrzeb ustalenia, że miało miejsce przerzucenie podatku, wystarczy przeprowadzenie całościowej analizy czynności dokonanych przez podatnika w okresie czterech lat, mających za przedmiot znaczącą liczbę produktów, czy też konieczne jest dokonanie szczegółowego rozpatrzenia każdej poszczególnej czynności.

97. Zdziwienie budzi fakt, że zarówno rząd duński, jak i skarżące przedsiębiorstwa opierają się na pkt 25 ww. wyroku w sprawie Comateb, w którym podkreślono, że przerzucenie podatku jest „uzależnione od szeregu towarzyszących każdej czynności różnych czynników, które odróżniają je od innych przypadków mających miejsce w innych okolicznościach".

98. Rząd duński uważa, że odesłanie do okoliczności każdej czynności handlowej pozwala na dokonanie całościowej oceny przerzucenia podatku w sytuacji, gdy ceny również były ustalane w sposób całościowy. Skarżące przedsiębiorstwa twierdzą natomiast, że to odesłanie [46] zobowiązuje do dokonania oceny, w jaki sposób zmieniała się cena przy każdej czynności, przy każdej transakcji sprzedaży i że nie można dokonać całościowej oceny opartej na założeniu, iż przerzucenie zniesionych obciążeń zostało w prosty sposób zastąpione przerzuceniem podatku AMBI, biorąc pod uwagę, że zniesione składki na ubezpieczenie społeczne dotykały w równym stopniu produkty importowane, jak i produkty krajowe, podczas gdy podatek AMBI obciążał proporcjonalnie bardziej tę pierwszą grupę.

99. W mojej ocenie zawarte w wyroku w sprawie Comateb odesłanie do okoliczności każdej czynności musi być interpretowane jako element wprowadzenia pewnej elastyczności do pojęcia przerzucenia, raczej niż jako nakaz dokonywania oceny przerzucenia w sposób

46 — Związane z pewnymi wyrażeniami występującymi w orzecznictwie, takimi jak przerzucenie na „nabywcę", na „ostatecznego konsumenta" itp.

ściśle zindywidualizowany, to jest produkt po produkcie, sprzedaż po sprzedaży.

100. Jak wskazałem jednak uprzednio, ten elastyczny aspekt zjawiska przerzucenia podatku nie ma charakteru bezwzględnego, gdyż jest poddany pewnym ograniczeniom, w szczególności tym, które wywodzą się z samego pojęcia „przerzucenia".

101. Z tych względów sposób oceniania, którego zgodnie z brzmieniem pierwszego pytania prejudycjalnego, miałyby dokonywać organy duńskie, znacząco przekracza granice tego pojęcia, gdyż obejmuje dane dotyczące nadmiernie długiego okresu (czterech lat) i „znacznej liczby produktów", a wręcz obejmuje „całkowicie odmienne czynności handlowe, dokonywane czy to na wcześniejszym, czy na późniejszym etapie obrotu".

102. Jakkolwiek definicja „okoliczności" i „czynników właściwych dla danej czynności handlowej", do których odnosi się pkt 25 ww. wyroku w sprawie Comateb jest bardzo szeroka, to jednak trudno byłoby przyjąć, że obejmuje ona takie przypadki, jakie zostały przywołane w treści pierwszego pytania prejudycjalnego. Wydaje się, iż możliwe byłoby jedynie ocenianie według grup produktów lub czynności handlowych wykazujących pewien związek i w odniesieniu do krótszych okresów czasu, gdyż nie wydaje się możliwe przyjęcie, iż ustalanie cen ma miejsce w sposób globalny, w odniesieniu do wszystkich produktów danego przedsiębiorstwa na przestrzeni czterech lat.

103. W mojej ocenie powołanie się na zasadę swobodnej oceny dowodów przez sąd krajowy nie podważa wcześniej wyrażonego wniosku. Należy pamiętać, że „chociaż kwestia, czy podatek został przerzucony, stanowi element stanu faktycznego, którego ustalenie należy do sądu krajowego", i chociaż wyłącznie do tego sądu należy ocena dowodów przedstawionych w tym zakresie, to jednak „wymogi dowodowe w zakresie [występowania przerzucenia podatku] nie mogą praktycznie uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać uzyskania zwrotu podatku" pobranego z naruszeniem prawa Unii [47].

104. Na marginesie stanu faktycznego niniejszej sprawy można dodać, że całościowa ocena bardzo różnych czynności handlowych, dotyczących całkowicie odmiennych produktów i obejmująca okres czterech lat mogłaby uniemożliwić podatnikowi przedstawienie dowodów przeciwstawiających się twierdzeniu, iż miało miejsce przerzucenie podatku.

47 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Michaïlidis, pkt 40.

VII — Wnioski

105. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, by na pytania prejudycjalne przedłożone przez Østre Landsret Trybunał odpowiedział, jak następuje:

1) Prawo Unii nie sprzeciwia się ustanawianiu wyjątków od zasady zwrotu nielegalnego podatku, w sytuacji gdy podatek ten mógł zostać potrącony ze względu na równoczesne zniesienie innych, zgodnych z prawem ciężarów, również dających się określić, zaś zwrot prowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia. Zadaniem sądu krajowego jest dokonanie oceny, w świetle materiału dowodowego przedstawionego przez organy krajowe, na których spoczywa ciężar dowodu, czy przesłanki te zostały spełnione.

2) Stwierdzenie różnicy w traktowaniu na szkodę określonej grupy przedsiębiorstw stanowi element, który sąd krajowy powinien uwzględnić przy rostrzyganiu w przedmiocie zasadności zwrotu niezgodnego z prawem podatku.

3) Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., nie może być interpretowany w ten sposób, że przerzucenie podatku na ceny może mieć miejsce poprzez przerzucenie tego podatku na ceny innych produktów przy okazji całkowicie odmiennych czynności handlowych, mających miejsce na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu w stosunku do sprzedaży rozpatrywanego produktu, na przykład w ramach oceny całokształtu przerzucenia podatku w okresie czterech lat i odniesieniu do bardzo dużej liczby grup produktów, włączając w to zarówno produkty pochodzące z przywozu, jak i produkty krajowe.