

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 6. septembra 2011 *

V zadevi C-398/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Østre Landsret (Danska) z odločbo z dne 12. oktobra 2009, ki je prispela na Sodišče 14. oktobra 2009, v postopku

Lady & Kid A/S,

Direct Nyt ApS,

A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,

KID-Holding A/S,

proti

Skatteministeriet,

* Jezik postopka: danščina.

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, K. Schiemann in D. Šváby, predsedniki senatov, A. Rosas, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász in M. Safjan (poročevalec), sodnika, M. Berger in A. Prechal, sodnici,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,
sodna tajnica: R. Şereş, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. septembra 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Lady & Kid A/S in druge H. Peytz, odvetnik,
- za dansko vlado T. Winkler, zastopnik, skupaj s S. Fugleholmom, odvetnikom,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in N. Fenger, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. decembra 2010

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago prava Skupnosti glede vračila neupravičene pridobitve.
- 2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbami Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (v nadaljevanju: Direct Nyt), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (v nadaljevanju: Harald Nyborg) ter KID-Holding A/S in Skatteministeriet (ministrstvo za davčne zadeve), ker je slednje zavrnilo njihov zahtevek za vračilo dajatve, odmerjene v nasprotju s pravom Skupnosti (v nadaljevanju: nezakonita dajatev).

Pravni okvir

- 3 Kraljevina Danska je z zakonom št. 840 z dne 18. decembra 1987, z učinkom od 1. januarja 1988, uvedla dajatev za delodajalce, imenovano Arbejdsmarkedsbidrag (prispevek za trg dela, v nadaljevanju: AMBI). Ta dajatev v višini 2,5 % se je načeloma obračunala na isti osnovi, kot se je obračunal davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Vendar se ni plačala ob uvozu blaga na Dansko, ampak se je obračunala na celotno prodajno ceno tega blaga ob prvi prodaji na Danskem.

- 4 V zameno za uvedbo AMBI je bila ukinjena vrsta prispevkov delodajalca za socialno varnost, ki so jih danska podjetja morala plačati v višini približno 10.300 DKK na delavca, zaposlenega s polnim delovnim časom.
- 5 Namen davčne reforme je bil odpraviti povezavo med prispevki delodajalca za socialno varnost in številom zaposlenih, da bi se spodbudila rast in razvoj zaposlovanja, hkrati pa ohranila nevtralnost na ravni javnih financ.
- 6 Danska podjetja so plačevala AMBI v obdobju od 1. januarja 1988 do 31. decembra 1991, saj je zakon z dne 21. decembra 1991 razveljavil zakon št. 840 z dne 18. decembra 1987 z učinkom od 1. januarja 1992.
- 7 Leta 1989 so uvozna podjetja izpodbijala zakonitost AMBI pred Østre Landsret, ki je menilo, da mora Sodišču predložiti vprašanje o združljivosti AMBI s pravom Skupnosti. Sodišče je v odgovor izdalo sodbo v zadevi Dansk Denkavit in Poulsen Trading z dne 31. marca 1992 (C-200/90, Recueil, str. I-2217), v kateri je razsodilo, da člen 33 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS 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) nasprotuje taki dajatvi, kot je AMBI, če:
 - je bila taka dajatev obračunana tako na dejavnosti, ki so predmet DDV, kot tudi na druge industrijske ali komercialne dejavnosti, katerih predmet je opravljanje storitev za plačilo;
 - je bila za podjetja, ki so bila 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 ta dajatev 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.
- 8 Po tej sodbi je bil sprejet zakon št. 389 z dne 20. maja 1992, ki je začel veljati 22. maja 1992 in s katerim so bila določena podrobna pravila za vračilo nezakonito odmerjenega AMBI. Vsebuje, med drugim, te določbe:

„Člen 1

V skladu s splošnimi določbami danskega prava se bo odločilo, ali in v kakšnem obsegu v vsakem posameznem primeru obstaja pravica do vračila ali nadomestila v povezavi z zneski, ki so bili plačani v državni proračun v skladu z zakonom št. 840 z dne 18. decembra 1987 o prispevku za trg dela, kakor je bil spremenjen.

Člen 2

[...]

2. Zahtevani znesek mora biti določen in obrazložen, priložena pa mu mora biti dokumentacija, ki omogoča podrobno presojo o tem, ali je zavezanec za dajatev utrpel škodo.“

- 9 Zakon št. 389 z dne 20. maja 1992 je bil dopolnjen z okrožnico št. 122 z dne 10. julija 1996, ki je za upravno obravnavo zahtevkov za vračilo določila pogoje, ki jih mora izpolniti uvozno podjetje, in sicer:
- podjetje je dejansko konkuriralo danskim proizvajalcem podobnih izdelkov;
 - podjetje je privarčevalo manj iz naslova prispevkov delodajalca za socialno varnost in iz naslova drugih dajatev, kot je plačalo iz naslova AMBI;
 - konkurenčni položaj podjetja se je poslabšal zaradi 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 pa uvoznik iz naslova konkurenčnih proizvodov;
 - danski konkurenti so privarčevali bistveno več iz naslova prispevkov delodajalca za socialno varnost, kot pa so plačali iz naslova AMBI;
 - poslabšanje konkurenčnosti je bilo znatno in
 - AMBI se ni prevadil naprej prek povišanja cen.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- ¹⁰ Pritožnice v postopku v glavni stvari, katerih dejavnost je trgovina na drobno, so med letoma 1997 in 1998 pri Københavns Byret vložile tožbe zoper Skatteministeriet, s katerimi so zahtevale razveljavitev odločb o zavrnitvi njihovih zahtevkov za vračilo nezakonito odmerjenega AMBI. Razlog za zavrnitev vračila je bil, da so prihranki teh podjetij v obdobju, ko so bila zavezana za plačilo AMBI, zaradi ukinitve prispevkov delodajalca za socialno varnost presegli zneske, ki so bili plačani iz naslova AMBI, in da je bil AMBI, ki ga je plačalo podjetje, zato v celoti poravnán.
- ¹¹ Københavns Byret je s sodbo z dne 16. decembra 2002 v štirih zadevah zavrnilo tožbe. Pritožnice v postopku v glavni stvari so nato 13. januarja 2003 vložile pritožbo pri Østre Landsret.
- ¹² Iz predložitvene odločbe izhajajo to:
- KID-Holding A/S je pod trgovskim imenom Daells Varehus upravljala velike veleblagovnice z veliko različnimi proizvodi, vključno z uvoženimi tekstilnimi izdelki. Ta družba je plačala 20.053.556 DKK iz naslova AMBI in privarčevala 23.151.291 DKK iz naslova prispevkov delodajalca za socialno varnost.
 - Družba Lady & Kid A/S je pod trgovskima imenoma Daells Discount A/S in Madeleine upravljala diskontne prodajalne z omejeno ponudbo proizvodov Daells Varehus, pretežno tekstilnih izdelkov. Ta družba je plačala 779.986 DKK iz naslova AMBI in je v istem obdobju privarčevala 1.872.901 DKK iz naslova prispevkov delodajalca za socialno varnost.

- Družba Harald Nyborg je upravljala številne veleblagovnice, ki so med drugim prodajale železnino, športno opremo, avtomobilske dodatke in kmetijsko orodje. Ta družba je plačala 5.333.609 DKK iz naslova AMBI in privarčevala 3.322.105 DKK iz naslova prispevkov delodajalca za socialno varnost.

- Družba Direct Nyt je zgolj prodajala uvožene izdelke po pošti. Ta družba je plačala 709.933 DKK iz naslova AMBI, ker pa ni imela zaposlenih, ni privarčevala ničesar iz naslova prispevkov delodajalca za socialno varnost.

¹³ Med postopkom pred Østre Landsret je Skatteministeriet priznalo, da sta družbi Harald Nyborg in Direct Nyt v določenem obsegu prodajali uvožene proizvode, ki so bili konkurenčni delovno intenzivnim danskim proizvodom, da ukinitvev prispevkov za socialno varnost ni vplivala na delovno intenzivne danske proizvode in da ti podjetji zaradi konkurenčnosti torej nista mogli dvigniti svojih cen za višje stroške, povezane z AMBI. Skatteministeriet je zato, ker je menilo, da AMBI ni bil prevajen na druge subjekte, tudi odločilo, da navedenima podjetjema vrne AMBI v znesku 760.349 DKK, povečan za pripadajoče obresti, oziroma 319.469 DKK, prav tako povečan za pripadajoče obresti.

¹⁴ Med tem postopkom so se stranke v postopku v glavni stvari prav tako strinjale, da je treba šteti, da se je 35 % nakupov družbe Harald Nyborg nanašalo na uvožene izdelke in da se je 84 % AMBI, ki ga je plačalo to podjetje, nanašalo na te izdelke, prav tako pa so 40 % nakupov Daells Varehus sestavljali uvoženi proizvodi, pri čemer se je 94 % AMBI, ki ga je slednja plačala, nanašalo na te izdelke. Prav tako so se stranke strinjale, da so prejšnji prispevki delodajalca za socialno varnost sorazmerno enako vplivali tako na trgovino z uvoženimi izdelki kot na trgovino z danskimi izdelki.

- 15 Ker so pritožnice v postopku v glavni stvari izrazile dvom glede združljivosti nacionalnega prava in zavrnilnih odločb Skatteministeriet s pravom Skupnosti, je Østre Landsret menilo, da mora Sodišče vprašati o razlagi prava Skupnosti glede vračila zneskov, plačanih brez pravnega temelja. Prav tako je prekinilo postopek in postavilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

- „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. I-165]) razlagati tako, da prevaletev nezakonite dajatve na proizvod predpostavlja, da se dajatev prevali na kupca proizvoda pri posamezni transakciji, ali pa lahko pride do prevalitve prek cen tudi pri cenah drugih proizvodov pri povsem drugih transakcijah, bodisi pred zadevno prodajo proizvodov ali po njej, na primer tako, da se celotna presoja opravi za prevaletev v štiriletnem obdobju, ki zajema številne skupine proizvodov, vključno z uvoženimi in neuvoženimi proizvodi?

2. Ali je treba pojem ‚prevaletev‘ iz prava Skupnosti razlagati 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 razlagati tako, da vračilo nezakonite dajatve na prodajo proizvodov privede do neupravičene obogatitve, če je podjetje pred prodajo obdavčljivega proizvoda ali po njej privarčevalo zaradi ukinitve drugih dajatev, obračunanih na drugih osnovah, če se domneva,

da ta ukinitvev 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 obračunana druga zakonita dajatev na drugi osnovi, ki je sorazmerno vplivala na oboja podjetja v enakem obsegu, ne glede na sestavo nakupov podjetij, potem se postavlja vprašanje:
 - (a) ali pravo Skupnosti dovoli celotno ali delno zavrnitev povračila nezakonite dajatve podjetju, ki uvažala 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 vračila kot podobna podjetja, ki so v večjem obsegu kupovala domače proizvode,
 - (b) ali lahko povračilo nezakonite dajatve v upoštevem položaju konceptualno povzroči ‚neupravičeno obogatitev‘ in ga je zato mogoče zavrniti, če je vračilo – čeprav se lahko dajatev šteje za prevaljeno – nujno, da bi se dosegel položaj, v katerem učinek davčne reforme po izplačilu vračil – v sicer enakih okoliščinah – ostane enak za podjetja, ki so uvažala proizvode, in za tista, ki so kupovala domače proizvode,

- (c) ali je zavrnitev vračila 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
- (d) ali odgovor na tretje vprašanje pomeni, da ni upravičeno zavrniti vračila nezakonito odmerjene 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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Drugo in tretje vprašanje

- ¹⁶ Drugo in tretje vprašanje, ki ju je treba preučiti najprej in skupaj, je treba razumeti tako, da se nanašata na vprašanje, ali samo prevelitev nezakonite dajatve, izvedena s povečanjem prodajnih cen proizvodov, med prodajo katerih je bila dajatev odmerjena, lahko ob vračilu zneskov, plačanih brez pravnega temelja, povzroči neupravičeno obogatitev davčnega zavezanca ali pa lahko neupravičena obogatitev izhaja tudi iz prihrankov zaradi sočasne ukinitve drugih dajatev, obračunanih na drugačni osnovi, čeprav davčni zavezanec ni spremenil svojih prodajnih cen.

- 17 V zvezi s tem je treba spomniti na to, da je pravica do vračila dajatev, ki so bile v državi članici odmerjene s kršitvijo prava Unije, posledica in dopolnitev pravic, ki jih posameznikom podeljujejo določbe prava Unije, ki take dajatve prepovedujejo. Država članica je torej načeloma dolžna vrniti dajatve, ki so bile odmerjene s kršitvijo prava Unije (glej sodbe z dne 9. novembra 1983 v zadevi *San Giorgio*, 199/82, Recueil, str. 3595, točka 12; z dne 21. septembra 2000 v združenih zadevah *Michailidis*, C-441/98 in C-442/98, Recueil, str. I-7145, točka 30; z dne 10. aprila 2008 v zadevi *Marks & Spencer*, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 35, in z dne 28. januarja 2010 v zadevi *Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08, ZOdl., str. I-731, točka 45).
- 18 Vendar je vračilo nezakonito odmerjene dajatve mogoče zavrniti, če bi to vračilo povzročilo neupravičeno obogatitev upravičencev, kar pomeni izjemo od načela vračila dajatev, ki niso združljive s pravom Unije. Varstvo pravic, ki jih v zvezi s tem zagotavlja pravni red Unije, torej ne nalaga vračila davkov, carin in dajatev, odmerjenih v nasprotju s pravom Unije, če se dokaže, da je oseba, ki je zavezana plačati te dajatve, te dejansko prevalila na druge subjekte (glej zgoraj navedeno sodbo *Comateb* in drugi, točka 21).
- 19 V takih okoliščinah namreč ni gospodarski subjekt tisti, ki je plačal neupravičeno odmerjeno dajatev, ampak kupec, na katerega je bila dajatev prevaljena. Zaradi tega bi vračilo zneska dajatve zavezancu, ki ga je že prevalil na kupca, pomenilo dvojno plačilo, ki bi ga lahko označili kot „neupravičeno obogatitev“, ne da bi zaradi tega bile odpravljene posledice, ki jih je nezakonita dajatev povzročila kupcu (zgoraj navedena sodba *Comateb* in drugi, točka 22).
- 20 Ker pa taka zavrnitev vračila dajatve, naložene na prodajo proizvodov, pomeni omejitev pravice, ki izhaja iz pravnega reda Unije, jo je treba razlagati ozko. Zato je neposredna prevalitev dajatve, plačane brez pravnega temelja, na kupca edina izjema od pravice do vračila dajatev, odmerjenih v nasprotju s pravom Unije.

- 21 Sodišče je prav tako pojasnilo, da tudi če se dokaže, da je bilo breme dajatve, plačane brez pravnega temelja, prevaljeno na tretje, vračilo te dajatve gospodarskemu subjektu ne povzroči nujno njegove neupravičene obogatitve, saj mu vključitev zneska navedene dajatve v obstoječe cene lahko povzroči škodo, povezano z zmanjšanjem obsega prodaje (glej zgoraj navedeni sodbi Comateb in drugi, točke od 29 do 32, in Michailidis, točki 34 in 35, in sodbo z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World in drugi, C-147/01, Recueil, str. I-11365, točki 98 in 99).
- 22 Prav tako država članica ne more nasprotovati zahtevku za vračilo nezakonite dajatve, ker je bil znesek navedene dajatve ekonomsko izravnán z ukinitvijo zakonite dajatve v enakem znesku.
- 23 Čeprav lahko vračilo nezakonite dajatve gospodarskemu subjektu, ki je znesek prevažal na svoje stranke, v zgoraj navedenih okoliščinah namreč povzroči neupravičeno obogatitev tega subjekta, pa to ni tako ob domnevni ukinitvi drugih dajatev v povezavi z uvedbo dajatve, ki je v nasprotju s pravom Unije.
- 24 Taka ukinitvev spada k odločitvi države članice glede obdavčitve, ki je izraz njene splošne gospodarske in socialne politike. Take odločitve imajo lahko najrazličnejše posledice, ki – ne glede na težave, s katerimi je lahko povezana ugotovitev, ali in v kakšnem obsegu je dajatev dejansko preprosto nadomestila drugo dajatev – nasprotujejo temu, da bi vračilo nezakonite dajatve v takih okoliščinah povzročilo neupravičeno obogatitev.
- 25 Tega sklepa ni mogoče ovreči s sodbama z dne 26. junija 1979 v zadevi McCarren (177/78, Recueil, str. 2161) in z dne 13. decembra 1983 v zadevi Apple and Pear Development Council (222/82, Recueil, str. 4083). Namreč, čeprav Sodišče v točki 25

sodbe McCarren in v točki 41 sodbe Apple and Pear Development Council ni izključilo, da lahko nacionalno sodišče na podlagi nacionalnega prava nasprotuje vračilu nezakonite dajatve iz drugega razloga kot iz razloga prevalitve te dajatve, je neposredna prevalitev dajatve, plačane brez pravnega temelja, na kupca – kot izhaja iz točke 20 te sodbe – edina izjema od pravice do vračila dajatev, odmerjenih v nasprotju s pravom Unije.

- 26 Na drugo in tretje postavljeno vprašanje je treba torej odgovoriti, da lahko vračilo neupravičene pridobitve povzroči neupravičeno obogatitev samo, če so bili zneski, ki jih je davčni zavezanec plačal brez pravnega temelja iz naslova dajatve, odmerjene v državi članici v nasprotju s pravom Unije, neposredno prevaljeni na kupca. Zato pravo Unije nasprotuje temu, da bi država članica zavrnila vračilo nezakonite dajatve, ker so bili zneski, ki jih je davčni zavezanec plačal brez pravnega temelja, izravnani s prihranki, ki izhajajo iz sočasne ukinitve drugih dajatev, ker te izravnave z vidika prava Unije ni mogoče šteti za neupravičeno obogatitev glede na to dajatev.
- 27 Glede na odgovor na drugo in tretje vprašanje se ni treba izreči o prvem in četrtem vprašanju.

Stroški

- 28 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Pravila prava Unije v zvezi z vračilom zneskov, plačanih brez pravnega temelja, je treba razlagati tako, da lahko vračilo neupravičene pridobitve povzroči neupravičeno obogatitev samo, če so bili zneski, ki jih je davčni zavezanec plačal brez pravnega temelja iz naslova dajatve, odmerjene v državi članici v nasprotju s pravom Unije, neposredno preveljeni na kupca. Zato pravo Unije nasprotuje temu, da bi država članica zavrnila vračilo nezakonite dajatve, ker so bili zneski, ki jih je davčni zavezanec plačal brez pravnega temelja, izravnani s prihranki, ki izhajajo iz sočasne ukinitve drugih dajatev, ker te izravnave z vidika prava Unije ni mogoče šteti za neupravičeno obogatitev glede na to dajatev.

Podpisi