FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. KOKOTT

fremsat den 24. marts 2011 [1]

I — Indledning

1. En medlemsstat er som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, som den har opkrævet i strid med EU-retten, til de afgiftspligtige. Det følger af fast retspraksis. Det er derimod ikke afklaret, om også dem, hvorpå den afgiftspligtige via salgsprisen har overvæltet afgiften, og som derfor har båret den endelige økonomiske byrde herved, har et direkte krav mod staten i henhold til EU-retten.

2. I den foreliggende sag har Vestre Landsret anmodet Domstolen om at afklare dette spørgsmål. Landsretten skal afgøre to sager anlagt mod det danske skatteministerium, hvorved to industrivirksomheder kræver tilbagebetaling af en afgift, som Danmark opkrævede af smøre- og hydraulikolier frem til november 2001, selv om EU-retten fritog mineralolier, der anvendes på anden måde end som motorbrændstof eller brændsel, for den harmoniserede punktafgift. De olieselskaber, som afgiften blev opkrævet hos, overvæltede afgiften på sagsøgerne via salgsprisen.

II — Retsforskrifter

A — *EU-retten*

1. Cirkulationsdirektivet

3. Rådets direktiv 91/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [2] (herefter »cirkulationsdirektivet«) fastlægger ifølge dets artikel 1, stk. 1, ordningen for varer, der pålægges punktafgifter og andre indirekte

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT L 76, s. 1.

skatter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af disse varer, dog bortset fra moms og afgifter, som er indført af Unionen. Ifølge artikel 1, stk. 2, vil de særlige bestemmelser vedrørende strukturerne og afgiftssatserne for de varer, der pålægges punktafgift, fremgå af specifikke direktiver.

4. Cirkulationsdirektivets artikel 3, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på fællesskabsplan på følgende varer, således som de er defineret i de pågældende direktiver:

— mineralolier

— alkohol og alkoholholdige drikkevarer

— forarbejdede tobaksvarer.

2. De i stk. 1 nævnte varer kan pålægges andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed, såfremt der ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.«

2. Mineralolieafgiftsdirektivet

5. Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier[3] (herefter »mineralolieafgiftsdirektivet«) bestemmer i artikel 1, stk. 1, at medlemsstaterne pålægger mineralolier en harmoniseret punktafgift i overensstemmelse med dette direktiv.

6. Mineralolieafgiftsdirektivets artikel 8, stk. 1, litra a) og b), har følgende ordlyd:

»1. Ud over de i direktiv 92/12/EØF fastsatte almindelige bestemmelser om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige varer og uden at andre EF-bestemmelser herved berøres, fritager medlemsstaterne nedennævnte varer for den harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter med henblik på at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af disse fritagelser og undgå svig, unddragelse og misbrug:

a) mineralolier, der anvendes på anden måde end som motorbrændstof eller brændsel

b) mineralolier, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til luftfartøjer, medmindre der er tale om ikke-forretningsmæssig privatflyvning.«

3 — EFT L 316, s. 12.

B — *Dansk ret*

7. I Danmark blev der ved lov nr. 1029 af 19. december 1992 om energiafgift af mineralolieprodukter mv. (herefter »mineralolieafgiftsloven«) indført en afgift på smøre- og hydraulikolier.

8. Ifølge § 1, stk. 1, nr. 12), i mineralolieafgiftsloven, som affattet på det for hovedsagerne relevante tidspunkt, blev der opkrævet en punktafgift på 178 øre/l (herefter »smøreolieafgift«) af smøre- og hydraulikolier (herefter samlet »smøreolier«).

9. Smøreolieafgiften skulle indbetales af olieselskaberne. Ved afgiftens indførelse blev det i lovforslagets bemærkninger bl.a. anført:

»Afgiften kan sandsynligvis overvæltes af olieselskaberne. En stor del af de foreslåede afgiftsbelagte olier anvendes af erhverv, hvor overvæltningsmulighederne er varierende.«

10. Desuden anføres det i forarbejderne, at afgiften vil »øge tilskyndelsen til at økonomisere med olien, hvilket bredt vil have en miljøfremmende effekt«.

11. Som reaktion på Domstolens dom i Braathens-sagen [4] ophævede Danmark smøreolieafgiften ved lov nr. 395 af 6. juni 2002 med tilbagevirkende kraft fra den 1. december 2001. I denne dom, der vedrørte en miljøafgift, som blev opkrævet for brændstofforbruget ved indenrigsluftfart i Sverige, bemærkede Domstolen, at mineralolieafgiftsdirektivets artikel 8, stk. 1, litra b), fuldstændig ville miste sin effektive virkning, hvis man tillod medlemsstaterne at pålægge varer, der er fritaget for den harmoniserede punktafgift, en anden indirekte afgift. En sådan afgift kunne derfor ikke støttes på cirkulationsdirektivets artikel 3, stk. 2.

12. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den danske skatteminister i forbindelse med lovforslagets behandling over for Folketingets [5] Skatteudvalg udtalte, at han ikke nærede tvivl om, at smøreolieafgiften var i strid med EU-retten.

13. Efter lovens vedtagelse udstedte Told- og Skattestyrelsen et cirkulære med retningslinjerne for tilbagebetaling af den ulovligt opkrævede afgift (Skatteministeriets cirkulære nr. 80 af 15.7.2002 om tilbagebetaling af smøreolieafgifter mv.). Vedrørende kredsen af

4 — Dom af 10.6.1999, sag C-346/97, Sml. I, s. 3419.

5 — Den danske lovgivende forsamling.

tilbagebetalingsberettigede fremgår følgende af cirkulærets punkt 3.1:

»Berettiget til tilbagebetaling i første led er virksomheder, som på baggrund af ophævelsen af loven må anses for tilbagebetalingsberettigede. Det drejer sig om virksomheder, som har indbetalt afgiften, og som ikke har overvæltet afgiften til følgende led.

Spørgsmålet om andre berettigede afgøres efter almindelige erstatningsretlige grundsætninger.«

III — De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

14. Danfoss A/S (herefter »Danfoss«) fremstiller bl.a. køle-, varme- og industriautomatik. Både ved fremstillingen af disse systemer og i forbindelse med transmissionsteknik anvendes smøreolier til at forhindre overophedning og ødelæggelse af dreje- og skæreredskaber.

15. Danfoss købte de pågældende smøreolier i perioden fra den 1. januar 1995 til den 30. november 2001 hos en række danske olieselskaber, der indbetalte smøreolieafgift heraf til den danske stat i henhold til mineralolieafgiftsloven.

16. Det er ubestridt, at olieselskaberne overvæltede smøreolieafgiften på Danfoss for så vidt angår de af Danfoss købte smøreolier. Afgiften udgjorde et beløb på i alt 6 108 054 DKK.

17. Danfoss videresolgte en mindre del af smøreolierne til Sauer-Danfoss Aps (herefter »Sauer-Danfoss«), der også anvendte smøreolierne som hjælpeprodukt i produktionen.

18. I hovedsagen har Danfoss tilkendegivet, at der i prisen på de smøreolier, der blev videresolgt til Sauer-Danfoss, var indregnet smøreolieafgift for i alt 1 686 096 DKK. Bortset fra dette videresalg til Sauer-Danfoss har hverken Danfoss eller Sauer-Danfoss, ifølge det af dem oplyste, overvæltet smøreolieafgiften på senere omsætningsled. Dette har den danske regering bestridt.

19. Olieselskaberne har ikke krævet tilbagebetaling af smøreolieafgiften på smøreolierne solgt til Danfoss.

20. Danfoss og Sauer-Danfoss har derimod fremsat krav over for skattemyndighederne om tilbagebetaling af henholdsvis 6 108 054 DKK og 1 686 096 DKK.

21. Det beløb, som er blevet overvæltet på Sauer-Danfoss, indgår i det af Danfoss krævede beløb. De to virksomheder har indgået aftale om, at såfremt Danfoss oppebærer det fulde beløb, vil beløbet på 1 686 096 DKK blive tilbagebetalt til Sauer-Danfoss, der i samme forbindelse vil frafalde sit krav mod Skatteministeriet. Sauer-Danfoss' krav mod Skatteministeriet er således subsidiært i forhold til Danfoss' krav.

22. Skattemyndighederne nægtede tilbagebetaling. Som begrundelse herfor blev det anført, at der ikke var tale om et tilbagebetalingskrav, da selskaberne ikke havde indbetalt smøreolieafgiften direkte til staten, og at kravet derfor skulle vurderes ud fra dansk rets almindelige erstatningsbetingelser. Disse betingelser var dog ifølge skattemyndighederne ikke opfyldt.

23. Om ansvarsgrundlaget anførte skattemyndighederne, at det i tiden frem til Braathens-dommen, der afklarede forholdet mellem cirkulationsdirektivet og mineralolieafgiftsdirektivet, ikke var så klart, at smøreolieafgiften måtte anses for stridende mod EU-retten, at afgiftspålæggelsen må anses for ansvarspådragende for staten. Med hensyn til tiden efter denne dom har skattemyndighederne anført, at et tab, som lides af et led, der følger efter den afgiftspligtige i omsætningskæden, ikke kan anses for adækvat. Set fra statens side var det nemlig ikke forventeligt, hvor i omsætningskæden et tab ville blive lidt.

24. På denne baggrund har Danfoss og Sauer-Danfoss henholdsvis den 15. marts og den 4. maj 2005 ved Vestre Landsret anlagt sag mod Skatteministeriet med påstand om betaling af de omtvistede beløb. Vestre Landsret har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er fællesskabsretten til hinder for, at en medlemsstat afviser et tilbagebetalingskrav, der rejses af en virksomhed, hvorpå en direktivstridig punktafgift er blevet overvæltet, når afvisningen — under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende — sker med den begrundelse, at det ikke er denne virksomhed, som har indbetalt afgiften til staten?

2) Er fællesskabsretten til hinder for, at en medlemsstat afviser et erstatningskrav, der rejses af en virksomhed, hvorpå en direktivstridig punktafgift er blevet overvæltet, når afvisningen — under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende — sker med den af medlemsstaten anførte begrundelse (nemlig at virksomheden ikke er den umiddelbart skadelidte, og at der ikke foreligger en direkte årsagsforbindelse mellem et eventuelt tab og den ansvarspådragende adfærd)?«

25. I sagen for Domstolen har Danfoss, Sauer-Danfoss, den danske, den spanske, den italienske, den polske og den svenske regering, Det Forenede Kongeriges regering samt Europa-Kommissionen deltaget. Den spanske og den polske regering har kun indgivet skriftlige indlæg, mens den svenske regering kun har afgivet mundtligt indlæg.

IV — Bedømmelse

26. Først må det konstateres, at begge præjudicielle spørgsmål i grunden søger at opnå svar på det samme spørgsmål: Har virksomheder, der befinder sig i Danfoss' og Sauer-Danfoss' situation, i medfør af EU-retten et direkte krav mod staten på betaling af et beløb svarende til den smøreolieafgift, som staten i strid med EU-retten har opkrævet hos olieselskaberne, der har overvæltet afgiften på førstnævnte virksomheder? Spørgsmålene adskiller sig dog for så vidt angår retsgrundlaget. Mens det første spørgsmål drejer sig om et krav på tilbagebetaling, vedrører det andet spørgsmål et eventuelt krav på erstatning. Følgelig er det nødvendigt at besvare spørgsmålene særskilt.

A — *Det første præjudicielle spørgsmål*

27. Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om det i en situation, hvor en medlemsstat i strid med EU-retten har opkrævet en afgift, og den afgiftspligtige har overvæltet denne på sine kunder, er muligt for kunderne at kræve dette beløb tilbagebetalt direkte fra staten i medfør af EU-retten.

28. Det har længe været fast retspraksis, at medlemsstater som udgangspunkt skal tilbagebetale skatter og afgifter, som de har opkrævet i strid med EU-retten [6].

29. I henhold til en af Domstolens klassiske formuleringer består retten til at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet af en medlemsstat i strid med EU-retten som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, der

6 — I denne retning allerede dom af 27.2.1980, sag 68/79, Just, Sml. s. 501, præmis 25-27, af 27.3.1980, sag 61/79, Denkavit italiana, Sml. s. 1205, præmis 22-27, og af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12. Jf. udtrykkeligt dernæst bl.a. dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 - C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 20, af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 84, af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 202, og af 28.1.2010, sag C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium, Sml. I, s. 731, præmis 45. Jf. for en aktuel sag om dette emne, herunder også andre aspekter, forslag til afgørelse fra generaladvokat Cruz Villalón fremsat den 7.12.2010, sag C-398/09, Lady & Kid m.fl., Sml. I, s. 7375, og forslag til afgørelse fra generaladvokat Mengozzi fremsat den 22.12.2010, sag C-310/09, Accor, Sml. I, s. 8117, punkt 53 ff.

er tillagt borgerne ved de EU-retlige bestemmelser om forbud mod sådanne afgifter [7].

30. Den berørte afgiftspligtige selv er i hvert fald en borger i denne forstand. Efter fast retspraksis har den afgiftspligtige i medfør af EU-retten som udgangspunkt et krav mod staten på tilbagebetaling af en afgift opkrævet i strid med EU-retten [8].

31. Ifølge retspraksis er der kun én enkelt undtagelse til statens tilbagebetalingsforpligtelse over for den afgiftspligtige, og denne skal tilmed fortolkes snævert. En medlemsstat kan således nægte den afgiftspligtige tilbagebetaling, når det er godtgjort, at afgiftsbyrden fuldt ud er blevet overvæltet på en tredjemand og — hvilket yderligere skal efterprøves — en tilbagebetaling vil medføre en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige [9].

32. Om tilbagebetalingskravet mod staten i en sådan overvæltningssituation i stedet for at tilkomme den afgiftspligtige nu tilkommer den, hvorpå afgiften er overvæltet, og som ikke selv har kunnet overvælte afgiften på ny (for nemheds skyld herefter »den endelige køber«), er hidtil uafklaret. På grundlag af retspraksis kan der dog udledes forskellige fingerpeg, som kan hjælpe ved besvarelsen af dette spørgsmål.

1. Den endelige købers beskyttelsesværdige interesse i tilbagebetaling

33. I dommen i sagen Comateb m.fl. [10] kom Domstolen ganske vist udtrykkeligt ind på den mulighed, at den endelige køber, som har båret byrden ved den med urette erlagte afgift, kan forlange tilbagebetaling direkte fra de nationale myndigheder. Domstolen nævnte dog blot denne mulighed som et rent hypotetisk tilfælde, hvori der — hvis det forelå — ikke som sådan ville opstå spørgsmål om tilbagebetaling til den afgiftspligtige. Dertil har Domstolen dog ikke ytret sig om, hvorvidt, eller under hvilke omstændigheder, den endelige køber bør have et sådant direkte krav mod staten efter national ret eller EU-ret.

7 — Domme i sagerne San Giorgio, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 12, Comateb m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 20, Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 84, Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 202, og Direct Parcel Distribution Belgium, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 45.

8 — Jf. de i fodnote 6 nævnte domme, der alle vedrører den situation, at det er den afgiftspligtige selv, som kræver tilbagebetaling, samt dom af 29.6.1988, sag 240/87, Deville, Sml. s. 3513, præmis 11, og af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World m.fl., Sml. I, s. 11365, præmis 93-95.

9 — Just-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 26, dom af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michaïlidis, Sml. I, s. 7145, præmis 33, og dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 94 og 102. I forslaget til afgørelse i sagen Lady & Kid m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, henviser generaladvokat Cruz Villalón i punkt 34 og 44 med rette til, at Domstolen her har gjort en undtagelse med national oprindelse til sin egen, og taler for at tillade andre undtagelser foruden overvæltningssituationen (punkt 35 ff.).

10 — Nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 24.

34. Domstolen har ganske vist i den samme dom henvist til, at hvis den afgiftspligtige får afgiftsbeløbet tilbagebetalt, selv om den pågældende har overvæltet beløbet på sine kunder, vil der for denne være tale om en dobbeltbetaling, der vil kunne anses for en ugrundet berigelse, *og konsekvenserne af, at afgiften er ulovlig, ville ikke dermed være afhjulpet i forhold til den afgiftspligtiges kunde* [11]. Dermed har Domstolen anerkendt, at en afgift, der er i strid med EU-retten, økonomisk kan ramme en anden end den afgiftspligtige, og at der kan være behov for, at afgiftsbeløbet kan føres tilbage til denne anden persons formue.

35. Et sådant behov følger også af, at indirekte skatter er af generel karakter. De opkræves nemlig af udgifter eller forbrug, og det er netop typisk for disse, at den dermed forbundne økonomiske byrde kan overvæltes på, og således bæres af, den endelige køber [12]. Dette er også tilfældet for så vidt angår den her omtvistede danske smøreolieafgift. I forarbejderne til lovforslaget om afgiftens indførelse henvises udtrykkeligt til, at olieselskaberne sandsynligvis kan overvælte afgiften. Den af den danske stat forventede øgede tilskyndelse til at økonomisere med olien forudsætter logisk set også, at afgiften overvæltes, hvorved olien bliver dyrere for enhver, der forbruger den.

36. Dette karakteristiske træk ved de indirekte skatter kan ikke drages i tvivl under henvisning til Domstolens retspraksis, hvorefter spørgsmålet, om der i det enkelte tilfælde er sket overvæltning af en indirekte afgift, beror på de faktiske omstændigheder, fordi det afhænger af en række forskellige omstændigheder ved hver enkelt transaktion, om der rent faktisk, delvist eller fuldt ud, er sket overvæltning [13]. Af denne retspraksis fremgår blot, at staten ikke kan støtte sig på en formodning om overvæltning over for den afgiftspligtige med henblik på som modargument over for den afgiftspligtiges tilbagebetalingskrav at anføre, at en tilbagebetaling vil føre til dennes ugrundede berigelse.

37. Derfor må også den endelige køber, hvorpå en indirekte afgift opkrævet i strid med EU-retten, såsom den danske smøreolieafgift, er overvæltet, anses for en borger, der i henhold til de EU-retlige bestemmelser nyder rettigheder, som forbyder opkrævningen af en sådan afgift. Denne borger bør også

11 — Dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 22, min fremhævelse.

12 — Således også generaladvokat Jacobs i forslaget til afgørelse fremsat den 17.3.2005, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. 2006 I, s. 9373, punkt 35.

13 — Dom af 25.2.1988, forenede sager 331/85, 376/85 og 378/85, Les Fils de Jules Bianco og Girard, Sml. s. 1099, præmis 17 og 20, dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 25-27, og dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 96 ff.

kunne opnå tilbagebetaling af den afgift, som er overvæltet på ham.

2. Konsekvenser, der bør drages af beskyttelsesbehovet

38. Det ville dog være forhastet på baggrund af den beskyttelsesværdige tilbagebetalingsinteresse hos den endelige køber, hvorpå en afgift opkrævet i strid med EU-retten er overvæltet, straks at slutte, at der tilkommer denne et direkte tilbagebetalingskrav mod staten i henhold til EU-retten. Det skal nemlig tages i betragtning, at i modsætning til hvad der gælder for den afgiftspligtige, der logisk set kun kan rejse krav mod staten, kan den endelige køber også overveje at inddrage den afgiftspligtige som modpart i stedet for staten.

39. Domstolen har således fastslået, at hvis den endelige køber kan få den afgift, der er overvæltet på ham, tilbagebetalt hos den afgiftspligtige, skal den afgiftspligtige herefter kunne kræve beløbet tilbagebetalt af staten [14]. I denne situation fører overvæltningen nemlig ikke til, at den afgiftspligtige i kraft af en tilbagebetaling opnår en ugrundet berigelse.

14 — Dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 24.

40. I forhold til den endelige købers modpart kan således det, der består »som en konsekvens af og i tilslutning« til de rettigheder, der er tillagt den endelige køber ved EU-retten, være fuldstændig anderledes end for den afgiftspligtige.

41. Det skal derfor yderligere efterprøves, om der af retspraksis om den afgiftspligtiges tilbagebetalingskrav kan udledes holdepunkter for, at der også kan tilkomme den endelige køber et sådant direkte krav mod staten. Først skal det undersøges, hvilket nærmere indhold den afgiftspligtiges tilbagebetalingskrav tillægges i medfør af retspraksis.

a) Det nærmere indhold af den afgiftspligtiges tilbagebetalingskrav

42. Ifølge retspraksis skal staten dels tilbagebetale den med urette opkrævede afgift til den afgiftspligtige, men dels også tilbagebetale andre beløb, der er indbetalt til staten eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne afgift [15].

15 — Herunder inkluderer Domstolen bl.a. det økonomiske tab, som den afgiftspligtige forvoldes ved, at en afgift, som ikke i sig selv er i strid med EU-retten, opkræves for tidligt, dvs. hvis det EU-stridige forhold alene består i en for tidlig forfaldsdato. I dette tilfælde udgør tilkendelse af renter tilbagebetalingen af det med urette erlagte beløb. Jf. dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 87-89, dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 205, og dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 112, og kendelse af 23.4.2008, sag C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Sml. I, s. 2875, præmis 114.

i) Kriteriet om en uundgåelig konsekvens

43. Tilbagebetalingskravet omfatter imidlertid ikke tab, der beror på den afgiftspligtiges egne beslutninger, og som ikke er en uundgåelig konsekvens af, at medlemsstaten handler i strid med EU-retten [16]. Kriteriet om en uundgåelig konsekvens er forblevet noget konturløst i retspraksis og har, så vidt ses, hidtil kun fundet anvendelse i en meget specifik skatteretlig kontekst [17]. Det synes at tjene til at afgrænse det, der kan kræves tilbagebetalt inden for rammerne af et EU-retligt tilbagebetalingskrav, over for det, som »kun« kan gøres gældende inden for rammerne af et erstatningskrav, der også er støttet på EU-retten, men som er undergivet strengere betingelser [18].

16 — Dommene i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 207, og i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 113, samt kendelsen i sagen Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 115.

17 — Herefter kan hverken lempelser eller andre skattefordele, som et hjemmehørende selskab har givet afkald på for at kunne modregne en med urette opkrævet skat i en anden skatteskyld, eller udgifter, opstået hos selskaber i koncernen i forbindelse med tilpasningen til de omhandlede nationale retsforskrifter, udlignes ved et tilbagebetalingkrav støttet på EU-retten, jf. den ovenfor i fodnote 16 nævnte retspraksis.

18 — Jf. herved dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 207-209.

ii) Tilbagebetalingskrav på trods af overvæltning

44. Tab, som den afgiftspligtige har lidt ved, at han har overvæltet afgiften på sine kunder via salgsprisen, hvorefter prisstigningen har ført til en afsætningstilbagegang, er ifølge retspraksis indirekte omfattet af tilbagebetalingskravet. Dette fremgår af Domstolens bemærkninger i forbindelse med den allerede nævnte undtagelse fra statens tilbagebetalingsforpligtelse.

45. Ifølge denne undtagelse kan en medlemsstat nægte den afgiftspligtige tilbagebetaling, hvis den godtgør, at afgiftsbyrden fuldt ud er blevet båret af en anden, og den afgiftspligtige vil opnå en ugrundet berigelse ved tilbagebetalingen [19]. Efter retspraksis er der dog ikke tale om en ugrundet berigelse af den afgiftspligtige, såfremt den afgiftspligtige på grund af en afsætningstilbagegang har lidt et økonomisk tab [20]. Domstolen har i denne forbindelse fremhævet, at overvæltningen af afgiften på en tredjepart ikke nødvendigvis ophæver afgiftspålæggelsens økonomiske konsekvenser for den afgiftspligtige. Den omstændighed, at afgiften er overvæltet, betyder derfor ikke i sig selv, at en tilbagebetaling vil føre til

19 — Just-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 26, Michaïlidis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 33, og dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 94.

20 — Dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 29 ff., Michaïlidis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 34 f., og dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 95 og 98 f.

en ugrundet berigelse af den afgiftspligtige, og at tilbagebetaling derfor skal nægtes [21].

iii) Konklusion med hensyn til et eventuelt tilbagebetalingskrav for den endelige køber

46. Før der på grundlag af de ovennævnte karakteristiske træk ved det EU-retlige tilbagebetalingskrav for den afgiftspligtige kan drages en konklusion vedrørende spørgsmålet, om et tilbagebetalingskrav også kan tilkomme den endelige køber, skal der i det følgende foretages en kritisk bedømmelse af disse karakteristiske træk.

47. I denne forbindelse må det konstateres, at en accept af et tilbagebetalingkrav på trods af, at afgiften er overvæltet, kun er forenelig med »kriteriet om en uundgåelig konsekvens« [22], hvis man, uanset virksomhedens mellemkommende beslutning om at overvælte afgiften, anser tabet forårsaget af afsætningstilbagegangen for en uundgåelig konsekvens af statens afgiftspålæggelse. Et sådant ræsonnement forekommer aldeles tvivlsomt.

48. Endvidere er en sådan opfattelse i strid med retspraksis, hvorefter spørgsmålet, om der i det enkelte tilfælde er sket en overvæltning af en indirekte afgift, beror på de faktiske omstændigheder, fordi det afhænger af en række forskellige omstændigheder ved hver enkelt transaktion, om der rent faktisk, delvist eller fuldt ud, er sket en overvæltning [23].

49. Det spørgsmål trænger sig på, om et tilbagebetalingskrav i virkeligheden er et passende retsgrundlag til regulering af et sådant tab. Det forekommer mere nærliggende at regulere kompensationen for sådanne tab erstatningsretligt, dvs. i henhold til de regler, som Domstolen har opstillet vedrørende medlemsstaters ansvar for skade og tab opstået som følge af overtrædelser af EU-retten.

50. Tabsregulering i form af et erstatningsansvar har endelig også konsekvenser for spørgsmålet om, hvorledes de økonomiske konsekvenser af afgiftspålæggelsen i strid med EU-retten hos den endelige køber kan afhjælpes.

51. Såfremt den afgiftspligtige trods overvæltningen af den i strid med EU-retten opkrævede afgift har krav på tilbagebetaling heraf, fordi han på grund af en

21 — Jf. dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 101 f.

22 — Jf. herved punkt 43 ovenfor.

23 — Dommen i sagen Les Fils de Jules Bianco og Girard, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 17 og 20, dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 25-27, og dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 96 f.

afsætningstilbagegang har lidt et økonomisk tab — lad os for eksemplets skyld sige af samme størrelsesorden som afgiften — vil dette krav være imødekommet med en tilbagebetaling fra statens side og således i princippet være udtømt. I en sådan situation kan den endelige køber ikke længere med føje kræve sit tab betalt af den afgiftspligtige. Det beløb, som den afgiftspligtige har opnået fra staten, skal nemlig udligne hans eget tab og derfor forblive hos denne. Den afgiftspligtige vil heller ikke kunne overdrage kravet til den endelige køber, medmindre han indrømmes et nyt supplerende tilbagebetalingskrav, der så reelt skal kompensere selve afgiften. Det ville i et sådant tilfælde snarere være naturligt for den endelige køber at rette kravet mod staten selv.

52. Alt i alt fremgår det, at den hidtidige retspraksis om indholdet af den afgiftspligtiges tilbagebetalingskrav rummer holdepunkter såvel for som imod, at der også skal tilkomme den endelige køber et sådant direkte tilbagebetalingskrav.

53. Såfremt det fastholdes, at den afgiftspligtige foruden tilbagebetalingskravet også kan få kompensation for tab i forbindelse med en afsætningstilbagegang, kan der nemlig opstå situationer som den ovenfor beskrevne, hvori det kun er staten, som den endelige køber kan rette et krav mod. For at være konsekvent må det så desuden accepteres, at kriteriet om en uundgåelig konsekvens finder anvendelse også for så vidt angår formuetab hos den endelige køber. Hvis den afgiftspligtiges tab på trods af hans egen beslutning om at overvælte afgiften kan anses for en uundgåelig konsekvens af statens afgiftspålæggelse, må den endelige købers formuetab i forbindelse med overvæltningen være ligeså uundgåeligt.

54. Hvis kriteriet om en uundgåelig konsekvens derimod anvendes i overensstemmelse med dets meningsindhold, må det konstateres, at det ikke er opfyldt i forhold den endelige køber, eftersom overvæltningen ikke er automatisk, men i sidste ende beror på den afgiftspligtige virksomheds beslutning. I forbindelse med en sådan snæver forståelse taler beskaffenheden af det tilbagebetalingskrav, der kan tilkomme den afgiftspligtige, imod, at der på samme måde kan tilkomme den endelige køber et sådant krav.

55. Disse modstående holdepunkter fører til den konklusion, at der på baggrund af den hidtidige retspraksis om indholdet af den afgiftspligtiges tilbagebetalingskrav ikke kan udledes nogen afgørende kriterier med

hensyn til spørgsmålet om, hos hvem den endelige køber som udgangspunkt skal kunne kræve tilbagebetaling. Der findes dog yderligere holdepunkter i Domstolens praksis om ækvivalens- og effektivitetsprincippet.

b) Et direkte krav mod staten begrundet i ækvivalens- og effektivitetshensyn

56. Efter fast retspraksis tilkommer det i mangel af EU-retlige bestemmelser om tilbagebetaling af afgifter, opkrævet i strid med EU-retten, medlemsstaterne i deres interne retsorden at fastsætte betingelserne for, at en sådan tilbagebetaling kan forlanges, hvorved medlemsstaterne dog skal overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet [24]. Disse betingelser må derfor ikke være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden [25].

57. Blandt disse betingelser hører i første række udpegelse af de kompetente retter og fastsættelse af de nærmere processuelle regler for sagsanlæg, dvs. samlet de processuelle regler [26]. Imidlertid har Domstolen i denne forbindelse også delvist overladt det til medlemsstaterne at fastsætte de materielle betingelser [27].

58. Spørgsmålet om, hvem der er debitor for tilbagebetalingskravet, er et materielretligt spørgsmål. For den afgiftspligtiges vedkommende kan svaret findes i selve EU-retten, idet debitor her er staten. Inden for dette topartsforhold er der heller ikke andre, som kommer i betragtning som debitor. For så vidt angår den endelige køber giver ækvivalens- og effektivitetsprincippet, der som nævnt også gælder for materielretlige spørgsmål, delvist et svar.

59. Hvis dansk ret, således som Danfoss og Sauer-Danfoss åbenbart har gjort gældende, indrømmer den endelige køber, hvorpå en

24 — Dom af 6.10.2005, sag C-291/03, MyTravel, Sml. I, s. 8477, præmis 17, og af 15.3.2007, sag C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Sml. I, s. 2425, præmis 37.

25 — Dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 103, MyTravel-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 17, Reemtsma Cigarettenfabriken-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 37, og dommen i sagen Direct Parcel Distribution Belgium, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 46.

26 — Just-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 25, dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 85, dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 103, dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 203, og dommen i sagen Direct Parcel Distribution Belgium, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 46.

27 — Denkavit italiana-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 22, San Giorgio-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 12, og dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 86. Jf. vedrørende medlemsstaternes ansvar uden for kontrakt på grund af overtrædelse af EU-retten også dom af 19.11.1991, forenede sager C-6/90 og C-9/90, Francovich m.fl., Sml. I, s. 5357, præmis 42 og 43, af 10.7.1997, sag C-261/95, Palmisani, Sml. I, s. 4025, præmis 27, af 17.4.2007, sag C-470/03, AGM-COS.MET, Sml. I, s. 2749, præmis 86, og af 24.3.2009, sag C-445/06, Danske Slagterier, Sml. I, s. 2119, præmis 31.

afgift opkrævet i strid med dansk ret er overvæltet, et direkte tilbagebetalingskrav mod staten, påbyder ækvivalensprincippet nemlig, at der også indrømmes et sådant krav med hensyn til afgifter opkrævet i strid med EU-retten.

60. Skulle tilbagebetalingen endvidere blive umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig i det tilfælde, hvor den endelige køber henvises til den afgiftspligtige, kan effektivitetsprincippet påbyde, at den endelige køber skal kunne rette kravet direkte mod staten. Dette har Domstolen taget under overvejelse i Reemtsma-dommen i den situation, hvor en tjenesteyder fejlagtigt har opkrævet merværdiafgift hos sine kunder, har indbetalt afgiften til staten og herefter er blevet insolvent [28]. Kan fejlen ikke tilskrives tjenesteyderen eller sælgeren, men staten selv, må dette resultat klart være det gældende. I tilfælde af den afgiftspligtiges insolvens kan effektivitetsprincippet således påbyde, at den endelige køber skal kunne kræve tilbagebetaling direkte fra staten.

61. Effektivitetsprincippet kræver i denne forbindelse også, at dette krav, efter sin art, reelt er et tilbagebetalingskrav. Det bliver nemlig uforholdsmæssigt vanskeligt for den endelige køber at udøve sin ret, hvis han f.eks. skal overholde de strengere betingelser, der ifølge retspraksis gælder for erstatningskrav støttet på EU-retten [29]. Det ses heller ikke, hvorfor staten i en sådan situation skulle kunne skjule sig bag disse strengere betingelser for at fremsætte krav. Staten har trods alt opnået en berigelse ved at opkræve afgiftsbeløbet i strid med EU-retten, og der er alene tale om at tilbagebetale dette beløb til den, der har båret den endelige økonomiske byrde.

62. Såfremt den endelige køber, der har båret den økonomiske byrde, hverken indrømmes et tilbagebetalingskrav mod staten eller mod den afgiftspligtige i henhold til national ret, følger det i hvert fald af effektivitetsprincippet, at i det mindste ét af disse tilbagebetalingskrav skal være tilgængeligt. Effektivitetsprincippet forpligter nemlig medlemsstaterne til at indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at den endelige køber kan få tilbagebetalt den i strid med EU-retten opkrævede afgift [30]. Det ville heller ikke her være i overensstemmelse med den ved EU-retten påkrævede beskyttelsesstandard at henvise den endelige køber til en given

28 — Reemtsma Cigarettenfabriken-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 41.

29 — Jf. herved dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 207-209.

30 — I denne retning Reemtsma Cigarettenfabriken-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 41. Jf. også artikel 19, stk. 1, andet afsnit, TEU.

mulighed for at anlægge et erstatningskrav mod staten.

63. Der kan således drages den foreløbige konklusion, at ækvivalens- og effektivitetsprincippet kan begrunde, at den endelige køber har et direkte tilbagebetalingskrav mod staten.

c) Ingen yderligere retningslinjer i EU-retten

64. Såfremt der ikke kan udledes et direkte tilbagebetalingskrav for den endelige køber mod staten på baggrund af ækvivalens- og effektivitetsprincippet, må man henholde sig til hovedreglen om, at det i mangel af EU-retlige bestemmelser om tilbagebetaling af afgifter, opkrævet i strid med EU-retten, tilkommer medlemsstaterne i deres interne retsorden at fastsætte betingelserne for, at en sådan tilbagebetaling kan kræves [31].

65. Domstolen har i Denkavit italiana-dommen [32] udtrykkeligt henvist til, at sikringen af de rettigheder, som den direkte virkning af et forbud mod at opkræve bestemte afgifter hjemler borgerne, ikke nødvendigvis kræver, at der i alle medlemsstaterne består en ensartet og fælles regel vedrørende de processuelle og materielle betingelser for sagsanlæg vedrørende tilbagebetaling af de pågældende afgifter. Dette bør utvivlsomt også gælde, når der er tale om en eventuel tilbagebetalingsberettiget borger »i andet led«, hvorpå en afgift opkrævet i strid med EU-retten er overvæltet.

66. Det må nemlig tages i betragtning, at spørgsmålet om tilbagebetaling af afgifter, der er erlagt med urette, således som Domstolen også i en række afgørelser har fastslået, er løst på forskellig måde i de enkelte medlemsstater og inden for samme stat endog kan afhænge af, hvilke typer afgifter der er tale om. Mens tilbagebetalingkrav i nogle tilfælde er af forvaltningsretlig art, er de i andre tilfælde af civilretlig art og følger bl.a. reglerne om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld [33]. Hvis man, bortset fra i de tilfælde hvor effektivitetsprincippet påbyder dette [34], lader disse delvist komplekse regler ude af betragtning og indrømmer den endelige

31 — Jf. den ovenfor i fodnote 24 nævnte retspraksis.

32 — Nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 22.

33 — Jf. Just-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 23 f., samt dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 17, og af 17.6.2004, sag C-30/02, Recheio - Cash & Carry, Sml. I, s. 6051, præmis 16.

34 — Ækvivalensprincippet vil derimod ikke bryde med de nationale bestemmelser, men netop føre til, at disse anvendes på tilfælde, hvor en afgift er opkrævet i strid med EU-retten.

køber et generelt EU-retligt tilbagebetalingskrav direkte mod staten, uden at EU-lovgiver kan udforme de nærmere retlige rammer for et sådant krav, vil dette muligvis skabe flere problemer, end det vil løse. Man kunne også tænke sig, at det — netop i tilfælde af mindre dagligdagsafgifter — er væsentligt mere attraktivt for den endelige køber at kunne henholde sig til sin medkontrahent i stedet for at skulle rejse krav mod staten.

67. Det bør derfor være den nationale ret og i givet fald de nationale retter, som afgør, om en borger, hvorpå en national afgift opkrævet af en medlemsstat i strid med EU-retten er overvæltet, kan kræve tilbagebetaling af afgiftsbeløbet direkte fra staten, principielt kun fra den afgiftspligtige eller kan vælge mellem disse, idet ækvivalens- og effektivitetsprincippet dog skal overholdes.

68. Dette resultat svarer i øvrigt til den løsning, som Domstolen nåede frem til i Reemtsma Cigarettenfabriken-dommen [35] i en situation, hvor en tjenesteyder fejlagtigt havde beregnet merværdiafgift over for sine kunder og indbetalt denne til staten. Selv om det for spørgsmålet om statens ansvar gør en forskel, om en virksomhed fejlagtigt fakturerer en ikke-skyldig afgift over for en kunde, eller om staten selv i strid med EU-retten har opkrævet en afgift, der er overvæltet til næste omsætningsled, er det ikke nødvendigt at fastsætte forskellige regler for den økonomisk berørte parts tilbagebetalingskrav. I begge tilfælde skal det blot sikres, at den berørte part kan få tilbagebetalt de til staten ulovligt indgåede beløb, uanset om det sker direkte eller indirekte.

69. I hovedsagen kan effektivitetsprincippet imidlertid foreskrive, at et direkte tilbagebetalingskrav mod staten skal tages under overvejelse, hvilket det i sidste ende tilkommer den forelæggende ret at vurdere. Med hensyn til retsstillingen i Danmark har den danske regering således anført, at den endelige køber ikke har et direkte tilbagebetalingskrav mod staten. Danfoss og Sauer-Danfoss har derimod gjort gældende, at den endelige køber efter dansk ret heller ikke kan kræve tilbagebetaling fra den afgiftspligtige. I denne forbindelse har den danske regering, adspurgt af Domstolen under den mundtlige forhandling, bekræftet, at det er uklart, om der findes et sådant krav i dansk ret. Kan den endelige køber efter dansk ret reelt hverken kræve direkte eller indirekte tilbagebetaling af afgiftsbeløbet,

35 — Nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 37 ff.

vil det være uforholdsmæssigt vanskeligt for sagsøgerne i hovedsagerne at udøve deres rettigheder, hvis de henvises til at gøre brug af en endnu uetableret og tilmed tvivlsom mulighed for at kræve tilbagebetaling fra olieselskaberne og derfor ikke kan gives medhold i deres søgsmål mod Skatteministeriet.

om det i en situation, hvor en medlemsstat har opkrævet en punktafgift i strid med EU-retten, og den afgiftspligtige har overvæltet denne på sine kunder, er tilladt at afvise et af disse kunder fremsat erstatningskrav mod staten med den begrundelse, at en direkte årsagsforbindelse mellem afgiftsopkrævningen og kundernes tab fra starten kan udelukkes.

3. Konklusion

70. Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at det er national ret og i givet fald de nationale retter, som afgør, om en borger, hvorpå en national afgift opkrævet af en medlemsstat i strid med EU-retten er overvæltet, kan kræve tilbagebetaling af afgiftsbeløbet direkte fra staten, principielt kun fra den afgiftspligtige eller kan vælge mellem disse, idet ækvivalens- og effektivitetsprincippet dog skal overholdes.

72. Ifølge fast retspraksis ifalder en medlemsstat som udgangspunkt erstatningsansvar for tab, som er forvoldt borgerne på grund af tilsidesættelser af EU-retten, der må tilregnes staten [36].

73. Retten til skadeserstatning er knyttet til tre betingelser, nemlig at den EU-retlige bestemmelse, der er tilsidesat, har til formål at tillægge de skadelidte borgere rettigheder, at tilsidesættelsen af denne bestemmelse er tilstrækkelig kvalificeret, og at der er en direkte årsagsforbindelse mellem denne

B — *Det andet præjudicielle spørgsmål*

71. Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst,

36 — Dommen i sagen Francovich m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 35, af 5.3.1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du pêcheur og Factortame, Sml. I, s. 1029, præmis 31, Danske Slagterier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 27, dom af 26.1.2010, sag C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, Sml. I, s. 635, præmis 29, af 25.11.2010, sag C-429/09, Fuß, Sml. I, s. 12167, præmis 45, og af 9.12.2010, sag C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie m.fl., Sml. I, s. 12655, præmis 87.

tilsidesættelse og borgernes tab [37]. Det præjudicielle spørgsmål vedrører den tredje betingelse.

74. Det tilkommer ganske vist i princippet de nationale retter at tage stilling til, om der reelt er en direkte årsagsforbindelse mellem statens overtrædelse af EU-retten og det tab, som er forvoldt de skadelidte [38]. For det første kan Domstolen med henblik på at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar imidlertid give denne alle de oplysninger, som den finder nødvendige [39], og for det andet er der her i højere grad tale om et retsspørgsmål end om et spørgsmål med hensyn til de faktiske omstændigheder. Det skal nemlig afklares, om betingelsen om en direkte årsagssammenhæng skal fortolkes så snævert, at den, således som den danske regering har gjort gældende, kun kan opfyldes i relation til den afgiftspligtige, men derimod ikke i forhold til en borger, hvorpå den afgiftspligtige har overvæltet den i strid med EU-retten opkrævede punktafgift.

75. Først må det konstateres, at der i det foreliggende tilfælde utvivlsomt foreligger en årsagsforbindelse. Hvis punktafgiften ikke var blevet opkrævet, ville det af sagsøgerne i hovedsagerne påberåbte tab bestående i det afgiftsbeløb, som olieselskaberne har overvæltet på dem, ikke være opstået.

76. For så vidt angår spørgsmålet om en *direkte* årsagsforbindelse skal dette krav ikke forstås i absolut forstand, idet det ifølge retspraksis tværtimod er tilstrækkeligt, at der foreligger en »tilstrækkeligt direkte årsagsforbindelse« [40]. Domstolen har foretaget denne præcisering med henvisning til sin retspraksis om Unionens erstatningsansvar uden for kontrakt [41], for hvilket der i det væsentlige gælder de samme tre betingelser som for medlemsstaternes erstatningsansvar for overtrædelser af EU-retten [42]. Det kan på baggrund af denne retspraksis også udledes, at kriteriet om en »tilstrækkeligt direkte årsagsforbindelse« navnlig skal sikre, at der ikke skal ydes erstatning for enhver, nok så fjern, skadelig følge [43]. Såfremt man ikke ønsker at udvide begrebet direkte for meget ved at sætte ordet »tilstrækkeligt« foran, kunne man

37 — Dommen i sagen Brasserie du pêcheur und Factortame, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 51, Danske Slagterier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 20, og dommen i sagen Transportes Urbanos y Servicios Generales, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 30.

38 — Dommen i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 65, dom af 15.6.1999, sag C-140/97, Rechberger m.fl., Sml. I, s. 3499, præmis 72, AGM-COS.MET-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 83, og Fuß-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 48 og 59.

39 — Dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 38, og af 18.6.2009, sag C-566/07, Stadeco, Sml. I, s. 5295, præmis 43.

40 — Dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 218, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 122.

41 — Dom af 4.10.1979, forenede sager 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 og 45/79, Dumortier m.fl. mod Rådet, Sml. s. 3091, præmis 21.

42 — Dommen i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 53.

43 — Dommen i sagen Dumortier m.fl. mod Rådet, nævnt ovenfor i fodnote 41, præmis 21.

derfor også slet og ret tale om en snæver årsagsforbindelse. Begrebet »direkte årsagsforbindelse« er dog så fast etableret i retspraksis, at jeg i det følgende vil holde fast ved dette begreb i dets brede betydning.

77. Den danske regering har med henvisning til dansk rets almindelige principper om erstatningsansvar gjort gældende, at kun den »umiddelbart skadelidte« kan kræve erstatning, hvilket ikke omfatter en person, hvorpå en afgift opkrævet med urette er overvæltet. En sådan persons tab afhænger snarere af en række andre omstændigheder, såsom den afgiftspligtiges, såvel som den pågældendes egen prispolitik, den afgiftspålagte vares faktiske anvendelse og konkurrencesituationen. Desuden er det ifølge regeringen en ubestemt og uforudselig kreds, der har båret den endelige økonomiske byrde.

78. Et sådant kriterium om den »umiddelbare skadelidte« har imidlertid ingen støtte i EU-retten. Efter fast retspraksis er de ovenfor i punkt 73 nævnte tre betingelser, herunder en »tilstrækkeligt direkte årsagsforbindelse«, derimod et fornødent grundlag for et EU-retligt erstatningskrav for borgeren [44]. Domstolen har netop for nylig udtrykkeligt fastslået, at medlemsstaterne ikke må opstille yderligere betingelser [45].

79. Det kriterium, som den danske regering har anført, udgør en yderligere betingelse, hvorved der samtidig lægges en strengere årsagsbedømmelse til grund. Det fører nemlig til, at den, der økonomisk har båret den i strid med EU-retten opkrævede afgift og dermed klart har lidt et tab, uden en efterprøvelse i det konkrete tilfælde systematisk nægtes det i EU-retten forankrede erstatningskrav. EU-rettens fulde virkning og den effektive beskyttelse af de ved EU-retten tillagte rettigheder, som dette erstatningskrav skal sikre [46], vil med en sådan form for fast begrænsning af kredsen af erstatningsberettigede blive betydeligt påvirket.

44 — Dommen i sagen Francovich m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 41, AGM-COS.MET-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 85, og Fuß-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 65.

45 — Fuß-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 66.

46 — I denne retning dommen i sagen Francovich m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 33, og dommen i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 52, samt dom af 30.9.2003, sag C-224/01, Köbler, Sml. I, s. 10239, præmis 33.

80. Desuden må det konstateres, at den endelige købers tab på ingen måde kan anses for en fjern følge af afgiftsopkrævningen. Som allerede anført under behandlingen af det første præjudicielle spørgsmål, er det netop typisk for indirekte skatter, at den økonomiske byrde herved ikke bæres af den afgiftspligtige, men af den endelige køber, hvorfor det i sidste ende er denne, der forvoldes et tab. Grundlæggende er det et og samme tab, som gives videre i omsætningskæden. Størrelsesmæssigt ændres tabet ikke, og det kan dermed forudsiges og beregnes af staten. Årsagsforbindelsen mellem afgiftsopkrævningen og tabet bliver ikke brudt alene af den grund, at den afgiftspligtige kunne have undladt at overvælte afgiften på salgsprisen, og at den faktisk skadelidte har undladt at overvælte denne på ny, ligesom årsagsforbindelsen heller ikke af denne grund automatisk mister sin karakter af tilstrækkeligt direkte årsagsforbindelse i retspraksis' forstand.

81. Den omstændighed, at kredsen af dem, der kan have et krav på erstatning — i hvert fald foreløbigt — eventuelt er ubestemt, kan ikke rejse tvivl om muligheden for en direkte årsagsforbindelse. At et ubestemt antal personer kommer i betragtning som erstatningsberettigede, kan således ikke udelukke et EU-retligt erstatningskrav [47]. I øvrigt, selv om kredsen af faktisk skadelidte kan være endog mere ukendt på forhånd end kredsen af afgiftspligtige, er den dog også klart definerbar fra begyndelsen. Den omfatter alle dem, hvorpå afgiften er overvæltet, og som ikke selv kan overvælte afgiften på ny.

82. Rettes blikket mod et andet område inden for EU-erstatningsretten, bekræftes det, at denne ikke ligesom dansk ret begrænser erstatningsretten til den »umiddelbart skadelidte«. Domstolen har således i Manfredidommen [48] vedrørende det EU-retlige kartelforbud fastslået, at enhver kan forlange erstatning for tab, som vedkommende har lidt, når der er en årsagsforbindelse mellem det forbudte kartel og tabet.

83. Følgelig er det i en situation, hvor en medlemsstat har opkrævet en punktafgift i strid med EU-retten, og den afgiftspligtige har overvæltet denne på sine kunder, ikke tilladt at afvise et af disse kunder fremsat erstatningskrav mod staten med den begrundelse, at en direkte årsagsforbindelse mellem afgiftsopkrævningen og kundernes tab på forhånd kan udelukkes.

47 — I denne retning dommen i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 71.

48 — Dom af 13.7.2006, forenede sager C-295/04 - C-298/04, Manfredi m.fl., Sml. I, s. 6619, præmis 61.

V — Forslag til afgørelse

84. Jeg foreslår herefter Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Vestre Landsret, således:

»1) Det er national ret og i givet fald de nationale retter, som afgør, om en borger, hvorpå en national afgift opkrævet af en medlemsstat i strid med EU-retten er overvæltet, kan kræve tilbagebetaling af afgiftsbeløbet direkte fra staten, principielt kun fra den afgiftspligtige eller kan vælge mellem disse, idet ækvivalens- og effektivitetsprincippet dog skal overholdes.

2) I en situation, hvor en medlemsstat har opkrævet en punktafgift i strid med EU-retten, og den afgiftspligtige har overvæltet denne på sine kunder, er det ikke tilladt at afvise et af disse kunder fremsat erstatningskrav mod staten med den begrundelse, at en direkte årsagsforbindelse mellem afgiftsopkrævningen og kundernes tab på forhånd kan udelukkes.«