

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 6 września 2011 r. (\*)

Brak zwrotu nienależnie pobranego podatku – Bezpodstawne wzbogacenie spowodowane związkiem istniejącym pomiędzy wprowadzeniem tego podatku a zniesieniem innych podatków

W sprawie C-398/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Østre Landsret (Dania) postanowieniem z dnia 12 października 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 października 2009 r., w postępowaniu:

**Lady & Kid A/S,**

**Direct Nyt ApS,**

**A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,**

**KID-Holding A/S**

przeciwko

**Skatteministeriet,**

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.C. Bonichot, K. Schiemann i D. Šváby, prezesi izb, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, M. Safjan (sprawozdawca), M. Berger i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: R. Şereş, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 września 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Lady & Kid A/S i in. przez H. Peytza, advokat,
- w imieniu rządu duńskiego przez T. Winklera, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Fugleholm, advokat,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyalę oraz N. Fengera, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 grudnia 2010 r.,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni prawa wspólnotowego w przedmiocie zwrotu świadczenia nienależnego.

2 Wniosek ten został przedstawiony w związku ze sporem pomiędzy spółkami: Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (zwaną dalej „Direct Nyt”), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (zwaną dalej „Harald Nyborg”) i KID-Holding A/S a Skatteministeriet (ministerstwem finansów), w przedmiocie odmowy dokonania zwrotu na ich rzecz podatku, który został pobrany z naruszeniem prawa wspólnotowego (zwanego dalej „niezgodnym z prawem podatkiem”).

## **Ramy prawne**

3 Królestwo Danii ustawą nr 840 z dnia 18 grudnia 1987 r. wprowadziło od dnia 1 stycznia 1998 r. podatek obciążający pracodawców zwany arbejksmarkedsbidrag (składką na wsparcie rynku pracy, zwany dalej „podatkiem AMBI”). Wymiar podatku AMBI, którego stawka wynosiła 2,5%, był dokonywany na tej samej podstawie, co wymiar podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”). Jednakże podatek AMBI nie był uiszczany przy przywozie towarów na terytorium Danii, lecz był pobierany od wielkości

łącnej ceny sprzedaży przywożonych towarów przy pierwszej ich sprzedaży na tym terytorium.

4 Wraz z wprowadzeniem podatku AMBI zniesione zostały niektóre składki na zabezpieczenie społeczne obciążające pracodawców, które były uiszczane przez duńskie przedsiębiorstwa w wysokości około 10 300 DKK za każdego pracownika zatrudnionego w pełnym wymiarze godzin.

5 Celem wprowadzenia tej reformy podatkowej było usunięcie zależności pomiędzy pobieranymi składkami a liczbą zatrudnionych, tak aby pobudzić wzrost gospodarczy i zwiększyć zatrudnienie, zachowując przy tym neutralność w zakresie finansów publicznych.

6 Podatek AMBI był pobierany od duńskich przedsiębiorstw w okresie od dnia 1 stycznia 1988 r. do dnia 31 grudnia 1991 r., gdyż ustawa nr 840 z dnia 18 grudnia 1987 r. została uchylona od dnia 1 stycznia 1992 r. na mocy ustawy z dnia 21 grudnia 1991 r.

7 Zgodność z prawem podatku AMBI została w 1989 r. zakwestionowana przez zajmujące się przywozem przedsiębiorstwa przed Østre Landsret (sądem okręgowym dla wschodniej Danii), który uznał za konieczne przedłożenie Trybunałowi pytania dotyczącego zgodności podatku AMBI z prawem wspólnotowym. W odpowiedzi na to pytanie Trybunał w wyroku z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-200/90 Dansk Denkavit i Poulsen Trading, Rec. s. I-2217, orzekł, że art. 33 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1) sprzeciwia się ustanowieniu podatku takiego jak podatek AMBI, jeżeli podatek ten:

- obciąża zarówno działalność podlegającą podatkowi VAT, jak również inne formy działalności o charakterze przemysłowym lub handlowym polegające na odpłatnym świadczeniu usług;
- jest pobierany, w odniesieniu do przedsiębiorstw opodatkowanych podatkiem VAT, w oparciu o taką samą podstawę wymiaru jak podatek VAT, to jest w postaci określonej w procentach części wielkości sprzedaży pomniejszonej o wielkość dokonanych przez nie zakupów;
- w odróżnieniu od podatku VAT nie jest naliczany w przypadku przywozu towarów, lecz jest pobierany od wielkości łącznej ceny sprzedaży przywożonych towarów przy ich pierwszej sprzedaży w danym państwie członkowskim;

- w przeciwieństwie do podatku VAT nie musi być wyszczególniany na fakturze; oraz
- jest egzekwowany równoległe z podatkiem VAT.

8 W następstwie tego wyroku została uchwalona ustawa nr 389 z dnia 20 maja 1992 r., która weszła w życie w dniu 22 maja 1992 r., określająca zasady zwrotu pobranego niezgodnie z prawem podatku AMBI. Ustawa ta zawiera między innymi następujące przepisy:

„§ 1.

Ogólne zasady prawa duńskiego regulują kwestię, czy i w odpowiednim przypadku w jakim zakresie istnieje uprawnienie do zwrotu kwoty uiszczonej do skarbu państwa na podstawie ustawy nr 840 z dnia 18 grudnia 1987 r. w sprawie składki na wsparcie rynku pracy z późniejszymi zmianami lub do związanego z tą kwotą odszkodowania.

§ 2.

[...]

2. Należy dokładnie wskazać i uzasadnić żadaną kwotę zwrotu, dołączając do wniosku dokumentację umożliwiającą ocenę tego, czy podatnik poniósł szkodę”.

9 Ustawę nr 389 z dnia 20 maja 1992 r. uzupełnia okólnik nr 122 z dnia 10 lipca 1996 r., który dla celów postępowania administracyjnego w sprawie wniosków o zwrot zdefiniował przesłanki, które powinno spełniać przedsiębiorstwo dokonujące przywozu, a zgodnie z którymi:

- przedsiębiorstwo to pozostaje w rzeczywistej konkurencji z duńskimi producentami podobnych towarów;
- jego oszczędności na składkach na zabezpieczenie społeczne oraz innych opłatach są mniejsze niż kwoty zapłacone z tytułu podatku AMBI;

- jego konkurencyjność zmniejszyła się w wyniku przeprowadzonej reformy; musi więc chodzić o produkty duńskie, w których cenie znaczącym elementem są koszty wynagrodzenia za pracę, tak iż przedsiębiorstwo duńskie zaoszczędziło więcej na składkach na zabezpieczenie społeczne niż importer na produktach konkurencyjnych;
- duńskie przedsiębiorstwa konkurujące oszczędziły na składkach na zabezpieczenie społeczne znacznie więcej, niż uiszczyły z tytułu podatku AMBI;
- pogorszenie się konkurencyjności musi być większe niż znikome; oraz
- podatek AMBI nie może być przerzucany na kolejny etap obrotu poprzez podwyżkę cen.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

10 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, prowadzące działalność w zakresie handlu detalicznego, w latach 1997–1998 wniosły do Københavns Byret (sądu rejonowego w Kopenhadze) skargi przeciwko Skatteministeriet w celu doprowadzenia do stwierdzenia nieważności decyzji oddalających ich wnioski o zwrot pobranego niezgodnie z prawem podatku AMBI. Odmowa dokonania zwrotu na ich rzecz została umotywowana tym, że uzyskana przez owe przedsiębiorstwa – w odniesieniu do całego okresu, w którym były one podatnikami podatku AMBI – oszczędność będąca skutkiem zniesienia składek na zabezpieczenie społeczne przekraczała kwotę uiszczoną przez nie podatku AMBI i w związku z tym zapłacony przez wskazane przedsiębiorstwa podatek AMBI został w rezultacie w pełni odzyskany.

11 Skargi w czterech sprawach zostały oddalone wyrokiem Københavns Byret z dnia 16 grudnia 2002 r. W dniu 13 stycznia 2003 r. skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym wniosły odwołanie do Østre Landsret.

12 Z postanowienia odsyłającego wynika, co następuje:

- KID-Holding A/S prowadziła pod nazwą Daells Varehus działalność handlową w dużych domach handlowych oferujących szeroki asortyment towarów, w tym również importowane wyroby tekstylne. Spółka ta uiszczyła kwotę w wysokości 20 053 556 DKK z tytułu podatku AMBI i zaoszczędziła kwotę w wysokości 23 151 291 DKK z tytułu składek na zabezpieczenie społeczne.

- Lady & Kid A/S prowadziła pod nazwą Daells Discount A/S i Madeleine działalność handlową w sklepach sprzedających towary po obniżonych cenach, oferujących ograniczony wybór asortymentu towarów Daells Varehus, obejmujący w większości wyroby tekstylne. Spółka ta uiszczała kwotę w wysokości 779 986 DKK z tytułu podatku AMBI i zaoszczędziła w tym samym okresie kwotę w wysokości 1 872 901 DKK z tytułu składek na zabezpieczenie społeczne.
  
- Harald Nyborg prowadziła działalność handlową w kilku domach handlowych sprzedających w szczególności artykuły metalowe, artykuły sportowe, akcesoria samochodowe i narzędzia rolnicze. Spółka ta uiszczała kwotę w wysokości 5 333 609 DKK z tytułu podatku AMBI i zaoszczędziła kwotę w wysokości 3 322 105 DKK z tytułu składek na zabezpieczenie społeczne.
  
- Direct Nyt prowadziła działalność wyłącznie w zakresie sprzedaży wysyłkowej towarów przywożonych z zagranicy. Spółka ta uiszczała kwotę w wysokości 709 933 DKK z tytułu podatku AMBI, a ponieważ nie zatrudniała pracowników, nie uzyskiwała w zamian żadnych oszczędności z tytułu składek na zabezpieczenie społeczne.

13 W postępowaniu przed Østre Landsret Skatteministeriet przyznało, że Harald Nyborg i Direct Nyt sprzedawały w pewnym zakresie towary przywożone z zagranicy konkurencyjne wobec duńskich towarów, w których cenie znaczącym elementem są koszty wynagrodzenia za pracę, a także że zniesienie składek na zabezpieczenie społeczne nie miało wpływu na ceny duńskich towarów, w których cenie znaczącym elementem są koszty wynagrodzenia za pracę, oraz że te dwa przedsiębiorstwa z przyczyn związanych z konkurencją nie mogły podwyższyć swych cen o dodatkowy koszt podatku AMBI. Uznawszy zatem, że podatek AMBI nie został przeniesiony na kolejny etap obrotu, obciążając inne podmioty, Skatteministeriet postanowiło zwrócić podatek AMBI wskazanym przedsiębiorstwom odpowiednio w kwocie wynoszącej 760 349 DKK, wraz z należnymi odsetkami, oraz 319 469 DKK, również z należnymi odsetkami.

14 W toku tego postępowania strony przed sądem krajowym zgodziły się również co do tego, że 35% zakupów spółki Harald Nyborg stanowiły towary przywożone z zagranicy, przy czym 84% uiszczonego przez to przedsiębiorstwo podatku AMBI dotyczyło tych towarów, a także że w przypadku Daells Varehus 40% zakupów tego przedsiębiorstwa stanowiły towary przywożone z zagranicy, przy czym 94% uiszczonego przez nie podatku AMBI dotyczyło tych towarów. Ponadto rzeczono strony przyznały, że pobierane wcześniej składki na zabezpieczenie społeczne obciążały handel towarami przywożonymi z zagranicy i duńskimi towarami w porównywalnie proporcjonalny sposób.

15 Ponieważ skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym zakwestionowały zgodność prawa krajowego i decyzji odmownych Skatteministeriet z prawem wspólnotowym, Østre Landsret uznał za konieczne zwrócić się do Trybunału w kwestii wykładni prawa wspólnotowego w przedmiocie zwrotu świadczenia nienależnego. Sąd ten postanowił zatem zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy wykładni wyroku Trybunału z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in. [Rec. s. I-165] należy dokonywać w ten sposób, że przerzucenie pobranego niezgodnie z prawem podatku na towar zakłada, iż podatek został przerzucony na nabywcę towaru w ramach tej czynności handlowej, czy też przerzucenie na ceny może też dotyczyć innych towarów w ramach całkiem innych czynności handlowych, dokonywanych czy to na wcześniejszym, czy na późniejszym etapie obrotu w stosunku do sprzedaży rozpatrywanego towaru, na przykład jeśli dokonuje się łącznej oceny przerzucania podatku w okresie czterech lat w odniesieniu do dużej liczby grup towarów, zarówno pochodzenia zagranicznego, jak i krajowego?

2) Czy wykładni wspólnotowego pojęcia »przerzucenia« należy dokonywać w ten sposób, że podatek pobrany niezgodnie z prawem przy sprzedaży towaru może zostać uznany za przerzucony jedynie wtedy, gdy cena towaru została podniesiona w stosunku do ceny stosowanej bezpośrednio przed wprowadzeniem podatku, czy też podatek może zostać uznany za przerzucony również wtedy, gdy będące podatnikiem przedsiębiorstwo w chwili ustanowienia niezgodnego z prawem podatku zaoszczędziło na innych opłatach pobieranych na innej podstawie i z tego powodu nie podniosło swych cen?

3) Czy wykładni wspólnotowego pojęcia »bezpodstawnego wzbogacenia« należy dokonywać w ten sposób, że zwrot podatku pobranego niezgodnie z prawem przy sprzedaży towaru może zostać uznany za powodujący bezpodstawne wzbogacenie, jeżeli przed sprzedażą obciążonego podatkiem towaru lub po jego sprzedaży przedsiębiorstwo poczyniło oszczędności ze względu na zniesienie innych opłat pobieranych na innej podstawie, w wypadku gdy z tego zniesienia innych opłat skorzystały także inne przedsiębiorstwa, w tym także przedsiębiorstwa, które nie uiszczały niezgodnego z prawem podatku lub uiszczały go w mniejszej kwocie?

4) W wypadku gdy pobrany niezgodnie z prawem podatek ze względu na swe cechy charakterystyczne skutkuje tym, że ciężar podatkowy ponoszony przez importerów jest proporcjonalnie wyższy od ciężaru ponoszonego przez przedsiębiorstwa zaopatrujące się w przeważającej mierze na rynku krajowym, i jednocześnie, wraz z wprowadzeniem niezgodnego z prawem podatku, zniesiona została inna, zgodna z prawem, opłata pobierana na innej podstawie, która proporcjonalnie obciążała te dwa typy przedsiębiorstw w tym samym stopniu i niezależnie od pochodzenia dokonywanych przez przedsiębiorstwa zakupów:

- a) czy prawo wspólnotowe pozwala odmówić w całości lub części zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem od importera ze względu na przerzucenie podatku i bezpodstawne wzbogacenie w zakresie w jakim odmowa ta skutkuje tym, że taki importer – który uiszczył z tytułu pobieranego niezgodnie z prawem podatku kwotę wyższą niż ta, którą uiszczyło porównywalne przedsiębiorstwo zaopatrujące się na rynku krajowym – będzie, w okolicznościach poza tym analogicznych, znajdować się z powodu reformy podatkowej i odmowy zwrotu podatku w sytuacji mniej korzystnej niż porównywalne przedsiębiorstwo zaopatrujące się w przeważającej mierze na rynku krajowym?,
- b) czy zwrot pobranego niezgodnie z prawem podatku w rozważanej sytuacji może, z punktu widzenia pojęć prawnych, doprowadzić do »bezpodstawnego wzbogacenia«, co pociągnie za sobą odmowę zwrotu, jeśli zwrot ten – choć podatek został uznany za przerzucony – jest konieczny, by skutki reformy podatkowej po dokonaniu ewentualnego zwrotu były w okolicznościach poza tym analogicznych takie same dla importerów i przedsiębiorstw zaopatrujących się na rynku krajowym?,
- c) czy odmowa zwrotu podatku w takiej sytuacji – powodującej, że przedsiębiorstwa zaopatrujące się w przeważającej mierze na rynku krajowym znajdowały się z tego względu w sytuacji bardziej korzystnej niż te, które dokonują w przeważającej mierze przywozu towarów – jest sprzeczna z prawem wspólnotowym z innych powodów, w szczególności ze względu na zasadę równości traktowania?,
- d) czy z odpowiedzi na pytanie trzecie wynika, że niezgodna z prawem jest odmowa zwrotu bezprawnie pobranego podatku ze względu na bezpodstawne wzbogacenie w zakresie w jakim zwrot taki ogranicza się do zniesienia przewagi nad przedsiębiorstwami dokonującymi w przeważającej mierze przywozu towarów, z jakiej korzystały przedsiębiorstwa, które zaopatrywały się na rynku krajowym?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego*

16 Pytania drugie i trzecie, które należy rozważyć łącznie w pierwszej kolejności, powinny być rozumiane w ten sposób, że dotyczą rozstrzygnięcia kwestii, czy w przypadku zwrotu nienależnego świadczenia do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika może prowadzić wyłącznie przerzucenie pobranego niezgodnie z prawem podatku dokonane poprzez podwyżkę ceny sprzedaży towarów, w ramach której podatek został pobrany, czy też bezpodstawne wzbogacenie może wynikać również z oszczędności uzyskanej w następstwie jednoczesnego zniesienia innych opłat pobieranych na innej podstawie, nawet jeśli podatnik nie zmienił stosowanych przez niego cen sprzedaży.



17 W tym względzie należy przypomnieć, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii, które zakazują pobierania takich podatków. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane, co do zasady, do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (zob. wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 *San Giorgio*, Rec. s. 3595, pkt 12; z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C-441/98 i C-442/98 *Michailidis*, Rec. s. I-7145, pkt 30; z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 *Marks & Spencer*, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 35; a także z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-264/08 *Direct Parcel Distribution Belgium*, Zb.Orz. s. I-731, pkt 45).

18 Jednakże, w drodze wyjątku od zasady nakazującej zwrot podatków niezgodnych z prawem Unii, możliwe jest odmówienie zwrotu nienależnie pobranego podatku, jeżeli zwrot ten powodowałby bezpodstawne wzbogacenie osób mających do niego prawo. Ochrona zagwarantowanych praw, którą zapewnia w tej dziedzinie porządek prawny Unii, nie oznacza zatem konieczności dokonania zwrotu podatków, ceł i opłat pobranych z naruszeniem prawa Unii, jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty tych należności przerzuciła je w rzeczywistości na inne podmioty (zob. ww. wyrok w sprawie *Comateb i in.*, pkt 21).

19 W takiej bowiem sytuacji ciężar nienależnie pobranego podatku poniósł nie podmiot gospodarczy, lecz nabywca, na którego ten ciężar został przerzucony. Z tego względu zwrot kwoty podatku przerzuconego wcześniej na nabywcę na rzecz podmiotu gospodarczego byłby dla niego równoważny z uzyskaniem podwójnej korzyści, która mogłaby zostać zakwalifikowana jako „bezpodstawne wzbogacenie”, przy czym skutki bezprawności podatku względem nabywcy nie zostałyby usunięte (ww. wyrok w sprawie *Comateb i in.*, pkt 22).

20 Jednakże ponieważ taka odmowa zwrotu podatku pobieranego przy sprzedaży towarów jest ograniczeniem prawa podmiotowego wynikającego z porządku prawnego Unii, powinna być ona przedmiotem zawężającej wykładni. Bezpośrednie przerzucenie nienależnego podatku na nabywcę stanowi zatem jedyny wyjątek w zakresie prawa do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii.

21 Trybunał orzekł również, że nawet w sytuacji, gdy zostanie wykazane, że obciążenie nienależnym podatkiem zostało przerzucone na osoby trzecie, jego zwrot na rzecz podmiotu gospodarczego nie prowadzi koniecznie do jego bezpodstawnego wzbogacenia, gdyż zwiększenie stosowanych cen o kwotę rzeczonoego podatku może powodować powstanie po jego stronie szkody związanej ze zmniejszeniem się wielkości sprzedaży (zob. ww. wyroki: w sprawie *Comateb i in.*, pkt 29–32; w sprawie *Michailidis*, pkt 34, 35; a także wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 *Weber's Wine World i in.*, Rec. s. I-11365, pkt 98, 99).

22 Ponadto państwo członkowskie nie może odmówić zwrotu niezgodnego z prawem podatku z uwagi na fakt, że kwota rzeczzonego podatku została odzyskana w wyniku zniesienia zgodnej z prawem opłaty w równoważnej kwocie.

23 Jeżeli bowiem zwrot niezgodnego z prawem podatku na rzecz podmiotu gospodarczego, który przerzucił jego kwotę na swoich klientów, może we wskazanych wyżej okolicznościach prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia tego podmiotu, nie jest tak w wypadku zniesienia innych podatków pozostającego w związku z ustanowieniem podatku sprzecznego z prawem Unii.

24 Takie zniesienie jest wynikiem decyzji podjętych przez państwo członkowskie w dziedzinie podatków, będących wyrazem jego ogólnej polityki gospodarczej i społecznej. Decyzje te mogą pociągać za sobą bardzo różne skutki, które – niezależnie od trudności, jakie mogą wystąpić przy określaniu, czy i w jakim zakresie dany podatek rzeczywiście zastąpił po prostu inny podatek – sprzeciwiają się temu, aby zwrot niezgodnego z prawem podatku był w takim kontekście postrzegany jako prowadzący do bezpodstawnego wzbogacenia.

25 Wniosku tego nie osłabiają wyroki z dnia 26 czerwca 1979 r. w sprawie 177/78 *McCarren*, Rec. s. 2161, i z dnia 13 grudnia 1983 r. w sprawie 222/82 *Apple and Pear Development Council*, Rec. s. 4083. Nawet jeśli bowiem w pkt 25 rzeczzonego wyroku w sprawie *McCarren* oraz w pkt 41 rzeczzonego wyroku w sprawie *Apple and Pear Development Council* Trybunał nie wykluczył, że sąd krajowy, stosując prawo krajowe, może odmówić zwrotu niezgodnego z prawem podatku z innego powodu niż jego przerzucenie, to bezpośrednie przerzucenie nienależnego podatku na nabywcę stanowi, jak wynika z pkt 20 niniejszego wyroku, jedyny wyjątek w zakresie prawa do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii.

26 Należy zatem na przedłożone Trybunałowi pytania drugie i trzecie odpowiedzieć, że zwrot świadczenia nienależnego może prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia wyłącznie w sytuacji, gdy kwoty nienależnie uiszczone przez podatnika z tytułu podatku pobranego w państwie członkowskim z naruszeniem prawa Unii zostały przerzucone bezpośrednio na nabywcę. W rezultacie prawo Unii sprzeciwia się sytuacji, w której państwo członkowskie odmawia zwrotu niezgodnego z prawem podatku z uwagi na fakt, że kwoty uiszczone nienależnie przez podatnika zostały zrównoważone przez uzyskanie oszczędności w następstwie jednoczesnego zniesienia innych opłat, ponieważ takie wyrównanie nie może być w świetle prawa Unii postrzegane jako bezpodstawne wzbogacenie w związku z tym podatkiem.

27 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytania drugie i trzecie nie jest konieczne orzekanie w przedmiocie pytań pierwszego i czwartego.

## **W przedmiocie kosztów**

28 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny; dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

**Przepisy prawa Unii dotyczące zwrotu świadczenia nienależnego należy interpretować w ten sposób, że zwrot świadczenia nienależnego może prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia wyłącznie w sytuacji, gdy kwoty nienależnie uiszczone przez podatnika z tytułu podatku pobranego w państwie członkowskim z naruszeniem prawa Unii zostały przerzucone bezpośrednio na nabywcę. W rezultacie prawo Unii sprzeciwia się sytuacji, w której państwo członkowskie odmawia zwrotu niezgodnego z prawem podatku z uwagi na fakt, że kwoty uiszczone nienależnie przez podatnika zostały zrównoważone przez uzyskanie oszczędności w następstwie jednoczesnego zniesienia innych opłat, ponieważ takie wyrównanie nie może być w świetle prawa Unii postrzegane jako bezpodstawne wzbogacenie w związku z tym podatkiem.**

Podpisy

\* Język postępowania: duński.