SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PEDRA CRUZA VILLALÓNA, predstavljeni 7. decembra 2010 [1]

Stvarno kazalo

I – Pravni okvir ..... I - 7378

II – Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje ..... I - 7379

III – Postopek pred Sodiščem ..... I - 7382

IV – Sodna praksa glede vračila neupravičene pridobitve ..... I - 7384

V – Sodna praksa glede vračila neupravičene pridobitve ..... I - 7385

A – Pravica do vračila neupravičene pridobitve ..... I - 7385

B – Izjema zaradi prevalitve, ki temelji na neupravičeni obogatitvi ..... I - 7386

C – Poznejši razvoj ..... I - 7387

VI – Preučitev vprašanj za predhodno odločanje ..... I - 7388

A – Drugo vprašanje za predhodno odločanje: „nadomestilo“ kot alternativa prevalitvi ..... I - 7388

1. Neupravičena obogatitev kot podlaga za izjemo od vračila neupravičene pridobitve ..... I - 7388

2. Posebnost tega primera in potreba po rešitvi ad hoc ..... I - 7390

3. Kategorija „prevalitve“ ne omogoča zadovoljivega odgovora v zvezi s predloženim primerom ..... I - 7391

1 – Jezik izvirnika: španščina.

4. „Nadomestitev“ kot mogoča izjema od obveznosti vračila ..... I - 7393

5. Pogoji, pod katerimi ima lahko „nadomestilo“ podoben učinek kot „prevalitev“ ..... I - 7395

6. Sklepna ugotovitev ..... I - 7397

B – Drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje ..... I - 7397

C – Prvo vprašanje za predhodno odločanje ..... I - 7401

VII – Predlog ..... I - 7403

I – Uvod

1. Po tridesetih letih, odkar je Sodišče s sodbo Just [2] odprlo možnost priznanja izjeme od pravice do vračila nezakonito obračunanih dajatev s strani države članice, dansko sodišče ponovno postavlja več vprašanj za predhodno odločanje, ki se osredotočajo na merila presoje izjeme zaradi prevalitve in, na splošno, neupravičene obogatitve.

2. V sodbi Just, deloma napačno razumljeni in pogosto kritizirani [3], in tudi v obsežni poznejši sodni praksi je bilo ugotovljeno, da se vračilo nezakonito obračunane dajatve lahko zavrne samo v primerih, v katerih je zaradi navedenega vračila prišlo do neupravičene obogatitve vlagatelja zahtevka za vračilo.

3. Do zdaj je Sodišče izključno obravnavalo primere, v katerih je prišlo do neupravičene obogatitve zaradi dejanske „prevalitve“ nezakonite dajatve. Okoliščine v zadevi, ki je bila predložena Sodišču, so precej drugačne in celo nenavadne, saj je dajatev, ki je bila razglašena za nezakonito, sestavni del zakonodajnega paketa, ki ga je sprejela država članica, in zaradi svojih značilnostih praktično ni ločljiva od drugih pravnih ukrepov, ki so bili sprejeti sočasno. V tem primeru je državna dajatev, ki je bila razglašena za nezakonito,

2 – Sodba z dne 27. februarja 1980 (68/79, Recueil, str. 501).

3 – Glej, na primer, Hubeau, F., „La répétition de l'indu en droit communautaire“, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, str. 448.

začela veljati sočasno z ukinitvijo pomembnega števila socialnih prispevkov, pri čemer se večinoma prekrivajo zavezanci za dajatev in tisti, ki imajo korist od ukinitve.

4. Predvsem iz tega razloga ter kljub naporom intervenientov in predložitvenega sodišča je okoliščine v tej zadevi zelo težko utemeljiti s pojmom „prevalitev“ dajatve. Zato bom Sodišču predlagal, naj v skladu s sodno prakso glede neupravičene obogatitve pod določenimi pogoji dovoli razširitev omejitve neupravičene obogatitve, ki velja samo za primere „prevalitve“, na primere „izravnave“ nove dajatve z ukinitvijo drugih zakonitih dajatev.

5. Predlog vsebuje tudi drugi sklop vprašanj, s katerim se uvaja dodatna problematika glede diskriminatornega položaja kot posledica te zakonske spremembe, ki dejansko škodi podjetjem, ki v večjem obsegu uvažajo proizvode, v primerjavi s tistimi, ki v večjem obsegu tržijo neuvožene proizvode.

II – Pravni okvir

6. Danska je z zakonom št. 840 z dne 18. decembra 1987, z učinkom od 1. januarja 1988, uvedla posredno dajatev, imenovano „prispevek za trg dela“ (v skladu s kratico, ki se uporablja na Danskem, v nadaljevanju: AMBI), ki se je obračunavala na isti osnovi kot DDV. Ta dajatev se je bistveno razlikovala od DDV v tem, da se ni plačala ob uvozu blaga, ampak se je obračunala na celotno prodajno ceno uvoženega blaga ob prvi prodaji na Danskem. Poleg tega dajatve ni bilo treba navesti ločeno na računih.

7. Kot je že bilo omenjeno, je z uvedbo AMBI danski zakonodajalec hkrati ukinil več prispevkov delodajalca za socialno varnost, ki so podjetja stali približno 10.200 danskih kron (DKK) na delavca, zaposlenega s polnim delovnim časom. S to spremembo je bila odpravljena povezava med prispevki podjetij za socialno varnost in številom delavcev, da bi se izboljšala konkurenčnost danskih podjetij.

8. AMBI je bil razveljavljen z zakonom št. 891 z dne 21. decembra 1991, z učinkom od 1. januarja 1992. Prispevek za trg dela se je torej danskim podjetjem obračunaval štiri leta.

9. Uvozni družbi Dansk Denkavit ApS in P. Poulsen Trading ApS sta izpodbijali zakonitost AMBI s trditvijo, da je v nasprotju s členom 33 Šeste direktive [4] ter členoma 9 in 95 ES, in uveljavljali vračilo dajatve. V okviru tega spora je Østre Landsret (okrožno sodišče) Sodišču predložilo več vprašanj za predhodno odločanje, na katera je to delno odgovorilo s sodbo z dne 31. marca 1992 v zadevi Dansk Denkavit in Poulsen Trading [5]. Sodišče je ugotovilo, da člen 33 Šeste direktive nasprotuje uvedbi ali ohranitvi dajatve, ki (tako kot prispevek za trg dela):

– je bila obračunana tako na dejavnosti, ki so predmet DDV in tudi na druge industrijske ali komercialne dejavnosti, katerih predmet je bilo opravljanje storitev za plačilo;

– je bila za podjetja, ki so bila davčni zavezanci za DDV, obračunana na podlagi iste davčne osnove kot DDV, z drugimi besedami, kot odstotek od zneska realizirane prodaje po odbitku zneska opravljenih nakupov;

– se drugače kot DDV ni plačala ob uvozu, ampak se je obračunala na celotno prodajno ceno uvoženega blaga ob prvi prodaji v zadevni državi članici;

– je ni bilo treba – drugače kot DDV – navesti ločeno na računih in

– je bila obračunana poleg DDV.

10. Na podlagi navedenega je Sodišče ugotovilo, da so ostala vprašanja, ki jih je predložilo Østre Landsret, brezpredmetna. Na kratko, vprašanja so se nanašala na združljivost zadevnega davčnega sistema s prepovedjo dajatev z enakim učinkom kot carine iz člena 9 ES in naslednjih (tretje vprašanje) in s prepovedjo diskriminatornih notranjih davkov iz člena 95 ES (četrto vprašanje).

11. Naslednje leto je Sodišče potrdilo vsebino sodbe v okviru tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je vložila Komisija proti Danski in je temeljila izključno na kršitvi člena 33

4 – Direktiva 77/388/EGS Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

5 – C-200/90, Recueil, str. I-2217.

Šeste direktive (sodba z dne 1. decembra 1993 v zadevi Komisija proti Danski) [6].

12. Na podlagi prve od teh sodb je Danska sprejela zakon št. 389 z dne 20. maja 1992 o pravnem sistemu za vračilu nezakonito obračunanega AMBI in izdala uredbo št. 645 z dne 30. junija 1996 o postopkih in dokumentaciji za vložitev zahtevkov za vračilo AMBI ter okrožnico št. 122 z dne 10. julija 1996, ki je določala smernice za upravno obravnavo navedenih zahtevkov.

13. V okrožnici št. 122, ki je veljala med obravnavo zahtevkov za povračilo, na katere se nanaša ta zadeva [7], je bilo v točki 4.2 navedeno:

„Za vračilo v skladu s sodbama morajo biti za uvozna podjetja podani ti pogoji:

– podjetje je dejansko konkuriralo danskim proizvajalcem podobnih izdelkov;

– podjetje je privarčevalo manj iz naslova prispevkov delodajalca za socialno varnost in tako naprej, kot je plačalo iz naslova prispevkov za trg dela;

– konkurenčni položaj podjetja se je poslabšal zaradi davčne reforme, z drugimi besedami, moralo je iti za delovno intenzivne danske proizvode, tako da je dansko podjetje privarčevalo več iz naslova prispevkov delodajalca za socialno varnost kot uvoznik iz naslova konkurenčnih proizvodov;

– danski konkurenti so privarčevali bistveno več iz naslova prispevkov delodajalca za socialno varnost, kot so plačali iz naslova prispevkov za trg dela;

– poslabšanje konkurenčnosti je bilo znatno;

– prispevek za trg dela se ni prevalil naprej prek povišanja cen.

Vračilo se lahko odobri tudi, če so izjemne okoliščine preprečile običajne cenovne mehanizme. [...]“

14. Danska vlada je v stališču navedla, da je bila Komisija naprošena za mnenje v postopku nastajanja vseh teh predpisov o vračilu

6 – C-234/91, Recueil, str. I-6273.

7 – Okrožnica je bila razveljavljena z učinkom od 2. januarja 2007.

AMBI. Kot je potrdil zastopnik Komisije na obravnavi, naj bi ta dialog omogočil, da je bil leta 1998 prvič začasno prekinjen drug postopek zaradi neizpolnitve obveznosti zoper Dansko (očitno v zvezi s postopki vračila AMBI) in ustavljen leta 2006.

15. Do zdaj je danska davčna uprava na podlagi teh predpisov obravnavala veliko število zahtevkov za vračilo AMBI (po podatkih danske vlade več kot 27.000). Iz spisa izhaja, da je več kot 70 % podjetij, ki so vložila zahtevek, delno ali v celoti prejelo vračilo plačanega AMBI.

III – Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16. Vse štiri pritožnice [8] v sporih, ki trenutno potekajo pred Østre Landsret, so podjetja, ki se ukvarjajo s prodajo na drobno prek veleblagovnic in trgovin ter prodajo po pošti, in so bile zaradi tega zavezane za plačilo AMBI. Ker je bilo ugotovljeno, da ta ni zakonit, so podjetja zahtevala vračilo neutemeljeno plačanih zneskov. Skatteministeriet je zavrnilo navedene zahtevke z utemeljitvijo, da so prihranki podjetja med veljavnostjo AMBI zaradi ukinitve prispevkov delodajalca za socialno varnost presegli plačani AMBI v tem obdobju.

17. Družbe so vložile tožbe zoper navedene upravne odločbe, Københavns Byret (mestno sodišče Kopenhagen) pa je s sodbo z dne 16. decembra 2002 razsodilo v korist Skatteministeriet (dansko ministrstvo za davčne zadeve). Družbe so zoper te sodbe vložile pritožbe pri Østre Landsret.

18. Glede na to, da se mora Sodišče za rešitev navedenih pritožb izreči o pogojih, ki jih pravo Skupnosti nalaga nacionalni zakonodaji v zvezi z vračilom dajatev, obračunanih v nasprotju s pravom Skupnosti, je Østre Landsret Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja. [9]

„1. Ali je treba sodbo Sodišča z dne 14. januarja 1997 v združenih zadevah Comateb in drugi (od C-192/95 do C-218/95, Recueil, str. 165) razlagati tako, da […] prevalitev nezakonite dajatve na proizvod predpostavlja, da se dajatev prevali na

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

9 – Odločba o teh predlogih za sprejetje predhodne odločbe je bila izpodbijana pred Højesteret (dansko vrhovno sodišče), ki je kot nedopustno zavrglo vloženo pravno sredstvo s sklepom z dne 11. februarja 2010 (Sag 344/2009), pri čemer se je opiralo na sodbo Sodišča z dne 16. decembra 2008 v zadevi Cartesio (C-210/06, ZOdl., str. I-9641) in na danski postopkovni sistem.

kupca proizvoda v posamezni transakciji, ali pa lahko pride do prevalitve prek cen tudi pri cenah drugih proizvodov pri popolnoma drugih transakcijah, ali pred zadevno prodajo proizvodov ali po njej, na primer s posledico, da se celotna presoja opravi za prevalitev v štiriletnem obdobju, ki zajema številne skupine proizvodov, vključno z uvoženimi in neuvoženimi proizvodi?

2. Ali je treba pojem ‚prevalitev' iz prava Skupnosti razumeti tako, da je mogoče nezakonito dajatev na prodajo proizvodov šteti za prevaljeno le, če je cena proizvoda višja od tiste, ki je veljala neposredno pred uvedbo dajatve, ali pa je mogoče dajatev šteti za prevaljeno tudi, če je podjetje, ki je zanjo zavezano, z uvedbo nezakonite dajatve hkrati privarčevalo pri drugih dajatvah, obračunanih na drugih osnovah, in je torej ohranilo nespremenjene cene?

3. Ali je treba pojem ‚neupravičena obogatitev' iz prava Skupnosti razumeti tako, da povračilo nezakonite dajatve na prodajo proizvodov privede do neupravičene obogatitve, če je podjetje pred prodajo obdavčljivega proizvoda ali po njej privarčevalo zaradi odprave drugih dajatev, obračunanih na drugih osnovah, če se domneva, da ta odprava drugih dajatev koristi tudi drugim podjetjem, vključno s tistimi, ki niso plačala nezakonite dajatve ali pa so jo plačala le v manjšem obsegu?

4. Če se domneva, da je imela nezakonita dajatev zaradi svoje strukture tak učinek, da so podjetja, ki so uvažala proizvode, plačala sorazmerno več dajatev kot tista, ki so v večjem obsegu kupovala domače proizvode, in je bila hkrati z uvedbo nezakonite dajatve odpravljena druga zakonita dajatev na drugi osnovi, ki je sorazmerno vplivala na oboja podjetja v enakem obsegu, ne glede na sestavo nakupov podjetij, potem je vprašanje:

(i) ali pravo Skupnosti dovoli celotno ali delno zavrnitev vračila nezakonite dajatve podjetju, ki uvaža proizvode, zaradi prevalitve in neupravičene obogatitve, če zavrnitev privede do položaja, v katerem je podjetje zaradi

plačila relativno višjega zneska nezakonite dajatve kot podobno podjetje, ki je kupovalo podobne proizvode doma, v slabšem položaju – v sicer enakih okoliščinah – zaradi davčne reforme in zavrnitve povračila kot podobna podjetja, ki so v večjem obsegu kupovala domače proizvode;

(ii) ali lahko povračilo nezakonite dajatve v upoštevnem položaju konceptualno povzroči ‚neupravičeno obogatitev' in ga je zato mogoče zavrniti, če je povračilo – čeprav se lahko dajatev šteje za prevaljeno – nujno, da bi se dosegel položaj, v katerem učinek davčne reforme po izplačilu povračil – v sicer enakih okoliščinah – ostane enak za podjetja, ki so uvažala proizvode, in za tista, ki so kupovala domače proizvode;

(iii) ali je zavrnitev povračila v takem položaju, v katerem so podjetja, ki so v večjem obsegu kupovala domače proizvode, pridobila ugodnost v primerjavi s tistimi, ki so v večjem obsegu proizvode uvažala, sicer v nasprotju s pravom Skupnosti, vključno z načelom enakega obravnavanja, in

(iv) ali odgovor na tretje vprašanje pomeni, da ni upravičeno zavrniti povračila nezakonito obračunane dajatve zaradi neupravičene obogatitve, tako da tako povračilo le izravna ugodnost, ki so jo imela podjetja, ki so kupovala domače proizvode, v primerjavi s tistimi, ki so v večjem obsegu proizvode uvažala?"

IV – Postopek pred Sodiščem

19. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v tajništvu Sodišča vložen 14 oktobra 2009.

20. Pisna stališča so vložile danska vlada, Komisija ter tudi vse štiri družbe pritožnice (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning in KID-Holding A/S), ki so poslale skupno vlogo.

21. Na obravnavi z dne 28. septembra 2010 so trditve ustno predstavili zastopniki navedenih družb (skupno), Skatteministeriet in Kraljevine Danske ter Komisije.

V – Sodna praksa glede vračila neupravičene pridobitve

A – *Pravica do vračila neupravičene pridobitve*

22. Od leta 1960 naprej Sodišče zagovarja pravico do vračila dajatev, ki jih določena država članica obračuna v nasprotju s pravom Skupnosti.[10] Številni primeri poznejše sodne prakse so potrdili to načelo na osnovi pravila neposrednega učinka.[11] Nazadnje je pravica do vračila dajatev, ki so bile obračunane v nasprotju s pravom Unije, posledica in dopolnitev pravic, podeljenih posameznikom na osnovi določb, ki prepovedujejo take dajatve.[12]

23. Čeprav pravica do vračila neposredno izhaja iz prava Unije, pa se zahtevek za vračilo umešča na področje nacionalnih pravic.[13] Sodna praksa je potrdila, da morajo države članice zagotoviti pravno varstvo posameznikov, ki izhaja iz neposrednega učinka določb prava Unije, v skladu z načelom sodelovanja. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da kadar na področju vračila neupravičeno obračunanih dajatev ni predpisov Skupnosti, „mora pravni red vsake države članice določiti pristojna sodišča in urediti postopkovna pravila, ki so upoštevna za navedene zahtevke za vračilo“.[14]

24. Sodišče je v nekaterih sodbah[15] razširilo poseg nacionalnega zakonodajalca ne samo

10 – Sodba z dne 16. decembra 1960 v zadevi Humblet/Bélgica (6/60, Recueil, str. 1125, predvsem str. 1146).

11 – Sodbi z dne 16. decembra 1976 v zadevi Rewe-Zentralfinanz in Rewe-Zentral (33/76, Recueil, str. 1989, točka 5) in v zadevi Comet (45/76, Recueil, str. 2043, točki 12 in 13); sodba z dne 27. marca 1980 v zadevi Denkavit italiana (61/79, Recueil, str. 1205, točka 12); sodbi z dne 10. julija 1980 v zadevi Ariete (811/79, Recueil, str. 2545, točke 9, 12 in 14) in v zadevi Mireco (826/79, Recueil, str. 2559, točka 10) in sodba z dne 29. junija 1988 v zadevi Deville (C-240/87, Recueil, str. 3513, točka 11).

12 – Sodbe z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio (199/82, Recueil, str. 3595, točka 12); z dne 2. decembra 1997 v zadevi Fantask in drugi (C-188/95, Recueil, str. I-6783, točka 38) in z dne 14. januarja 1997 v združenih zadevah Comateb (od C-192/95 do C-218/95, Recueil, str. I-165, točka 20).

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

14 – Sodba z dne 21. maja 1976 v zadevi Roquette frères proti Komisiji (26/74, Recueil, str. 677, točka 11); zgoraj navedeni sodbi Rewe, točka 5, in Comet, točki 12 in 13; sodbi z dne 5. marca 1980 v zadevi Ferwerda (265/78, Recueil, str. 617, točka 10) in z dne 14. decembra 1995 v zadevi Peterbroeck (C-312/93, Recueil, str. I-4599, točka 12); zgoraj navedena sodba Fantask, točka 39, ter sodbi z dne 24. septembra 2002 v zadevi Grundig italiana (C-255/00, Recueil, str. I-8003, točka 33) in z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World (C-147/01, Recueil, str. 11365, točka 103).

15 – Na primer sodba z dne 12. junija 1980 v zadevi Express Dairy Foods (130/79, Recueil, str. 1887, točka 11) in zgoraj navedena sodba San Giorgio, točka 12, ali zgoraj navedena sodba Ariete, točka 9.

na postopkovne pogoje, ampak tudi na materialne pogoje vračila. S sodno prakso se je še posebej potrdilo, da se nacionalno pravo uporabi na področju rokov za vložitev pravnega sredstva, zastaralnih in prekluzivnih rokov, zamudnih obresti in drugih vprašanj, ki se nanašajo na vračila neupravičene pridobitve. [16]

25. Danska vlada se je v trditvah oprla na sklicevanje sodne prakse na nacionalno pravo tudi zato, da bi vzbudila pomisleke o ustreznosti poseganja Sodišča v tej zadevi in da bi vsekakor utemeljila zahtevo za dodelitev zadeve velikemu senatu. Konkretneje, prizadeta vlada v skladu z veljavno sodno prakso razume, da samo zakonodajalec Unije, ali če to ni mogoče, zakonodajalec države članice lahko določi postopkovna in materialna pravila za obravnavo zahtevkov za povračilo in da se teh materialnih pravil ne more določiti na podlagi sodne prakse.

26. Menim, da ni vprašljiva pristojnost Sodišča, da se izreče o teh vprašanjih. Z navedenimi sodbami je Sodišče omejilo svoje pristojnosti glede poseganja v to zadevo, vendar pa omejitev ni popolna, saj se sklicevanje na nacionalno pravo navezuje na nekatera zavezujoča pravila.

27. Po eni strani mora nacionalni zakonodajalec upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti. Vračilo neupravičene pridobitve ne sme biti pogojeno – z vsebinskimi ali s postopkovnimi – pravili, ki so manj ugodna od tistih, ki se nanašajo na podobne zahtevke na podlagi nacionalnega prava, navedena pravila pa ne smejo biti oblikovana tako, da praktično onemogočijo ali močno otežijo izvrševanje pravic, podeljenih s pravnim redom Skupnosti. [17]

28. Po drugi strani se je sodna praksa izrekla o možnosti priznanja izjeme od pravila o vračilu neupravičene pridobitve.

B – *Izjema zaradi prevalitve, ki temelji na neupravičeni obogatitvi*

29. V sodni praksi je bila leta 1980 uvedena pomembna omejitev pravice do vračila neupravičene pridobitve. Na podlagi pojmov prevalitve dajatve in neupravičene obogatitve je Sodišče v prej navedeni sodbi Just priznalo, da pravo Skupnosti „ne zahteva vračila davkov, pobranih brez pravnega temelja, v okoliščinah, ki bi privedle do neupravičene obogatitve upravičencev“, zaradi česar ni izključena

16 – Zgoraj navedena sodba Express Dairy Foods, točki 11 in 17.

17 – Glej v opombi 15 navedeno sodno prakso.

možnost upoštevanja „dejstva, da je bilo breme dajatve, odmerjene brez pravnega temelja, mogoče prevaliti na druge gospodarske subjekte ali potrošnike“. [18]

31. S sodbo Just je Sodišče odgovorilo na vprašanje za predhodno odločanje prav tako danskega sodišča, ki je spraševalo, ali se izjemo zaradi prevalitve, ki je nekajkrat bila uporabljena v danski sodni praksi, lahko uporabi za zavrnitev zahtevkov za vračilo dajatev, ki so bile obračunane v nasprotju s pravom Unije. Sodišče je na vprašanje odgovorilo pritrdilno in s tem posredno potrdilo možnost, da se materialne vidike vračila uredi na podlagi nacionalnega pravnega reda.

C – *Poznejši razvoj*

30. V teh primerih v sodni praksi velja, da „ni subjekt tisti, ki je plačal neupravičeno obračunano dajatev, ampak kupec, na katerega je bila dajatev prevaljena. Zaradi tega bi vračilo zneska dajatve zavezancu, ki ga je že prejel, pomenilo dvojno plačilo, ki bi ga lahko označili za neupravičeno obogatitev, ne da bi zaradi tega bile odpravljene posledice, ki jih je nezakonita dajatev povzročila kupcu“. Naloga pristojnih organov je, da „ob upoštevanju okoliščin vsakega primera presodijo, ali je zavezanec v celoti ali delno prevalil dajatev na druge subjekte, in ali vračilo dajatve zavezancu pomeni neupravičeno obogatitev“. [19] V teh „okoliščinah“ je treba upoštevati tudi škodo, ki jo je utrpel zavezanec „zaradi tega, ker je na svoje kupce prevalil dajatev, ki jo je obračunala davčna uprava v nasprotju s pravom Skupnosti, saj se je zaradi zvišanja cen proizvoda kot posledica prevalitve dajatve zmanjšal obseg prodaje“. [20]

32. Številni primeri iz sodne prakse so potrdili ugotovitve sodbe Just, [21] pri čemer so bile navedene nekatere pomembne podrobnosti v zvezi s pogoji njihove uporabe. Cilj teh podrobnih razlag je bil preprečiti, da bi načelo avtonomije nacionalnih sodišč privedlo do prevelikih razlik, ki bi ogrožale izvajanje bistvenih nalog Unije.

33. Ob upoštevanju načela učinkovitosti je bilo na primer ugotovljeno, da je s pravom Unije nezdružljivo kakršnokoli dokazovanje prevalitve, ki je bilo uvedena z nacionalnim

18 – Zgoraj navedena sodba Just, točki 26 in 27.

19 – Zgoraj navedena sodba Comateb, točki 22 in 23.

20 – Zgoraj navedena sodba Comateb, točka 31. V istem smislu glej tudi zgoraj navedeno sodbo Just, točka 26.

21 – Zgoraj navedene sodbe Denkavit, točka 26; Express Dairy Foods, točka 13; Ariete, točka 17, in Mireco, točka 16; sodba z dne 27. maja 1981 v združenih zadevah Essevi in Salengo (142/80 in 143/80, Recueil, str. 1413, točka 35) in zgoraj navedena sodba Comateb, točka 21 in naslednje.

pravom, zaradi katerega skoraj ne bi bilo mogoče ali bi bilo čezmerno oteženo pridobiti vračilo davka. [22] V zvezi s posrednimi dajatvami, obračunanimi v nasprotju s pravom Unije, je izključena možnost zavrnitve vračila na podlagi domnevne prevalitve, zaradi katere dokazno breme vedno nosi pasivni subjekt, z obrazložitvijo, da zaradi pravne obveznosti vključitve dajatve v ceno ni mogoče predvidevati, da je bilo celotno breme dajatve prevaljeno. Ali je bila posredna dajatev prevaljena ali ne, je vprašanje glede dejstev, katerih presoja je v pristojnosti nacionalnega sodišča. [23]

34. Na ta način je Sodišče uporabilo avtonomno razlago pojmov prevalitve in neupravičene obogatitve, s tem da je to izjemo od vračila neupravičene pridobitve spremenilo v pravno pravilo prava Unije in za svoje sprejelo pravilo, ki je bilo na začetku nacionalnega značaja. Njegovo poseganje na to področje bi lahko označili kot „minimalistično“ [24] glede na postopkovno (in materialno) avtonomijo, ki jo na tem področju po tradiciji uživajo države članice.

22 – Zgoraj navedena sodba San Giorgio, točka 14.

23 – Sodba z dne 25. februarja 1988 v združenih zadevah Bianco in Girard (331/85, 376/85 in 378/85, Recueil, str. 1099, točka 17) in zgoraj navedena sodba Comateb, točka 25.

24 – Hubeau, F., prav tam, str. 448.

VI – Preučitev vprašanj za predhodno odločanje

A – *Drugo vprašanje za predhodno odločanje: „izravnava“ kot alternativa prevalitvi*

35. Najprej bom obravnaval drugo vprašanje za predhodno odločanje, ker ima v primerjavi z ostalimi vprašanji predhodni značaj.

1. Neupravičena obogatitev kot podlaga za izjemo od vračila neupravičene pridobitve

36. Večina zadev, ki je bila do zdaj predložena Sodišču, se je zlahka umeščala v okvir, v katerem je bila prevalitev odločilni dejavnik za utemeljitev zavrnitve vračila, čeprav je bilo zavrnitev mogoče izvzeti od tega pravila, če je bila podana katera od okoliščin, na podlagi katerih kljub prevalitvi, vračilo ni pomenilo neupravičene obogatitve. [25]

25 – Še posebej, kadar bi se kot posledica prevalitve in posledičnega zvišanja cen zmanjšal obseg prodaje zavezanca.

37. V številnih sodbah, ki so se nanašale na prevalitev v tem okviru, se je uveljavilo mnenje, da sta prevalitev in neupravičena obogatitev kumulativna pogoja, ki služita kot podlaga edini mogoči izjemi od pravice do vračila neupravičene pridobitve na podlagi prava Unije. [26]

38. Po mojem mnenju prevalitev in neupravičena obogatitev nista različna pogoja za zavrnitev vračila neupravičeno obračunane dajatve. V resnici je neupravičena obogatitev edina podlaga za izjemo, prevalitev pa le ena od njenih oblik, čeprav je ena od najznačilnejših. To pojasnjuje dejstvo, da sodna praksa hkrati priznava omejitev izjeme (ali „izjemo od izjeme“), kadar – čeprav je bila prevalitev dokazana – vračilo ne pomeni neupravičene obogatitve zaradi obstoja drugih okoliščin (kot je na primer vzporedna izguba konkurenčnosti).

39. Dejansko je sodna praksa spremenila končni razlog za obstoj izjeme od načela vračila neupravičene pridobitve, da se prepreči neupravičena obogatitev vlagatelja zahtevka. [27]

40. Zaradi tega vključitev dajatve v prodajno ceno ni edino in dokončno merilo za ugotovitev izjeme od vračila; odločilni dejavnik je dejstvo, da to vračilo dejansko lahko privede do neupravičene obogatitve, bodisi ker je dajatev na koncu poravnal kupec proizvoda bodisi zaradi drugih okoliščin. Z drugimi

26 – Besedilo nekaterih sodb je še posebej jasno. Na primer v zgoraj navedeni sodbi Weber's Wine World je v točki 94 navedeno: „Obveznost povračila pozna [...] samo eno izjemo. Država članica lahko zavrne povračilo neupravičeno obračunane dajatve z vidika prava Skupnosti, če nacionalni organi dokažejo, da je dajatev v celoti plačala tretja oseba in da bi povračilo zavezancu pomenilo neupravičeno obogatitev.“ V komentarju k sodbi Simon, D., povzema enako mnenje s tem, ko trdi, da „Sodišče s kumulacijo pogojev ustvarja mnenje, da prevalitev ‚ne izniči gospodarskih učinkov obdavčitve pri zavezancu za dajatev‘“(Simon, D., Europe, december 2003, komentar 378).

27 – Ta utemeljitev je jasno predstavljena v točki 26 zgoraj navedene sodbe Just, v kateri je navedeno, „da varstvo zadevnih pravic, ki se zagotavlja s pravnim redom Skupnosti, ne zahteva vračila davkov, pobranih brez pravnega temelja, v okoliščinah, ki bi privedle do neutemeljene obogatitve upravičencev. V pravu Skupnosti ni torej nobene ovire, da nacionalna sodišča ne bi mogla v skladu s svojim nacionalnim pravom upoštevati možnosti, da so bili davki, ki so bili odmerjeni brez pravnega temelja, všteti v cene podjetja, zavezanega za plačilo davkov, in jih je bilo mogoče prevaliti na kupce [...]“ Uporaba izraza „torej“ v navedeni točki se mi zdi zelo prepričljiva, saj potrjuje, da je to, kar stoji spredaj (izjema zaradi neupravičene obogatitve), vzrok temu, kar sledi (izjema zaradi prevalitve). V istem smislu se je izreklo Sodišče v sodbi Denkavit italiana, točka 26. V obeh primerih se izrek sodbe izključno nanaša na primere prevalitve, vendar pa preučitev obrazložitve privede do sklepa, da je izjema mišljena širše. Ta misel je jasno izražena tudi v zgoraj navedeni sodbi Comateb, točka 22, ter sodbah z dne 21. septembra 2000 v združenih zadevah Michaïlidis (C-441/98 in C-442/98, Recueil, str. I-7145, točka 31) in z dne 20. septembra 2001 v zadevi Courage in Crehan (C-453/99, Recueil, str. I-6297, točka 30).

besedami, neupravičena obogatitev ni le podlaga za izjemo, je izjema sama. [28]

41. Torej ni nujno, da kljub prevalitvi vračilo dajatve privede do neupravičene obogatitve, lahko pa se zgodi nasprotno, da vračilo dajatve privede do neupravičene obogatitve tudi brez prevalitve.

42. Iz tega izhaja možnost, da prevalitev dajatve ni nujno edina izjema od vračila neupravičene pridobitve.

43. Vsekakor mora biti zavrnitev vračila neupravičene pridobitve predmet ozke razlage, ker gre za izjemo od splošnega pravila. Kljub temu to ne sme biti razlog za izključitev nacionalnih ureditev, ki urejajo primere, ki niso povezani s prevalitvijo, vendar pa so prav tako legitimni, saj temeljijo na neupravičeni obogatitvi upravičenca.

28 – Ta utemeljitev izjeme je bila predmet številnih razprav v doktrini in s strani nekaterih generalnih pravobranilcev. Skratka, če sama pravica do vračila nezakonite dajatve temelji na predpostavki, da se prepreči „neupravičena obogatitev“ države, ki jo je obračunala, potem bi poskus, da se prepreči neupravičeno obogatitev zavezanca, lahko označili najmanj za drzen (v tem smislu, glej Hubeau, F., prav tam, str. 449; Berlin, D., „Chronique de jurisprudente fiscale européenne“, *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, str. 167, in ugotovitve generalnega pravobranilca Tesaura v zadevi Comateb, predstavljene 27. junija 1996). Ne glede na morebitno teoretično ustreznost nekaterih kritik je izjema od pravice do vračila zaradi neupravičene obogatitve danes že ustaljena sodna praksa.

44. Ne smemo pozabiti, da je bila navedena izjema, čeprav jo je Sodišče sprejelo za svojo, najprej nacionalnega izvora. Zaradi tega ne gre za nespremenljivo pravilo izključno prava Unije, ki je za države članice zavezujoče. Naloga teh je, kot je že bilo navedeno, da določijo postopkovne in materialne pogoje za vračilo. Če se odločijo, da bodo uporabile izjemo zaradi prevalitve in neupravičene obogatitve, morajo to storiti ob upoštevanju pogojev, ki jih določa sodna praksa Unije, vendar pa ni ovir za uporabo drugačne izjeme, s tem da o njeni združljivosti s pravom Unije po potrebi odloča Sodišče.

2. Posebnost tega primera in potreba po rešitvi *ad hoc*

45. Z vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Østre Landsret, se poskuša vzpostaviti povezavo med posebnimi okoliščinami tega primera ter običajnim pomenom prevalitve in neupravičene obogatitve. Dansko sodišče sprašuje, ali sta v primeru, kot je obravnavani, podana oba pogoja, ki sta do zdaj v sodni praksi veljala za nepogrešljiva za zavrnitev vračila AMBI: prvič, ali je prišlo do prevalitve, in drugič, ali bi v drugih okoliščinah morebitno vračilo dajatve privedlo do neupravičene obogatitve podjetij, ki so zavezana za plačilo.

46. V primeru AMBI se zdi nujno, da dosedanja sodna praksa ponudi rešitev *ad hoc*. To je potrebno, kot smo že dejali, ker gre za primer, ki ni običajen in ima posebne značilnosti ter v katerem je dajatev, ki je bila razglašena za nezakonito, le sestavni del zakonodajnega paketa, ki ga je treba upoštevati v celoti.

47. Tako je v središče razprave postavljeno drugo vprašanje za predhodno odločanje. Odgovoriti je treba na vprašanje, ali obstaja prevalitev, kadar je znesek nezakonite dajatve bil „izravnan" z vzporednim prihrankom, ki je posledica iste zakonske spremembe, čeprav dejansko ni prišlo do zvišanja cen. Očitno odgovor, ki ga predlagam na to drugo vprašanje, zahteva preoblikovanje tega vprašanja, ki ima v primerjavi z drugimi vprašanji predhodni značaj.

3. Kategorija „prevalitve" ne omogoča zadovoljivega odgovora v zvezi s predloženim primerom

48. Tako kot v številnih drugih primerih, ki so bili predloženi Sodišču, je bil tudi AMBI posredna dajatev, zelo podobna DDV. Njegova dejanska prevalitev pa je kljub temu toliko manj očitna, kar je posledica dveh dejavnikov. Prvič, ker različne sestavine zakonske spremembe omogočajo njegovo izravnavo, pri čemer zvišanje cen ni nujno. S formalnega vidika pa zato, ker AMBI, v nasprotju z DDV, na računih ni bil naveden ločeno. [29]

49. Po mnenju danske vlade je kljub vsemu v tem primeru šlo za „prevalitev", saj naj bi AMBI „nadomestil" prispevke za socialno varnost, ki so bili vzporedno ukinjeni, kot del cene proizvoda, ki je prav zaradi tega lahko ostala enaka (v tem smislu bi se za AMBI lahko dejalo, da je „prevaljen"). Poleg tega neobstoj ločene navedbe AMBI na računu po mnenju te vlade ne pomeni večje ovire za presojo prevalitve, saj bi lahko opravili celovito presojo vseh cen proizvodov podjetij, ki so bila prizadeta v celotnem obdobju veljavnosti dajatve.

29 – Nasprotno od tega, kar se dogaja z DDV, ni videti, da bi bila prevalitev bistven dejavnik pri oblikovanju AMBI. Čeprav se ta, tako kot DDV, prenaša v različne faze trženja proizvoda in bi pri vsakem zavezancu lahko obstajala težnja prevalitve na naslednji člen gospodarske verige, v tem primeru ne gre za konstitutivno prevalitev, ki je značilna za DDV (z delnim obračunavanjem, katerega namen je obdavčitev samo končnega potrošnika).

50. Očitno je, da tako pojmovanje danske vlade do neprepoznavnosti izkrivlja običajen pomen „prevalitve“ dajatve in da ne gre za pojmovanje, ki je razširjeno v naši sodni praksi.

51. V davčni stroki prevalitev pomeni instrument, ki omogoča prenos davčnega bremena na končnega potrošnika, tako da je dajatev za posameznika ali podjetje, ki jo najprej plača, nato pa prevali, izničena in je zato le ena faza več v postopku obračunavanja davkov. [30] Prenos davčnega bremena običajno poteka prek cen proizvodov tako, da je to vključeno v ceno ali pa ločeno navedeno na računu, kot se dogaja z DDV; v vsakem primeru mora biti uvedba dajatve očitna v zvišanju cene. V primerih, v katerih ni očitno, da je bilo davčno breme v celoti preneseno na tretjo osebo, kot naj bi se večinoma dogajalo z AMBI, je težko sklepati, da je prišlo do dejanske „prevalitve“.

52. Temu je treba dodati še težave pri dokazovanju, ki bi jih lahko povzročila teza o „nadomestitvi prevalitve“, ki jo zagovarja danska vlada. Dolžina upoštevnega obdobja, raznolikost zadevnih proizvodov in – kot so navedle pritožnice – različna intenzivnost, s katero sta bili obe dajatvi preneseni na uvožene in domače proizvode, vzbujajo določene dvome o tem, ali se to lahko dokaže v zadostni meri.

53. V sodni praksi je poudarjeno, da je prevalitev „odvisna od različnih dejavnikov v posamezni transakciji, zaradi katerih se razlikuje od drugih primerov iz drugih kontekstov“, in da gre za „vprašanje o dejstvih, ki ga mora obravnavati nacionalno sodišče“. [31] Iz tega izhaja, da lahko glede na okoliščine vsakega primera nacionalno sodišče dajatev šteje za prevaljeno, tudi če je bila izvedena na način, pri katerem dajatev ni vključena v ceno. V navedenih sodbah je s to navedbo Sodišče hotelo pojasniti, da se posredne dajatve ne sme šteti za samodejno prevaljeno.

54. Vendar pa to prožno pojmovanje pojava „prevalitve“ v določenem trenutku naleti na omejitve. Kljub tej ugotovitvi sodne prakse se mi zdi pretirano umetno trditi, da je le „nadomestitev“ stroškov socialnih prispevkov z novo dajatvijo, ki bremeni isti subjekt, čeprav iz drugačnih naslovov in z različno

30 – Glej na primer: Pérez Royo, F., dir., „Curso de Derecho Tributario. Parte Especial“, *Tecnos*, 4. izdaja, 2010, str. 741.

31 – Zgoraj navedene sodbe Bianco in Girard, točka 17, Comateb, točka 25, in Weber's Wine World, točka 96.

intenzivnostjo, dovolj, da bi lahko novo dajatev šteli za prevaljeno.

55. Očitno tako ni mogoče priti do sklepa, da kljub vsemu ni prišlo do večje ali manjše „prevalitve“ v običajnem smislu, ampak se le izključi možnost dokazovanja samo na podlagi podatkov, ki izhajajo iz navedene izravnave. V slednjem primeru bi namreč tvegali, da pride do „domnevne prevalitve“, ki jo sodna praksa prepoveduje.

56. V teh okoliščinah bi se lahko vprašali, ali nismo, če ni prišlo do prevalitve v običajnem pomenu izraza, morda pred „drugo“ okoliščino, ki lahko prav tako privede do „neupravičene obogatitve“. Za to bi šlo pri pojavu, ki časovno in funkcionalno poteka pred prevalitvijo, to je „nadomestitev“, ki je predmet drugega vprašanja za predhodno odločanje.

4. „Izravnava“ kot mogoča izjema od obveznosti vračila

57. Navedena „izravnava“ dejansko naravno sovpada z dialektiko neupravičene obogatitve, ki je po mojem mnenju resnična podlaga za celotno sodno prakso Sodišča glede izjeme od pravice do vračila neupravičene pridobitve.

58. Menim torej, da bi Sodišče v tem primeru moralo preseči besedilo vprašanj Østre Landsret, ki bi lahko privedla do tega, da se v klasično razlago prevalitve na silo in na umeten način vključi, kar po mojem mnenju ni potrebno, dejansko stanje, ki ne ustreza njenim osnovnim značilnostim.

59. Pravim, da po nepotrebnem, ker po mojem mnenju sedanja sodna praksa dovoljuje razširitev izjeme od pravice do vračila na primere, ki ne pomenijo „prevalitve“ zadevne dajatve, v katerih pa bi kljub temu lahko prišlo do neupravičene obogatitve kot posledice vračila nezakonite dajatve. Tovrsten primer bi pomenila „izravnava“, ki se navaja v tej zadevi.

60. Pojem izravnave v sodni praksi ni neznan in se je pojavil, celo preden je bila izjema od pravice do vračila zaradi prevalitve in neupravičene obogatitve priznana s sodbo Just.

61. Komaj leto dni pred sodbo Just je bilo s sodbo Pigs and Bacon Commission [32]

32 – Sodba z dne 26. junija 1979 (177/78, Recueil, str. 2161).

potrjeno, da je zaradi nezakonito obračunane dajatve mogoče zavezancu odobriti „izravnavo“ v obliki drugih ekonomskih ugodnosti. Glavno vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo irsko High Court, se je nanašalo na javno organizacijo, ki je vsem pridelovalcem slanine obračunavala davek, poimenovan „Pigs and Bacon Commission“, medtem ko je odobrila določene subvencije samo tistim, ki so svoje proizvode izvažali pod okriljem te organizacije.

62. Z zadevno sodbo je bilo razglašeno, da je sistem, kot ga izvaja Irska, v dveh pogledih v nasprotju s pravili o prostem pretoku blaga in skupni ureditvi trga s prašičjim mesom: po eni strani, ker z odobritvijo premije za izvoz izkrivlja konkurenco, po drugi strani pa kaznuje tiste proizvajalce, ki se odločijo za neposredno trženje svojega blaga v tujino brez uporabe storitev navedene javne organizacije (saj morajo plačati dajatev, nimajo pa pravice do subvencije). [33] Ker je bila navedena dajatev namenjena za cilje, ki so bili v nasprotju s Pogodbo, je ni bilo mogoče zakonito zaračunati proizvajalcem.

63. Tako kot v drugih primerih sodne prakse je Sodišče tudi tokrat naložilo nacionalnemu sodišču, da mora ugotoviti, „ali in v kolikšnem obsegu“ je treba že plačano dajatev vrniti gospodarskim subjektom. Zelo pomembno v tej zadevi pa je, da je Sodišče, ob upoštevanju okoliščin zadevnega primera, razsodilo, da mora nacionalno sodišče ugotoviti, „ali in do kolikšne mere“ se lahko morda tako zahtevo „izravna“ z zneski, ki so bili plačani gospodarskemu subjektu kot izvozna premija. [34]

64. Vsekakor okoliščine primera Pigs and Bacon Commission niso enake okoliščinam primera, ki se obravnava v teh sklepnih predlogih. V prvem primeru je bilo treba nadomestilo odobriti, ker so bili proizvajalci upravičeni do vračila dajatve, obenem pa bi morali vrniti znesek nezakonitih premij.

65. Nekoliko pozneje se je v sodni praksi znova pojavila možnost uporabe pojma „izravnave“ v kontekstu, v katerem ni bilo neposrednih premij: s sodbo Apple and Pear Development Council, ki se je nanašala na istoimenski britanski organ, se je potrdilo, da mora nacionalno sodišče določiti, „ali in v kolikšni meri“ je treba zavezancem vrniti dajatev, ki je namenjena financiranju organa, katerega dejavnosti so delno v nasprotju s pravom Skupnosti, in „ali in v kolikšni meri“

33 – Zgoraj navedena sodba Pigs and Bacon Commission, točki 19 in 20.

34 – Zgoraj navedena sodba Pigs and Bacon Commission, točka 25. Moj poudarek.

se lahko to pravico do vračila morda kompenzira z neposrednimi ugodnostmi, ki jih je navedeni organ na podlagi svojih dejavnosti omogočil zadevnemu zavezancu. [35]

66. Torej, bi lahko trdili, da se v navedenih sodbah že razmišlja o tem, kako preprečiti, da bi kot posledica vračila nezakonito obračunane dajatve prišlo do neupravičene obogatitve zavezanca. Poleg tega se poraja misel, ki je, ne glede na klasično pojmovanje prevalitve, vodilna pri presoji sodne prakse o ustreznosti določitve izjem od vračila neupravičene pridobitve.

67. Menim, da iz obeh navedenih sodb izhaja, da se v določenih primerih, ki niso prevalitev, priznava izjema od pravice do vračila neupravičene pridobitve kot posledica drugih ugodnosti, ki jih je zavezanec prejel od upravnega organa, ki je pobral nezakonito dajatev. [36] Končna ugotovitev je, da prevalitev dajatve ni edini razlog za zavrnitev vračila, ki lahko temelji na morebitni neupravičeni obogatitvi, ki je posledica vzporedno privarčevanega zneska. [37]

5. Pogoji, pod katerimi ima lahko „izravnava“ podoben učinek kot „prevalitev“

68. Najprej je treba opozoriti, da se to izjemo od pravice do vračila neupravičene pridobitve lahko prizna samo pod strogo določenimi pogoji.

69. Prvič in zato, da se prepreči morebitne goljufije ali rešitve *ad hoc* s strani držav članic, je potrebno, da je med zatrjevano odpravo vzporednih zakonitih dajatev in dajatvijo, ki je bila razglašena za nezakonito, podana neposredna vzročno-posledična zveza.

70. Zaradi tega ni sprejemljiv vsak pravni ukrep, bolj ali manj koristen za zavezanca, ki približno sovpada z datumi nezakonite dajatve. Vzporedno privarčevan znesek, ki bi lahko privedel do neupravičene obogatitve, mora biti od vsega začetka neločljivo povezan z uvedbo te nezakonite dajatve.

35 – Sodba z dne 13. decembra 1983 (222/82, Recueil, str. 4083, točki 40 in 41).

36 – V tem smislu del doktrine povzema misel, da je pravica do vračila neupravičene pridobitve pravica, ki se lahko izravna. Glej na primer: Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, Septem Ediciones, Oviedo, 2003, točka 294, in De Wolf, M., *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudente de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Buylant, Bruxelles-LGDJ, Pariz, 2005, str. 416.

37 – Še več, zoper „izravnavo“ kot izjemo od obveznosti vračila neupravičene pridobitve ni mogoče navesti nekaterih očitkov, ki se pojavljajo na račun „prevalitve“, ker v nasprotju s to pri izravnavi niso udeležene tretje osebe, ki bi ob koncu morale nositi breme nezakonite dajatve.

71. Ta pogoj je očiten ob upoštevanju sodbe Deville, ki se nanaša na načelo učinkovitosti kot omejitev uporabe teorije prevalitve in v kateri se poudarja, da *„po izdaji sodbe Sodišča*, s katero je bilo ugotovljeno, da določena zakonodaja ni združljiva s Pogodbo, nacionalni zakonodajalec ne sme sprejeti nobenega postopkovnega predpisa, ki bi posebej zmanjšal možnost vložitve zahtevka za vračilo dajatev, ki so bile pobrane na podlagi navedene zakonodaje. [38] Zaradi tega zavrnitev vračila ne more biti utemeljena po ugotovitvi nezakonitosti dajatve.

72. Povezava med AMBI in ukinitvijo prispevkov za socialno varnost je že bila obrazložena pred Sodiščem v postopku, ki se je končal s prej navedeno sodbo Dansk Denkavit in Poulsen Trading (točka 3), v tem postopku pa o njej neposredno ni bilo pomislekov. V vsakem primeru nič ne preprečuje nacionalnemu sodišču, da po potrebi zahteva temeljitejše dokaze o tem vprašanju. [39]

73. Drugič, v obravnavanem primeru mora obstajati zadostno ujemanje med krogom tistih, ki imajo korist od ukinjenih dajatev, in zavezanci za novo dajatev.

74. Tretjič, višina privarčevanega zneska mora biti ugotovljiva brez večjih težav, prav tako višina zneska plačanega davka, tako da se lahko zahtevek utemeljeno izpodbija z „izravnavo“.

75. Končno je treba omeniti, da o obstoju „izravnave“ nezakonite dajatve, na podlagi katerega je mogoče zavrniti ali zmanjšati višino vračila, presodi nacionalno sodišče, ki odloča v vsakem posameznem primeru, ob upoštevanju dokazov, ki jih predložijo nacionalni organi. Z drugimi besedami, dokazno breme morebitne neupravičene obogatitve, ki je posledica „izravnave“ nezakonite dajatve, nosi država članica. [40] Sicer bi obveljala domneva, ki jo sodna praksa izrecno prepoveduje,

38 – Sodba z dne 29. junija 1988 (240/87, Recueil, str. 3513, točka 13, moj poudarek). Glej tudi sodbi z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile (C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 16) in z dne 9. februarja 1999 v zadevi Dilexport (C-343/96, Recueil str. I-579, točka 38). V istem smislu je v Resoluciji Evropskega parlamenta z dne 9. februarja 1983 o odgovornosti držav članic na področju uporabe in spoštovanja prava Skupnosti navedeno, da je „v primeru, da Sodišče razsodi, da so določene dajatve v nasprotju s Pogodbo, vsak nacionalni predpis, ki je bil sprejet po tej razsodbi in ki omejuje pravico do povračila zneska neupravičeno obračunane dajatve – in tako državam članicam dovoljuje, da neupravičeno pridržijo neupravičeno pobrane dajatve – v nasprotju z duhom Skupnosti in bi ga bilo treba razveljaviti“ (UL 68 z dne 14. marca 1983).

39 – V dopisu danska vlada na primer omenja navedbo v tem smislu iz pripravljalnega gradiva za zakon o uvedbi AMBI.

40 – Brez poseganja v očitno možnost, ki jo imajo vlagatelji zahtevkov, da predložijo dokumentacijo, ki je po njihovem mnenju potrebna in jo nacionalno sodišče lahko upošteva (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Michaïlidis, točka 41).

zaradi katere „ne bi bilo mogoče ali bi bilo čezmerno oteženo pridobiti vračilo davka“. [41]

6. Sklepna ugotovitev

76. Glede na vse navedeno menim, da je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da pravo Unije ne nasprotuje temu, da države članice zavrnejo vračilo neupravičeno obračunane dajatve, če lahko dokažejo, da so bili neupravičeno obračunani zneski izravnani s sočasnim in ustreznim znižanjem drugih dajatev, od katerih je isti davčni zavezancev imel dejansko korist, če med uvedbo ene dajatve in ukinitvijo druge obstaja neposredna vzročno-posledična zveza.

B – *Tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje*

77. V nekoliko pomešanem vrstnem redu se v tretjem in četrtem vprašanju za predhodno odločanje postavlja, zelo na kratko povedano, dodatno vprašanje o tem, ali je morebitna različna obravnava zakonskih sprememb v celoti (ki bi določenim podjetjem bolj koristile kot drugim) dodaten dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri presoji dejstva, ali je prišlo do neupravičene obogatitve, za namene sprejetja odločitve o vračilu ali nevračilu AMBI, ali ne.

78. V skladu z že navedeno sodbo Weber's Wine World nacionalno sodišče lahko presodi o obstoju in obsegu neupravičene obogatitve zavezanca zaradi vračila neupravičeno obračunane dajatve le „na podlagi ekonomske analize, v kateri se upoštevajo vse upoštevne okoliščine“. [42]

79. Do zdaj je sodna praksa to ekonomsko analizo pogojevala z dokazom, da v primeru zelo elastičnega povpraševanja zavezanec ni beležil zmanjšanja obsega prodaje kot posledice prevalitve nezakonite dajatve in posledičnega zvišanja cen.

80. V zadevnem primeru mora navedena ekonomska analiza upoštevati ta drugi dejavnik, ki je prav tako pomemben in na katerega se Østre Landsret sklicuje v tretjem in četrtem vprašanju za predhodno odločanje.

41 – Glej zgoraj navedene sodbe Bianco in Girard, točka 17; Comateb, točka 25, in San Giorgio, točka 14.

42 – Točka 100.

81. Østre Landsret postavlja ti vprašanji na podlagi osnovne začetne domneve: da so podjetja, ki so uvažala proizvode, plačala sorazmerno višji AMBI kot tista, ki so v večjem obsegu kupovala domače proizvode, medtem ko so ukinjeni socialni prispevki sorazmerno „vplivali na oboja podjetja v enakem obsegu, ne glede na strukturo njihovih nakupov“.

82. Kljub temu imajo stranke v postopku v glavni stvari in Komisija zelo različna mnenja tako glede obsega vprašanj, ki jih je postavilo Landsret, kot tudi glede podatkov o dejstvih, na katera se to sodišče sklicuje.

83. Po eni strani pritožnice menijo, da je dokazano, da so podjetja, ki so v večjem obsegu uvažala proizvode, davčni upravi plačala zneske iz naslova AMBI, ki so bili veliko večji od tistih, ki so jih plačala podjetja, ki so v večjem obsegu kupovala domače proizvode. AMBI se je razlikoval od DDV, ki se obračuna na transakcije znotraj Skupnosti, v tem, da se ni plačeval ob uvozu, ampak ob prvi prodaji uvoženega blaga na Danskem, in da uvoznik v nasprotju z domačim proizvajalcem od obdavčljive osnove za obračun AMBI ni smel odbiti vrednosti uvoženih proizvodov.

84. Po drugi strani danska vlada odločno zanika, da bi AMBI drugače in bolj bremenil uvožene proizvode od danskih, in trdi, da „se stroški proizvodnje na Danskem niso znižali zaradi AMBI, ampak zaradi ukinitve socialnih prispevkov – kar je bilo popolnoma zakonito –, od česar so imeli korist danski proizvajalci“.

85. Komisija, ki se v tej točki strinja z dansko vlado, je na obravnavi razložila, da so nekatera podjetja plačala sorazmerno višji AMBI od drugih zaradi tega, ker je bilo pri danskih proizvodih davčno breme porazdeljeno med zaporednimi členi trgovske verige, medtem ko je bil pri uvoženih proizvodih celotni AMBI obračunan ob prvi prodaji na Danskem. Po mnenju Komisije to ne pomeni, da so bili uvoženi proizvodi bolj obdavčeni od domačih, ampak samo, da so uvozna podjetja plačevala višje zneske iz tega naslova. Kljub temu ta dejavnik ne dovoljuje presojati o „problemu diskriminacije“, saj so pravila za vračilo dajatve enaka za vsa podjetja, ne glede na višino AMBI, ki je bil neupravičeno pobran. Na ta način Komisija odgovarja na ti zadnji vprašanji tako, da se izključno osredotoča na vprašanje, ali je v okviru mehanizma vračila podana diskriminacija.

86. Glede tega je treba omeniti, da morebitna diskriminatornost AMBI v smislu člena 110 PDEU [43] ni predmet obravnave tega postopka, v nasprotju s postopkom predhodnega odločanja, v katerem je prav tako Østre Landsret predložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe in je ta privedel do že navedene sodbe Dansk Denkavit in Poulsen Trading. Kljub temu je v navedeni sodbi Sodišče samo potrdilo, da dajatev, kot je AMBI, krši člen 33 Šeste direktive, ker je enaka DDV, vendar pa se ni izreklo – ker je menilo, da to ni več potrebno – o njeni morebitni diskriminatorni naravi (zaradi česar bi bil v nasprotju z nekdanjim členom 95 ES), glede česar je bilo prav tako zastavljeno vprašanje. [44] Po drugi strani je Komisija sprožila več postopkov zoper Dansko zaradi neizpolnitve obveznosti, ki so se nanašali na to davčno reformo, vendar je bil samo eden od teh (tisti, ki se je nanašal na kršitev člena 33 Šeste direktive) predložen Sodišču, ki je ugotovilo neizpolnitev.

87. S tem novim predlogom za sprejetje predhodne odločbe dansko sodišče, čeprav izrecno ne postavlja vprašanja o diskriminatornosti AMBI, posredno prek pravil o vračilu neupravičene pridobitve to vprašanje ponovno postavlja v središče presoje Sodišča.

88. Danska vlada je na obravnavi opozorila na tveganje, če „se odgovori na vprašanje, ki ga Landsret ni postavilo“, s čimer je verjetno mislila na neprimernost, da se ponovno odpre problematika o diskriminatornosti dajatve.

43 – Prej člen 95 Pogodbe ES, ki je postal člen 90 ES. V skladu s sodno prakso je s to določbo prepovedan vsak sistem obdavčitve, ki posredno ali neposredno uvožen izdelek postavlja v slabši položaj v primerjavi z domačim, ker obdavčuje le prve, ker jih bolj obdavčuje ali ker so pogoji za plačilo oziroma obračun davka manj ugodni. Sodbe z dne 16. junija 1966 v zadevi Lütticke (57/65, Recueil, str. 293); z dne 22. junija 1976 v zadevi Bobie Getränkevertrieb (127/75, Recueil, str. 1079); z dne 8. januarja 1980 v zadevi Komisija proti Italiji (21/79, Recueil, str. 1); z dne 27. februarja 1980 v zadevi Komisija proti Irski (55/79, Recueil, str. 481); z dne 12. julija 1983 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (170/78, Recueil, str. 2265); z dne 3. julija 1985 v zadevi Komisija proti Italiji (277/83, Recueil, str. 2049); z dne 17. julija 1997 v zadevi Haahr Petroleum (C-90/94, Recueil, str. I-4085); z dne 2. aprila 1998 v zadevi Outokumpu (C-213/96, Recueil, str. I-1777); z dne 17. junija 1998 v zadevi Grundig Italiana (C-68/96, Recueil, str. I-3775); z dne 27. februarja 2002 v zadevi Komisija proti Franciji (C-302/00, Recueil, str. I-2055); z dne 19. septembra 2002 v zadevi Tulliasiamies in Siilin (C-101/00, Recueil, str. I-7487, točka 54); z dne 5. oktobra 2006 v združenih zadevah Németh (C-290/05 in C-333/05, ZOdl., str. I-10115) in z dne 18. januarja 2007 v zadevi Brzeziński (C-313/05, ZOdl., str. I-513). Sodišče je med drugim ugotovilo, da gre za kršitev navedene določbe, „kadar se davek na uvožen izdelek in davek na enakovrstni nacionalni izdelek izračunata na različna načina in po različnih postopkih, ki v nekaterih primerih vodijo do višjega davka na uvožene izdelke. Sodbe z dne 17. februarja 1976 v zadevi Rewe (45/75, Recueil, str. 181, točka 15); zgoraj navedena sodba Komisija proti Irski z dne 27. februarja 1980, točka 8 z dne 26. junija 1991 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-153/89, Recueil, str. I-3171, točka 12); z dne 26. junija 1991 v zadevi Komisija proti Luksemburgu (C-152/89, Recueil, str. I-3141, točka 20); z dne 12. maja 1992 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-327/90, Recueil, str. I-3033, točka 12) in z dne 23. oktobra 1997 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-375/95, Recueil, str. I-5981, točka 20).

44 – Generalni pravobranilec Tesauro je v sklepnih predlogih, predstavljenih 30. januarja 1992, obravnaval to vprašanje, čeprav je nacionalnemu sodišču dal nalogo, naj „konkretno preveri, ali je obravnavani prispevek urejen na tak način, da v vseh primerih izključuje diskriminacijo uvoženih proizvodov“. V zvezi s tem Tesauro navaja, da je v skladu s sodno prakso davčni sistem skladen s členom 95 ES (člen 110 PDEU) samo, če se dokaže, da je strukturiran tako, da v vseh primerih izključuje možnost diskriminacije uvoženih proizvodov. Če načini uporabe niso transparentni, mora država članica, ki je uvedla sistem, dokazati, da ta v nobenem primeru nima diskriminatornih učinkov (točka 11 navedenih sklepnih predlogov).

89. Menim, da se v tem primeru Østre Landsret ne sprašuje o tem, ali je bila celotna zakonska sprememba diskriminatorna, kakor tudi ne, kot trdi Komisija, ali je mehanizem vračila diskriminatoren. Tako ali drugače Østre Landsret samo sprašuje, ali so učinki zakonske spremembe, ki so sorazmerno ugodnejši za podjetja, ki v manjšem obsegu uvažajo proizvode, v primerjavi s tistimi, ki v večjem obsegu uvažajo proizvode, dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri izračunu zneska vračila za plačano dajatev iz naslova AMBI, ne da bi pri tem prišlo do neupravičene obogatitve.

90. Na to vprašanje ni težko odgovoriti pritrdilno. Kot je bilo že navedeno, se neupravičena obogatitev že v osnovi uvršča med izjeme od obveznosti, ki jo ima država, da vrne neupravičeno pridobitev, pri čemer je prevalitev dajatve že od leta 1980 najznačilnejši primer neupravičene obogatitve. Vendar pa mora biti taka izjema razlagana restriktivno. Kadar se kljub prevalitvi zmanjša konkurenčnost podjetja zaradi zvišanja cen, je to okoliščino treba upoštevati, pri čemer se lahko izključi uporabo izjeme, če se dokaže, da v danem primeru vračilo ne bi privedlo do neupravičene obogatitve. [45]

91. V zadevnem primeru se pritožnice ne sklicujejo na izgubo konkurenčnosti v opisanem smislu, ampak na sorazmerno izboljšanje položaja njihovih tekmecev zaradi sorazmerno nižjih poslovnih in davčnih stroškov, ki so posledica reforme. Kljub tej razliki je v obeh primerih logika enaka, zato mora biti tudi odgovor enak.

92. Kot sem že prej navedel, izjema od pravice do vračila zaradi prevalitve naleti na omejitve, če prevalitev povzroči izgubo konkurenčnosti zadevnega podjetja, kar dovoljuje izključitev možnosti neupravičene obogatitve pri vračilu. Na enak način je treba uporabo izjeme zaradi „izravnave“ za nezakonito dajatev omejiti, če zadevna reforma zakonodaje sorazmerno bolj koristi konkurenčnim podjetjem in s tem povzroči izgubo konkurenčnosti prizadetega podjetja, pri katerem se tudi v tem primeru lahko delno ali v celoti izključi možnost neupravičene obogatitve zaradi vračila dajatve. V teh primerih se s kategorijo neupravičene obogatitve po potrebi ponovno uveljavi pravica do vračila, da se tako izravna morebitne razlike v obravnavi.

45 – Zgoraj navedeni sodbi Comateb, točka 31, in Just, točka 26.

93. Očitno je ta dinamika odvisna od načina, s katerim se s tega vidika ocenjuje učinke zadevne reforme zakonodaje, kar je v izključni pristojnosti nacionalnega sodišča.

97. Zanimivo je, da se danska vlada in tudi pritožnice opirajo na že navedeno točko 25 sodbe Comateb, iz katere je razvidno, da je prevalitev „odvisna od različnih dejavnikov v posamezni transakciji, zaradi katerih se razlikuje od drugih primerov iz drugih kontekstov“.

C – *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

94. Glede na predlagani odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje v bistvu ne bi bilo treba odgovoriti na vprašanje Østre Landsret, ki se nanaša na posamično ali celovito presojo morebitne prevalitve AMBI.

98. Danska vlada meni, da navajanje konteksta vsake transakcije omogoča celovito presojo prevalitve, če je bila tudi določitev cen opravljena celovito. Nasprotno pa pritožnice razumejo, da je prav zaradi te navedbe [46] treba preučiti način gibanja cen v vsaki transakciji, vsaki kupoprodajni operaciji, in da ni mogoče opraviti celovite presoje, ki bi temeljila na mnenju, da je prevalitev ukinjenih prispevkov preprosto bila nadomeščena s prevalitvijo AMBI, saj so ukinjeni prispevki za socialno varnost bremenili uvožene in domače proizvode v enaki meri, medtem ko je AMBI sorazmerno bolj bremenil prve.

95. Kljub temu, in kot sem že navedel, ker ne moremo izključiti možnosti, da je prišlo do „prevalitve“ v običajnem smislu besede, bom v nadaljevanju preučil navedeno prvo vprašanje za predhodno odločanje.

96. Dansko sodišče sprašuje, ali je za presojo obstoja prevalitve dovolj, da se opravi celotno presojo transakcij, ki jih je zavezanec opravil v štiriletnem obdobju v zvezi s številnimi proizvodi, ali pa je treba vsako posamezno transakcijo presojati posebej.

99. Menim, da je navajanje okoliščin vsake transakcije v sodbi Comateb treba razumeti predvsem kot dejavnik, zaradi katerega je pojem prevalitve prožnejši, in ne kot navajanje

46 – Povezana z nekaterimi izrazi, ki se uporabljajo v sodni praksi, kot je prevalitev „na kupca“, „končnega potrošnika“ in podobno.

strogo individualizirane presoje prevalitve, to je po posameznih proizvodih in prodajah.

100. Kot sem že dejal, ta prožni vidik pojava prevalitve ni nekaj absolutnega in je podrejen določenim omejitvam: predvsem tistim, ki izhajajo iz pojma „prevalitev“.

101. Zaradi tega presoja prevalitve, ki naj bi jo, kot izhaja iz prvega vprašanja, opravile danske oblasti, v veliki meri presega te omejitve pojma s tem, ko vključuje podatke iz pretirano dolgega obdobja (štiri leta), ki se nanašajo na „številne proizvode“ in celo „na popolnoma druge transakcije ali pred zadevno prodajo proizvodov ali po njej“.

102. Čeprav je opredelitev „konteksta“ in „različnih dejavnikov v posamezni transakciji“ iz točke 25 že navedene sodbe Comateb zelo široka, bi težko zajela primere, kot so tisti, ki jih vsebuje prvo vprašanje za predhodno odločanje. Kvečjemu bi bila izvedljiva presoja skupine proizvodov ali transakcij, ki so v določeni meri povezani, in to za krajša obdobja, saj ni mogoče trditi, da se določitev cen opravlja celovito za vse transakcije podjetja v štiriletnem obdobju.

103. Menim, da sklicevanje na načelo proste presoje dokazov s strani nacionalnega sodišča ne more ovreči zgornje ugotovitve. V zvezi s tem je treba opomniti, da „čeprav je vprašanje o prevalitvi dajatve vprašanje o dejstvih, o katerem odloča pristojni nacionalno sodišče“, in čeprav je samo ta organ pristojen za presojo dokazov v te namene, „dokazovanje prevalitve ne sme imeti za posledico, da je vračilo dajatve“, ki je bila obračunana v nasprotju s pravom Unijo, „dejansko onemogočeno ali zelo oteženo“. [47]

104. Ne glede na okoliščine tega primera bi celovita presoja zelo različnih transakcij, ki se nanašajo na popolnoma različne proizvode, predvsem pa za štiriletno obdobje, zavezancem lahko onemogočila predložitev dokazov za izpodbijanje ugotovitve, da je prišlo do prevalitve dajatve.

47 – Zgoraj navedena sodba Michaïlidis, točka 40.

VII – Predlog

105. Zaradi navedenega predlagam Sodišču, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Østre Landsret, odgovori:

1. Pravo Skupnosti ne nasprotuje temu, da se prizna izjema od pravice do vračila nezakonito obračunane dajatve v primerih, v katerih je bila navedena dajatev izravnana s sočasno ukinitvijo drugih zakonitih dajatev, katerih višina je prav tako ugotovljiva, saj bi sicer prišlo do neupravičene obogatitve. Nacionalno sodišče odloči, ali so podane te okoliščine, ob upoštevanju dokazov, ki jih priskrbijo nacionalni organi, ki nosijo dokazno breme.

2. Ugotovitev o različni obravnavi v škodo določene skupine podjetij je dejavnik, ki ga nacionalno sodišče presoja zato, da odloči o utemeljenosti oziroma neutemeljenosti vračila nezakonite dajatve.

3. Sodbe Sodišča z dne 14. januarja 1997 v združenih zadevah Comateb in drugi (od C-192/95 do C-218/95, Recueil, str. 165) ni mogoče razlagati tako, da pomeni, da lahko pride do prevalitve prek cen pri cenah drugih proizvodov pri popolnoma drugih transakcijah bodisi pred zadevno prodajo proizvodov bodisi po njej, na primer v okviru celovite presoje prevalitve v štiriletnem obdobju, ki zajema številne skupine proizvodov, vključno z uvoženimi in neuvoženimi proizvodi.