ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ Г-Н P. CRUZ VILLALÒN представено на 7 декември 2010 година[1]

Съдържание

I — Въведение ..... I - 7378

II — Правна уредба ..... I - 7379

III — Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси ..... I - 7382

IV — Производството пред Съда ..... I - 7384

V — Съдебната практика относно възстановяване на недължимо платеното ..... I - 7385

А — Правото на възстановяване на недължимо платеното ..... I - 7385

Б — Изключението при прехвърляне, основано на неоснователно обогатяване ..... I - 7386

В — Последващо развитие ..... I - 7387

VI — Анализ на преюдициалните въпроси ..... I - 7388

А — По втория преюдициален въпрос: „компенсирането“ като алтернатива на прехвърлянето ..... I - 7388

1. Неоснователното обогатяване като основание за изключението от възстановяване на недължимо платеното ..... I - 7388

2. Особеността на настоящия случай и необходимостта от решение ad hoc ..... I - 7390

3. Категорията „прехвърляне“ не позволява да се даде задоволителен отговор в конкретния случай ..... I - 7391

1 — Език на оригиналния текст: испански.

4. „Компенсирането“ като възможно изключение от задължението за възстановяване ..... I - 7393

5. Условия, при които „компенсирането“ би могло да има последици, сходни на „прехвърлянето“ ..... I - 7395

6. Заключение ..... I - 7397

Б — По третия и четвъртия преюдициален въпрос ..... I - 7397

В — По първия преюдициален въпрос ..... I - 7401

VII — Заключение ..... I - 7403

I — Въведение

1. Тридесет години след като с Решение по дело Just [2] Съдът отваря врати за възможността да се предвидят изключения от правото на възстановяване на неправомерно удържаните от държава членка данъци, отново датска юрисдикция поставя няколко преюдициални въпроса, свързани с критериите за преценка на изключението от прехвърляне на данъчната тежест и най-общо на неоснователното обогатяване.

2. В решението по дело Just, отчасти неправилно разбирано и често пъти критикувано [3], също както и в изобилната последваща съдебна практика, е постановено, че възстановяване на неправомерно удържания данък може да се откаже единствено в случаите, в които посоченото възстановяване води до неоснователно обогатяване на лицето, поискало възстановяването.

3. Досега Съдът е разглеждал единствено случаи, в които това неоснователно обогатяване е породено от ефективно „прехвърляне“ на незаконния данък. В настоящия случай, поставен за разглеждане от Съда, контекстът обаче е доста различен, дори напълно нов, тъй като обявеният за незаконен данък се явява неразделна част от приет от държава членка законодателен пакет, който по своите характеристики на практика е неразривно свързан с други законови разпоредби, приети едновременно с него. Всъщност в конкретния случай обявеният за незаконен държавен данък влиза в сила едновременно с премахването на

2 — Решение от 27 февруари 1980 г. (68/79, Recueil, стр. 501).

3 — Вж. напр. Hubeau, F. La répétition de l'indu en droit communautaire. —Revue trimestrielle de droit européen, 1981, p. 448.

голяма част от социалноосигурителните тежести, като данъчнозадължените лица и лицата, които се ползват от премахването, почти съвпадат.

4. Основно поради тази причина и въпреки усилията на встъпилите страни и на самата запитваща юрисдикция, обстоятелствата по конкретния случай твърде трудно се вписват в понятието за „прехвърляне“ на данъка. Вследствие на това ще предложа на Съда, като конкретизира своята практика относно неоснователното обогатяване, да преодолее ограничаването на неоснователно обогатяване единствено до случаите на „прехвърляне на тежестта“ и да позволи при определени условия то да обхване и случаите на „компенсиране“ на новата тежест с премахването на други законови тежести.

5. Накрая, запитването съдържа и втора група въпроси, с които се въвежда допълнителна проблематика, свързана с положение на дискриминация, произтичащо от цялата тази законодателна реформа, в ущърб по-конкретно на предприятията, които извършват предимно внос, в сравнение с предприятията, които търгуват предимно с местни стоки.

II — Правна уредба

6. Със Закон № 840 от 18 декември 1987 г. Дания въвежда с действие от 1 януари 1988 г. косвен данък, наречен „вноска в подкрепа на пазара на труда“ (наричан по-нататък в съответствие с неговото съкращение на датски език „AMBI“), който се изчислява върху същата данъчна основа като ДДС. За разлика от ДДС обаче и конкретно в случая на внесени стоки, този данък не се плаща в момента на осъществяване на вноса, а се прилага към пълния размер на цената на тези стоки при първата им продажба на датска територия. От друга страна, тази вноска не трябва да се отразява отделно във фактурата.

7. Както вече посочих, паралелно със създаването на AMBI датският законодател премахва различни социалноосигурителни вноски на работодателите, които представляват за предприятията разход от около 10 200 DKK на работник при пълно работно време. С тази реформа се премахва връзката между социалноосигурителните вноски на работодателите и броя на работниците с цел да се подобри конкурентоспособността на датските предприятия.

8. Със Закон № 891 от 21 декември 1991 г. AMBI е премахнат, считано от 1 януари 1992 г. Следователно датските предприятия са дължали вноската в подкрепа на пазара на труда в продължение на четири години.

9. Две предприятия вносители, Dansk Denkavit ApS и P. Poulsen Trading ApS, оспорват законосъобразността на AMBI, твърдейки, че той противоречи на член 33 от Шеста директива [4] и на членове 9 ЕО и 95 ЕО, и искат връщането на платените суми. В рамките на този спор Østre Landsret (окръжен съд) отправя до Съда няколко преюдициални въпроса, на които отчасти е даден отговор с Решение от 31 март 1992 г. по дело Dansk Denkavit и Poulsen Trading [5]. В него Съдът постановява по-конкретно, че член 33 от Шеста директива не допуска въвеждането или запазването на данъчна вноска, която (като вноската в подкрепа на пазара на труда):

— се дължи както за дейности, които се облагат с ДДС, така и за други дейности с промишлен или търговски характер, представляващи възмездна доставка на услуги,

— се удържа, що се отнася до предприятията, дължащи ДДС, върху същата данъчна основа като тази на ДДС, тоест под формата на процент от цената, получена при продажбите, след приспадане на цената, платена при покупките,

— не се плаща, за разлика от ДДС, при внос, а се събира върху пълната продажна цена на внесените стоки при първата им продажба, извършена в съответната държава членка;

— не трябва да се отбелязва отделно върху фактурата, за разлика от ДДС, и

— се удържа паралелно с ДДС.

10. С оглед на горепосоченото Съдът приема, че останалите въпроси, отправени от Østre Landsret, са станали безпредметни. Накратко, те се отнасят до съвместимостта на въпросния данъчен режим със забраната на такси с равностоен на мито ефект, съдържаща се в член 9 и сл. ЕО (трети въпрос), и със забраната в член 95 ЕО за въвеждането на дискриминационни вътрешни данъци (четвърти въпрос).

11. На следващата година Съдът потвърждава съдържанието на това решение, като се произнася по предявен от Комисията иск срещу Дания за неизпълнение на задължения на държава членка, основан

4 — Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).

5 — Дело C-200/90, Recueil, стр. I-2217.

изключително на нарушението на член 33 от Шеста директива (Решение от 1 декември 1993 г. по дело Комисия/Дания) [6].

12. В изпълнение на първото от тези решения Дания обнародва Закон № 389 от 20 май 1992 г. относно законовия режим за възстановяване на неправомерно удържания AMBI, както и Наредба № 645 от 30 юни 1996 г. относно реда за възстановяване на AMBI и документите, които се представят със заявленията за възстановяване, и циркулярно писмо № 122 от 10 юли 1996 г., в което се дават насоките за административното разглеждане на посочените заявления.

13. Циркулярно писмо № 122, което е в сила към момента на разглеждането на заявленията за възстановяване, за които става въпрос в конкретния случай [7], предвижда следното в точка 4.2:

„Възстановяване в съответствие със съдебните решения се извършва, ако предприятията вносители са изпълнили следните условия:

— предприятието трябва да е било в положение на действителна конкуренция с датските производители на подобни стоки,

— икономиите, направени от предприятието от социалноосигурителни вноски и от други удръжки, трябва да са по-малки от сумите, които то е платило като вноски в подкрепа на пазара на труда,

— конкурентното положение на предприятието трябва да се е влошило в резултат от реформата, тоест трябва да става въпрос за датски стоки, чието производство е свързано с високи разходи за труд, така че за конкурентни стоки датското предприятие е направило повече икономии от социалноосигурителни вноски в сравнение с предприятието вносител,

— датските конкуренти трябва да се направили икономии от социалноосигурителни вноски, които са значително по-големи от сумите, платени като вноски в подкрепа на пазара на труда,

— загубата на конкурентоспособност трябва да е била значителна,

— вноската в подкрепа на пазара на труда не трябва да е била прехвърлена чрез увеличаване на цените.

Възстановяване се извършва и когато изключителни обстоятелства са попречили на прилагането на обичайните механизми за определяне на цените. […]“

14. В своето становище датското правителство сочи, че в процеса на изготвяне на всички тези норми относно

6 — Дело C-234/91, Recueil, стр. I-6273.

7 — То е отменено, считано от 2 януари 2007 г.

възстановяването на AMBI са проведени консултации с Комисията. Както представителят на Комисията е имал възможност да потвърди в съдебното заседание, този диалог довежда през 1998 г. до временно спиране на друго започнато срещу Дания производство по иск за установяване на неизпълнение на задължения (очевидно във връзка с реда за възстановяване на AMBI), което е окончателно прекратено през 2006 г.

15. Досега датската данъчна администрация е разгледала голям брой заявления за възстановяване на AMBI в приложение на тези норми (над 27 000 според датското правителство). Според данните по делото, над 70 % от тези предприятия заявители са получили пълно или частично възстановяване на платения AMBI.

III — Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

16. Четиримата жалбоподатели [8] във висящите понастоящем спорове пред Østre Landsret са предприятия, които извършват търговия на дребно в големи магазини, бутици и под формата на каталожна продажба, поради което дължат AMBI. Поради обявяването на същия за незаконен те искат да им бъдат възстановени недължимо платените суми. Skatterministeriet отхвърля тези искания с довода, че през периода на действие на AMBI за тези предприятия икономиите, направени от премахването на социалноосигурителните вноски на работодателите били по-големи от платения за същия период AMBI.

17. Тези административни решения са обжалвани и Københavns Byret (районен съд Копенхаген) се произнася в полза на Skatteministeriet с решение от 16 декември 2002 г. Разглежданите дружества подават апелативна жалба пред Østre Landsret.

18. Тъй като счита, че за постановяване на решение по посочените жалби е необходимо произнасяне относно условията, които правото на Съюза налага на националните законодателства във връзка с възстановяването на данъци, удържани в нарушение на същото, Østre Landsret отправя до Съда следните преюдициални въпроси [9]:

„1) Следва ли Решение на Съда от 14 януари 1997 г. по дело Comateb и др. (C-192/95—C-218/95) да се тълкува в смисъл, че прехвърлянето на незаконен данък върху стока означава, че данъкът се прехвърля върху купувача на стоката в рамките на въпросната

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

9 — Определението за отправяне на тези преюдициални въпроси е обжалвано пред Højesteret (датски върховен съд), който отхвърля жалбата с определение от 11 февруари 2010 г. (Sag 344/2009), като се основава на Решение на Съда по дело Cartesio (Решение от 16 декември 2008 г., C-210/06, Recueil, стр. I-9641) и с оглед на датската процесуална система.

търговска сделка, или е възможно прехвърлянето чрез включване в цените да се осъществи и по отношение на цените на други стоки по напълно различни сделки, извършени преди или след разглежданата продажба на стоки, например в рамките на цялостна оценка на прехвърлянето, обхващаща период от четири години и голям брой групи стоки, в които са включени както внесени, така и местни такива?

2) Следва ли понятието за „прехвърляне“ в общностното право да се разбира в смисъл, че незаконният данък, удържан при продажбата на стоки, може да се счита за прехвърлен само ако цената на стоката е увеличена спрямо цената, прилагана непосредствено преди въвеждането на данъка, или е възможно данъкът да се счита за прехвърлен и когато към момента на въвеждане на незаконния данък предприятието, което го дължи, е направило икономии от други удръжки, които се начисляват върху различна данъчна основа, поради което това предприятие е запазило непроменени своите цени?

3) Следва ли понятието „неоснователно обогатяване“ в общностното право да се тълкува в смисъл, че възстановяването на незаконния данък, удържан при продажбата на стоки, може да се разглежда като водещо до неоснователно обогатяване, когато преди или след продажбата на обложената стока предприятието фактически е направило икономии в резултат на отмяната на други налози, начислявани върху различна данъчна основа, в случай че тази отмяна на други налози е била в полза и на други предприятия, включително такива, които не дължат незаконния данък или го дължат в по-малък размер?

4) В случай че поради своята вътрешна структура незаконният данък е довел до пропорционално по-висока данъчна тежест за предприятията вносители на стоките в сравнение с предприятията, които купуват по-скоро местни стоки, и че с въвеждането на незаконния данък е премахнат друг законен налог, начисляван върху различна данъчна основа, който и двата вида предприятия са дължали пропорционално и в еднаква степен, независимо от вида на закупуваните от тях стоки, е необходимо да се установи:

i) дали общностното право допуска да се откаже напълно или отчасти възстановяване на незаконния данък на предприятие вносител на стоки, като се изтъкне прехвърлянето на данъка и неоснователното обогатяване, доколкото вследствие на този отказ

предприятието, платило относително по-голям незаконен данък от сходно предприятие, което е закупило подобни местни стоки, при равни други условия ще се окаже в резултат на данъчната реформа и отказа за възстановяване в по-неблагоприятно положение спрямо сходни предприятия, които в по-голяма степен са купували местни стоки;

ii) дали в разглежданата ситуация възстановяването на незаконния данък може, от концептуална гледна точка, да доведе до „неоснователно обогатяване“ и поради това да бъде отказано, ако възстановяването — дори ако се приеме, че данъкът е прехвърлен — е необходимо, за да се постигне положение, при което последиците от данъчната реформа са едни и същи, при равни други условия и след евентуално възстановяване, за предприятията, които са внасяли стоки, и за предприятията, които са закупували местни стоки;

iii) дали отказът за възстановяване в подобна ситуация, в която предприятията, които са закупували предимно местни стоки и са се ползвали от предимство в сравнение с предприятията, предимно внасящи стоки, противоречи поради други причини на общностното право, и по-конкретно на принципа на равно третиране; и

iv) дали от отговора на третия въпрос следва, че не може да се откаже възстановяване на незаконно удържан данък, като се изтъкне неоснователно обогатяване, доколкото подобно възстановяване служи единствено за премахване на предимството на предприятията, които са закупували местни стоки, спрямо предприятията, предимно внасящи стоки.“

IV — Производството пред Съда

19. Преюдициалното запитване е вписано в секретариата на Съда на 14 октомври 2009 г.

20. Писмени становища са представили датското правителство и Комисията, както и с обща писмена молба — четирите дружества жалбоподатели (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning и KID-Holding A/S).

21. В съдебното заседание от 28 септември 2010 г. са изслушани устните становища на представителите на посочените дружества (съвместно), на Skatteministeriet, на Кралство Дания и на Комисията.

V — Съдебната практика относно възстановяване на недължимо платеното

A — *Правото на възстановяване на недължимо платеното*

22. От 1960 г. нататък Съдът утвърждава правото на връщане на сумите, събрани от държава членка в нарушение на правото на Съюза [10]. Този принцип е потвърден в изобилна съдебна практика, която го основава върху правилото за непосредственото действие [11]. В крайна сметка правото да се получи възстановяване на данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза, е последица и допълнение на правата, признати на частноправните субекти от разпоредбите, забраняващи тези данъци [12].

23. Същевременно, макар правото на възстановяване да възниква пряко от правото на Съюза, искът, с който то се предявява, попада в обхвата на националното право [13]. Всъщност съдебната практика потвърждава, че в съответствие с принципа на сътрудничество юрисдикциите на държавите членки са длъжни да осигурят правната защита, която частноправните субекти черпят от непосредственото действие на разпоредбите на Съюза. Така според постоянната съдебна практика при липсата на правна уредба на Съюза в областта на възстановяване на неправомерно събрани данъци, вътрешният правов ред на всяка държава членка следва да определи компетентните юрисдикции и процесуалните правила, приложими за подобни искания за възстановяване [14].

24. В някои решения [15] Съдът разпростира намесата на националния законодател не

10 — Решение от 16 декември 1960 г. по дело Humblet/Белгия (6/60, Recueil, стр. 1125 и сл., по-специално, стр. 1146).

11 — Решение от 16 декември 1976 г. по дело Rewe-Zentralfinanz и Rewe-Zentral (33/76, Recueil, стр. 1989, точка 5), Решение от същата дата по дело Comet (45/76, Recueil, стр. 2043, точки 12 и 13), Решение от 27 март 1980 г. по дело Denkavit italiana (61/79, Recueil, стр. 1205, точка 12), Решение от 10 юли 1980 г. по дело Ariete (811/79, Recueil, стр. 2545, точки 9, 12 и 14), Решение от същата дата по дело Mireco (826/79, Recueil, стр. 2559, точка 10) и Решение от 29 юни 1988 г. по дело Deville (C-240/87, Recueil, стр. 3513, точка 11).

12 — Решение от 9 ноември 1983 г. по дело San Giorgio (199/82, Recueil, стр. 3595, точка 12), Решение от 14 януари 1997 г. по дело Comateb и др. (C-192/95-C-218/95, Recueil, стр. I-165, точка 20) и Решение от 2 декември 1997 г. по дело Fantask и др. (C-188/95, Recueil, стр. I-6783, точка 38).

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 — Решение от 21 май 1976 г. по дело Roquette frères/Комисия (26/74, Recueil, стр. 677, точка 11), Решение по дело Rewe, посочено по-горе, точка 5, Решение по дело Comet, посочено по-горе, точки 12 и 13, Решение от 5 март 1980 г. по дело Ferwerda (265/78, Recueil, стр. 617, точка 10), Решение от 14 декември 1995 г. по дело Peterbroeck (C-312/93, Recueil, стр. I-4599, точка 12), Решение по дело Fantask, посочено по-горе, точка 39, Решение от 24 септември 2002 г. по дело Grundig Italiana (C-255/00, Recueil, стр. I-8003, точка 33), Решение от 2 октомври 2003 г. по дело Weber's Wine World и др. (C-147/01, Recueil, стр. 11365, точка 103).

15 — Напр. Решение от 12 юни 1980 г. по дело Express Dairy Foods (130/79, Recueil, стр. 1887, точка 11), Решение по дело Ariete, посочено по-горе, точка 9 или Решение по дело San Giorgio, посочено по-горе, точка 12.

само към формалните, но и към материалноправните условия за възстановяване. В частност съдебната практика потвърждава, че националното право трябва да се прилага в областта на сроковете за обжалване, погасяването по давност и преклудирането, лихвите за забава и допълнителните въпроси във връзка с възстановяване на недължимо платеното [16].

25. В това производство по преюдициално запитване датското правителство се позовава на националното право, за да оспори основателността на намеса на Съда в тази област и при всички случаи, за да обоснове своето искане делото да бъде гледано от големия състав на Съда. По-конкретно това правителство счита, че в съответствие със съдебната практика до настоящия момент единствено законодателят на Съюза или в противен случай законодателят на всяка държава членка трябва да определи процесуалните и материалноправните правила за разглеждане на исканията за възстановяване и че подобни материалноправни правила не могат да бъдат установени посредством съдебната практика.

26. Не мисля, че може да има съмнения относно компетентността на Съда да се произнесе по тези въпроси. Вярно е, че в цитираните решения той сам е ограничил своите правомощия за намеса в тази област, но това не е абсолютно ограничение, тъй като препращането към националното право е подчинено на някои императивни правила.

27. От една страна, националният законодател трябва при всички случаи да спази принципите на равностойност и ефективност. Така възстановяването на недължимо платеното не може да бъде поставено в зависимост от материално- или процесуалноправни условия, които са по-неблагоприятни от тези, които се изискват за аналогични вътрешноправни искания, и тези условия не могат да бъдат уредени по начин, който да прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от общностния правов ред [17].

28. От друга страна, съдебната практика се е произнесла по възможността за предвиждане на изключения от правилото за възстановяване на недължимо платеното.

Б — *Изключението при прехвърляне, основано на неоснователно обогатяване*

29. През 1980 г. съдебната практика въвежда значително ограничение на правото на възстановяване на недължимо платеното. Всъщност, въз основа на понятията за прехвърляне на данъка и за неоснователно обогатяване, в горепосоченото Решение по дело Just Съдът приема, че правото на Съюза „не налага да се предоставя възстановяване на неправомерно удържани данъци при условия, които биха довели до неоснователно обогатяване на носителите на това право“, поради което може да се

16 — Решение по дело Express Dairy Foods, посочено по-горе, точки 11 и 17.

17 — Вж. съдебната практика, посочена в бележка под линия 15.

отчита „фактът, че тежестта на неправомерно удържаните данъци е могла да бъде прехвърлена върху други икономически оператори или върху потребителите“ [18].

30. В подобни случаи според съдебната практика „тежестта се понася не от оператора, който е платил неправомерно събрания данък, а от купувача, върху когото тя е прехвърлена. Ето защо да се върне на оператора платената като данък сума, която той вече е получил от купувача, би било равносилно на двойно плащане, което би могло да се квалифицира като неоснователно обогатяване, без по този начин да се поправят последиците от незаконосъобразността на данъка за купувача“. Националните юрисдикции имат задачата да „преценят с оглед на конкретните обстоятелства дали операторът е прехвърлил изцяло или отчасти данъчната тежест върху други субекти и дали евентуално възстановяване в полза на оператора би представлявало неоснователно обогатяване“ [19]. Сред подобни „обстоятелства“ обаче трябва също да се вземе предвид вредата, която заинтересованото лице може да е претърпяло „поради самия факт, че е прехвърлило върху своите клиенти данъка, който администрацията е удържала в нарушение на общностното право, тъй като увеличението на цената на стоката, предизвикано от прехвърлянето на данъка, е довело до намаляване на обема на продажбите“ [20].

31. Решение по дело Just дава отговор на преюдициален въпрос, също отправен от датски съд, който се отнася до това дали изключението поради прехвърляне, прилагано в някои случаи в датската съдебна практика, може да бъде законно основание за отхвърляне на искания за възстановяване на данъци, противоречащи на общностното право. С положителния си отговор Съдът потвърждава косвено възможността вътрешните правопорядъци да уреждат материалноправните аспекти на възстановяването.

В — *Последващо развитие*

32. Изобилна последваща съдебна практика потвърждава съдържанието на Решение по дело Just [21], като едновременно с това въвежда някои важни нюанси във връзка с условията за прилагането му. Тези уточнения имат за цел да се избегне това принципът на автономия на националните юрисдикции да доведе до прекомерни различия, които застрашават функционирането на основни аспекти на Съюза.

33. В приложение на принципа на ефективност например се обявяват за несъвместими с правото на Съюза всички предвидени в националното право условия за

18 — Решение по дело Just, посочено по-горе, точки 26 и 27.

19 — Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе, точки 22 и 23.

20 — Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе, точка 31. В същия смисъл Решение по дело Just, посочено по-горе, точка 26.

21 — Решение по дело Denkavit italiana, посочено по-горе, точка 26, Решение по дело Express Dairy Foods, посочено по-горе, точка 13, Решение по дело Ariete, посочено по-горе, точка 17, Решение по дело Mireco, посочено по-горе, точка 16, Решение от 27 май 1981 г. по дело Essevi и Salengo (142/80 и 143/80, Recueil, стр. 1413, точка 35) и Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе, точка 21 и сл.

доказване на прехвърлянето, които правят практически невъзможно или прекомерно трудно получаването на възстановяването [22]. При косвени данъци, обявени за противоречащи на правото на Съюза, се изключва възможността да се откаже тяхното възстановяване въз основа на презумпция за прехвърляне на данъка, при която тежестта на доказване винаги пада върху данъчнозадълженото лице, като се уточнява, че съществуването на законово задължение за включване на данъка в цената не позволява да се презюмира, че цялата тежест на данъка е прехвърлена. Въпросът дали прехвърлянето на косвен данък е действително извършено е фактически и се преценява от националния съд [23].

34. Така Съдът дава самостоятелно тълкуване на понятията за прехвърляне и за неоснователно обогатяване, като превръща това изключение от възстановяването на недължимо платеното в правна норма на Съюза и възприема като свое правилото, което първоначално е било само правило на националното право. Въпреки това неговата намеса в тази област засега е квалифицирана като „минималистична“ [24] с оглед на традиционно признатата на държавите членки процесуална (и материалноправна) автономия в тази област.

22 — Решение по дело San Giorgio, посочено по-горе, точка 14.

23 — Решение от 25 февруари 1988 г. по дело Bianco и Girard (331/85, 376/85 и 378/85, Recueil, стр. 1099, точка 17) и Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе, точка 25.

24 — Hubeau, F. Op. cit., p. 448.

VI — Анализ на преюдициалните въпроси

А — *По втория преюдициален въпрос: „компенсирането“ като алтернатива на прехвърлянето*

35. На първо място ще разгледам втория преюдициален въпрос, защото той има предварителен характер спрямо останалите поставени въпроси.

1. Неоснователното обогатяване като основание за изключението от възстановяване на недължимо платеното

36. По-голямата част от поставените до този момент за разглеждане от Съда дела са се вписали лесно в схемата, при която прехвърлянето на данъчната тежест е определящ елемент за обосноваване на отказа за възстановяване, макар понякога да е било възможно да се допусне изключение от този отказ при възникване на обстоятелство, при което, макар да има прехвърляне, възстановяването не би довело до неоснователно обогатяване [25].

25 — В частност когато като последица от прехвърлянето и от последващото увеличаване на цените продажбите на данъчнозадълженото лице са намалели.

37. В подобен контекст на прехвърляне са постановени многобройни решения, утвърждаващи като общо правило идеята, че прехвърлянето и неоснователното обогатяване са две кумулативни условия за единственото възможно в правото на Съюза изключение от правото на възстановяване на недължимо платеното [26].

38. Според мен въпреки това прехвърлянето на данъчната тежест и неоснователното обогатяване не са две отделни условия за отказ да се възстанови недължимо платеното. В действителност неоснователното обогатяване е единственото основание за изключението, а прехвърлянето е едно от неговите възможни проявления, макар и да изглежда като едно от най-характерните такива. Това обяснява защо съдебната практика приема на свой ред ограничение на изключението (или „изключение от изключението"), когато дори в случай на прехвърляне възстановяването не води до неоснователно обогатяване поради съвкупността от други обстоятелства (като например паралелната загуба на конкурентоспособност).

39. Всъщност съдебната практика използва двузначно основната причина за съществуване на изключението от принципа за връщане на недължимо платени суми с цел да се избегне неоснователно обогатяване на лицето, поискало възстановяване [27].

40. Следователно включването на данъка в продажната цена не е единствен и окончателен критерий, за да се допусне изключение от възстановяването; определящият фактор е дали това възстановяване може действително да породи неоснователно обогатяване, било защото данъкът в крайна сметка е бил платен от купувача на стоката, или поради друго обстоятелство. С други думи, неоснователното обогатяване

26 — Текстът на някои решения е особено ясен. Напр. Решение по дело Weber's Wine World и др., посочено по-горе, в точка 94 гласи следното: „От това задължение за възстановяване [...] има само едно изключение. Държава членка може да откаже да върне неправомерно удържания с оглед на общностното право данък само когато националните власти са доказали, че цялата данъчна тежест е била понесена от лице, което е различно от данъчнозадълженото лице и че възстановяването на данъка на последното ще доведе до неоснователно обогатяване". В коментара си на това решение D. Simon възприема същата идея, като твърди, че като превръща условията в кумулативни, Съдът създава убеждението, че „прехвърлянето на данъчната тежест не неутрализира задължително икономическите последици от облагането върху данъчнозадълженото лице" (Simon, D. Europe. 12/2003, comm. 378).

27 — Този начин на мотивиране се проявява ясно в точка 26 от горепосоченото Решение по дело Just: „Защитата на правата, гарантирани в тази област от общностния правов ред, не изисква да се предоставя право на възстановяване на неправомерно удържани данъци при условия, които биха довели до неоснователно обогатяване на носителите на това право. Следователно от гледна точка на общностното право няма пречка националните юрисдикции да отчитат в съответствие със своето национално право факта, че неправомерно удържаните данъци са могли да бъде включени в цените на предприятието, дължащо данъка, и прехвърлени върху купувачите [...]". Използването на израза „следователно" в цитираната точка ми се струва твърде показателно за тази цел, тъй като показва, че предходното (изключението поради неоснователно обогатяване) е причина за това, което следва (изключението поради прехвърляне). Съдът се произнася по същия начин в Решение по дело Denkavit italiana, посочено по-горе, точка 26. И в двата случая диспозитивът на решението се позовава изключително на случая на прехвърляне, но анализът на мотивите води до извода, че изключението е формулирано по-общо. Тази идея е видна и в горепосочените Решение по дело Comateb и др., точка 22, Решение от 21 септември 2000 г. по дело Michaïlidis (C-441/98 и C-442/98, Recueil, стр. I-7145, точка 31) и Решение от 20 септември 2001 г. по дело Courage и Crehan (C-453/99, Recueil, стр. I-6297, точка 30).

не е само основанието за изключението, то е самото изключение [28].

41. Вследствие на това възстановяването на данъка може да не доведе до неоснователно обогатяване, макар и да е налице прехвърляне на данъчната тежест, както и обратно, да доведе до неоснователно обогатяване, макар и да не е имало прехвърляне.

42. Следователно е възможно прехвърлянето на данъка да не е непременно единственото изключение от възстановяването на недължимо платеното.

43. Разбира се, отказът да се върне недължимо платеното трябва да бъде предмет на стриктно тълкуване, тъй като представлява изключение от общото правило. Това обаче не може да води до изключване на съществуването на национални правни уредби, които предвиждат хипотези, различни от тази на прехвърлянето, но също толкова легитимни като него, тъй като са основани на също толкова несправедливо неоснователно обогатяване на заинтересованото лице.

28 — Това основание за изключението е оспорвано до голяма степен в доктрината и от някои генерални адвокати. Накратко, идеята е, че ако самото право на възстановяване на незаконен данък се основава на целта да се избегне „неоснователно обогатяване“ на държавата, която е удържала този данък, би било най-малкото смело да се ограничава това право именно за да се избегне неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Hubeau, F. Op. cit. p. 449; Berlin, D. Chronique de jurisprudente fiscale européenne. — Revue trimestrielle de Droit européen. 1997, p. 167 и заключението на генералния адвокат Tesauro по дело Comateb и др., представено на 27 юни 1996 г.). Без да се засяга евентуалната теоретична релевантност на тези критики, несъмнено е, че понастоящем изключението от правото на възстановяване поради неоснователно обогатяване има солидни основи в съдебната практика.

44. Не трябва също така да се забравя, че посоченото изключение, макар да е възприето от Съда, е правило с национален произход. Следователно не става въпрос за неизменно и изключително правило на правото на Съюза, чието прилагане е задължително за държавите членки. Последните, както вече отбелязах, са длъжни да определят формалните и материалноправните условия за възстановяването. Ако решат да приложат изключението поради прехвърляне и неоснователно обогатяване, те трябва да направят това при спазване на условията, установени от съдебната практика на Съюза, но няма пречка да предвидят различно изключение, по чиято съвместимост с правото на Съюза Съдът евентуално може да се произнесе.

2. Особеността на настоящия случай и необходимостта от решение ad hoc

45. При формулирането на преюдициалните въпроси Østre Landsret се е стремял да вмести особените обстоятелства на настоящия случай в обичайните понятия за прехвърляне и за неоснователно обогатяване. В крайна сметка датският съд иска да се установи дали в случай като настоящия са налице двете условия, които досега съдебната практика е считала за абсолютно необходими, за да се откаже възстановяването на AMBI: на първо място, дали е имало прехвърляне и на второ място, дали евентуално възстановяване на данъка би довело, поради други обстоятелства, до неоснователно обогатяване на подлежащите на облагане предприятия.

46. В случая с AMBI обаче е необходимо да се подготви отговор ad hoc, в който да се уточни съществуващата до този момент съдебна практика. Това е така, защото, както посочих, сме изправени пред напълно непознат досега случай с особени характеристики, при който обявеният за незаконен данък е само една част от законодателен пакет, който следва да се разглежда в неговата цялост.

47. Ето защо вторият преюдициален въпрос стои в центъра на разискванията. Всъщност в него се поставя проблемът дали може да се счита, че е извършено прехвърляне, когато размерът на незаконния данък е бил „компенсиран“ с паралелно направени икономии в резултат на същата законодателна реформа, макар на практика това прехвърляне да не се е изразило в увеличаване на цените. Очевидно отговорът, който предлагам на този втори въпрос, предполага да се извърши преформулиране на същия въпрос, който освен това има предварителен характер спрямо останалите.

3. Категорията „прехвърляне“ не позволява да се даде задоволителен отговор в конкретния случай

48. Подобно на случаите в много други дела, отнесени до Съда, AMBI е косвен данък, до голяма степен подобен на ДДС. Действителното прехвърляне на неговата тежест обаче не е никак очевидно поради два фактора: на първо място, тъй като различните елементи на законодателната реформа позволяват взаимното им неутрализиране, без непременно да се увеличават цените, и от формална гледна точка, защото AMBI, за разлика от ДДС, не се отразява отделно във фактурите [29].

49. Тезата на датското правителство е, че въпреки всичко в настоящия случай е имало „прехвърляне“, защото AMBI е „заменил“ социалноосигурителните вноски, премахнати паралелно с неговото въвеждане като съставен елемент на цената на стоката, която точно поради тази причина е могла да остане непроменена (в този смисъл AMBI би могъл да се разглежда като „прехвърлен“). По-нататък, липсата на отделно отразяване на AMBI във фактурата не представлявало според датското правителство голяма пречка да се направи извод за извършено прехвърляне, тъй като подобен извод би могъл да се направи общо за всички цени на стоките на засегнатите предприятия през целия период на действие на данъка.

29 — За разлика от ДДС, прехвърлянето на данъчната тежест явно не е било конститутивен елемент в схемата на AMBI. Макар последният да се дължи, както ДДС, върху различните фази на търговия с дадена стока, при които всяко данъчнозадължено лице може да се стреми да го прехвърли върху следващото звено от икономическата верига, характерното за ДДС конститутивно прехвърляне (с отложено във времето събиране, което има за цел да се обложи единствено крайният потребител) тук не е налице.

50. Този подход на датското правителство явно изопачава до неузнаваемост обичайното понятие за „прехвърляне“ на данъка и при всички случаи не съответства на застъпеното в нашата съдебна практика схващане за това понятие.

51. От гледна точка на данъчната техника прехвърлянето се определя като инструмент, позволяващ да се пренесе данъчната тежест върху крайния данъкоплатец, така че данъкът да бъде неутрален за частноправния субект или предприятието, което го е платило първоначално, за да го прехвърли впоследствие, като се явява само един етап от процеса на събиране на данъка [30]. Пренасянето на данъчната тежест се извършва поначало посредством продажната цена, независимо дали данъкът е включен в цената, или се отбелязва отделно от нея, както е при ДДС; при всички случаи въвеждането на данъка трябва да се отрази върху промяната на цената. В случаите, когато — както явно най-често се случва при AMBI — не е очевидно, че тежестта на данъка е била пренесена изцяло върху трето лице, най-малкото е трудно да се направи изводът, че е извършено истинско „прехвърляне“.

52. Към това се добавят трудностите за доказване, които би могла да породи тезата за „замяна при прехвърлянето“, защитавана от датското правителство. Продължителността на въпросния период от време, разнообразието на засегнатите продукти и различният интензитет, с който според жалбоподателите отделните данъчни задължения тежат върху внесените и местните стоки, пораждат най-малкото известни съмнения относно възможността за достатъчно точно доказване на тези факти.

53. Безспорно съдебната практика подчертава факта, че прехвърлянето „зависи от различни фактори, които са свързани с всяка търговска сделка и я отличават от други случаи, попадащи в различен контекст“, и че то „представлява фактически въпрос, който националният съд следва да разгледа“ [31]. От това може да се направи извод, че с оглед на обстоятелствата по всеки конкретен случай националният съд може да реши, че е било извършено прехвърляне по начини, различни от включването на данъка в цената. В посочените решения обаче това уточнение има за цел само да изясни, че един косвен данък не трябва да се счита за автоматично прехвърлен.

54. На този гъвкав подход към явлението „прехвърляне“ трябва все пак в даден момент да бъдат поставени ограничения. Всъщност въпреки този постулат на съдебната практика ми се струва твърде изкуствено да се поддържа, че простата „замяна“ на социалноосигурителен разход с новосъздаден данък — когато те тежат върху един и същи правен субект, но на различно основание и с различен

30 — Вж. напр. Pérez Royo, F. dir. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Tecnos, 4.ed., 2010, p. 741.

31 — Решение по дело Bianco и Girard, посочено по-горе, точка 17, Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе, точка 25 и Решение по дело Weber's Wine World и др., посочено по-горе, точка 96.

интензитет — е достатъчна, за да се счита, че новият данък е бил прехвърлен.

55. Очевидно по този начин не можем да стигнем до извода, че въпреки всичко не е било налице в по-малка или по-голяма степен явление „прехвърляне“ в обичайния смисъл, а можем само да изключим възможността за доказване на това прехвърляне, без повече данни от съответстващите на посоченото компенсиране. В такъв случай рискуваме да създадем „презумпция за прехвърляне“, забранена от съдебната практика.

56. При тези обстоятелства следва да се провери дали когато липсва прехвърляне в обичайния смисъл на думата, не сме изправени пред „друго“ обстоятелство, което също би могло да бъде приравнено на понятието „неоснователно обогатяване“. Такъв би бил случаят на явление, което хронологично и функционално предшества прехвърлянето, а именно „компенсирането“, което е предмет на втория преюдициален въпрос.

4. „Компенсирането“ като възможно изключение от задължението за възстановяване

57. Всъщност посоченото „компенсиране“ се вписва по естествен начин в диалектиката на неоснователното обогатяване, което според мен представлява истинската основа на цялата практика на Съда относно изключението от правото на възстановяване на недължимо платеното.

58. Ето защо считам, че по повод на настоящото дело Съдът би трябвало да излезе извън буквалното съдържание на преюдициалните въпроси, поставени от Østre Landsret, които биха могли да осъществят натиск върху класическото понятие за прехвърляне, за да се включи в него по изкуствен начин, и според мен ненужно, хипотеза, която не се вписва в неговите основни характеристики.

59. Казвам ненужно, защото считам, че съществуващата в тази област съдебна практика позволява изключението от правото на възстановяване да се разпростре към хипотеза, различна от „прехвърлянето“ на съответния данък, но в която все пак би могло да се стигне до неоснователно обогатяване в случай на връщане на незаконния данък. Такъв би бил случаят на „компенсирането“, претендирано по настоящото дело.

60. Тази идея за компенсиране не е напълно непозната в съдебната практика и дори се появява преди Решение по дело Just да въплъти изключението от правото на възстановяване поради прехвърляне на данъчната тежест и неоснователно обогатяване.

61. Почти една година преди Решение по дело Just в Решение по дело Pigs and

Bacon Commission [32] се потвърждава, че незаконен данък може евентуално да бъде „компенсиран“ с получаването от същия данъкоплатец на други икономически предимства. Преюдициалният въпрос, поставен в посоченото дело от High Court (Ирландия), се отнася до публична организация, наречена „Pigs and Bacon Commission“, която удържа данък от всички производители на шунка, като предоставя определени субсидии единствено на тези от тях, които осъществяват износните си сделки с нейно посредничество.

62. Въпросното решение обявява, че система като установената в Ирландия нарушава правилата за свободно движение на стоки и общата организация на пазара в сектора на свинското месо по два различни начина: от една страна, като нарушава конкуренцията посредством отпускането на субсидии за износ и от друга, като създава финансово неудобство за всеки производител, който осъществява пряко своите продажби в чужбина, без да се ползва от услугите на посочената публична организация (всъщност производителят трябва да плати данъка, но няма право на никаква субсидия) [33]. Тъй като бил предвиден за цели, несъвместими с изискванията на Договора, посоченият данък не можел законно да бъде наложен на производителите.

63. Както вече е правил в предходната си практика, Съдът възлага на националния съд задачата да прецени „дали и в каква степен“ посоченият данък трябва да бъде върнат на икономическите оператори, които са го платили. Особено релевантно в нашия случай е това, че при разглеждане на конкретните обстоятелства Съдът обявява, че националният съд има задачата да прецени дали и в каква степен посоченото вземане на данъкоплатеца би могло евентуално да се „компенсира“ с други суми, които са му били платени като субсидии при износа [34].

64. Вярно е, че обстоятелствата по дело Pigs and Bacon Commission не са същите като тези по делото, предмет на настоящото заключение. По първото дело компенсирането се налага, защото производителите са имали право на възстановяване на данъка, но паралелно с това е трябвало те да върнат сумите на незаконните субсидии.

65. Малко след това съдебната практика обаче е имала повод да приложи отново тази идея за „компенсиране“ в контекст без преки субсидии: в Решение по дело Apple and Pear Development Council, относно едноименната британска организация, се потвърждава, че националният съд е длъжен да определи „дали и в каква степен“ трябва да се върне на данъкоплатците данък, който служи за финансиране на организация, чиито дейности са отчасти в разрез с общностното право, и „дали и в каква степен“ това право на възстановяване „може

32 — Решение от 26 юни 1979 г. по дело McCarren, известно като „Pigs and Bacon Commission“(177/78, Recueil, стр. 2161).

33 — Пак там, точки 19 и 20.

34 — Пак там, точка 25.

евентуално да бъде компенсирано с преките предимства, които дейностите на посочената организация са предоставили на заинтересования данъкоплатец“ [35].

66. Следователно може да се потвърди, че в горепосочените решения вече е залегнала идеята за избягване на неоснователно обогатяване на данъкоплатеца в резултат на възстановяване на незаконно удържан данък. Освен това тази идея се появява извън класическото понятие за прехвърляне, което от Решение по дело Just нататък изцяло ръководи преценката на съда относно основателността на изключението от възстановяването на недължимо платеното.

67. Считам, че двете посочени решения показват, че може да се допусне изключение от правото на възстановяване на недължимо платеното в определени случаи, различни от прехвърлянето, като последица от други предимства, които данъкоплатецът е могъл да получи от същата администрация, в полза на която е бил събран незаконният данък [36]. Окончателният извод би бил, че наличието на прехвърляне на данъка не представлява единственото възможно средство за отказ на възстановяването, който може да се основава на евентуално неоснователно обогатяване, произтичащо от паралелно направена икономия [37].

5. Условия, при които „компенсирането“ би могло да има последици, сходни на „прехвърлянето“

68. Важно е веднага да се уточни, че това изключение от правото на възстановяване на недължимо платеното би могло да се приеме единствено при наличието на стриктни условия.

69. На първо място, с цел да бъдат избегнати евентуални злоупотреби или решения, приети ad hoc от държавите членки, е необходимо да съществува пряка причинно-следствена връзка между паралелното премахване на законовите тежести и обявения за незаконен данък.

70. Следователно не става въпрос за каквато и да е повече или по-малко благоприятна за данъкоплатеца законова мярка, която приблизително съвпада във времето с незаконното събиране на данъка. Паралелното спестяване на разходи, което би могло да породи неоснователно обогатяване, трябва да бъде неразривно свързано още при възникването си с въвеждането на този незаконен данък.

35 — Решение от 13 декември 1983 г. (222/82, Recueil, стр. 4083, точки 40 и 41).

36 — В този смисъл една част от доктрината възприема идеята, че правото на възстановяване на недължимо платеното е подлежащо на компенсиране право. Вж. напр. Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario. Septem Ediciones, Oviedo, 2003, 294 и 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, Paris, 2005, p. 416.

37 — Нещо повече, „компенсирането“ като изключение от задължението за възстановяване на недължимо платеното се оказва незасегнато от някои критики, отправени спрямо „прехвърлянето“, тъй като за разлика от последното, при компенсирането няма трети засегнати лица, върху които би могъл в крайна сметка да тежи незаконният данък.

71. Това изискване изглежда очевидно предвид Решение по дело Deville, което, като се позовава на принципа на ефективност като ограничение при прилагането на теорията за прехвърлянето, подчертава, че „национален законодател не може, *след решение на Съда,* от което следва, че определено законодателство е несъвместимо с Договора, да приеме процесуално правило, което намалява конкретно възможностите да се предяви иск за възстановяване на данъците, удържани неправомерно по силата на това законодателство“ [38]. Следователно не е възможно липсата на възстановяване да се обосновава след обявяването на данъка за незаконен.

72. В случая на AMBI неговата връзка с премахването на социалноосигурителните вноски вече е била изтъкната пред Съда в производството по дело Dansk Denkavit и Poulsen Trading, посочено по-горе (точка 3), и не е била поставена пряко под съмнение в настоящото производство. При всички случаи няма пречка националният съд да изисква, ако счита за необходимо, по-стриктно доказателство по този въпрос [39].

73. На второ място, трябва да става въпрос за случай, в който има достатъчно съответствие между кръга на лицата, които се ползват от премахнатите тежести, и този на данъчнозадължените лица по новия данък.

74. На трето място, направената икономия трябва да подлежи на изчисляване без прекомерни трудности, също както и размерът на платения данъчен дълг, така че това „компенсиране“ да може да се оспори основателно.

75. Накрая, трябва да се уточни, че наличието на „компенсиране“ на незаконния данък, позволяващо да се откаже или да се намали неговото възстановяване, трябва да се прецени от сезирания с делото национален съд, за всеки отделен случай и в светлината на доказателствата, представени от националните власти. С други думи, държавата членка носи тежестта на доказване на това евентуално неоснователно обогатяване, произтичащо от „компенсиране“ на незаконния данък [40]. Обратното означава да се приложи презумпция, която е изрично забранена от съдебната практика, тъй като прави „практически

38 — Решение от 29 юни 1988 г. (240/87, Recueil, стр. 3513, точка 13 (курсивът е мой). Вж. също Решение от 17 ноември 1998 г. по дело Aprile (C-228/96, Recueil, стр. I7141, точка 16) и Решение от 9 февруари 1999 г. по дело Dilexport (C-343/96, Recueil, стр. I-579, точка 38). В същия смисъл резолюцията на Европейския парламент от 9 февруари 1983 г. относно отговорността на държавите в областта на прилагане и спазване на общностното право гласи, че ако Съдът е обявил за несъвместими с Договора определени данъци, всяка национална законодателна разпоредба, която е приета впоследствие и ограничава правото на възстановяване на сумите на неправомерно удържаните данъци — позволяваща по този начин на държавите членки да запазят неправомерно ползата от тези недължими данъци, — е несъвместима с духа на Общността и трябва да бъде отменена (ОВ C 68, 1983 г., стр. 32).

39 — В писменото становище на датското правителство се посочва например наличието на намек в този смисъл в подготвителните работи по закона за създаване на AMBI.

40 — Разбира се, без да се засяга възможността за жалбоподателите да представят документите, които те считат за необходими и които националният съд също би могъл да вземе предвид (в този смисъл Решение по дело Michaïlidis, посочено по-горе, точка 41).

невъзможно или прекомерно трудно възстановяването“ [41].

6. Заключение

76. С оглед на всичко гореизложено считам, че на втория преюдициален въпрос следва да се отговори в смисъл, че правото на Съюза допуска държавата да откаже възстановяване на неправомерно събрания данък, когато тя е в състояние да докаже, че недължимо събраните суми могат да се считат за компенсирани с едновременно и съответно намаляване на други налози, от което същите данъчнозадължени лица действително са се ползвали, при условие че между създаването на един налог и премахването на друг съществува пряка причинно-следствена връзка.

Б — *По третия и четвъртия преюдициален въпрос*

77. С донякъде неясна формулировка третият и четвъртият преюдициален въпрос поставят, казано съвсем накратко, допълнителен въпрос, целящ да се установи дали евентуално различно третиране на законодателната реформа в нейната цялост (което би могло да бъде по-благоприятно за един вид предприятия, отколкото за други) представлява допълнителен елемент, който следва да се вземе предвид при преценката за наличието на неоснователно обогатяване, за целите на решението по основателността на възстановяването на AMBI.

78. В съответствие с горепосоченото Решение по дело Weber's Wine World и др. преценката на националния съд за наличието и степента на неоснователното обогатяване на данъчнозадълженото лице, породено от възстановяването на неправомерно събран данък, би могла да се направи единствено „посредством икономически анализ, при който се отчитат всички релевантни обстоятелства“ [42].

79. Досега съдебната практика е свързвала този икономически анализ с доказването, че в случай на твърде еластично търсене данъчнозадълженото лице не е претърпяло спад в обема на продажбите си като последица от прехвърлянето на незаконния данък и от последващото увеличаване на неговите цени.

80. В конкретния случай обаче посоченият икономически анализ трябва да вземе предвид друг, също важен фактор, споменат от Østre Landsret в неговия трети и четвърти преюдициален въпрос.

41 — Решение по дело San Giorgio, точка 14, Решение по дело Bianco и Girard, точка 17 и Решение по дело Comateb и др., точка 25, посочени по-горе.

42 — Точка 100.

81. Действително Østre Landsret формулира тези два въпроса въз основа на класическа хипотеза, тоест че AMBI тежи пропорционално в по-голяма степен върху предприятията вносители, отколкото върху тези, които купуват предимно местни стоки, докато премахнатите социалноосигурителни вноски са засягали пропорционално „и двата вида предприятия в еднаква степен, независимо от вида на закупуваните от предприятието стоки“.

82. Въпреки това страните по главното производство и Комисията изразяват значителни разногласия както относно обхвата на поставените от Landsret въпроси, така и що се отнася до фактическите данни, на които тази юрисдикция се основава.

83. От една страна, предприятията жалбоподатели считат за доказано, че предприятията, които са предимно вносители, са платили в държавния бюджет много по-големи суми за AMBI, отколкото платените от предприятията, които закупуват предимно местни стоки. Разликата се определяла от факта, че противно на това, което се случва с ДДС при вътреобщностните сделки, AMBI не се събирал в момента на вноса, а при първата продажба в Дания на внесените стоки и следователно вносителят, за разлика от националния производител, не можел при изчисляването на AMBI да приспада от данъчната основа стойността на внесените стоки.

84. Датското правителство, от своя страна, отрича категорично, че AMBI тежи по различен начин върху датските стоки и внесените стоки, като твърди, че не AMBI, а „премахването на социалноосигурителните вноски — чиято законосъобразност не се оспорва — е намалило производствените разходи в Дания и вследствие на това е облагодетелствало произведените в Дания стоки“.

85. Комисията, която по този въпрос е съгласна с датското правителство, обяснява в хода на съдебното заседание, че причината, поради която едни предприятия са платили пропорционално повече AMBI от други, се състои в това, че при датските стоки данъчната тежест се разпределя върху следващите звена на търговската верига, докато при внесените стоки целият AMBI се удържа в момента на първата продажба на датска територия. Според Комисията това не означава, че внесените стоки са обложени в по-голяма степен от местните стоки, а единствено че предприятията вносители плащат по-големи суми. Този фактор обаче не позволявал да се счита, че е налице „дискриминационен проблем“, тъй като правилата в областта на възстановяването на данъка са едни и същи за всички предприятия, независимо от размера на недължимо платения от тях AMBI. По този начин Комисията съсредоточава отговора на последните два въпроса изключително върху съмнението дали е налице дискриминация в механизма за възстановяване като такъв.

86. На този етап е важно да се отбележи, че евентуално дискриминационният характер на AMBI по смисъла на член 110 ДФЕС [43] не е бил изтъкнат в конкретния случай, за разлика от случая по преюдициалния въпрос, довел до постановяването на горепосоченото Решение по дело Dansk Denkavit и Poulsen Trading, което също произтича от преюдициално запитване от Østre Landsret. Това решение обаче се ограничава с констатацията, че данък като AMBI нарушава член 33 от Шеста директива, поради това че е подобен на ДДС, но не се произнася, тъй като не счита това за необходимо, по евентуалния дискриминационен (и следователно противоречащ на член 95 ЕО) характер на подобен данък, който въпрос също е бил поставен на Съда [44]. Впрочем Комисията е започнала различни производства за установяване на нарушение срещу Дания поради тази данъчна реформа, но само едно от тях (във връзка с нарушение на член 33 от Шеста директива) е отнесено до Съда, като завършва със съответното осъдително решение.

87. С това ново преюдициално запитване, макар и да не поставя изрично въпроса за дискриминационния характер на AMBI, датската юрисдикция отново го поставя в центъра на вниманието на Съда косвено, посредством правилата за възстановяване на недължимо платеното.

88. В хода на съдебното заседание датското правителство набляга върху риска „да се отговори на въпрос, който не е бил поставен от Landsret“, като с това вероятно има предвид неудобството, свързано с повторното поставяне на въпроса за дискриминационния характер на данъка.

43 — Член 95 от Договора за ЕО, понастоящем член 90 ЕО. В съответствие със съдебната практика тази разпоредба забранява всеки данъчен режим, който пряко или непряко поставя в по-неблагоприятно положение внесените стоки спрямо местните стоки, било защото единствено тези стоки подлежат на облагане, се облагат в по-голяма степен, или защото условията за плащането или изчисляването на данъка са по-неблагоприятни. Решение от 16 юни 1966 г. по дело Lütticke (57/65, Recueil, стр. 293), Решение от 22 юни 1976 г. по дело Bobie Getränkevertrieb (127/75, Recueil, стр. 1079), Решение от 8 януари 1980 г. по дело Комисия/Италия (21/79, Recueil, стр. 1), Решение от 27 февруари 1980 г. по дело Комисия/Ирландия (55/79, Recueil, стр. 481), Решение от 12 юли 1983 г. по дело Комисия/Обединено кралство (170/78, Recueil, стр. 2265), Решение от 3 юли 1985 г. по дело Комисия/Италия (277/83, Recueil, стр. 2049), Решение от 17 юли 1997 г. по дело Haahr Petroleum (C-90/94, Recueil, стр. I-4085), Решение от 2 април 1998 г. по дело Outokumpu (C-213/96, Recueil, стр. I-1777), Решение от 17 юни 1998 г. по дело Grundig Italiana (C-68/96, Recueil, стр. I-3775), Решение от 27 февруари 2002 г. по дело Комисия/Франция (C-302/00, Recueil, стр. I-2055), Решение от 19 септември 2002 г. по дело Tulliasiamies и Siilin (C-101/00, Recueil, стр. I-7487, точка 54), Решение от 5 октомври 2006 г. по дело Nádasdi и Németh (C-290/05 и C-333/05, Recueil, стр. I-10115), и Решение от 18 януари 2007 г. по дело Brzeziński (C-313/05, Сборник, стр. I-513). Съдът е констатирал в частност, че е налице нарушение на посочената разпоредба, „когато данъкът, с който се облага внесената стока, и този, с който се облага подобната местна стока, се изчисляват по различен начин и съгласно различни правила, при което се стига, макар и само в определени случаи, до облагане на внесената стока с по-висок данък“. Решение от 17 февруари 1976 г. по дело Rewe-Zentrale (45/75, Recueil, стр. 181, точка 15), Решение по дело Комисия/Ирландия (посочено по-горе, точка 8), Решение от 26 юни 1991 г. по дело Комисия/Люксембург (C-152/89, Recueil, стр. I-3141, точка 20) и Решение от 26 юни 1991 г. по дело Комисия/Белгия (C-153/89, Recueil, стр. I-3171, точка 12), Решение от 12 май 1992 г. по дело Комисия/Гърция (C-327/90, Recueil, стр. I-3033, точка 12) и Решение от 23 октомври 1997 г. по дело Комисия/Гърция (C-375/95, Recueil, стр. I-5981, точка 20).

44 — В своето заключение по това дело, представено на 30 януари 1992 г., генералният адвокат Tesauro е разгледал този въпрос, макар и възлагайки на националния съд задачата да „провери in concreto дали спорната вноска е уредена по такъв начин, че да изключва напълно дискриминация на внесените стоки“. В това отношение Tesauro припомня, че в съответствие със съдебната практика данъчен режим може да се счита за съвместим с член 95 ЕО (член 110 ДФЕС) единствено ако се докаже, че неговата структура изключва напълно вероятността внесените стоки да бъдат предмет на дискриминация. При всички случаи, когато условията за прилагане не са прозрачни, държавата членка, въвела този режим, е длъжна да докаже, че той не поражда никакви дискриминационни последици (точка 11 от цитираното заключение).

89. Считам, че проблемът, който ни поставя Østre Landsret, в настоящия случай не е да се определи дали законодателната реформа в нейната цялост има дискриминационен характер, нито, както поддържа Комисията, дали е налице дискриминация в механизма за възстановяването като такъв. По един или друг начин Østre Landsret иска единствено да се установи дали последиците от законодателната реформа, в конкретния случай пропорционално поблагоприятни за предприятията с по-малък обем на внесени стоки, отколкото за предприятията, които са предимно вносители, трябва да се разглеждат като фактор, който следва да се вземе предвид при изчисляването на размера на възстановяването на платения AMBI, за да се избегне неоснователно обогатяване.

90. Не е трудно да се даде утвърдителен отговор на този въпрос. Както вече посочих, неоснователното обогатяване поначало е замислено като изключение от задължението на държавата за възстановяване на недължимо платеното и от 1980 г. насетне прехвърлянето на данъчната тежест е най-често срещаната хипотеза на неоснователно обогатяване. В качеството си на изключение обаче последното трябва да се тълкува стриктно. Така например, когато макар да е имало прехвърляне, покачването на цените води до загуба на конкурентоспособността на предприятието, това положение трябва да се вземе предвид и може да доведе до неприлагане на изключението, ако се докаже, че възстановяването при конкретните обстоятелства не би довело до неоснователно обогатяване [45].

91. В настоящия случай жалбоподателите не се позовават на загуба на конкурентоспособността по така описания начин, а на относително подобряване на положението на техните конкуренти като последица от пропорционално по-ниските социалноосигурителни и данъчни разходи, които реформата им налага. Въпреки тази разлика в крайна сметка логиката и в двата случая е една и съща и вследствие на това и отговорът трябва да е един и същ.

92. Вече имах повод да посоча как в хипотезата на прехвърляне изключението от правото на възстановяване само намира своя предел, когато посоченото прехвърляне води до загуба на конкурентоспособността на засегнатото предприятие, което позволява да се изключи наличието на неоснователно обогатяване в случай на възстановяване. По подобен начин прилагането на изключението поради „компенсиране“ на незаконния данък трябва също да намери собствения си предел, ако въпросната законодателна реформа е облагодетелствала пропорционално в по-голяма степен конкурентните предприятия и така е довела до съществена загуба на конкурентоспособността на засегнатото предприятие, като и в този случай се изключва изцяло или отчасти неговото неоснователно обогатяване в случай на възстановяване на данъка. В тези случаи с категорията неоснователно обогатяване се въвежда, доколкото е възможно, правото на възстановяване с цел да се неутрализира тази евентуална разлика в третирането.

45 — Решение по дело Just, посочено по-горе, точка 26 и Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе, точка 31.

93. Разбира се, това преминаване от една категория в друга зависи от това как се преценяват, от тази гледна точка, последиците от въпросната законодателна реформа, което е задача изключително на националния съд.

97. Любопитно е, че както датското правителство, така и предприятията жалбоподатели се позовават на точка 25 от посоченото по-горе Решение по дело Comateb и др., в която се твърди, че прехвърлянето „зависи от различни фактори, които са свързани с всяка търговска сделка и я отличават от други случаи, попадащи в различен контекст".

B — *По първия преюдициален въпрос*

94. Отговорът, който предлагам да се даде на втория преюдициален въпрос, прави по същество ненужно да се отговаря на първия отправен от Østre Landsret въпрос, който се отнася до начина, индивидуално или общо, по който да се извърши преценката на евентуално прехвърляне на AMBI.

98. Датското правителство счита, че това позоваване на контекста на всяка търговска сделка позволява да се извърши цялостна преценка на прехвърлянето, когато определянето на цените също е било извършено общо. Обратно, предприятията жалбоподатели считат, че това позоваване [46] задължава именно да се анализира движението на цената при всяка сделка, при всяка покупко-продажба, и че не е възможно да се извърши цялостна преценка, основана на идеята, че прехвърлянето на тежестта на премахнатите вноски просто е било заменено с прехвърлянето на AMBI, като се има предвид, че премахнатите социалноосигурителни вноски са засягали еднакво внесените и местните стоки, докато с AMBI са обложени пропорционално в по-голяма степен първите.

95. Въпреки това, както вече имах повод да отбележа, тъй като не може да се изключи възможността да настъпи явлението „прехвърляне" в обичайния смисъл на този термин, ще анализирам по-нататък посочения първи преюдициален въпрос.

96. Датският съд пита дали, за да се прецени наличието на прехвърляне, е достатъчно да се направи обща преценка на сключените от данъчнозадълженото лице сделки през период от четири години и във връзка с голям брой стоки, или е необходимо да се направи конкретна преценка на съответната сделка във всеки отделен случай.

99. Считам, че позоваването, което прави Решение по дело Comateb и др. на обстоятелствата по всяка сделка, трябва да се тълкува повече като фактор на гъвкавост на понятието за прехвърляне, отколкото като позоваване на строго индивидуализирана преценка на пренасянето,

46 — Заедно с някои изрази, използвани в съдебната практика, като пренасяне на данъчната тежест „върху купувача", „върху крайния потребител" и т.н.

тоест за всяка стока и за всяка продажба поотделно.

100. Следователно, както посочих по-горе, този гъвкав подход към явлението прехвърляне на данъчната тежест не е абсолютен, а е предмет на известни ограничения, по-конкретно тези, произтичащи от самото понятие „прехвърляне“.

101. Поради тази причина видът на преценката на прехвърлянето, която датските власти биха могли да осъществят, според съдържанието на първия въпрос, надхвърля в голяма степен тези граници на понятието, тъй като включва данните от един прекалено дълъг период (четири години) относно „голям брой стоки“ и дори „напълно различни сделки, извършени преди или след съответната продажба“.

102. Колкото и широко да е определението на „контекст“ и на „фактори, свързани с всяка търговска сделка“, които споменава точка 25 от горепосоченото Решение по дело Comateb и др., то трудно би обхванало хипотези като посочените в първия преюдициален въпрос. Би било възможно най-много да се направи преценка по групи стоки или сделки, които запазват известна връзка помежду си, и за по-кратки периоди, защото ми се струва невъзможно да се твърди, че определянето на цените се прави общо, за всички сделки на предприятието и за период от четири години.

103. Позоваването на принципа на свободна преценка на доказателствата от националния съд според мен не променя предходното заключение. По този въпрос следва да се припомни, че „макар въпросът дали един данък е бил прехвърлен да представлява фактически въпрос, който е от компетентността на националната юрисдикция“, и въпреки че само тя следва да прецени доказателствата за тази цел, „правилата за доказване на прехвърлянето не могат да имат за последица да направят практически невъзможно или прекомерно трудно възстановяването на данъка“, събран в нарушение на правото на Съюза [47].

104. Извън обстоятелствата по настоящия случай цялостна преценка на твърде различни сделки, свързани с напълно различни стоки, за период от четири години, би могла да направи невъзможно за данъчнозадълженото лице представянето на доказателства за оборване на извода, че е имало прехвърляне на данъка.

47 — Решение по дело Michaïlidis, посочено по-горе, точка 40.

VII — Заключение

105. Вследствие на това предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Østre Landsret по следния начин:

„1) Правото на Съюза допуска да се направи изключение от възстановяването на незаконен данък, когато този данък е могъл да бъде компенсиран поради едновременното премахване на други законови тежести, които също могат да бъдат определени по размер, и когато това възстановяване би довело до неоснователно обогатяване. Националният съд следва да прецени дали тези условия са налице с оглед на доказателствата, представени от националните власти, които носят тежестта на доказване.

2) Констатирането на разлика в третирането в ущърб на определена група предприятия представлява елемент, който трябва да бъде взет предвид от националния съд за целите на неговото решение по основателността на възстановяването на незаконния данък.

3) Решение на Съда от 14 януари 1997 г. по дело Comateb и др. (C-192/95—C-218/95) не може да се тълкува в смисъл, че пренасянето на данъчната тежест върху цените може се осъществи посредством цените на други стоки по повод на напълно различни търговски сделки, сключени преди или след съответната продажба на стоки, например в рамките на цялостна преценка на пренасянето за период от четири години и относно голям брой групи от стоки, обхващащи както внесени, така и местни стоки."