

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

6. září 2011 *

Ve věci C-398/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) ze dne 12. října 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 14. října 2009, v řízení

Lady & Kid A/S,

Direct Nyt ApS,

A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,

KID-Holding A/S

proti

Skatteministeriet,

* Jednací jazyk: dánština.

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, K. Schiemann a D. Šváby, předsedové senátů, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, M. Safjan (zpravodaj), M. Berger a A. Prechal, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,
vedoucí soudní kanceláře: R. Şereş, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. září 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Lady & Kid A/S a další H. Peytzem, advokat,
- za dánskou vládu T. Winklerem, jako zmocněncem, ve spolupráci s S. Fugleholmem, advokat,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a N. Fengerem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. prosince 2010,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu práva Společenství v oblasti vydání protiprávně vybrané daně.
- 2 Tato žádost byla předložena ve sporu mezi společnostmi Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (dále jen „Direct Nyt“), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (dále jen „Harald Nyborg“) a KID-Holding A/S, na straně jedné, a Skatteministeriet (ministerstvem financí), na straně druhé, ve věci odmítnutí vrácení daně vybrané v rozporu s právem Společenství (dále jen „protiprávní daň“).

Právní rámec

- 3 Zákonem č. 840 ze dne 18. prosince 1987 zavedlo Dánské království s účinností k 1. lednu 1988 pro zaměstnavatele daň nazvanou „příspěvek na podporu pracovního trhu“ (arbejdsmarkedsbidrag, dále jen „AMBI“). Vyměřovací základ AMBI, jehož sazba dosahovala výše 2,5 %, byl v zásadě stejný jako v případě daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Neodváděl se však při dovozu zboží na dánské území, ale vybíral se z celkové prodejní ceny tohoto zboží při jeho prvním prodeji na tomto území.

- 4 Náhradou za zavedení AMBI byl zrušen určitý počet sociálních příspěvků odváděných zaměstnavatelem, v jejichž rámci dánské podniky odváděly kolem 10 300 DKK za jednoho zaměstnance na plný úvazek.
- 5 Účelem této daňové reformy bylo odstranit vazbu mezi odváděnými příspěvky a počtem zaměstnanců za účelem obnovení růstu a rozvoje zaměstnanosti při zachování neutrality na úrovni veřejných financí.
- 6 AMBI byl od dánských podniků vybírán v období mezi 1. lednem 1988 a 31. prosincem 1991, neboť zákon č. 840 ze dne 18. prosince 1987 byl zrušen zákonem ze dne 21. prosince 1991 s účinností ke dni 1. ledna 1992.
- 7 Během roku 1989 byla podniky zabývajícími se dovozem zpochybněna legalita AMBI u Østre Landsret, který se domníval, že je třeba předložit Soudnímu dvoru otázku ohledně slučitelnosti AMBI s právem Společenství. V rozsudku Dansk Denkvit a Poulsen Trading ze dne 31. března 1992 (C-200/90, Recueil, s. I-2217) nato Soudní dvůr rozhodl, že článek 33 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) brání takové dani, jako je AMBI, jelikož taková daň:
 - se odvádí jak z činností podléhajících DPH, tak z jiných činností průmyslové nebo obchodní povahy spočívajících v poskytování služeb za úplatu;
 - se odvádí v případě podniků, jež jsou osobami povinnými k DPH, ze stejného vyměřovacího základu, jako je základ uplatňovaný pro účely DPH, to znamená ve formě procentuálního podílu z výše uskutečněných tržeb po odečtení výše pořizovacích výdajů;

- na rozdíl od DPH se neodvádí při dovozu, ale vybírá se z celkové prodejní ceny dovezeného zboží při prvním prodeji v dotčeném členském státě;
 - na rozdíl od DPH nemusí být zvlášť uváděna na faktuře a
 - vybírá se souběžně s DPH.
- 8 V reakci na tento rozsudek byl přijat zákon č. 389 ze dne 20. května 1992, který vstoupil v platnost dne 22. května 1992, za účelem upřesnění podmínek vracení protiprávně vybraného AMBI. Obsahuje zejména následující ustanovení:

„Článek 1

Obecné předpisy dánského práva upravují otázku, zda a popřípadě v jakém rozsahu existuje nárok na navrácení nebo náhradu částek zaplacených Státní pokladně v souladu se zákonem č. 840 ze dne 18. prosince 1987 o příspěvku na podporu pracovního trhu, ve znění změn.

Článek 2

[...]

2. Požadovaná částka musí být uvedena v konkrétní výši a musí být odůvodněná; mimoto je třeba přiložit dokumenty, na jejichž základě lze posoudit, zda osoba povinná k dani utrpěla újmu.

[...]“

- 9 Zákon č. 389 ze dne 20. května 1992 byl doplněn oběžníkem č. 122 ze dne 10. července 1996, který pro účely projednávání žádostí o navrácení daně ve správním řízení upřesnil podmínky, které musí podnik zabývající se dovozem splnit, totiž:
 - podnik musel být ve vztahu skutečné hospodářské soutěže vůči dánským výrob-
cům podobných výrobků;
 - úspory dosažené podnikem na sociálních příspěvcích a dalších odvodech musí
být menší, než jsou částky, které tento podnik odvedl jakožto AMBI;
 - postavení podniku z hlediska hospodářské soutěže se muselo v důsledku refor-
my zhoršit; to znamená, že se musí jednat o dánské výrobky spojené s vysokými
náklady na pracovní sílu, takže dánský podnik dosáhl vyšších úspor na sociálních
příspěvcích než dovozce na konkurenčních výrobcích;
 - dánští soutěžitelé dosáhli podstatně vyšších úspor na sociálních příspěvcích, než
jsou částky, které zaplatili jakožto AMBI;
 - ztráta konkurenceschopnosti nesmí být zanedbatelná a
 - AMBI nesměl být přenesen na další subjekty prostřednictvím zvýšení cen.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 Navrhovatelky v původním řízení, které byly všechny činné v maloobchodě, podaly v letech 1997 a 1998 žaloby ke Københavns Byret proti Skatteministeriet, kterými se domáhaly zrušení rozhodnutí o zamítnutí jejich žádostí o vrácení protiprávně vybraného AMBI. Rozhodnutí o odmítnutí jeho navrácení vydané na základě jejich žaloby bylo odůvodněno okolností, že úspora dosažená těmito podniky v důsledku zrušení sociálních příspěvků v období, během něhož byly povinny odvádět AMBI, byla vyšší než částky, které tyto podniky odvedly jakožto AMBI, a že AMBI zaplacený uvedenými podniky byl v důsledku toho zcela kompenzován.
- 11 Žaloby v daných čtyřech věcech byly zamítnuty rozsudkem Københavns Byret ze dne 16. prosince 2002. Navrhovatelky v původním řízení proto dne 13. ledna 2003 podaly opravný prostředek k Østre Landsret.
- 12 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá následující:
 - KID-Holding A/S zajišťovala pod značkou Daells Varehus provoz obchodních domů nabízejících nejrůznější výrobky, včetně dovážených textilních výrobků. Tato společnost zaplatila částku ve výši 20053556 DKK jakožto AMBI a na sociálních příspěvcích uspořila částku ve výši 23 151 291 DKK.
 - Lady & Kid A/S zajišťovala pod označením Daells Discount A/S a Madeleine provoz diskontních obchodů nabízejících omezený výběr sortimentu výrobků značky Daells Varehus, z velké části textilních výrobků. Tato společnost zaplatila částku ve výši 779 986 DKK jakožto AMBI a na sociálních příspěvcích uspořila ve stejném období částku ve výši 1 872 901 DKK.

- Harald Nyborg zajišťovala provoz několika obchodních domů nabízejících zejména drobné železářské zboží, sportovní vybavení, doplňky do automobilu a zemědělská zařízení. Tato společnost zaplatila částku ve výši 5 333 609 DKK jakožto AMBI a na sociálních příspěvcích uspořila částku ve výši 3 322 105 DKK.

- Direct Nyt byla činná pouze v odvětví zásilkového prodeje dovážených výrobků. Tato společnost zaplatila částku ve výši 709 933 DKK jakožto AMBI, a jelikož neměla zaměstnance, nedosáhla žádné úspory na sociálních příspěvcích, která by byla náhradou za uvedený odvod.

13 Skatteministeriet během řízení před Østre Landsret uznalo, že společnosti Harald Nyborg a Direct Nyt v určitém rozsahu zajišťovaly prodej dovážených výrobků konkurujících dánským výrobkům spojeným s vysokými náklady na pracovní sílu, že odstranění sociálních příspěvků nemělo dopad na cenu dánských výrobků spojených s vysokými náklady na pracovní sílu, a že tyto dva podniky tedy nemohly z důvodu hospodářské soutěže zvýšit své ceny o dodatečné výdaje spojené s AMBI. Proto Skatteministeriet, které mělo za to, že AMBI nebyl přenesen na jiné subjekty, rozhodlo o vrácení AMBI uvedeným podnikům – v případě prvního podniku částky ve výši 760 349 DKK zvýšené o příslušné úroky, a v případě druhého podniku částky ve výši 319 469 DKK, rovněž zvýšené o příslušné úroky.

14 Během téhož řízení se účastníci původního řízení rovněž shodli, že budou vycházet z toho, že 35 % nákupů společnosti Harald Nyborg představovalo dovážené výrobky a že 84 % částky odvedené tímto podnikem jakožto AMBI připadalo na tyto výrobky, jakož i na tom, že 40 % nákupů pod značkou Daells Varehus tvořily dovážené výrobky a že 94 % částky odvedené posledně uvedeným podnikem jakožto AMBI připadalo na tyto výrobky. Stejně tak uvedení účastníci řízení uznali, že dřívější sociální příspěvky zatěžovaly v poměrném vyjádření stejně jak obchod s dováženými výrobky, tak i obchod s dánskými výrobky.

- 15 Vzhledem k tomu, že navrhovatelky v původním řízení zpochybnily slučitelnost vnitrostátního práva a zamítavých rozhodnutí Skatteministeriet s právem Společenství, považoval Østre Landsret za nezbytné obrátit se na Soudní dvůr s otázkou výkladu práva Společenství v oblasti vydání protiprávně vybrané daně. Proto se rozhodl přerušit řízení a položit následující předběžné otázky:

- „1) Je třeba rozsudek Soudního dvora ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 až C-218/95 [Recueil, s. I-165]), vykládat v tom smyslu, že předpokladem přenesení daně protiprávně vybrané z výrobku na další subjekt je, že tato daň byla přenesena na kupujícího daného výrobku v rámci dotčené obchodní transakce, nebo může k přenesení na další subjekty v rámci cen dojít rovněž prostřednictvím cen jiných výrobků v rámci zcela odlišných obchodních transakcí, které buď předcházejí prodeji dotčeného výrobku, nebo po něm následují, a to například v rámci posouzení celkového přenesení zátěže na další subjekty během čtyřletého období u velkého počtu skupin výrobků, které zahrnují jak dovezené, tak nedovezené výrobky?
- 2) Je třeba pojem práva Společenství „přenesení“ vykládat v tom smyslu, že protiprávní daň vybíranou při prodeji výrobků lze považovat za přenesenou na další subjekty pouze tehdy, když je cena výrobku zvýšena oproti ceně platné bezprostředně před zavedením této daně, nebo lze uvedenou daň považovat za přenesenou také v případě, že podnik mající daňovou povinnost současně se zavedením této daně dosáhl úspory na jiných odvodech vybíraných z jiného vyměřovacího základu, a že tudíž zachoval své ceny beze změny?
- 3) Je třeba pojem práva Společenství „bezduvodné obohacení“ vykládat v tom smyslu, že vrácení protiprávní daně vybírané při prodeji výrobků lze považovat za bezduvodné obohacení, pokud daný podnik před prodejem výrobku podléhajícího této dani nebo po jeho prodeji dosáhl úspory v důsledku zrušení jiných odvodů

vybíraných z jiného vyměřovacího základu, má-li se za to, že z tohoto zrušení jiných odvodů měly prospěch i jiné podniky, a zejména podniky, které neodváděly protiprávní daň nebo ji odváděly v menším rozsahu?

- 4) V případě, že protiprávní daň měla v důsledku své struktury takový účinek, že podniky, které dovážely výrobky, odváděly na daních v poměrném vyjádření více než podniky, které ve větším rozsahu pořizovaly tuzemské výrobky, a že se zavedením protiprávní daně byl současně zrušen jiný zákonný odvod vybíraný z jiného vyměřovacího základu, který na oba druhy podniků dopadal – v poměrném vyjádření – v téže míře a bez ohledu na složení pořizovacích výdajů daných podniků, je třeba zodpovědět následující otázky:
 - a) zda právo Společenství připouští úplné nebo částečné odmítnutí vrácení protiprávní daně podniku, který dováží zboží, z důvodů přenesení daně na další subjekty a bezdůvodného obohacení, pokud takové odmítnutí vede k tomu, že se podnik, který odvedl ve srovnatelném vyjádření vyšší částku na protiprávní dani než srovnatelný podnik, který pořizoval obdobné zboží na domácím trhu, bude v důsledku daňové reformy a odmítnutí vrácení daně nacházet za jinak stejných podmínek v méně výhodném postavení než srovnatelné podniky, které ve větším rozsahu pořizovaly tuzemské zboží,
 - b) zda vrácení protiprávní daně v dotčené situaci může pojmově vést ke vzniku „bezdůvodného obohacení“ a zda je tedy lze odmítnout, pokud je vrácení – i když se má za to, že daň byla přenesena na další subjekt – nezbytné k dosažení toho, aby účinek daňové reformy po případném vrácení daně a za jinak stejných podmínek byl i nadále stejný pro podniky, které zboží dovážely, jako pro podniky, které pořizovaly tuzemské výrobky,

- c) zda odmítnutí vrácení daně v takové situaci, která vede k tomu, že podniky, které ve větším rozsahu pořizovaly tuzemské výrobky a byly tím zvýhodněny oproti podnikům, které ve větším rozsahu výrobky dovážely, je z jiných důvodů v rozporu s právem Společenství, a zejména se zásadou rovného zacházení, a

- d) zda odpověď na třetí otázku znamená, že vrácení protiprávně vybrané daně nesmí být odmítnuto z důvodu bezdůvodného obohacení v rozsahu, v němž toto vrácení daně pouze vyvažuje zvýhodnění podniků, které pořizovaly tuzemské výrobky, oproti podnikům, které ve větším rozsahu výrobky dovážely.“

K předběžným otázkám

Ke druhé a třetí otázce

- ¹⁶ Druhou a třetí otázku, které je třeba přezkoumat nejdříve a společně, je třeba chápat jako otázku, zda k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani může v případě vydání protiprávně vybrané daně vést pouze přenesení protiprávní daně na další subjekty prostřednictvím zvýšení ceny výrobků ve fázi prodeje, kdy byla uvedena daň vybírána, nebo zda k bezdůvodnému obohacení může rovněž dojít v důsledku úspory dosažené díky současnému zrušení jiných odvodů vybíraných z jiného vyměřovacího základu, přestože dotyčný subjekt povinný k dani své prodejní ceny zachoval beze změny.

- 17 V tomto ohledu je třeba připomenout, že nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s právem Unie je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními práva Unie, která takovým daním brání. Členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s právem Unie (viz rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, *San Giorgio*, 199/82, Recueil, s. 3595, bod 12; ze dne 21. září 2000, *Michailidis*, C-441/98 a C-442/98, Recueil, s. I-7145, bod 30; ze dne 10. dubna 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 35, jakož i ze dne 28. ledna 2010, *Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08, Sb. rozh. s. I-731 bod 45).
- 18 Odchylně od zásady vrácení daní neslučitelných s právem Unie však může být navrácení daně vybrané bez řádného důvodu odmítnuto, pokud by zakládalo bezdůvodné obohacení oprávněných osob. Ochrana práv zaručených v této oblasti právním řádem Unie tedy neukládá vrácení daní, poplatků a příspěvků vybraných v rozporu s právem Unie, pokud se prokáže, že osoba, jež byla nucena tyto daně odvádět, je ve skutečnosti přenesla na další subjekty (viz výše uvedený rozsudek *Comateb* a další, bod 21).
- 19 Za těchto okolností totiž zátěž v důsledku protiprávně vybrané daně nesl nikoli hospodářský subjekt, nýbrž kupující, na něhož byla přenesena. Vrátit hospodářskému subjektu částku daně, která již byla přenesena na kupujícího, by se tak pro uvedený hospodářský subjekt rovnalo získání dvojí platby, která by mohla být kvalifikována jako „bezdůvodné obohacení“, aniž by tím přitom byly napraveny důsledky, jež měla protiprávnost daně pro kupujícího (výše uvedený rozsudek *Comateb* a další, bod 22).
- 20 Jelikož však takové odmítnutí vrácení daně, kterou je zatížen prodej výrobků, je omezením subjektivního práva vyplývajícího z právního řádu Unie, je třeba je vykládat restriktivně. Přímé přenesení protiprávní daně na kupujícího tudíž představuje jedinou výjimku z práva na vrácení daní vybraných v rozporu s právem Unie.

- 21 Soudní dvůr rovněž uvedl, že ani v případě, že bude prokázáno, že zatížení protiprávní daní bylo přeneseno na třetí osoby, nezakládá vrácení této daně hospodářskému subjektu nezbytně jeho bezdůvodné obohacení, jelikož začlenění částky uvedené daně do platných cen mu mohlo způsobit újmu související se snížením objemu jeho tržeb (viz výše uvedené rozsudky Comateb a další, body 29 až 32; Michaïlidis, body 34 a 35, jakož i rozsudek ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další, C-147/01, Recueil, s. I-11365, body 98 a 99).
- 22 Stejně tak členský stát nemůže proti žádosti o vrácení protiprávní daně namítat, že výše uvedené daně byla hospodářsky kompenzována zrušením zákonného odvodu v rovnocenné výši.
- 23 Vrácení protiprávní daně hospodářskému subjektu, který ji přenesl na své zákazníky, sice může za okolností připomenutých výše vést k bezdůvodnému obohacení tohoto subjektu, to však neplatí v případě tvrzeného zrušení jiných daní v souvislosti se zavedením daně, která je v rozporu s právem Unie.
- 24 Toto zrušení spadá do rámce rozhodnutí učiněných členským státem v daňové oblasti, která jsou výrazem jeho obecné hospodářské a sociální politiky. Taková rozhodnutí mohou přinášet nejrůznější důsledky, které bez ohledu na obtíže, ke kterým by mohlo dojít při určování, zda a v jaké míře jedna daň ve skutečnosti pouze a čistě nahradila jinou daň, brání tomu, aby bylo možno v takovém kontextu vycházet z toho, že vrácení protiprávní daně zakládá bezdůvodné obohacení.
- 25 Tento závěr nelze vyvrátit ani s poukazem na rozsudky Soudního dvora ze dne 26. června 1979, McCarren (177/78, Recueil, s. 2161) a ze dne 13. prosince 1983, Apple and Pear Development Council (222/82, Recueil, s. 4083). Soudní dvůr totiž

v bodě 25 uvedeného rozsudku McCarren a v bodě 41 uvedeného rozsudku Apple and Pear Development Council sice nevyloučil, že by vnitrostátní soud uplatňující své vnitrostátní právo mohl bránit vrácení protiprávní daně z jiného důvodu, než je její přenesení na další subjekty, avšak přímé přenesení neoprávněně vybírané daně na kupujícího představuje – jak vyplývá z bodu 20 tohoto rozsudku – jedinou výjimku z práva na vrácení daní vybraných v rozporu s právem Unie.

- ²⁶ Na položenou druhou a třetí otázku je tedy třeba odpovědět, že vydání protiprávně vybrané daně může vést k bezdůvodnému obohacení pouze v případě, že částky zaplacené bez řádného důvodu osobou povinnou k dani z titulu daně vybírané v členském státě v rozporu s právem Unie byly přeneseny přímo na kupujícího. V důsledku toho brání právo Unie tomu, aby členský stát odmítl vrátit protiprávní daň z důvodu, že částky zaplacené bez řádného důvodu osobou povinnou k dani byly kompenzovány úsporou v důsledku současného zrušení jiných odvodů, neboť z hlediska práva Unie nelze na takovou kompenzaci nahlížet v souvislosti s uvedenou daní jako na bezdůvodné obohacení.
- ²⁷ Vzhledem k odpovědi poskytnuté na druhou a třetí otázku již není namístě rozhodnout o první a čtvrté otázce.

K nákladům řízení

- ²⁸ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Pravidla práva Unie týkající se vydání protiprávně vybrané daně je třeba vykládat v tom smyslu, že vydání protiprávně vybrané daně může vést k bezdůvodnému obohacení pouze v případě, že částky zaplacené bez řádného důvodu osobou povinnou k dani z titulu daně vybírané v členském státě v rozporu s právem Unie byly přeneseny přímo na kupujícího. V důsledku toho brání právo Unie tomu, aby členský stát odmítl vrátit protiprávní daň z důvodu, že částky zaplacené bez řádného důvodu osobou povinnou k dani byly kompenzovány úsporou v důsledku současného zrušení jiných odvodů, neboť z hlediska práva Unie nelze na takovou kompenzaci nahlížet v souvislosti s uvedenou daní jako na bezdůvodné obohacení.

Podpisy.