NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA PEDRO CRUZ VILLALÓN prednesené 7. decembra 2010[1]

Obsah

I — Úvod ..... I - 7378

II — Právny rámec ..... I - 7379

III — Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky ..... I - 7382

IV — Konanie pred Súdnym dvorom ..... I - 7384

V — Judikatúra týkajúca neoprávnene vybratých súm ..... I - 7385

A — Právo na vrátenie neoprávnene vybratých súm ..... I - 7385

B — Výnimka z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia založená na bezdôvodnom obohatení ..... I - 7386

C — Ďalší vývoj ..... I - 7387

VI — Rozbor prejudiciálnych otázok ..... I - 7388

A — O druhej prejudiciálnej otázke: „kompenzácia“ ako alternatíva prenesenia daňového zaťaženia ..... I - 7388

1. Bezdôvodné obohatenie ako základ pre výnimku z vrátenia neoprávnene vybratých súm ..... I - 7388

2. Osobitosť prejednávanej veci a potreba riešenia ad hoc ..... I - 7390

3. Kategória „prenesenia daňového zaťaženia“ neumožňuje poskytnúť v prejednávanej veci uspokojivú odpoveď ..... I - 7391

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

4. „Kompenzácia“ ako prípadná výnimka z povinnosti vrátenia ..... I - 7393

5. Podmienky, za ktorých „kompenzácia“ môže mať podobný účinok ako „prenesenie daňového zaťaženia“ ..... I - 7395

6. Záver ..... I - 7397

B — O tretej a štvrtej prejudiciálnej otázke ..... I - 7397

C — O prvej prejudiciálnej otázke ..... I - 7401

VII — Návrh ..... I - 7403

I — Úvod

1. Tridsať rokov po tom, čo Súdny dvor v rozsudku Just [2] pripustil výnimky z práva na vrátenie daní nezákonne vybratých členským štátom, dánsky súd opäť kladie viaceré prejudiciálne otázky týkajúce sa kritérií posúdenia výnimky z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia a vo všeobecnosti z dôvodu bezdôvodného obohatenia.

2. Z rozsudku Just, ktorý bol sčasti nesprávne pochopený a často kritizovaný [3], ako aj z rozsiahlej judikatúry nadväzujúcej na tento rozsudok vyplýva, že vrátenie nezákonne vybratej dane treba odmietnuť iba v prípade, ak by jej vrátenie malo za následok bezdôvodné obohatenie osoby, ktorá o jej vrátenie žiada.

3. Až doteraz sa Súdny dvor zaoberal výlučne prípadmi, v ktorých bezdôvodné obohatenie nastalo v dôsledku skutočného „prenesenia daňového zaťaženia“ vyplývajúceho z nezákonne vybratej dane. V tejto veci predloženej Súdnemu dvoru sú však okolnosti podstatne odlišné, či dokonca úplne nové, keďže daň, ktorá bola vyhlásená za protiprávnu, je súčasťou legislatívneho balíčka schváleného členským štátom, ktorú vzhľadom na jej vlastnosti prakticky nemožno oddeliť od iných právnych predpisov, ktoré boli prijaté zároveň. V prejednávanej veci totiž vnútroštátna daň, ktorá bola vyhlásená za nezákonnú, bola

2 — Rozsudok z 27. februára 1980, 68/79, Zb. s. 501.

3 — Pozri napríklad HUBEAU, F.: La répétition de l'indu en droit communautaire. In: *Revue trimestrielle de droit européen*. 1981, s. 448.

zavedená súčasne so zrušením mnohých sociálnych odvodov, pričom subjekty povinné uhrádzať tieto odvody a daň a ich príjemcovia boli v podstate tí istí.

II — Právny rámec

6. Zákonom č. 840 z 18. decembra 1987 Dánske kráľovstvo s účinnosťou od 1. januára 1988 zaviedlo nepriamu daň s názvom „príspevok na podporu trhu práce“ (ďalej označovaný dánskou skratkou „AMBI“), ktorého výpočtový základ bol rovnaký ako v prípade DPH. Na rozdiel od DPH však táto daň v konkrétnom prípade dovezených výrobkov nebola splatná okamihom uskutočnenia dovozu, ale uplatnila sa na celkovú hodnotu cien týchto výrobkov pri ich prvom predaji na území Dánska. Tento príspevok navyše nemusel byť osobitne uvedený na faktúre.

4. Najmä z tohto dôvodu a napriek úsiliu vedľajších účastníkov a samotného vnútroštátneho súdu okolnosti prejednávanej veci možno len veľmi ťažko podradiť pod pojem „prenesenie daňového zaťaženia“. Preto navrhnem Súdnemu dvoru, aby na základe svojej judikatúry týkajúcej sa bezdôvodného obohatenia upustil od obmedzenia výnimky bezdôvodného obohatenia iba na prípady „prenesenia daňového zaťaženia“ a za určitých podmienok umožnil jej rozšírenie na prípady „kompenzácie“ nového odvodu zrušením iných zákonných odvodov.

7. Ako som už uviedol, súčasne s vytvorením AMBI dánsky zákonodarca zrušil rôzne sociálne odvody, ktoré pre podniky predstavovali náklady približne vo výške 10 200 DKK na zamestnanca na plný úväzok. Touto reformou bol zrušený vzťah medzi sociálnymi odvodmi a počtom zamestnancov s cieľom zvýšiť konkurencieschopnosť dánskych podnikov.

5. Napokon návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahuje aj druhú skupinu otázok, ktoré sa týkajú ďalšej problematiky, konkrétne diskriminácie vyplývajúcej z uvedenej legislatívnej reformy ako celku, ktorá znevýhodňuje najmä prevažne dovážajúce podniky v porovnaní s podnikmi, ktoré predávajú predovšetkým domáce výrobky.

8. AMBI bol zrušený zákonom č. 891 z 21. decembra 1991 s účinnosťou od 1. januára 1992. Príspevok na podporu trhu práce teda zaťažoval dánske podniky štyri roky.

9. Dva dovážajúce podniky – Dansk Denkavit ApS a P. Poulsen Trading ApS – napadli zákonnosť AMBI, pričom tvrdili, že je v rozpore s článkom 33 šiestej smernice [4] a s článkami 9 ES a 95 ES, a domáhali sa vrátenia zaplatených súm. V rámci tohto sporu Østre Landsret (krajský súd) položil Súdnemu dvoru viacero prejudiciálnych otázok, na ktoré Súdny dvor čiastočne odpovedal rozsudkom z 31. marca 1992, Dansk Denkavit a Poulsen Trading [5]. Súdny dvor okrem iného konštatoval, že článok 33 šiestej smernice bráni zavedeniu alebo zachovaniu daňového odvodu, ktorý (ako príspevok na podporu trhu práce):

— sa odvádza tak z činností podliehajúcich DPH, ako aj z iných priemyselných a obchodných činností spočívajúcich v poskytovaní služieb za protihodnotu,

— v prípade podnikov, ktoré sa na účely DPH považujú za zdaniteľné osoby, sa vyberá z rovnakého základu ako DPH, čiže ako percentuálny podiel objemu uskutočneného predaja po odpočítaní uskutočnených nákupov,

— na rozdiel od DPH sa neplatí pri dovoze, ale sa vyberá z plnej predajnej ceny dovezených tovarov pri prvom predaji uskutočnenom v danom členskom štáte,

— na rozdiel od DPH sa nemusí osobitne uvádzať na faktúre a

— vyberá sa súbežne s DPH.

10. Na základe uvedených skutočností Súdny dvor dospel k záveru, že ostatné otázky, ktoré položil Østre Landsret, sa stali bezpredmetné. Stručne povedané, tieto otázky sa týkali zlučiteľnosti predmetného daňového režimu so zákazom daní s účinkom rovnocenným clám zakotveným v článku 9 a nasl. ES (tretia otázka) a so zákazom diskriminačného vnútroštátneho zdanenia uvedeným v článku 95 ES (štvrtá otázka).

11. V nasledujúcom roku Súdny dvor potvrdil obsah tohto rozsudku v rámci konania o nesplnení povinnosti na základe žaloby, ktorú podala Komisia Európskych spoločenstiev proti Dánskemu kráľovstvu, založenej

4 — Smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23; korigendum Ú. v. EÚ L 226, s. 23).

5 — C-200/90, Zb. s. I-2217.

výlučne na porušení článku 33 šiestej smernice (rozsudok z 1. decembra 1993, Komisia/Dánsko) [6].

12. Na základe prvého z týchto rozsudkov Dánske kráľovstvo vyhlásilo zákon č. 389 z 20. mája 1992 o právnom režime vrátenia nezákonne vybratého AMBI, nariadenie č. 645 z 30. júna 1996 o postupe a dokladoch súvisiacich s podávaním žiadostí o vrátenie AMBI, ako aj obežník č. 122 z 10. júla 1996, ktorý stanovoval usmernenia týkajúce sa administratívneho vybavovania týchto žiadostí.

13. Obežník č. 122, ktorý platil v čase vybavovania predmetných žiadostí o vrátenie, [7] v bode 4.2 stanovoval:

„Aby mohlo dôjsť k vráteniu na základe týchto rozsudkov, dovážajúci podnik musí spĺňať tieto podmienky:

— podnik musel byť v skutočnom súťažnom vzťahu s dánskymi výrobcami podobných výrobkov,

— suma, ktorú podnik ušetril na sociálnych odvodoch a iných odvodoch, musí byť nižšia ako suma, ktorú zaplatil na AMBI,

— súťažné postavenie podniku sa muselo zhoršiť v dôsledku reformy, čiže musí ísť o dánske výrobky, ktoré si vyžadujú vysoké mzdové náklady, takže dánsky podnik na sociálnych odvodoch ušetril viac ako dovozca na konkurenčných výrobkoch,

— dánski súťažitelia na sociálnych odvodoch ušetrili oveľa viac, ako zaplatili na AMBI,

— pokles konkurencieschopnosti nesmie byť zanedbateľný,

— nesmelo dôjsť k preneseniu daňového zaťaženia vyplývajúceho z AMBI prostredníctvom zvýšenia cien.

Vrátenie prichádza do úvahy aj v prípade, ak v dôsledku osobitných okolností nepôsobili obvyklé cenové mechanizmy. …“

14. Dánska vláda vo svojich pripomienkach vyhlásila, že s Komisiou konzultovala prijatie všetkých týchto predpisov týkajúcich sa

6 — C-234/91, Zb. s. I-6273.

7 — Zrušený s účinnosťou od 2. januára 2007.

vrátenia AMBI. Ako zástupca Komisie potvrdil na pojednávaní, tieto konzultácie umožnili v roku 1998 prvé dočasné prerušenie iného konania o nesplnení povinnosti proti Dánskemu kráľovstvu (zjavne v súvislosti s postupmi vracania AMBI) a jeho konečné zastavenie v roku 2006.

15. Dánske daňové orgány doteraz vybavili veľký počet žiadostí o vrátenie AMBI na základe uvedených pravidiel (podľa dánskej vlády išlo o vyše 27 000 žiadostí). Podľa údajov uvedených v spise viac ako 70 % týchto žiadajúcich podnikov dosiahlo úplné alebo čiastočné vrátenie zaplateného AMBI.

III — Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16. Štyri žalobkyne [8] v sporoch, o ktorých v súčasnosti rozhoduje Østre Landsret, sú podniky, ktoré pôsobia v maloobchodnom predaji v obchodných domoch, obchodoch a zásielkovom predaji, a preto museli platiť AMBI. Keď bol AMBI vyhlásený za nezákonný, uvedené podniky požiadali o vrátenie neoprávnene uhradených súm. Skatteministeriet zamietlo ich žiadosti s odôvodnením, že počas doby platnosti AMBI tieto podniky viac ušetrili v dôsledku zrušenia sociálnych odvodov, než zaplatili na AMBI za rovnaké obdobie.

17. Proti uvedeným správnym rozhodnutiam boli podané žaloby a Københavns Byret (Okresný súd v Kodani) rozsudkom zo 16. decembra 2002 rozhodol v prospech Skatteministeriet. Dotknuté spoločnosti podali odvolanie na Østre Landsret.

18. Keďže Østre Landsret dospel k záveru, že pre jeho rozhodnutie o uvedených žalobách je potrebné, aby rozhodol o podmienkach, ktoré ukladá právo Únie vo vzťahu k vnútroštátnym právnym predpisom v súvislosti vrátením daní vybratých v rozpore s právom Únie, položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky [9]:

„1. Má sa rozsudok Súdneho dvora zo 14. januára 1997, Comateb a i. (C-192/95 až C-218/95) vykladať v tom zmysle, že prenesenie daňového zaťaženia vyplývajúceho z nezákonne vybratej dane do ceny výrobku znamená, že daňové zaťaženie bolo prenesené na odberateľa výrobku v rámci konkrétnej obchodnej transakcie, alebo

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

9 — Uznesenie o podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania bolo napadnuté na Højesteret (dánsky najvyšší súd), ktorý zamietol odvolanie uznesením z 11. februára 2010 (Sag 344/2009) na základe rozsudku Cartesio (rozsudok zo 16. decembra 2008, C-210/06, Zb. s. I-9641) a vzhľadom na dánsky procesný systém.

môže byť prenesenie daňového zaťaženia do ceny uskutočnené aj vo vzťahu k cenám iných výrobkov v rámci úplne iných obchodných transakcií, a to buď pred predajom, alebo po predaji daného výrobku, napríklad v rámci celkového posúdenia prenesenia daňového zaťaženia počas obdobia štyroch rokov týkajúceho sa veľkého počtu skupín výrobkov, ktoré zahŕňajú tak dovezené, ako aj domáce výrobky?

2. Má sa pojem ‚prenesenie daňového zaťaženia' v práve Spoločenstva vykladať v tom zmysle, že daňové zaťaženie vyplývajúce z nezákonne vybratej dane z predaja výrobkov sa môže považovať za prenesené iba v prípade, ak je cena výrobku vyššia ako cena uplatňovaná bezprostredne pred zavedením dane, alebo tiež v prípade, ak zdaniteľný podnik v období zavedenia nezákonnej dane ušetril na iných odvodoch vyberaných z iného základu, a preto zachoval svoje ceny nezmenené?

3. Má sa pojem ‚bezdôvodné obohatenie' v práve Spoločenstva vykladať v tom zmysle, že vrátenie nezákonne vybratej dane z predaja výrobkov môže predstavovať bezdôvodné obohatenie v prípade, keď podnik pred predajom alebo po predaji výrobku podliehajúceho dani dosiahol úspory, ktoré boli dôsledkom zrušenia iných odvodov vyberaných z iného základu, za predpokladu, že toto zrušenie iných odvodov bolo výhodné aj pre iné podniky, vrátane tých, ktoré neodvádzali nezákonnú daň alebo ju odvádzali v menšom rozsahu?

4. V prípade, že nezákonná daň viedla v dôsledku svojej štruktúry k tomu, že daňové zaťaženie podnikov dovážajúcich výrobky bolo proporcionálne vyššie ako daňové zaťaženie podnikov, ktoré nakupovali vo väčšej miere domáce výrobky, a v období zavedenia nezákonnej dane bol zrušený iný zákonný odvod vyberaný z iného základu, ktorý sa proporcionálne dotýkal oboch kategórií podnikov v rovnakej miere a nezávisle od štruktúry nákupu podnikov:

   i) pripúšťa právo Spoločenstva úplné alebo čiastočné odmietnutie vrátenia nezákonne vybratej dane podniku dovážajúcemu výrobky z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia alebo bezdôvodného obohatenia, pokiaľ by toto odmietnutie malo za následok, že podnik, ktorý odviedol v rámci nezákonne vybratej dane pomerne viac ako porovnateľný podnik

nakupujúci podobné výrobky na domácom trhu, by za inak rovnakých podmienok mal z dôvodu daňovej reformy a odmietnutia vrátenia dane nevýhodnejšiu pozíciu ako porovnateľné podniky nakupujúce vo väčšej miere tovar na domácom trhu;

ii) môže vrátenie nezákonne vybratej dane v danej situácii viesť z pojmového hľadiska k ‚bezdôvodnému obohateniu' a možno ho preto odmietnuť – aj keď sa daňové zaťaženie považuje za prenesené –, ak je nevyhnutné na dosiahnutie rovnakých účinkov daňovej reformy po prípadnom vrátení za inak rovnakých podmienok tak vo vzťahu k podnikom dovážajúcim výrobky, ako aj vo vzťahu k podnikom nakupujúcim výrobky na domácom trhu;

iii) je odmietnutie vrátenia v takom prípade, keď podniky nakupujúce vo väčšej miere výrobky na domácom trhu získali výhodu v porovnaní s podnikmi, ktoré vo väčšej miere dovážali výrobky, z iných dôvodov v rozpore s právom Spoločenstva, vrátane zásady rovnosti zaobchádzania;

iv) vyplýva z odpovede na tretiu otázku, že nemožno odmietnuť vrátenie neoprávnene vybratej dane z dôvodu bezdôvodného obohatenia v rozsahu, v akom sa toto vrátenie obmedzuje na vyrovnanie výhod tých podnikov, ktoré nakupovali výrobky na domácom trhu, vo vzťahu k podnikom, ktoré vo väčšej miere dovážali výrobky?"

IV — Konanie pred Súdnym dvorom

19. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný do kancelárie Súdneho dvora 14. októbra 2009.

20. Písomné pripomienky predložila dánska vláda a Komisia, ako aj štyri žalujúce spoločnosti (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning a KID Holding A/S), ktoré ich predložili v spoločnom vyjadrení.

21. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 28. septembra 2010, sa zúčastnili zástupcovia uvedených spoločností (spoločne), Skatteministeriet, Dánskeho kráľovstva a Komisie a predniesli svoje ústne pripomienky.

V — Judikatúra týkajúca neoprávnene vybratých súm

A — *Právo na vrátenie neoprávnene vybratých súm*

22. Od roku 1960 Súdny dvor potvrdzuje právo na vrátenie súm vybratých členským štátom v rozpore s právom Únie [10]. Táto zásada bola na základe pravidla priameho účinku potvrdená v rozsiahlej judikatúre [11]. V konečnom dôsledku je právo na vrátenie daní vybratých v rozpore s právom Únie dôsledkom a doplnením práv, ktoré jednotlivcom priznávajú ustanovenia, ktoré tieto dane zakazujú. [12]

23. Aj keď právo na vrátenie vyplýva priamo z práva Únie, postup na jeho dosiahnutie patrí do oblasti vnútroštátneho práva [13]. Judikatúra totiž potvrdila, že podľa zásady spolupráce prináleží súdom členských štátov, aby zabezpečili právnu ochranu jednotlivcov, ktorá vyplýva z priameho účinku ustanovení práva Únie. Z ustálenej judikatúry teda vyplýva, že pokiaľ neexistuje právna úprava Únie týkajúca sa vrátenia neoprávnene vybratých daní, je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a stanovil procesné pravidlá vzťahujúce sa na takéto žiadosti o vrátenie. [14]

24. V niektorých rozsudkoch [15] Súdny dvor rozšíril právomoc vnútroštátneho

10 — Rozsudok zo 16. decembra 1960, Humblet/Belgicko, 6/60, Zb. s. 1125, najmä s. 1146.

11 — Rozsudky zo 16. decembra 1976, Rewe-Zentralfinanz a Rewe-Zentral, 33/76, Zb. s. 1989, bod 5, a Comet, 45/76, Zb. s. 2043, body 12 a 13; z 27. marca 1980, Denkavit italiana, 61/79, Zb. s. 1205, bod 12; z 10. júla 1980, Ariete, 811/79, Zb. s. 2545, body 9, 12 a 14, a Mireco 826/79, Zb. s. 2559, bod 10, ako aj z 29. júna 1988, Deville, 240/87, Zb. s. 3513, bod 11.

12 — Rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12; zo 14. januára 1997, Comateb a i., C-192/95 až C-218/95, Zb. s. I-165, bod 20, a z 2. decembra 1997, Fantask a i., C-188/95, Zb. s. I-6783, bod 38.

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

14 — Rozsudky z 21. mája 1976, Roquette frères/Komisia, 26/74, Zb. s. 677, bod 11; Rewe-Zentralfinanz a Rewe-Zentral, už citovaný, bod 5; Comet, už citovaný, body 12 a 13; z 5. marca 1980, Ferwerda, 265/78, Zb. s. 617, bod 10; zo 14. decembra 1995, Peterbroeck, C-312/93, Zb. s. I-4599, bod 12; Fantask a i., už citovaný, bod 39; z 24. septembra 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Zb. s. I-8003, bod 33, a z 2. októbra 2003, Weber's Wine World a i., C-147/01, Zb. s. I-11365, bod 103.

15 — Napríklad rozsudky z 12. júna 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Zb. s. 1887, bod 11; Ariete, už citovaný, bod 9, alebo San Giorgio, už citovaný, bod 12.

zákonodarcu nielen na formálne podmienky vrátenia, ale aj na jeho hmotnoprávne podmienky. Judikatúra okrem iného potvrdila, že v otázkach lehôt na podanie žaloby, premlčania a preklúzie, úrokov z omeškania a iných otázkach súvisiacich s vrátením neoprávnene vybratých súm treba použiť vnútroštátne právo. [16]

25. Dánska vláda na základe tohto odkazu judikatúry na vnútroštátne právo spochybnila opodstatnenosť rozhodnutia Súdneho dvora v tejto veci a v každom prípade týmto odkazom odôvodnila svoju žiadosť o pridelenie veci veľkej komore. Dánska vláda konkrétnejšie zastáva názor, že podľa judikatúry prináleží iba zákonodarcovi Únie alebo prípadne zákonodarcovi každého členského štátu, aby stanovil procesné a hmotnoprávne pravidla vybavovania žiadostí o vrátenie, a že takéto hmotnoprávne pravidlá nemôže stanoviť judikatúra.

26. Podľa môjho názoru nemožno spochybniť právomoc Súdneho dvora rozhodnúť o týchto otázkach. Je síce pravda, že Súdny dvor citovanými rozsudkami sám obmedzil svoju rozhodovaciu právomoc v tejto oblasti, nejde však o absolútne obmedzenie, pretože s týmto odkazom na vnútroštátne právo sú spojené určité kogentné pravidlá.

27. Po prvé vnútroštátny zákonodarca musí v každom prípade rešpektovať zásadu ekvivalencie a zásadu efektívnosti. Vrátenie neoprávnene vybratých súm teda nemôže podliehať hmotnoprávnym alebo procesným podmienkam, ktoré sú menej priaznivé ako podmienky, ktoré musia byť splnené v prípade podobných nárokov vnútroštátnej povahy, a tieto podmienky nemôžu byť konštruované tak, aby prakticky znemožňovali alebo neprimerane sťažovali výkon práv priznaných právnym poriadkom Spoločenstva. [17]

28. Po druhé Súdny dvor rozhodol o možnosti odchýliť sa od pravidla vrátenia neoprávnene vybratých súm.

B — *Výnimka z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia založená na bezdôvodnom obohatení*

29. V roku 1980 Súdny dvor zaviedol významné obmedzenie práva na vrátenie neoprávnene vybratých súm. Na základe pojmov prenesenie daňového zaťaženia a bezdôvodné obohatenie totiž Súdny dvor v už citovanom rozsudku Just stanovil, že právo Únie „nevyžaduje priznať vrátenie neoprávnene vybratých daní za podmienok, ktoré by mali za následok bezdôvodné obohatenie

16 — Rozsudok Express Dairy Foods, už citovaný, body 11 a 17.

17 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 15.

oprávnených subjektov.“ Možno teda zohľadniť „skutočnosť, že zaťaženie vyplývajúce z neoprávnene vybratých daní bolo možné preniesť na iné hospodárske subjekty alebo na spotrebiteľov“ [18].

31. Rozsudkom Just sa tiež rozhodlo o prejudiciálnej otázke dánskeho súdu, ktorá sa týkala možnosti zamietnutia žiadostí o vrátenie daní odporujúcich právu Spoločenstva na základe výnimky z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia, ktorú dánske súdy v niektorých prípadoch uplatňovali. Súdny dvor pripustením tejto možnosti nepriamo potvrdil, že vnútroštátne právne poriadky môžu upraviť hmotnoprávne aspekty tohto vrátenia.

C — *Ďalší vývoj*

30. V týchto prípadoch podľa judikatúry „zaťaženie vyplývajúce z neoprávnene vybratej dane neznášal daný subjekt, ale odberateľ, na ktorého bolo toto zaťaženie prenesené. Preto by vrátenie sumy dane tomuto subjektu, ktorú už vybral od odberateľa, predstavovalo vo vzťahu k nemu dvojitú platbu, ktorú možno považovať za bezdôvodné obohatenie, a to bez toho, aby toto vrátenie napravilo dôsledky nezákonnosti dane pre odberateľa.“ Prináleží vnútroštátnym súdom, aby „vzhľadom na okolnosti konkrétnej veci posúdili, či daný subjekt čiastočne alebo úplne preniesol daňové zaťaženie na iné osoby a či by prípadne vrátenie dane predstavovalo bezdôvodné obohatenie“ [19]. V rámci týchto „okolností“ treba zohľadniť aj ujmu, ktorá mohla dotyčnému vzniknúť „v dôsledku samotnej skutočnosti, že preniesol daňové zaťaženie vyplývajúce z dane vyberanej v rozpore s právom Spoločenstva, pretože zvýšenie ceny výrobku spôsobené prenesením daňového zaťaženia viedlo k poklesu objemu predaja“ [20].

32. Rozsudok Just potvrdila rozsiahla judikatúra [21], ktorá zároveň stanovila niektoré dôležité podrobnosti týkajúce sa podmienok jeho uplatňovania. Cieľom týchto spresnení bolo zabrániť tomu, aby zásada autonómie vnútroštátnych súdov viedla k neprimeraným rozdielom ohrozujúcim fungovanie podstatných aspektov Únie.

33. Podľa zásady efektívnosti sa napríklad všetky pravidlá dokazovania prenesenia daňového zaťaženia stanovené vnútroštátnymi právnymi poriadkami, ktoré prakticky

18 — Rozsudok Just, už citovaný, body 26 a 27.

19 — Rozsudok Comateb a i., už citovaný, body 22 a 23.

20 — Tamže, bod 31. V tom zmysle tiež rozsudok Just, už citovaný, bod 26.

21 — Rozsudky Denkavit italiana, už citovaný, bod 26; Express Dairy Foods, už citovaný, bod 13; Ariete, už citovaný, bod 17; Mireco, už citovaný, bod 16; z 27. mája 1981, Essevi a Salengo, 142/80 a 143/80, Zb. s. 1413, bod 35, a Comateb a i., už citovaný, bod 21 a nasl.

znemožňujú alebo neprimerane sťažujú dosiahnutie vrátenia, považujú za nezlučiteľné s právom Únie. [22] V prípade nepriamych daní, ktoré odporujú právu Únie, je vylúčená možnosť odmietnuť ich vrátenie na základe domnienky prenesenia daňového zaťaženia, ktorú musí vždy vyvrátiť zdaniteľná osoba, pričom existencia zákonnej povinnosti zahrnúť daň do ceny neodôvodňuje domnienku, že došlo k preneseniu celého daňového zaťaženia. Otázka, či skutočne došlo k preneseniu daňového zaťaženia vyplývajúceho z nepriamej dane, je skutkovou otázkou, ktorú musí posúdiť vnútroštátny súd. [23]

34. Súdny dvor teda vytvoril autonómny výklad pojmov prenesenie daňového zaťaženia a bezdôvodné obohatenie, pričom túto výnimku z vrátenia neoprávnene vybratých súm zmenil na právnu normu Únie na základe prebratia normy, ktorá bola pôvodne normou vnútroštátneho práva. Jeho zásah v tejto oblasti však možno označiť za „minimalistický“ [24] vzhľadom na procesnú (a hmotnoprávnu) autonómiu, ktorá tradične patrí členským štátom v tejto oblasti.

22 — Rozsudok San Giorgio, už citovaný, bod 14.

23 — Rozsudok z 25. februára 1988, Bianco a Girard, 331/85, 376/85 a 378/85, Zb. s. 1099, bod 17, a Comateb a i., už citovaný, bod 25.

24 — HUBEAU, F.: c. d., s. 448.

VI — Rozbor prejudiciálnych otázok

A — *O druhej prejudiciálnej otázke: „kompenzácia“ ako alternatíva prenesenia daňového zaťaženia*

35. Najprv rozoberiem druhú prejudiciálnu otázku, keďže je predbežnou otázkou vo vzťahu k ostatným položeným otázkam.

1. Bezdôvodné obohatenie ako základ pre výnimku z vrátenia neoprávnene vybratých súm

36. Vo väčšine vecí, ktoré boli doteraz predložené Súdnemu dvoru, išlo jednoznačne o prípad, keď sa prenesenie daňového zaťaženia javí ako rozhodujúca okolnosť, ktorá odôvodňuje odmietnutie vrátenia, aj keď niekedy bolo možné odchýliť sa od tohto odmietnutia v prípade, ak vrátenie napriek tomu, že došlo k preneseniu daňového zaťaženia, nemalo za následok bezdôvodné obohatenie [25].

25 — Najmä keď sa objem predaja zdaniteľnej osoby z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia a následného zvýšenia cien znížil.

37. V takýchto veciach týkajúcich sa prenesenia daňového zaťaženia bolo vydaných mnoho rozsudkov, z ktorých vyplýva všeobecný záver, že prenesenie daňového zaťaženia a bezdôvodné obohatenie sú dvoma kumulatívnymi podmienkami, ktoré zakladajú jedinú možnú výnimku z práva na vrátenie neoprávnene vybratých súm v práve Únie. [26]

38. Podľa môjho názoru však prenesenie daňového zaťaženia a bezdôvodné obohatenie nie sú dvoma samostatnými podmienkami odmietnutia vrátenia neoprávnene vybratých súm. V skutočnosti je jediným základom výnimky bezdôvodné obohatenie a prenesenie daňového zaťaženia je jedným z jeho možných prejavov, aj keď sa javí ako jeden z jeho najtypickejších prejavov. To vysvetľuje, prečo judikatúra pripúšťa obmedzenie výnimky (alebo „výnimku z výnimky“) v prípade, ak napriek tomu, že došlo k preneseniu daňového zaťaženia, by vrátenie nemalo za následok bezdôvodné obohatenie, pretože nastali iné okolnosti (ako napríklad súbežný pokles konkurencieschopnosti).

39. Podľa judikatúry je totiž dôvodom existencie výnimky zo zásady vrátenia neoprávnene vybratých súm cieľ zabrániť bezdôvodnému obohateniu žiadateľa o vrátenie. [27]

40. Zahrnutie dane do predajnej ceny teda nie je jediným a definitívnym kritériom odôvodňujúcim výnimku z vrátenia; rozhodujúcim kritériom je, či toto vrátenie skutočne môže mať za následok bezdôvodné obohatenie, a to buď preto, lebo daň napokon zaplatil odberateľ tovaru, alebo z iného dôvodu. Inak povedané, bezdôvodné obohatenie je

26 — Znenie niektorých rozsudkov je mimoriadne jasné. Napríklad v bode 94 už citovaného rozsudku Weber's Wine World a i., sa uvádza: „... existuje len jedna výnimka z tejto povinnosti vrátenia. Členský štát môže odmietnuť vrátenie dane, ktorá bola z hľadiska práva Spoločenstva vybratá neoprávnene, iba vtedy, keď vnútroštátne orgány preukážu, že celé daňové zaťaženie znášala iná osoba ako zdaniteľná osoba a že vrátenie dane zdaniteľnej osobe by malo za následok jej bezdôvodné obohatenie.“ D. Simon vo svojom komentári k tomuto rozsudku vyjadril rovnakú myšlienku, pričom uviedol, že „Súdny dvor tým, že rozhodol, že tieto podmienky sú kumulatívne, dal najavo, že prenesenie daňového zaťaženia ‚nevyhnutne nevyrovnáva hospodárske účinky uloženia dane zdaniteľnej osobe‘“ (SIMON, D.: *Europe*. december 2003, komentár 378).

27 — Toto odôvodnenie je jasne uvedené v bode 26 už citovaného rozsudku Just: „Ochrana práv zaručených v tejto oblasti právnym poriadkom Spoločenstva nevyžaduje priznanie vrátenia neoprávnene vybratých daní za podmienok, ktoré by mali za následok bezdôvodné obohatenie oprávnených osôb. Z pohľadu práva Spoločenstva teda nič nebráni tomu, aby vnútroštátne súdy v súlade so svojím vnútroštátnym právom zohľadnili skutočnosť, že neoprávnene vybraté dane bolo možné zahrnúť do cien zdaniteľného podniku a preniesť ich na odberateľov...“. Použitie výrazu „teda“ v citovanom bode považujem v tejto súvislosti za veľmi dôležité, keďže tento výraz znamená, že to, čo bolo uvedené skôr (výnimka z dôvodu bezdôvodného obohatenia), je príčinou toho, čo je uvedené ďalej (výnimka z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia). Súdny dvor rovnako rozhodol v bode 26 už citovaného rozsudku Denkavit italiana. V oboch prípadoch výrok rozsudku odkazuje výlučne na prípad prenesenia daňového zaťaženia, ale z rozboru odôvodnenia vyplýva záver, že táto výnimka je formulovaná všeobecnejšie. Táto myšlienka je rovnako jasne vyjadrená v rozsudkoch Comateb a i., už citovaný, bod 22; z 21. septembra 2000, Michaïlidis (C-441/98 a C-442/98, Zb. s. I-7145, bod 31), a z 20. septembra 2001, Courage a Crehan (C-453/99, Zb. s. I-6297, bod 30).

nielen základom výnimky, ale je aj samotnou výnimkou [28].

41. V dôsledku toho vrátenie dane nemusí viesť k bezdôvodnému obohateniu, aj keď došlo k preneseniu daňového zaťaženia, a naopak, môže viesť k bezdôvodnému obohateniu, aj keď nedošlo k preneseniu daňového zaťaženia.

42. Prenesenie daňového zaťaženia teda nemusí byť nevyhnutne jedinou výnimkou z vrátenia neoprávnene vybratých súm.

43. Odmietnutie vrátenia neoprávnene vybratých súm sa samozrejme musí vykladať striktne, lebo ide o výnimku zo všeobecného pravidla. To však nemôže viesť k vylúčeniu existencie vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré stanovujú iné prípady než prípad prenesenia daňového zaťaženia, ktoré sú ale rovnako legitímne ako tento prípad, pretože sú tiež založené na bezdôvodnom obohatení dotknutej osoby.

28 — Tento základ výnimky bol podrobený značnej kritike tak zo strany doktríny, ako aj niektorých generálnych advokátov. Jej podstata spočíva v tom, že ak je samotné právo na vrátenie nezákonnej dane založené na cieli zabrániť „bezdôvodnému obohateniu“ štátu, ktorý ju vybral, bolo by prinajmenšom odvážne obmedziť toto právo práve preto, aby sa zabránilo bezdôvodnému obohateniu zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle HUBEAU, F.: c. d., s. 449; BERLIN, D.: Chronique de jurisprudence fiscale européenne. In: *Revue trimestrielle de droit européen*. 1997, s. 167, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tesauro 27. júna 1996 vo veci Comateb a i.). Bez ohľadu na prípadný teoretický význam niektorých týchto kritických poznámok je výnimka z práva na vrátenie z dôvodu bezdôvodného obohatenia v súčasnosti pevne zakotvená v judikatúre.

44. Treba mať totiž na zreteli, že uvedená výnimka, hoci si ju Súdny dvor osvojil, je pravidlom, ktoré pochádza z vnútroštátneho práva. Nejde teda o nemenné pravidlo, ktoré by platilo len v práve Únie a členské štáty by ho boli povinné uplatňovať. Ako som už uviedol, prináleží členským štátom, aby stanovili formálne a hmotnoprávne podmienky vrátenia. Ak sa rozhodnú uplatňovať výnimku z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia a bezdôvodného obohatenia, musia ju uplatňovať v súlade s podmienkami stanovenými judikatúrou Únie, ale nič im nebráni stanoviť odlišnú výnimku, ktorej zlučiteľnosť s právom Únie by prípadne mohol preskúmať Súdny dvor.

2. Osobitosť prejednávanej veci a potreba riešenia *ad hoc*

45. Østre Landsret sa v prejudiciálnych otázkach, ktoré položil, pokúsil podradiť osobitné okolnosti prejednávanej veci pod obvyklé pojmy prenesenie daňového zaťaženia a bezdôvodné obohatenie. V konečnom dôsledku sa dánsky súd pýta, či v takom prípade, o aký ide v prejednávanej veci, sú splnené obe podmienky, ktoré musia byť podľa doterajšej judikatúry splnené, aby bolo možné odmietnuť vrátenie AMBI: po prvé, či došlo k preneseniu daňového zaťaženia, a po druhé, či by prípadné vrátenie dane malo z dôvodu iných okolností za následok bezdôvodné obohatenie zdaniteľných spoločností.

46. V prípade AMBI sa však javí byť nevyhnutné poskytnúť odpoveď *ad hoc*, ktorá by spresnila doterajšiu judikatúru. Je to tak preto, lebo, ako som už uviedol, ide o úplne nový prípad s osobitnými znakmi, v ktorom daň, ktorá bola vyhlásená za nezákonnú, je spolu s inými daňami súčasťou legislatívneho balíčka, ktorý treba posudzovať ako celok.

47. Preto má druhá prejudiciálna otázka rozhodujúci význam. Týka sa totiž toho, či možno konštatovať, že došlo k preneseniu daňového zaťaženia, ak bola výška nezákonnej dane „vykompenzovaná" súbežnou úsporou vyplývajúcou z tej istej zákonnej reformy, aj keď sa v skutočnosti neprejavila v zvýšení cien. Mnou navrhovaná odpoveď na túto druhú prejudiciálnu otázka si zjavne vyžaduje preformulovanie jej znenia, pričom táto otázka je navyše vo vzťahu k ostatným otázkam predbežnou otázkou.

3. Kategória „prenesenia daňového zaťaženia" neumožňuje poskytnúť v prejednávanej veci uspokojivú odpoveď

48. Rovnako ako v mnohých iných veciach predložených Súdnemu dvoru AMBI bol nepriamou daňou, ktorá mala mnoho spoločných znakov s DPH. Skutočné prenesenie daňového zaťaženia vyplývajúceho z tejto dane však vôbec nie je zrejmé, a to z dvoch dôvodov: po prvé preto, lebo rôzne prvky zákonnej reformy umožnili jej vzájomné vyrovnanie bez toho, aby bolo potrebné zvýšenie cien; a po druhé z formálneho hľadiska preto, lebo AMBI sa na rozdiel od DPH neuvádzal na faktúrach osobitne [29].

49. Dánska vláda tvrdí, že v prejednávanej veci napriek všetkému došlo k „preneseniu daňového zaťaženia", keďže AMBI „nahradil" sociálne odvody, ktoré boli súčasne zrušené, ako súčasť ceny výrobku, ktorá práve z tohto dôvodu mohla zostať nezmenená (v tomto zmysle možno konštatovať, že daňové zaťaženie vyplývajúce z AMBI bolo „prenesené"). Okrem toho skutočnosť, že AMBI sa neuvádzal na faktúre osobitne, podľa dánskej vlády nebola závažnou prekážkou posúdenia prenesenia daňového zaťaženia, keďže toto posúdenie sa mohlo vykonať celkovo pre všetky ceny výrobkov dotknutých podnikov počas celej doby uplatňovania tejto dane.

29 — Na rozdiel od DPH sa zdá, že prenesenie daňového zaťaženia nebolo základným znakom systému AMBI. Hoci sa AMBI, rovnako ako DPH, vzťahuje na rôzne fázy predaja výrobku, pričom každá zdaniteľná osoba sa môže usilovať preniesť daňové zaťaženie vyplývajúce z tejto dane na nasledujúci článok hospodárskeho reťazca, v tomto prípade nejde o charakteristické prenesenie daňového zaťaženia, ktoré je príznačné pre DPH (ktorá sa vyberá postupne, ale má zaťažovať iba konečného spotrebiteľa).

50. Tento prístup dánskej vlády zjavne deformuje obvyklý pojem „prenesenie daňového zaťaženia“ až na nepoznanie a v každom prípade nejde o pojem definovaný judikatúrou Súdneho dvora.

51. Prenesenie daňového zaťaženia sa v daňovej praxi vymedzuje ako nástroj, ktorý umožňuje preniesť daňové zaťaženie na konečného daňovníka tak, aby daň bola pre jednotlivca alebo podnik, ktorý ju najprv zaplatí a následne prenesie daňové zaťaženie vyplývajúce z nej, neutrálna, pričom predstavuje iba jeden stupeň v procese výberu dane [30]. K preneseniu daňového zaťaženia spravidla dochádza prostredníctvom predajnej ceny, či už je daň zahrnutá do tejto ceny, alebo sa uvádza osobitne, ako napríklad DPH; v každom prípade zavedenie dane musí mať vplyv na cenový vývoj. Ak nie je zjavné, že došlo k úplnému preneseniu daňového zaťaženia na tretiu osobu, ako to zrejme prevažne bolo v prípade AMBI, možno len ťažko dospieť k záveru, že skutočne došlo k „preneseniu daňového zaťaženia“.

52. S tým súvisia ťažkosti týkajúce sa dokazovania, ktoré by mohlo spôsobiť tvrdenie o „náhrade prenesenia daňového zaťaženia“, ktoré obhajuje dánska vláda. Dlhé relevantné obdobie, rôznorodosť dotknutých výrobkov a skutočnosť, ktorú uviedli žalobkyne, že tieto dva daňové odvody sa vzťahovali na dovážané a domáce výrobky v rôznej miere, spôsobujú prinajmenšom isté pochybnosti, pokiaľ ide o možnosť dostatočne spoľahlivo preukázať tieto skutočnosti.

53. Je pravda, že judikatúra zdôraznila skutočnosť, že prenesenie daňového zaťaženia „závisí od viacerých faktorov, ktoré sú vlastné každej obchodnej transakcii a odlišujú ju od iných prípadov, ktoré nastávajú za iných okolností,“ a že „je skutkovou otázkou, ktorá patrí do právomoci vnútroštátneho súdu“ [31]. Z toho možno vyvodiť, že vnútroštátny súd môže vzhľadom na okolnosti konkrétnej veci dospieť k záveru, že došlo k preneseniu daňového zaťaženia inými spôsobmi ako zahrnutím dane do ceny. V citovaných rozsudkoch však toto konštatovanie malo iba špecifikovať, že nepriamu daň nemožno považovať za daň, v prípade ktorej automaticky dochádza k preneseniu daňového zaťaženia.

54. Tento flexibilný prístup k „preneseniu daňového zaťaženia“ však musí byť určitým spôsobom obmedzený. Napriek tomuto konštatovaniu v judikatúre totiž považujem za veľmi neprirodzené tvrdiť, že jednoduché „nahradenie“ nákladov na sociálne odvody novozavedenou daňou, pokiaľ tieto odvody zaťažujú ten istý subjekt, ale z iných dôvodov a v odlišnej miere, postačuje na odôvodnenie

30 — Pozri napríklad PÉREZ ROYO, F. (zost.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, 4. vyd., 2010, s. 741.

31 — Rozsudky Bianco a Girard, už citovaný, bod 17; Comateb a i., už citovaný, bod 25, a Weber's Wine World a i., už citovaný, bod 96.

záveru, že došlo k preneseniu daňového zaťaženia vyplývajúceho z novej dane.

55. Je zrejmé, že na základe toho nemožno dospieť k záveru, že napriek všetkému vo väčšej či menšej miere nedošlo k „preneseniu daňového zaťaženia“ v obvyklom zmysle, ale možno len vylúčiť možnosť preukázať toto prenesenie daňového zaťaženia iba na základe informácií týkajúcich sa spomenutej kompenzácie. V takom prípade by hrozilo vytvorenie „domnienky prenesenia daňového zaťaženia“, ktorú judikatúra zakazuje.

56. Za týchto okolností teda treba skúmať, či v prípade, ak nedošlo k preneseniu daňového zaťaženia v obvyklom zmysle, nenastala „iná“ okolnosť, ktorú by tiež bolo možné prirovnať k pojmu „bezdôvodné obohatenie“. Išlo by o jav, ktorý z časového a funkčného hľadiska predchádza „preneseniu daňového zaťaženia“, konkrétne o „kompenzáciu“, ktorá je predmetom druhej prejudiciálnej otázky.

4. „Kompenzácia“ ako prípadná výnimka z povinnosti vrátenia

57. Táto „kompenzácia“ totiž prirodzene zapadá do koncepcie bezdôvodného obohatenia, ktorá je podľa môjho názoru skutočným základom celej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa výnimky z práva na vrátenie neoprávnene vybratých súm.

58. Zastávam názor, že Súdny dvor by mal v rámci prejednávanej veci ísť nad rámec znenia otázok, ktoré položil Østre Landsret, ktoré by mohli viesť k preformovaniu klasického pojmu prenesenie daňového zaťaženia s cieľom umelo a podľa môjho názoru aj zbytočne subsumovať pod tento pojem daný prípad, ktorý nevykazuje základné znaky prenesenia daňového zaťaženia.

59. Považujem to za zbytočné, pretože podľa môjho názoru judikatúra v tejto oblasti umožňuje rozšíriť výnimku z práva na vrátenie na prípad odlišný od „prenesenia daňového zaťaženia“ vyplývajúceho z predmetnej dane, v ktorom by však mohlo v prípade vrátenia nezákonnej dane dôjsť k bezdôvodnému obohateniu. Tak by to bolo v prípade údajnej „kompenzácie“ v prejednávanej veci.

60. Táto myšlienka kompenzácie nie je v judikatúre úplne nová a objavila sa dokonca ešte skôr, než bola rozsudkom Just uznaná výnimka z práva na vrátenie z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia a bezdôvodného obohatenia.

61. Sotva rok pred vydaním rozsudku Just Súdny dvor v rozsudku Pigs and Bacon

Commission [32] uviedol, že nezákonná daň môže byť prípadne „kompenzovaná“ inými hospodárskymi výhodami toho istého daňovníka. Prejudiciálna otázka, ktorú v uvedenej veci položil High Court (Írsko), sa týkala verejnoprávnej organizácie s názvom „Pigs and Bacon Commission“, ktorá vyberala daň od všetkých výrobcov slaniny, pričom určité dotácie poskytovala iba tým výrobcom, ktorí prostredníctvom nej vyvážali svoje výrobky.

62. Súdny dvor v uvedenom rozsudku uviedol, že taký systém, aký bol zavedený v Írsku, porušuje pravidlá týkajúce sa voľného pohybu tovaru a spoločnej organizácie trhu s bravčovým mäsom, a to dvoma odlišnými spôsobmi: jednak preto, lebo skresľuje hospodársku súťaž poskytovaním vývozných dotácií, a jednak preto, lebo hospodársky znevýhodňuje každého výrobcu, ktorý svoje výrobky predáva v zahraničí priamo, bez využitia služieb tejto verejnoprávnej organizácie (výrobca má totiž povinnosť platiť daň, ale nemá nárok na nijakú dotáciu) [33]. Keďže jej ciele boli nezlučiteľné s požiadavkami Zmluvy, táto daň nemohla byť výrobcom uložená v súlade so zákonom.

63. Ako Súdny dvor už urobil vo svojej skoršej judikatúre, prenechal vnútroštátnemu súdu posúdenie, „či a do akej miery“ sa má táto daň vrátiť hospodárskym subjektom, ktorí ju zaplatili. Súdny dvor teda, a to je pre prejednávanú vec mimoriadne dôležité, na základe posúdenia okolností danej veci rozhodol, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, či a do akej miery táto pohľadávka daňovníka mohla byť prípadne „vykompenzovaná“ inými sumami, ktoré mu boli vyplatené vo forme vývoznej dotácie [34].

64. Je pravda, že okolnosti veci Pigs and Bacon Commission nie sú totožné s okolnosťami veci, ktorej sa týkajú tieto návrhy. V prvej z nich bola kompenzácia nevyhnutná, keďže výrobcovia mali právo na vrátenie dane, ale zároveň mali vrátiť nezákonné dotácie.

65. O niečo neskôr však mal Súdny dvor príležitosť opäť uplatniť túto myšlienku „kompenzácie“ v prípade, v ktorom nešlo o priame dotácie: v rozsudku Apple and Pear Development Council, ktorý sa týkal britskej organizácie s uvedeným názvom, Súdny dvor rozhodol, že prináleží vnútroštátnemu súdu určiť, „či a do akej miery“ treba vrátiť daňovníkom daň, ktorá slúži na financovanie organizácie, ktorej činnosť čiastočne odporuje právu

32 — Rozsudok z 26. júna 1979, McCarren, nazývaný „Pigs and Bacon Commission“, 177/78, Zb. s. 2161.

33 — Tamže, body 19 a 20.

34 — Tamže, bod 25.

Spoločenstva, a „či a do akej miery“ je toto právo na vrátenie „prípadne vykompenzované priamymi výhodami, ktoré dotknutý daňovník získal z činnosti tejto organizácie“ [35].

66. Možno teda konštatovať, že už citované rozsudky vychádzajú z myšlienky, že je potrebné zabrániť tomu, aby vrátenie nezákonne vybratej dane malo za následok bezdôvodné obohatenie daňovníka. Táto myšlienka sa navyše objavuje popri klasickom pojme prenesenie daňového zaťaženia, ktorý je od vydania rozsudku Just v judikatúre rozhodujúci pre každé posúdenie opodstatnenosti výnimky z vrátenia neoprávnene vybratých súm.

67. Podľa môjho názoru oba citované rozsudky svedčia o tom, že možno pripustiť výnimku z práva na vrátenie neoprávnene vybratých súm v niektorých prípadoch odlišných od prenesenia daňového zaťaženia z dôvodu iných výhod, ktoré daňovník získal od toho istého orgánu, ktorý vybral nezákonnú daň. [36] Konečným záverom je, že existencia prenesenia daňového zaťaženia nie je jediným možným dôvodom odmietnutia vrátenia, ktoré môže byť založené na prípadnom bezdôvodnom obohatení vyplývajúcom zo súbežnej úspory. [37]

5. Podmienky, za ktorých „kompenzácia“ môže mať podobný účinok ako „prenesenie daňového zaťaženia“

68. Hneď na úvod treba uviesť, že túto výnimku z práva na vrátenie neoprávnene vybratých súm možno uznať iba za prísnych podmienok.

69. Po prvé, aby sa predišlo prípadným podvodom alebo riešeniam vytvoreným členskými štátmi *ad hoc*, je potrebné, aby predmetné súbežné zrušenie zákonných odvodov bolo v priamej príčinnej súvislosti s daňou, ktorá bola vyhlásená za nezákonnú.

70. V dôsledku toho nemôže ísť o akékoľvek zákonné opatrenie, ktoré je viac či menej priaznivé pre daňovníka, ktoré sa približne kryje s obdobím výberu nezákonnej dane. Súbežná úspora, ktorá by mohla viesť k bezdôvodnému obohateniu, musí byť od začiatku nerozlučne prepojená so zavedením tejto nezákonnej dane.

35 — Rozsudok z 13. decembra 1983, 222/82, Zb. s. 4083, body 40 a 41.

36 — V tejto súvislosti poukazujem na to, že časť doktríny zastáva názor, že právo na vrátenie neoprávnene vybratých súm je kompenzovateľným právom. Pozri napríklad MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*. Oviedo : Septem Ediciones, 2003, bod 294, a DE WOLF, M.: *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*. Bruxelles : Bruylant, Paris : LGDJ, 2005, s. 416.

37 — Na „kompenzáciu“ ako výnimku z povinnosti vrátenia neoprávnene vybratých súm sa navyše nevzťahujú niektoré kritické poznámky týkajúce sa „prenesenia daňového zaťaženia“, keďže na rozdiel od prenesenia daňového zaťaženia v prípade kompenzácie nie je možné preniesť daňové zaťaženie vyplývajúce z nezákonnej dane na tretie osoby.

71. Táto požiadavka je zrejmá vzhľadom na rozsudok Deville, v ktorom Súdny dvor poukázal na zásadu efektívnosti ako na obmedzenie uplatňovania teórie prenesenia daňového zaťaženia a zdôraznil, že „vnútroštátny zákonodarca nemôže prijať *po vydaní rozsudku Súdneho dvora*, z ktorého vyplýva, že daná právna úprava je nezlučiteľná so Zmluvou, procesný predpis, ktorý osobitne obmedzí aktívnu legitimáciu, pokiaľ ide o vrátenie daní, ktoré boli na základe tejto právnej úpravy neoprávnene vybraté“ [38]. Nevrátenie teda nemožno odôvodniť až po vyhlásení dane za nezákonnú.

72. Pokiaľ ide o AMBI, jeho súvislosť so zrušením sociálnych odvodov už bola uplatnená v konaní pred Súdnym dvorom, v ktorom bol vydaný už citovaný rozsudok Denkavit a Poulsen Trading (bod 3), a v tomto konaní nebola priamo spochybnená. V každom prípade nič nebráni vnútroštátnemu súdu v tom, aby vyžadoval, ak to považuje za potrebné, konkrétnejšie preukázanie tejto skutočnosti [39].

73. Po druhé musí ísť o prípad, v ktorom okruh subjektov, pre ktoré je zrušenie odvodov prospešné, primerane zodpovedá okruhu subjektov povinných platiť novú daň.

74. Po tretie dosiahnutá úspora, ako aj výška zaplatenej dane sa musia dať vyčísliť bez neprimeraných ťažkostí, aby proti tejto „kompenzácii“ bolo možné odôvodnene namietať.

75. Napokon treba poznamenať, že existenciu „kompenzácie“ nezákonnej dane, ktorá umožňuje odmietnuť alebo obmedziť vrátenie tejto dane, musí posúdiť vnútroštátny súd, ktorý rozhoduje v danej veci, individuálne a vzhľadom na dôkazy predložené vnútroštátnymi orgánmi. Inak povedané, dôkazné bremeno, pokiaľ ide o toto prípadné bezdôvodné obohatenie vyplývajúce z „kompenzácie“ nezákonnej dane, spočíva na členskom štáte. [40] Inak by išlo o uplatňovanie domnienky, ktorú judikatúra výslovne zakazuje, keďže by

38 — Rozsudok z 29. júna 1988, 240/87, Zb. s. 3513, bod 13. Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Pozri tiež rozsudky zo 17. novembra 1998, Aprile, C-228/96, Zb. s. I-7141, bod 16, a z 9. februára 1999, Dilexport, C-343/96, Zb. s. I-579, bod 38. V tomto zmysle Európsky parlament vo svojom uznesení z 9. februára 1983 o zodpovednosti členských štátov v oblasti uplatňovania a dodržiavania práva Spoločenstva vyhlásil, že ak Súdny dvor vyhlásil určité dane za nezlučiteľné so Zmluvou, akýkoľvek vnútroštátny právny predpis schválený neskôr, ktorý obmedzuje právo na vrátenie neoprávnene vybratých daní – a teda umožňuje členským štátom neoprávnene si ponechať výťažok z týchto neoprávnených daní –, je nezlučiteľný s cieľmi Spoločenstva a musí sa zrušiť (Ú. v. ES C 68, s. 32).

39 — Dánska vláda vo svojom vyjadrení poukazuje napríklad na náznak v tomto zmysle v prípravných prácach týkajúcich sa zákona o zavedení AMBI.

40 — Tým samozrejme nie je dotknutá možnosť žalobcov predložiť listiny, ktoré považujú za relevantné, ktoré môže vnútroštátny súd tiež zohľadniť (k tomu pozri rozsudok Michaïlidis, už citovaný, bod 41).

„prakticky znemožňovala alebo neprimerane sťažovala dosiahnutie vrátenia“ [41].

6. Záver

76. Vzhľadom na všetky uvedené úvahy zastávam názor, že na druhú prejudiciálnu otázku treba odpovedať v tom zmysle, že právo Únie nebráni tomu, aby štát odmietol vrátenie nezákonne vybratej dane, ak je schopný preukázať, že neoprávnene vybraté sumy možno považovať za vykompenzované súčasným a zodpovedajúcim znížením iných odvodov, z ktorého mali skutočný prospech tie isté daňové subjekty, pokiaľ existuje priama príčinná súvislosť medzi zavedením jedného odvodu a zrušením druhého odvodu.

B — *O tretej a štvrtej prejudiciálnej otázke*

77. Treťou a štvrtou prejudiciálnou otázkou, ktoré sú formulované pomerne komplikovane, vnútroštátny súd v podstate kladie doplňujúcu otázku, či prípadné rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z celej zákonnej reformy (z ktorej by mohli mať niektoré podniky väčší prospech ako iné podniky) predstavuje doplňujúci faktor, ktorý treba zohľadniť pri tomto posudzovaní existencie bezdôvodného obohatenia na účely rozhodnutia o opodstatnenosti vrátenia AMBI.

78. Podľa už citovaného rozsudku Weber’s Wine World a i. vnútroštátny súd musí posúdiť existenciu a mieru bezdôvodného obohatenia zdaniteľnej osoby, ktoré by nastalo v dôsledku vrátenia neoprávnene vybratej dane, „na základe hospodárskej analýzy, pri ktorej budú zohľadnené všetky relevantné okolnosti“ [42].

79. Až doteraz bola podľa judikatúry hospodárska analýza spojená s preukázaním, že sa v prípade veľmi elastického dopytu neznížil objem predaja výrobkov zdaniteľnej osoby z dôvodu prenesenia daňového zaťaženia vyplývajúceho z nezákonnej dane a následného zvýšenia cien týchto výrobkov.

80. V prejednávanej veci však bude potrebné pri hospodárskej analýze zohľadniť tento iný a rovnako dôležitý faktor, ktorý Østre Landsret uviedol vo svojej tretej a štvrtej prejudiciálnej otázke.

41 — Rozsudky San Giorgio, už citovaný, bod 14; Bianco a Girard, už citovaný, bod 17, a Comateb a i., už citovaný, bod 25.

42 — Bod 100.

81. Østre Landsret totiž pri formulovaní týchto dvoch otázok vychádzal z klasického predpokladu, že AMBI proporcionálne zaťažoval dovážajúce podniky viac než podniky, ktoré nakupovali prevažne domáce výrobky, zatiaľ čo zrušené sociálne odvody proporcionálne zaťažovali „obe kategórie podnikov v rovnakej miere a nezávisle od štruktúry nákupu podnikov".

82. Medzi účastníkmi konania vo veci samej a Komisiou sú však značné rozdiely, pokiaľ ide tak o rozsah otázok, ktoré položil Landsret, ako aj o skutkové údaje, z ktorých vychádza.

83. Žalujúce podniky na jednej strane zastávajú názor, že je preukázané, že prevažne dovážajúce podniky zaplatili štátu na AMBI oveľa viac ako podniky, ktoré nakupovali prevažne domáce výrobky. Tento rozdiel vyplýva zo skutočnosti, že na rozdiel od DPH sa pri transakciách v rámci Spoločenstva AMBI nevyberal v okamihu dovozu, ale pri prvom predaji tovaru dovezeného do Dánska, a dovozca si tak na rozdiel od vnútroštátneho výrobcu nemohol odpočítať od výpočtového základu AMBI hodnotu dovezených výrobkov.

84. Dánska vláda na druhej strane kategoricky popiera, že AMBI rozdielne zaťažoval dánske výrobky a dovážané výrobky, pričom tvrdí, že nie v dôsledku AMBI, ale v dôsledku „zrušenia sociálnych odvodov – ktorých zákonnosť nie je sporná – došlo k zníženiu výrobných nákladov v Dánsku, a teda k zvýhodneniu výrobkov vyrábaných v Dánsku".

85. Komisia, ktorá sa v tejto otázke stotožňuje s dánskou vládou, na pojednávaní vysvetlila, že niektoré podniky zaplatili na AMBI proporcionálne viac ako iné podniky, pretože v prípade dánskych výrobkov sa daňové zaťaženie rozdelilo medzi jednotlivé články obchodného reťazca, zatiaľ čo v prípade dovážaných výrobkov sa AMBI vybral v celom rozsahu v okamihu prvého predaja na území Dánska. Podľa Komisie to neznamená, že dovážané výrobky boli viac daňovo zaťažené ako dánske výrobky, ale znamená to len, že dovážajúce podniky zaplatili viac. Táto skutočnosť však neodôvodňuje záver, že ide o „problém diskriminácie", keďže právna úprava vrátenia dane je pre všetky podniky rovnaká, bez ohľadu na to, koľko neoprávnene zaplatili na AMBI. Podľa Komisie sa teda pri zodpovedaní týchto dvoch posledných otázok treba sústrediť na to, či v rámci samotného mechanizmu vracania nezákonnej dane dochádza k diskriminácii.

86. V tomto štádiu je potrebné uviesť, že na rozdiel od prejudiciálneho konania, v ktorom bol vydaný už citovaný rozsudok Dansk Denkavit a Poulsen Trading, ktoré sa tiež začalo na základe návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Østre Landsret, v prejednávanej veci nebola vznesená námietka, že AMBI môže byť diskriminačný v zmysle článku 110 ZFEÚ [43]. Súdny dvor však v uvedenom rozsudku iba konštatoval, že daň, akou je AMBI, je v rozpore s článkom 33 šiestej smernice z dôvodu jej podobnosti s DPH, ale nerozhodol, keďže to nepovažoval za potrebné, či takáto daň môže byť diskriminačná (a teda či môže byť v rozpore s bývalým článkom 95 ES), hoci Súdnemu dvoru bola položená aj táto otázka [44]. Okrem toho Komisia začala viaceré konania o nesplnení povinnosti proti Dánskemu kráľovstvu z dôvodu tejto daňovej reformy, ale iba jedna z týchto vecí (ktorá sa týkala porušenia článku 33 šiestej smernice) bola predložená Súdnemu dvoru a viedla k vydaniu príslušného rozsudku o nesplnení povinnosti.

87. Týmto novým návrhom na začatie prejudiciálneho konania dánsky súd nepriamo, prostredníctvom právnej úpravy vrátenia neoprávnene vybratých súm, dáva túto otázku opäť do pozornosti Súdneho dvora, pričom výslovne nekladie otázku, či je AMBI diskriminačný.

88. Na pojednávaní dánska vláda zdôraznila riziko „zodpovedania otázky, ktorú Landsret nepoložil," čím pravdepodobne chcela poukázať na to, že nie je vhodné opäť nastoliť problém diskriminačnej povahy tejto dane.

43 — Článok 95 Zmluvy ES, zmenený na článok 90 ES. Podľa judikatúry toto ustanovenie zakazuje akýkoľvek daňový režim, ktorý priamo alebo nepriamo znevýhodňuje dovezený výrobok v porovnaní s domácim výrobkom, či už preto, lebo sa vzťahuje iba na tento výrobok, že sa naň vzťahuje vo väčšej miere, alebo preto, lebo stanovuje menej výhodné podmienky týkajúce sa platenia alebo výpočtu dane. Rozsudky zo 16. júna 1966, Lütticke, 57/65, Zb. s. 293; z 22. júna 1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, Zb. s. 1079; z 8. januára 1980, Komisia/Taliansko, 21/79, Zb. s. 1; z 27. februára 1980, Komisia/Írsko, 55/79, Zb. s. 481; z 12. júla 1983, Komisia/Spojené kráľovstvo, 170/78, Zb. s. 2265; z 3. júla 1985, Komisia/Taliansko, 277/83, Zb. s. 2049; zo 17. júla 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Zb. s. I-4085; z 2. apríla 1998, Outokumpu, C-213/96, Zb. s. I-1777; zo 17. júna 1998, Grundig Italiana, C-68/96, Zb. s. I-3775; z 27. februára 2002, Komisia/Francúzsko, C-302/00, Zb. s. I-2055; z 19. septembra 2002, Tulliasiamies a Siilin, C-101/00, Zb. s. I-7487, bod 54; z 5. októbra 2006, Nádasdi a Németh, C-290/05 a C-333/05, Zb. s. I-10115, a z 18. januára 2007, Brzeziński, C-313/05, Zb. s. I-513. Súdny dvor okrem iného konštatoval, že o porušenie tohto článku ide vtedy, „keď sa daň, ktorá sa vzťahuje na dovezený výrobok, a daň, ktorá sa vzťahuje na podobný domáci výrobok, vypočítava rozdielne a podľa rozdielnych pravidiel, ktoré čo i len v niektorých prípadoch vedú k vyššiemu zdaneniu dovezeného výrobku." Rozsudky zo 17. februára 1976, Rewe-Zentrale, 45/75, Zb. s. 181, bod 15; Komisia/Írsko. už citovaný, bod 8; z 26. júna 1991, Komisia/Luxembursko, C-152/89, Zb. s. I-3141, bod 20, a Komisia/Belgicko, C-153/89, Zb. s. I-3171, bod 12; z 12. mája 1992, Komisia/Grécko, C-327/90, Zb. s. I-3033, bod 12, a z 23. októbra 1997, Komisia/Grécko, C-375/95, Zb. s. I-5981, bod 20.

44 — Vo svojich návrhoch, ktoré predniesol 30. januára 1992 v tejto veci, sa generálny advokát Tesauro touto otázkou zaoberal, ale prenechal na vnútroštátny súd, aby „v konkrétnom prípade overil, či právna úprava spornej dane v každom prípade vylučuje diskrimináciu dovezeného výrobku." V tejto súvislosti generálny advokát Tesauro pripomenul, že podľa judikatúry daňový režim možno považovať za zlučiteľný s článkom 95 ES (článok 110 ZFEÚ) iba vtedy, keď sa preukáže, že jeho štruktúra v každom prípade vylučuje možnosť diskriminácie dovážaných výrobkov. V každom prípade, pokiaľ pravidlá uplatňovania nie sú transparentné, prináleží štátu, ktorý tento režim zaviedol, aby preukázal, že tento režim v žiadnom prípade nemá diskriminačné účinky (bod 11 citovaných návrhov).

89. Podľa môjho názoru problém, ktorý v prejednávanej veci nastolil Østre Landsret, nespočíva v určení, či bola celá zákonná reforma diskriminačná, ani v určení, či, ako tvrdí Komisia, dochádza k diskriminácii v rámci samotného mechanizmu vracania dane. Tak či onak Østre Landsret žiada iba odpoveď na otázku, či účinky zákonnej reformy, ktoré môžu byť prípadne proporcionálne výhodnejšie pre podniky, ktoré v menšom rozsahu dovážajú výrobky, ako pre prevažne dovážajúce podniky, majú byť faktorom, ktorý sa má zohľadniť pri výpočte sumy, ktorá sa má vrátiť z platieb na AMBI, aby sa zabránilo bezdôvodnému obohateniu.

90. Na túto otázku možno jednoducho odpovedať kladne. Ako som už uviedol, bezdôvodné obohatenie je od začiatku koncipované ako výnimka z povinnosti štátu vrátiť neoprávnene vybraté sumy a prenesenie daňového zaťaženia je od roku 1980 najtypickejším prípadom bezdôvodného obohatenia. Keďže však ide o výnimku, bezdôvodné obohatenie sa musí vykladať reštriktívne. Teda v prípade, ak napriek tomu, že došlo k preneseniu daňového zaťaženia, zvýšenie cien spôsobilo pokles konkurencieschopnosti podniku, treba vziať do úvahy túto situáciu, ktorá môže mať za následok neuplatnenie výnimky, ak sa preukáže, že vrátenie by za daných okolností nemalo za následok bezdôvodné obohatenie. [45]

91. V prejednávanej veci sa žalobkyne neodvolávajú na spomenutý pokles konkurencieschopnosti, ale poukazujú na relatívne zlepšenie postavenia ich konkurentov v dôsledku proporcionálne nižších prevádzkových a daňových nákladov vyplývajúcich z reformy. Napriek tomuto rozdielu je podstata oboch prípadov v konečnom dôsledku rovnaká, a teda aj odpoveď musí byť rovnaká.

92. Už som mal možnosť uviesť, ako je výnimka z práva na vrátenie v prípade prenesenia daňového zaťaženia obmedzená, ak toto prenesenie daňového zaťaženia vedie k poklesu konkurencieschopnosti dotknutého podniku, ktorý umožňuje vylúčiť bezdôvodné obohatenie v prípade vrátenia. Uplatňovanie výnimky z dôvodu „kompenzácie“ nezákonnej dane musí byť tiež obmedzené, ak mali z predmetnej zákonnej reformy proporcionálne väčší prospech konkurenčné podniky, v dôsledku čoho došlo k poklesu konkurencieschopnosti dotknutého podniku, ktorý môže aj v tomto prípade úplne alebo čiastočne vylúčiť bezdôvodné obohatenie v prípade vrátenia dane. V tomto prípade kategória bezdôvodného obohatenia obnovuje, pokiaľ je to možné, právo na vrátenie s cieľom vyrovnať toto prípadné rozdielne zaobchádzanie.

45 — Rozsudky Just, bod 26, už citovaný, a Comateb a i., už citovaný, bod 31.

93. Toto rozlíšenie samozrejme závisí od posúdenia účinkov predmetnej zákonnej reformy z tohto hľadiska, čo prináleží iba vnútroštátnemu súdu.

97. Je zaujímavé, že tak dánska vláda, ako aj žalujúce podniky sa odvolávajú na bod 25 už citovaného rozsudku Comateb a i., v ktorom Súdny dvor uviedol, že prenesenie daňového zaťaženia „závisí od viacerých faktorov, ktoré sú vlastné každej obchodnej transakcii a odlišujú ju od iných prípadov, ktoré nastávajú za iných okolností".

C — *O prvej prejudiciálnej otázke*

94. V dôsledku odpovede na druhú prejudiciálnu otázku, ktorú navrhujem, by bolo v podstate nadbytočné odpovedať na prvú otázku, ktorú položil Østre Landsret, týkajúcu sa individuálneho alebo všeobecného prístupu k posudzovaniu prípadného prenesenia daňového zaťaženia vyplývajúceho z AMBI.

98. Dánska vláda zastáva názor, že tento odkaz na okolnosti každej obchodnej transakcie pripúšťa celkové posúdenie prenesenia daňového zaťaženia v prípade, ak sa ceny tiež stanovovali celkovo. Naopak žalujúce podniky zastávajú názor, že tento odkaz [46] vyžaduje práve analýzu cenového vývoja pri každej transakcii, pri každom predaji a že nemožno vykonať celkové posúdenie založené na predpoklade, že prenesenie daňového zaťaženia vyplývajúceho zo zrušených odvodov bolo jednoducho nahradené prenesením daňového zaťaženia vyplývajúceho z AMBI, keďže zrušené sociálne odvody rovnako zaťažovali tak dovážané, ako aj domáce výrobky, zatiaľ čo AMBI zaťažoval v proporcionálne väčšej miere dovážané výrobky.

95. Ako som však už uviedol, keďže nemožno vylúčiť, že došlo k „preneseniu daňového zaťaženia" v jeho obvyklom zmysle, budem sa ďalej zaoberať touto prvou prejudiciálnou otázkou.

96. Dánsky súd sa pýta, či na účely posúdenia existencie prenesenia daňového zaťaženia stačí vykonať celkové posúdenie transakcií, ktoré uskutočnila zdaniteľná osoba počas obdobia štyroch rokov, v súvislosti s veľkým počtom výrobkov, alebo či treba osobitne a individuálne posúdiť každú príslušnú transakciu.

99. Podľa môjho názoru odkaz na okolnosti každej transakcie v rozsudku Comateb a i. treba vykladať skôr ako prvok zmiernenia pojmu prenesenie daňového zaťaženia, a nie ako odkaz na prísne individualizované posúdenie

46 — V spojení s niektorými výrazmi používanými v judikatúre, ako je prenesenie daňového zaťaženia „na odberateľa", „na konečného spotrebiteľa" atď.

prenesenia daňového zaťaženia, čiže posúdenie každého výrobku a každého predaja.

100. Ako som však už uviedol, tento flexibilný prístup k preneseniu daňového zaťaženia nie je absolútny a podlieha určitým obmedzeniam, ktoré vyplývajú najmä zo samotného pojmu „prenesenie daňového zaťaženia“.

101. Preto také posúdenie prenesenia daňového zaťaženia, aké by dánske orgány podľa znenia prvej otázky mohli vykonať, značne presahuje rámec tohto pojmu, keďže zahŕňa údaje za neprimerane dlhé obdobie (štyri roky) týkajúce sa „veľkého počtu výrobkov“, a dokonca aj „úplne iných obchodných transakcií, a to buď pred alebo po predaji daného výrobku“.

102. Aj keď je definícia „okolností“ a „faktorov, ktoré sú vlastné každej obchodnej transakcii“, na ktoré Súdny dvor odkazuje v bode 25 už citovaného rozsudku Comateb a i., široká, ťažko by umožnila pokryť také prípady, aké sú uvedené v tejto prvej prejudiciálnej otázke. Nanajvýš by bolo možné vykonať posúdenie podľa skupín výrobkov alebo transakcií, medzi ktorými je určitá súvislosť, za kratšie obdobia, keďže nemožno tvrdiť, že ceny sa celkovo stanovujú pre všetky transakcie podniku na obdobie štyroch rokov.

103. Na uvedenom závere podľa môjho názoru nič nemení uplatnenie zásady voľného hodnotenia dôkazov vnútroštátnym súdom. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že „hoci je otázka, či došlo k preneseniu daňového zaťaženia, skutkovou otázkou, ktorá patrí do právomoci vnútroštátneho súdu,“ a že iba vnútroštátnemu súdu prináleží, aby posúdil príslušné dôkazy, „pravidlá dokazovania [prenesenia daňového zaťaženia] nemôžu viesť k praktickému znemožneniu alebo neprimeranému sťaženiu dosiahnutia vrátenia dane“ vybratej v rozpore s právom Únie. [47]

104. Bez ohľadu na okolnosti prejednávanej veci by celkové posúdenie veľmi rozdielnych transakcií týkajúcich sa úplne odlišných výrobkov za obdobie štyroch rokov mohlo odňať zdaniteľnej osobe možnosť predložiť dôkazy spochybňujúce záver, že došlo k preneseniu daňového zaťaženia.

47 — Rozsudok Michaïlidis, už citovaný, bod 40.

VII — Návrh

105. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Østre Landsret, takto:

1. Právo Únie nebráni uplatneniu výnimky z vrátenia nezákonnej dane, ak táto daň mohla byť vykompenzovaná z dôvodu súčasného zrušenia iných, rovnako vyčísliteľných zákonných odvodov a ak by vrátenie malo za následok bezdôvodné obohatenie. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby so zreteľom na dôkazy predložené vnútroštátnymi orgánmi, na ktorých spočíva dôkazné bremeno, posúdil, či sú tieto podmienky splnené.

2. Zistenie rozdielneho zaobchádzania, ktoré je na ujmu určitej skupine podnikov, predstavuje okolnosť, ktorú musí vnútroštátny súd zohľadniť pri rozhodovaní o opodstatnenosti vrátenia nezákonnej dane.

3. Rozsudok Súdneho dvora zo 14. januára 1997, Comateb a i. (C-192/95 až C-218/95) nemožno vykladať v tom zmysle, že k preneseniu daňového zaťaženia do cien môže dôjsť aj vo vzťahu k cenám iných tovarov pri úplne odlišných obchodných transakciách pred predajom daného výrobku alebo po jeho predaji, napríklad v rámci celkového posúdenia prenesenia daňového zaťaženia za obdobie štyroch rokov týkajúceho sa veľkého počtu skupín výrobkov, ktoré zahŕňajú tak dovážané výrobky, ako aj domáce výrobky.