CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. KOKOTT van 24 maart 2011 [1]

I — Inleiding

1. Een lidstaat die in strijd met het Unierecht belasting heeft geheven, is in beginsel verplicht om deze aan de belastingplichtige terug te betalen. Dat is vaste rechtspraak. Het is evenwel niet duidelijk of naar het Unierecht ook een directe vordering op de staat toekomt aan degene die de belasting uiteindelijk moet betalen, omdat deze door de belastingplichtige, bijvoorbeeld via de aankoopprijs, op hem is afgewenteld.

2. In de onderhavige zaak verzoekt het Deense Vestre Landsret het Hof om beantwoording van deze vraag. Het Landsret dient zich uit te spreken in beroepen tegen het Skatteministerium (Deens ministerie van Financiën), waarmee twee industriële ondernemingen teruggaaf vorderen van de belasting die Denemarken tot november 2001 op smeeroliën en hydraulische oliën heeft geheven, hoewel het Unierecht minerale oliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming vrijstelt van de geharmoniseerde accijnzen. De oliemaatschappijen bij wie deze belasting werd geheven, hadden deze via de aankoopprijs op verzoeksters afgewenteld.

II — Juridisch kader

A — *Unierecht*

1. Accijnzenrichtlijn

3. Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop [2] (hierna: „accijnzenrichtlijn") behelst ingevolge artikel 1, lid 1, ervan de regeling van de producten onderworpen

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — PB L 76, blz. 1.

aan accijnzen en andere indirecte belastingen die direct of indirect worden geheven op het verbruik van die producten, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde en de door de Europese Gemeenschappen vastgestelde belastingen. Ingevolge lid 2 van dat artikel worden de bijzondere bepalingen betreffende de structuren en de tarieven van de accijnzen vervat in specifieke richtlijnen.

4. Artikel 3, leden 1 en 2, van de accijnzenrichtlijn luidt:

„1. Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:

— minerale oliën,

— alcohol en alcoholhoudende dranken,

— tabaksfabrikaten.

2. Op de in lid 1 genoemde producten mogen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden geheven, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de btw geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting."

2. Richtlijn betreffende accijns op minerale oliën

5. Richtlijn 92/81/EEG betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën [3] (hierna: „richtlijn betreffende accijns op minerale oliën") bepaalt in artikel 1, lid 1, ervan dat de lidstaten een geharmoniseerde accijns op minerale oliën heffen overeenkomstig deze richtlijn.

6. Artikel 8, lid 1, sub a en b, eerste alinea, van de richtlijn betreffende accijns op minerale oliën luidt:

„1. Ongeacht de algemene bepalingen inzake vrijgesteld gebruik van accijnsproducten van richtlijn 92/12/EEG en onverminderd andere communautaire bepalingen, verlenen de lidstaten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns voor de onderstaande producten, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen:

a) minerale oliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming;

b) minerale oliën die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart."

3 — PB L 316, blz. 12.

B — *Deens recht*

7. In Denemarken werd bij wet nr. 1029 van 19 december 1992 inzake energie-accijns op minerale oliën, enz. (wet inzake accijns op minerale oliën) een accijns op smeeroliën en hydraulische oliën ingevoerd.

8. Volgens § l, lid 1, punt 12, van deze wet, in de ten tijde van de feiten in het hoofdgeding vigerende versie, moest over smeerolie en hydraulische olie (hierna: „smeeroliën") 1,78 DKK/l accijns worden betaald (hierna: „accijns op smeerolie").

9. De oliemaatschappijen dienden de accijns op smeerolie te betalen. Bij de invoering van deze accijns werd in de toelichting bij het ontwerp van wetgeving onder meer uiteengezet:

„De accijns kan waarschijnlijk worden afgewenteld door de oliemaatschappijen. Een groot deel van de olie waarvoor accijns is voorgesteld, wordt verbruikt door bedrijven die verschillende afwentelingsmogelijkheden hebben."

10. Voorts is verklaard dat de accijns is bedoeld als „een extra stimulans tot oliebesparing, hetgeen het milieu in het algemeen ten goede zal komen".

11. Naar aanleiding van het arrest van het Hof in de zaak Braathens [4] heeft Denemarken de accijns op smeerolie per 1 december 2001 met terugwerkende kracht afgeschaft bij wet nr. 395 van 6 juni 2002. In voornoemd arrest heeft het Hof met betrekking tot een in Zweden geheven milieubelasting over het brandstofverbruik door het binnenlandse vliegverkeer verklaard dat indien de lidstaten een andere indirecte belasting zouden mogen heffen op de producten die van de geharmoniseerde accijns moeten worden vrijgesteld, artikel 8, lid 1, sub b, van de richtlijn betreffende accijns op minerale oliën elk nuttig effect zou worden ontnomen. Een dergelijke accijns kan dus niet worden gegrond op artikel 3, lid 2, van de accijnzenrichtlijn.

12. Ingevolge het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft de Deense minister van Financiën tijdens de bespreking van het wetsontwerp tegenover de commissie Belastingen van de Folketing [5] verklaard niet te betwijfelen dat de accijns in strijd was met de EU-regels.

13. Na de vaststelling van de wet stuurde de douane- en belastingdienst een circulaire met richtsnoeren voor de teruggaaf van onrechtmatig geïnde belasting (circulaire nr. 80 van 15 juli 2002 van het Skatteministerium inzake teruggaaf van accijns op smeerolie, enz.). Met betrekking tot de partijen die recht op

4 — Arrest van 10 juni 1999 (C-346/97, Jurispr. blz. I-3419).

5 — Het Deense parlement.

terugbetaling hebben, luidt punt 3.1 van de circulaire:

„Gerechtigd tot teruggaaf in de eerste handelsfase zijn ondernemingen die op basis van de intrekking van de wet kunnen worden beschouwd als gerechtigd tot teruggaaf. Het betreft ondernemingen die de accijns hebben betaald en niet hebben afgewenteld in de volgende handelsfase.

Over de vraag of andere personen tot teruggaaf gerechtigd zijn, wordt beslist overeenkomstig de algemene beginselen inzake het recht op schadevergoeding."

III — Feiten en prejudiciële vragen

14. Danfoss A/S (hierna: „Danfoss") is een producent van koel-, verwarmings- en automatiseringssystemen voor industrieel gebruik. Danfoss gebruikt smeeroliën zowel bij de productie van deze systemen alsook — om oververhitting en beschadiging van roterende en snijdende onderdelen te voorkomen — in de transmissietechnologie.

15. De gebruikte smeeroliën werden door Danfoss van 1 januari 1995 tot 30 november 2001 gekocht van een aantal Deense oliemaatschappijen die krachtens de wet inzake accijns op minerale oliën aan de Deense staat accijns op smeerolie moesten betalen.

16. Het staat vast dat de oliemaatschappijen de accijns op smeerolie, die op de door haar gekochte smeerolie verschuldigd was, op Danfoss hebben afgewenteld. Hierbij ging het om een bedrag van in totaal 6 108 054 DKK.

17. Danfoss verkocht een kleine hoeveelheid van de smeeroliën door aan Sauer-Danfoss ApS (hierna: „Sauer-Danfos"), die deze oliën eveneens als hulpmiddel in het productieproces gebruikte.

18. Danfoss heeft in het hoofdgeding verklaard dat in de prijs van de aan Sauer-Danfoss doorverkochte smeerolie accijns op smeerolie was verrekend voor in totaal 1 686 096 DKK. Volgens Danfoss werd de accijns op smeerolie — behalve op de aan Sauer-Danfoss doorverkochte smeerolie — niet anderszins afgewenteld in daaropvolgende handelsfasen. De Deense regering betwist dit.

19. De oliemaatschappijen hebben geen teruggaaf gevorderd van de accijns op de aan Danfoss verkochte smeeroliën.

20. Danfoss en Sauer-Danfoss daarentegen vorderen van de belastingdienst de teruggaaf van een totaalbedrag van 6 108 054 DKK respectievelijk 1 686 096 DKK.

21. Het door Danfoss gevorderde totaalbedrag omvat het op Sauer-Danfoss afgewentelde bedrag. Beide ondernemingen sloten een overeenkomst waarbij Danfoss, indien zij erin slaagde het volledige bedrag van de staat terug te krijgen, het bedrag van 1 686 096 DKK aan Sauer-Danfoss zou terugbetalen, in welk geval deze laatste van haar vordering tegen het Skatteministerium zou afzien. De vordering van Sauer-Danfoss tegen het Skatteministerium is dus subsidiair ten opzichte van de vordering van Danfoss.

22. De belastingdienst weigerde terugbetaling op grond dat er geen recht op teruggaaf was, daar de ondernemingen de accijns op smeeroliën niet rechtstreeks aan de staat hadden betaald en de verzoeken derhalve moesten worden beoordeeld op basis van de algemene vereisten voor schadevergoeding naar Deens recht. Aan deze vereisten zou niet zijn voldaan.

23. Inzake de basis voor aansprakelijkheid verklaarde de belastingdienst dat tot het arrest Braathens, dat de verhouding tussen de accijnzenrichtlijn en de richtlijn betreffende accijns op minerale oliën heeft verhelderd, de strijdigheid van de accijns op smeeroliën met het Unierecht niet zodanig duidelijk was dat de heffing ervan tot aansprakelijkheid van de staat zou kunnen leiden. Na het reeds aangehaalde arrest Braathens zou de schade die niet door de belastingplichtige maar door een partij in een volgende handelsfase wordt geleden, niet redelijkerwijs toerekenbaar aan de staat zijn. De staat kon immers niet voorzien, op welke plaats in de handelsketen de schade zou ontstaan.

24. Danfoss en Sauer-Danfoss hebben vervolgens op 15 maart 2005 respectievelijk 4 mei 2005 beroepen tegen het Skatteministerium ingesteld bij het Vestre Landsret, waar zij betaling van de litigieuze bedragen vorderen. Het Vestre Landsret heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de navolgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Verzet het Unierecht zich tegen afwijzing door een lidstaat van een vordering tot terugbetaling van een onderneming waarop een in strijd met een richtlijn opgelegd accijns is afgewenteld, ingeval — in omstandigheden als in de onderhavige zaak — dit verzoek wordt afgewezen op grond dat de accijns niet door die onderneming aan de staat is betaald?

2) Verzet het Unierecht zich tegen afwijzing door een lidstaat van een verzoek tot schadevergoeding van een onderneming waarop een in strijd met een richtlijn opgelegd accijns is afgewenteld, ingeval — in omstandigheden als in de onderhavige zaak — dit verzoek wordt afgewezen om de door de lidstaat aangevoerde redenen (meer bepaald dat de onderneming niet direct schade is berokkend en er geen rechtstreeks verband is tussen de schade en het gedrag dat aansprakelijkheid meebrengt)?”

25. Aan de procedure voor het Hof is deelgenomen door Danfoss, Sauer-Danfoss, de Deense, de Spaanse, de Italiaanse, de Poolse en de Zweedse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk, alsook de Europese Commissie, waarbij de Spaanse en de Poolse regering enkel schriftelijke opmerkingen hebben ingediend en de Zweedse regering enkel mondelinge opmerkingen heeft gemaakt.

IV — Beoordeling

26. Vooraf wijs ik erop dat de twee prejudiciële vragen uiteindelijk in dezelfde richting gaan: Kunnen ondernemingen in een situatie als die van Danfoss en Sauer-Danfoss krachtens Unierecht rechtstreeks van de staat teruggaaf vorderen van het bedrag van de accijns op smeerolie die de staat in strijd met het Unierecht bij de oliemaatschappijen heeft geheven en die door deze maatschappijen op hen is afgewenteld? Beide vragen verschillen evenwel ter zake van de grondslag van de vordering. Terwijl het in de eerste vraag gaat om een vordering tot teruggaaf in de zin van een terugbetaling, heeft de tweede vraag betrekking op een mogelijke vordering tot schadevergoeding. Bijgevolg moeten beide vragen afzonderlijk worden beantwoord.

A — *Eerste prejudiciële vraag*

27. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of ingeval een lidstaat in strijd met het Unierecht een heffing heeft opgelegd en de belastingplichtige deze op zijn klant heeft afgewenteld, de klant krachtens het Unierecht rechtstreeks van de staat teruggaaf van het heffingsbedrag kan vorderen.

28. Dat de lidstaten belastingen en andere afdrachten die zij in strijd met het Unierecht hebben geïnd in beginsel moeten terugbetalen, is reeds lang vaste rechtspraak. [6]

29. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is „het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het Unierecht heeft toegepast, het uitvloeisel en het complement [...] van de rechten die de justitiabelen

6 — In die zin reeds arresten van 27 februari 1980, Just (68/79, Jurispr. blz. 501, punten 25-27); 27 maart 1980, Denkavit italiana (61/79, Jurispr. blz. 1205, punten 22-27), en 9 november 1983, San Giorgio (199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12), uitdrukkelijk dan onder meer arresten van 14 januari 1997, Comateb e.a. (C-192/95–C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punt 20); 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 84); 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 202), en 28 januari 2010, Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, Jurispr. blz. I-731, punt 45). Zie recentelijk over dit onderwerp, zij het met betrekking tot andere aspecten, de conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón van 7 december 2010 in de zaak Lady & Kid e.a. (C-398/09, Jurispr. blz. I-7375) en de conclusie van advocaat-generaal Mengozzi van 22 december 2010 in de zaak Accor (C-310/09, Jurispr. blz. I-8117, punten 53 e.v.).

ontlenen aan de gemeenschapsbepalingen die dergelijke heffingen verbieden".[7]

30. Justitiabele in deze zin is in elk geval de belastingplichtige zelf. Volgens vaste rechtspraak van het Hof hebben particulieren recht op teruggaaf van heffingen die in een lidstaat in strijd met de gemeenschapsbepalingen zijn geïnd.[8]

31. Deze verplichting van de staat tot teruggaaf kent volgens deze rechtspraak slechts één uitzondering, die bovendien beperkt moet worden uitgelegd. Een lidstaat kan teruggaaf van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing weigeren, wanneer door de nationale overheid is vastgesteld dat de heffing geheel ten laste van een ander dan de belastingplichtige is gekomen en teruggaaf een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde zou opleveren.[9]

7 — Arresten San Giorgio (aangehaald in voetnoot 6, punt 12), Comateb e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punt 20), Metallgesellschaft e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punt 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (aangehaald in voetnoot 6, punt 202) en Direct Parcel Distribution Belgium (aangehaald in voetnoot 6, punt 45).

8 — Zie de in voetnoot 6 aangehaalde arresten die alle de situatie betreffen waarin de belastingplichtige zelf de terugbetaling vordert, alsook arresten van 29 juni 1988, Deville (240/87, Jurispr. blz. 3513, punt 11), en 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a. (C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punten 93-95).

9 — Arrest Just (aangehaald in voetnoot 6, punt 26); arrest van 21 september 2000, Michaïlidis (C-441/98 en C-442/98, Jurispr. blz. I-7145, punt 33), en arrest Weber's Wine World e.a. (aangehaald in voetnoot 8, punten 94 en 102). In zijn conclusie in de zaak Lady & Kid e.a., aangehaald in voetnoot 6, wijst advocaat-generaal Cruz Villalón er in de punten 34 en 44 volkomen terecht op dat het Hof zich hier een uit het nationale recht afkomstige uitzondering heeft eigen gemaakt en pleit hij ervoor om naast de afwenteling nog andere uitzonderingen toe te laten (punten 35 e.v.).

32. De vraag of in een dergelijk geval van afwenteling, in plaats van de belastingplichtige degene op wie de belasting is afgewenteld en die deze belasting niet meer verder kon afwentelen (hierna eenvoudigheidshalve: „eindconsument") van de staat teruggaaf kan vorderen, is tot op heden niet beantwoord. De bestaande rechtspraak biedt evenwel verschillende aanknopingspunten voor de beantwoording ervan.

1. Te beschermen belang van de eindconsument bij teruggaaf

33. In het arrest Comateb e.a.[10] heeft het Hof weliswaar nadrukkelijk stilgestaan bij de mogelijkheid dat de eindconsument de onverschuldigd betaalde heffing, die te zijnen laste is gekomen, rechtstreeks van de nationale overheid kan terugvorderen, maar het heeft dit vermeld in het kader van een hypothetisch geval waarin de kwestie van teruggaaf aan de belastingplichtige als zodanig niet speelde. Over de vraag of en onder welke omstandigheden naar nationaal of Unierecht sprake moet zijn van een dergelijke rechtstreekse vordering van de eindconsument op de staat heeft het Hof zich niet uitgelaten.

10 — Aangehaald in voetnoot 6, punt 24.

34. In voornoemd arrest heeft het Hof er evenwel op gewezen dat teruggaaf aan de belastingplichtige van het bedrag van de heffing dat hij reeds op de koper heeft afgewenteld, te zijnen aanzien gelijk zou staan met een dubbele betaling, hetgeen als ongerechtvaardigde verrijking zou kunnen worden aangemerkt, *terwijl daarmee evenmin de gevolgen van de onrechtmatigheid van de heffing voor de koper waren verholpen.* [11] Het Hof heeft hiermee erkend dat de in strijd met het Unierecht verrichte afdracht economisch ten laste kan komen van iemand anders dan de belastingplichtige en dat er een noodzaak bestaat om het heffingsbedrag aan die andere terug te betalen.

35. Een dergelijke noodzaak volgt ook uit het algemeen karakter van de indirecte belastingen. Indirecte belastingen worden namelijk geheven over bestedingen of consumptie en het is kenmerkend voor indirecte belastingen dat de hiermee verbonden last op de eindconsument kan worden — en doorgaans ook wordt — afgewenteld en te zijnen laste komt. [12] Dit is ook het geval bij de litigieuze Deense accijns op smeerolie. In de toelichting bij het wetsontwerp wordt uitdrukkelijk erop gewezen dat deze accijns waarschijnlijk door de oliemaatschappijen kan worden afgewenteld. Bovendien veronderstelt de hoop van de Deense staat op een stimulans tot oliebesparing logischerwijs dat de accijns wordt afgewenteld en dat hierdoor olieproducten duurder worden voor de eindconsument ervan.

36. De rechtspraak van het Hof, volgens welke de vraag of een indirecte belasting in een bepaald geval al dan niet is afgewenteld, een feitelijke vraag is omdat de gehele of gedeeltelijke daadwerkelijke afwenteling bij iedere handelstransactie afhankelijk is van verschillende factoren [13], zet dit wezenlijke kenmerk van de indirecte belastingen niet op losse schroeven. Hiermee wordt enkel verduidelijkt dat de staat met betrekking tot de belastingplichtige niet van een vermoeden van afwenteling kan uitgaan, teneinde tegen de vordering tot teruggaaf van de belastingplichtige in te brengen dat teruggaaf tot ongerechtvaardigde verrijking zou leiden.

37. Daarom moet ook de eindconsument, op wie een in strijd met het Unierecht geheven indirecte belasting als de Deense accijns op smeerolie is afgewenteld, worden aangemerkt als een particulier die rechten ontleent aan de Unierechtelijke bepalingen die de heffing van een dergelijke accijns verbieden. Ook hij

11 — Arrest Comateb e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punt 22, cursivering van mij).

12 — Zo ook advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie van 17 maart 2005 in de zaak Banca popolare di Cremona (C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punt 35).

13 — Arrest van 25 februari 1988, Les Fils de Jules Bianco en Girard (331/85, 376/85 en 378/85, Jurispr. blz. 1099, punten 17 en 20), en arresten Comateb e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punten 25-27) en Weber's Wine World e.a. (aangehaald in voetnoot 8, punten 96 e.v.).

moet in aanmerking komen voor een terugbetaling van de op hem afgewentelde accijns.

2. Uit het te beschermen belang af te leiden gevolgen

38. Het zou evenwel voorbarig zijn om uit het te beschermen belang bij terugbetaling van de eindconsument op wie een in strijd met het Unierecht geheven accijns is afgewenteld, zonder meer de conclusie te trekken dat hij krachtens het Unierecht rechtstreeks teruggaaf moet kunnen vorderen van de staat. In aanmerking moet namelijk worden genomen dat anders dan in het geval van de belastingplichtige die zich tot niemand anders dan de staat kan wenden, de eindconsument in plaats van de staat ook de belastingplichtige zou kunnen aanspreken.

39. Zo heeft het Hof met betrekking tot de belastingplichtige verklaard dat deze de terugbetaling van de accijns van de staat moet kunnen vorderen, wanneer hij aan de eindconsument het op laatstgenoemde afgewentelde bedrag moet terugbetalen.[14] In een dergelijk geval leidt de afwenteling namelijk niet ertoe dat de belastingplichtige door een teruggaaf ongerechtvaardigd wordt verrijkt.

14 — Arrest Comateb e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punt 24).

40. Wat de adressaat van de vordering van de eindconsument betreft, kunnen bijgevolg „het uitvloeisel en het complement" van de rechten die de eindconsument kan ontlenen aan het Unierecht zeer wel anders zijn dan die in het geval van de belastingplichtige.

41. Bijgevolg moet verder worden nagegaan of de rechtspraak met betrekking tot het recht op teruggaaf van de belastingplichtige aanknopingspunten ervoor biedt dat een dergelijke rechtstreekse vordering tegen de staat ook door de eindconsument kan worden ingesteld. Daartoe moet eerst worden onderzocht, welke precieze inhoud in de rechtspraak is gegeven aan het recht op teruggaaf van de belastingplichtige.

a) Concrete inhoud van het recht op teruggaaf van de belastingplichtige

42. Volgens vaste rechtspraak hebben de justitiabelen, wanneer een lidstaat heffingen heeft toegepast in strijd met het Unierecht, niet alleen recht op teruggaaf van de ten onrechte geheven belasting, maar ook van de aan die staat betaalde of door hem ingehouden bedragen die rechtstreeks met die belasting verband houden.[15]

15 — Hiertoe rekent het Hof in het bijzonder het vermogensnadeel dat de belastingplichtige lijdt omdat een Unierechtelijk op zich niet aanvechtbare belasting voortijdig is geheven en derhalve de schending van het Unierecht enkel bestond in deze voortijdige verschuldigdheid. In dat geval vormt de toekenning van rente de terugbetaling van het onverschuldigd betaalde. Zie arresten Metallgesellschaft e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punten 87-89) en Test Claimants in the FII Group Litigation (aangehaald in voetnoot 6, punt 205), en arrest van 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 112), alsook beschikking van 23 april 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Jurispr. blz. I-2875, punt 114).

i) Het criterium van het onvermijdelijke gevolg

43. Het recht op teruggaaf omvat evenwel geen nadelen die berusten op beslissingen van de belastingplichtige zelf en die dus niet een onvermijdelijk gevolg van de met het Unierecht strijdige handeling van de lidstaat zijn. [16] Dit criterium van het onvermijdelijke gevolg is in de rechtspraak nog niet helemaal uit de verf gekomen en is, voor zover ik kan nagaan, tot nu toe enkel in een zeer specifieke fiscaalrechtelijke context toegepast. [17] Het heeft duidelijk tot doel om hetgeen in het kader van een Unierechtelijk erkende vordering tot teruggaaf kan worden geëist, af te grenzen ten opzichte van hetgeen „enkel" in het kader van een eveneens op het Unierecht gebaseerde vordering tot schadevergoeding kan worden geëist, waarvoor strenge criteria bestaan. [18]

ii) Recht op teruggaaf ondanks afwenteling

44. Het nadeel dat voor de belastingplichtige ontstaat doordat hij de heffing via de prijs op zijn klanten heeft afgewenteld en de prijsverhoging tot een verkoopdaling heeft geleid, valt evenwel volgens de rechtspraak op zijn minst indirect onder het recht op teruggaaf. Dit blijkt uit de rechtspraak van het Hof ter zake van de reeds genoemde uitzonderingen op de verplichting van de staat tot teruggaaf.

45. Ingevolge deze rechtspraak kan een lidstaat teruggaaf weigeren, wanneer door de nationale overheid is vastgesteld dat de heffing geheel ten laste van een ander dan de belastingplichtige is gekomen en teruggaaf een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde zou opleveren. [19] Volgens de rechtspraak is evenwel geen sprake van ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige, voor zover de belastingplichtige door verkoopdaling economisch nadeel heeft geleden. [20] Het Hof heeft in zoverre verklaard dat de afwenteling van een belasting op een derde niet noodzakelijk de economische gevolgen van de belasting voor de belastingplichtige tenietdoet. Het enkele feit van een afwenteling betekent daarom niet dat teruggaaf tot een ongerechtvaardigde verrijking

16 — Arresten Test Claimants in the FII Group Litigation (aangehaald in voetnoot 6, punt 207) en Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (aangehaald in voetnoot 15, punt 113), alsook beschikking Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (aangehaald in voetnoot 15, punt 115).

17 — In die rechtspraak is verklaard dat noch de belastingverlichtingen of andere belastingvoordelen waarvan een ingezeten vennootschap heeft afgezien om de ten onrechte geheven belasting volledig te kunnen verrekenen met een bedrag dat krachtens een andere belasting verschuldigd was, noch de kosten die de vennootschappen van die groep hebben gemaakt om te voldoen aan de betrokken nationale wettelijke regeling, met een beroep op het Unierecht kunnen worden vergoed door middel van een vordering tot terugbetaling (zie de in voetnoot 16 aangehaalde rechtspraak).

18 — Zie dienaangaande arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (aangehaald in voetnoot 6, punten 207-209).

19 — Arresten Just (aangehaald in voetnoot 6, punt 26), Michailidis (aangehaald in voetnoot 9, punt 33) en Weber's Wine World e.a. (aangehaald in voetnoot 8, punten 94).

20 — Arresten Comateb e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punten 29 e.v.), Michaïlidis (aangehaald in voetnoot 9, punten 34 e.v.) en Weber's Wine World e.a. (aangehaald in voetnoot 8, punten 95 en 98 e.v.).

zou leiden en dat bijgevolg de hiertoe strekkende vordering moet worden afgewezen. [21]

iii) Conclusies met betrekking tot een mogelijk recht van de eindconsument op teruggaaf

46. Teneinde uit de weergegeven wezenlijke kenmerken van het Unierechtelijke recht van de belastingplichtige op teruggaaf conclusies te trekken ten behoeve van de vraag of een dergelijk recht in beginsel ook aan de eindconsument kan toekomen, moeten zij eerst nader worden onderzocht.

47. In zoverre moet worden geconstateerd dat het recht op teruggaaf ondanks afwenteling enkel verenigbaar is met het „criterium van het onvermijdelijke gevolg" [22], wanneer men de door de verkoopdaling veroorzaakte schade ondanks de hiertussen liggende beslissing van de marktdeelnemer om de heffing af te wentelen, als onvermijdelijk gevolg van de heffing van de staat zou aanmerken. Dit lijkt nogal twijfelachtig.

48. Ook staat deze zienswijze op gespannen voet met de rechtspraak volgens welke de vraag of een indirecte belasting in een bepaald geval al dan niet is afgewenteld, een feitelijke vraag is, omdat de gehele of de gedeeltelijke daadwerkelijke afwenteling namelijk afhankelijk is van verschillende factoren die bij iedere handelstransactie een rol spelen. [23]

49. Bijgevolg rijst de vraag of het recht op teruggaaf inderdaad de juiste grondslag is om een dergelijk nadeel te reguleren. Het lijkt meer voor de hand te liggen om de vergoeding van een dergelijk nadeel via het aansprakelijkheidsrecht te regelen, dat wil zeggen volgens de regels die het Hof heeft geformuleerd met betrekking tot de aansprakelijkheid van de lidstaten voor schade die particulieren hebben geleden als gevolg van schendingen van het Unierecht.

50. De regulering van de schade langs de weg van het recht op teruggaaf heeft ten slotte ook gevolgen voor de vraag hoe bij de eindconsument de economische gevolgen van de in strijd met het Unierecht geheven belasting teniet kunnen worden gedaan.

51. Heeft namelijk de belastingplichtige ondanks afwenteling van de in strijd met het Unierecht geheven belasting recht op de teruggaaf ervan, omdat hij door een verkoopdaling

21 — Zie arrest Weber's Wine World e.a. (aangehaald in voetnoot 8, punten 101 e.v.).

22 — Zie dienaangaande punt 43 hierboven.

23 — Arresten Les Fils de Jules Bianco en Girard (aangehaald in voetnoot 13, punten 17 en 20), Comateb e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punten 25-27) en Weber's Wine World e.a. (aangehaald in voetnoot 8, punten 96 e.v.).

economische schade — ten behoeve van dit voorbeeld in gelijke hoogte — heeft geleden, dan zou met de teruggaaf door de staat aan dit recht tegemoet gekomen zijn en hiermee in feite uitgeput zijn. In een dergelijke situatie zou de eindconsument zich tevergeefs met zijn eigen wens om te worden terugbetaald tot de belastingplichtige wenden. Wat deze namelijk van de staat heeft ontvangen, moet feitelijk zijn eigen schade compenseren en mag hij houden. De belastingplichtige zou de eindconsument ook geen rechten kunnen afstaan, tenzij men hem een nieuw bijkomend recht op terugbetaling zou willen verlenen dat dan feitelijk in plaats van de belasting zou komen. Voor de eindconsument zou in een dergelijk geval veeleer de staat zelf de natuurlijke adressaat zijn.

52. Uit het voorgaande blijkt dat de bestaande rechtspraak ter zake van de inhoud van het recht van de belastingplichtige op teruggaaf zowel vóór als tegen een dergelijk ook aan de eindconsument toekomend rechtstreeks recht op teruggaaf aanknopingspunten biedt.

53. Volhardt men in het standpunt dat de belastingplichtige via het recht op teruggaaf ook door verkoopdaling veroorzaakte schade vergoed kan krijgen, dan kunnen namelijk situaties als de zojuist genoemde ontstaan, waarin voor de eindconsument enkel nog de staat als adressaat van zijn vordering in aanmerking komt. Bovendien moet dan ook met betrekking tot de vermogensvermindering bij de eindconsument het criterium van het onvermijdelijke gevolg worden toegepast. Moet de genoemde schade van de belastingplichtige namelijk ondanks zijn eigen beslissing om de belasting af te wentelen, als een onvermijdelijk gevolg van de heffing door de staat worden aangemerkt, dan is de met de afwenteling gepaard gaande vermogensvermindering bij de eindconsument niet minder onvermijdelijk.

54. Gebruikt men daarentegen het criterium van het onvermijdelijke gevolg overeenkomstig de eigenlijke betekenis ervan, dan moet worden geconstateerd dat met betrekking tot de eindconsument hieraan niet is voldaan. De afwenteling is immers geen automatisme maar berust uiteindelijk op een economische beslissing van de belastingplichtige. Bij een dergelijke beperkte opvatting zou de aard van het recht op teruggaaf dat de belastingplichtige kan toekomen ertegen pleiten dat een dergelijk recht op gelijke wijze aan de eindconsument kan toekomen.

55. Uit deze tegenstrijdige aanknopingspunten blijkt dat aan de bestaande rechtspraak ter zake van de inhoud van het recht van de belastingplichtige op teruggaaf geen doorslaggevende criteria kunnen worden

ontleend ter beantwoording van de vraag bij wie de eindconsument in beginsel terugbetaling moet kunnen vorderen. Andere aanwijzingen kunnen evenwel worden ontleend aan de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.

b) Rechtstreekse vordering op de staat om redenen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid

56. In zijn vaste rechtspraak heeft het Hof verklaard dat bij het ontbreken van een regeling van de Unie op het gebied van verzoeken tot belastingteruggaaf, het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat is om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze verzoeken kunnen worden gedaan, waarbij deze voorwaarden het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel moeten eerbiedigen. [24] Deze voorwaarden mogen derhalve niet ongunstiger zijn dan die welke voor gelijksoortige vorderingen op basis van het nationale recht gelden en evenmin van dien aard zijn dat zij de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken. [25]

57. Tot deze voorwaarden behoren in de eerste plaats de aanwijzing van de bevoegde rechter en de procesregels, dat wil zeggen de modaliteiten van de procedure. [26] Maar ook de regeling van materieelrechtelijke voorwaarden is door het Hof in dit kader ten minste gedeeltelijk aan de lidstaten toegewezen. [27]

58. De vraag tegen wie de vordering moet worden ingesteld, is materieelrechtelijk van aard. Wat de belastingplichtige betreft, geeft het Unierecht zelf hierop een antwoord: de vordering moet tegen de staat worden ingesteld. In het kader van deze tweepersoonsverhouding komt ook niemand anders in aanmerking. Wat nu de eindconsument betreft, geven de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid die, zoals is geconstateerd, ook voor materieelrechtelijke vragen gelden, een gedeeltelijk antwoord.

59. Zou namelijk het Deense recht, zoals Danfoss en Sauer-Danfoss kennelijk betogen, de eindconsument op wie een in strijd met

24 — Arresten van 6 oktober 2005, MyTravel (C-291/03, Jurispr. blz. I-8477, punt 17), en 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Jurispr. blz. I-2425, punt 37).

25 — Arresten Weber's Wine World e.a. (aangehaald in voetnoot 8, punt 103), MyTravel (aangehaald in voetnoot 24, punt 17), Reemtsma Cigarettenfabriken (aangehaald in voetnoot 24, punt 37) en Direct Parcel Distribution Belgium (aangehaald in voetnoot 6, punt 46).

26 — Arresten Just (aangehaald in voetnoot 6, punt 25), Metallgesellschaft e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punt 85), Weber's Wine World e.a. (aangehaald in voetnoot 8, punt 103), Test Claimants in the FII Group Litigation (aangehaald in voetnoot 6, punt 203) en Direct Parcel Distribution Belgium (aangehaald in voetnoot 6, punt 46).

27 — Arresten Denkavit italiana (aangehaald in voetnoot 6, punt 22), San Giorgio (aangehaald in voetnoot 6, punt 12) en Metallgesellschaft e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punt 86); vergelijk met betrekking tot de niet-contractuele aansprakelijkheid van de lidstaten wegens schending van het Unierecht arresten van 19 november 1991, Francovich e.a. (C-6/90 en C-9/90, Jurispr. blz. I-5357, punten 42 en 43); 10 juli 1997, Palmisani (C-261/95, Jurispr. blz. I-4025, punt 27); 17 april 2007, AGM-COS.MET (C-470/03, Jurispr. blz. I-2749, punt 86), en 24 maart 2009, Danske Slagterier (C-445/06, Jurispr. blz. I-2119, punt 31).

het Deense recht geheven belasting is afgewenteld, een rechtstreekse vordering op de staat toelaten, dan gebiedt het gelijkwaardigheidsbeginsel dat een dergelijk vordering ook in geval van een in strijd met het Unierecht geheven belasting wordt toegestaan.

60. Zou voorts in geval van de verwijzing van de eindconsument naar de belastingplichtige de terugbetaling onmogelijk of uiterst moeilijk zijn, dan kan het doeltreffendheidsbeginsel gebieden dat de eindconsument zijn vordering rechtstreeks kan richten tot de staat. Dit is door het Hof verklaard in het arrest Reemtsma Cigarettenfabriken in een geval van insolventie van een dienstverrichter die zijn klant abusievelijk btw had berekend en deze aan de staat had afgedragen. [28] Dit geldt des te meer wanneer niet de dienstverrichter of de verkoper, maar de staat zelf een verwijt kan worden gemaakt. In geval van insolventie van de belastingplichtige kan bijgevolg het doeltreffendheidsbeginsel gebieden dat de eindconsument zijn vordering rechtstreeks kan richten tot de staat.

61. Het doeltreffendheidsbeginsel verlangt in zoverre ook dat deze vordering naar haar aard ook daadwerkelijk een vordering tot terugbetaling is. Voor de eindconsument zou de uitoefening van zijn rechten namelijk uiterst moeilijk worden, wanneer hij bijvoorbeeld zou moeten voldoen aan de strengere voorwaarden die krachtens de rechtspraak voor op het Unierecht gebaseerde vorderingen tot schadevergoeding gelden. [29] Ik zie ook in het geheel niet in waarom de staat zich in een dergelijk geval achter deze strengere voorwaarden voor een recht op schadevergoeding zou moeten kunnen verschuilen. Per slot van rekening is hij nog steeds met het in strijd met het Unierecht geheven belastingbedrag verrijkt, en het gaat er alleen om dit bedrag terug te betalen aan degene die de economische last ervan uiteindelijk heeft gedragen.

62. Wanneer naar nationaal recht de door de belasting economisch getroffen eindconsument noch tegen de staat noch tegen de belastingplichtige een vordering tot terugbetaling kan instellen, dan volgt uit het doeltreffendheidsbeginsel dat hij op zijn minst bij één van beide een vordering moet kunnen instellen. Het doeltreffendheidsbeginsel verplicht de lidstaten namelijk de middelen en procedures te bieden waarmee de eindconsument de in strijd met het Unierecht geheven belasting kan terugvorderen. [30] Ook hierbij geldt dat niet zou worden voldaan aan de door het Unierecht geboden beschermingsnorm wanneer de eindconsument wordt verwezen naar

28 — Arrest Reemtsma Cigarettenfabriken (aangehaald in voetnoot 24, punt 41).

29 — Zie dienaangaande arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (aangehaald in voetnoot 6, punten 207-209).

30 — In die zin arrest Reemtsma Cigarettenfabriken (aangehaald in voetnoot 24, punt 41); zie ook artikel 19, lid 1, tweede alinea, VEU.

mogelijke vorderingen tot schadevergoeding tegen de staat.

63. Bijgevolg kom ik tot de voorlopige conclusie dat de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid als grondslag kunnen dienen voor een rechtstreekse vordering van de eindconsument op de staat.

c) Geen verdergaande Unierechtelijke voorwaarden

64. Voor zover niet uit de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid een rechtstreekse vordering van de eindconsument op de staat voortvloeit, moet de algemene regel blijven gelden dat bij het ontbreken van een regeling van de Unie op het gebied van verzoeken tot teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven belastingen, het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat is om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze verzoeken kunnen worden gedaan. [31]

65. Het Hof heeft in het arrest Denkavit italiana [32] uitdrukkelijk verklaard dat het ter waarborging van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de rechtstreekse werking van een verbod om bepaalde belastingen te heffen, niet per se noodzakelijk is dat in alle lidstaten een eenvormige regeling bestaat ten aanzien van de formele en materiële voorwaarden waaraan bij betwisting of terugvordering van die heffingen moet worden voldaan. Dit moet haast wel ook en a fortiori gelden in het geval van een gerechtigde uit „de tweede rij", op wie een in strijd met het Unierecht geheven belasting door de belastingplichtige is afgewenteld.

66. In aanmerking moet worden genomen dat — zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard — de teruggaaf van onverschuldigd betaalde heffingen in de verschillende lidstaten en zelfs binnen eenzelfde lidstaat uiteenlopende oplossingen heeft gevonden, afhankelijk van de soort belasting of heffing waarom het gaat. Terwijl de vorderingen tot teruggaaf in een aantal gevallen bestuursrechtelijk van aard zijn, zijn zij in andere gevallen civielrechtelijk van aard en onderworpen aan in het bijzonder de bepalingen inzake de ongedaanmaking van ongerechtvaardigde verrijking. [33] Zou men afgezien van de gevallen waarin het doeltreffendheidsbeginsel dit gebiedt [34], voorbijgaan aan deze ten dele

31 — Zie de in voetnoot 24 aangehaalde rechtspraak.

32 — Aangehaald in voetnoot 6, punt 22.

33 — Zie arrest Just (aangehaald in voetnoot 6, punten 23 e.v.) en arresten van 17 november 1998, Aprile (C-228/96, Jurispr. blz. I-7141, punt 17), en 17 juni 2004, Recheio-Cash & Carry (C-30/02, Jurispr. blz. I-6051, punt 16).

34 — Het gelijkwaardigheidsbeginsel daarentegen zou niet tot doorbreking van de nationale bepaling leiden, maar juist tot de toepassing ervan op in strijd met het Unierecht geheven belastingen.

complexe bepalingen en de eindconsument Unierechtelijk een algemene rechtstreekse vordering tot teruggaaf op de staat toekennen zonder dat de wetgever van de Unie het juridische kader van een dergelijke vordering nader kan inrichten, dan worden hiermee mogelijk meer problemen in het leven geroepen dan opgelost. Denkbaar is ook dat — juist bij kleine alledaagse heffingen — het voor de eindconsument veel aantrekkelijker is, wanneer hij zich tot zijn contractpartij kan richten in plaats van zich tot de staat te moeten wenden.

67. Het dient derhalve een aangelegenheid van het nationale recht en in voorkomend geval van de nationale rechter te zijn om te bepalen of degene op wie een door een lidstaat in strijd met het Unierecht geheven nationale belasting door de belastingplichtige werd afgewenteld, het heffingsbedrag rechtstreeks van de staat of in beginsel enkel van de belastingplichtige kan terugvorderen, dan wel wat dit betreft kan kiezen, waarbij evenwel de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid in acht moeten worden genomen.

68. Deze uitkomst strookt bovendien met de oplossing die het Hof in het arrest Reemtsma Cigarettenfabriken [35] heeft gevonden in een geval waarin een dienstverrichter zijn klant abusievelijk btw had berekend en deze aan de staat had afgedragen. Ook wanneer het voor de verantwoordelijkheid van de staat verschil maakt of een onderneming haar klanten abusievelijk een niet-verschuldigde belasting berekent, dan wel of de staat zelf in strijd met het Unierecht een belasting heeft geheven, bestaat er geen noodzaak, de vordering tot terugbetaling van degene die de economische last draagt verschillend te regelen. In beide gevallen moet enkel zijn gewaarborgd dat de belanghebbende de door de staat onwettig geïnde belastingen terugbetaald kan krijgen, ongeacht of dit direct of indirect gebeurt.

69. Hoewel dit uiteindelijk door de verwijzende rechter moet worden beoordeeld, zou evenwel in het hoofdgeding het doeltreffendheidsbeginsel kunnen gebieden dat een rechtstreekse vordering tot terugbetaling op de staat moet worden overwogen. De Deense regering heeft namelijk uiteengezet dat de eindconsument naar Deens recht geen rechtstreekse vordering tot terugbetaling tegen de staat kan instellen. Danfoss en Sauer-Danfoss daarentegen hebben betoogd dat naar Deens recht de eindconsument ook van de belastingplichtige geen terugbetaling kan vorderen. De Deense regering heeft in zoverre ter terechtzitting desgevraagd bevestigd dat het onduidelijk is of het Deense recht de mogelijkheid van een dergelijke vordering kent. Zou naar Deens recht de eindconsument inderdaad noch direct noch indirect terugbetaling van het heffingsbedrag kunnen vorderen, dan is het voor verzoeksters in het hoofdgeding

35 — Aangehaald in voetnoot 24, punten 37 e.v.

uiterst moeilijk om hun rechten uit te oefenen, wanneer zij worden verwezen naar een rechtens nog te creëren en op dit moment nog onzekere mogelijkheid om van de oliemaatschappijen terugbetaling te vorderen en hun tegen het Skatteministerium ingestelde beroepen daarom worden verworpen.

3. Resultaat

70. Bijgevolg moet de eerste prejudiciële vraag aldus worden beantwoord dat het een aangelegenheid van het nationale recht en in voorkomend geval van de nationale rechter is om te bepalen of degene op wie een door een lidstaat in strijd met het Unierecht geheven nationale belasting door de belastingplichtige werd afgewenteld, het heffingsbedrag rechtstreeks van de staat of in beginsel enkel van de belastingplichtige kan terugvorderen, dan wel wat dit betreft kan kiezen, waarbij evenwel de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid in acht moeten worden genomen.

B — *Tweede prejudiciële vraag*

71. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of ingeval een lidstaat in strijd met het Unierecht accijns heeft geheven en de belastingplichtige deze belasting op zijn klant heeft afgewenteld, een vordering tot schadevergoeding van deze klant tegen de staat mag worden afgewezen op grond dat er a priori geen direct causaal verband is tussen de belastingheffing en de schade van de klant.

72. Volgens vaste rechtspraak kan een lidstaat aansprakelijk worden gesteld voor schade die particulieren lijden als gevolg van schendingen van het Unierecht die deze lidstaat kunnen worden toegerekend. [36]

73. Voor een recht op schadevergoeding gelden drie voorwaarden, te weten dat de geschonden Unierechtelijke norm ertoe strekt aan de benadeelden rechten toe te kennen, dat er sprake is van een voldoende gekwalificeerde schending, en ten slotte dat er een direct causaal verband bestaat tussen de schending van de op de staat rustende verplichting en de door de benadeelde personen geleden

36 — Arrest Francovich e.a. (aangehaald in voetnoot 27, punt 35); arrest van 5 maart 1996, Brasserie du pêcheur en Factortame (C-46/93 en C-48/93, Jurispr. blz. I-1029, punt 31); arrest Danske Slagterier (aangehaald in voetnoot 27, punt 27), en arresten van 26 januari 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Jurispr. blz. I-635, punt 29); 25 november 2010, Fuß (C-429/09, Jurispr. blz. I-12167, punt 45), en 9 december 2010, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie e.a. (C-568/08, Jurispr. blz. I-12655, punt 87).

schade. [37] De prejudiciële vraag heeft betrekking op de derde voorwaarde.

74. Het staat in beginsel aan de nationale rechterlijke instanties om na te gaan, of er daadwerkelijk een direct causaal verband bestaat tussen de schending van de op de staat rustende verplichting en de door de benadeelde personen geleden schade. [38] In de eerste plaats kan het Hof evenwel de verwijzende rechter alle aanwijzingen geven die het noodzakelijk acht om hem een nuttig antwoord te geven [39] en in de tweede plaats betreft het hier niet zozeer een feitelijke als wel een juridische vraag. Er moet namelijk worden stilgestaan bij de vraag of de voorwaarde van een direct causaal verband zodanig beperkt moet worden opgevat dat, zoals in het bijzonder de Deense regering betoogt, zij enkel met betrekking tot de belastingplichtige kan zijn vervuld, evenwel niet met betrekking tot degene op wie de in strijd met het Unierecht geheven accijns door de belastingplichtige is afgewenteld.

75. Om te beginnen wijs ik erop dat in het onderhavige geval het *causale verband* als zodanig buiten kijf staat. Zou de accijns niet zijn geheven, dan hadden verzoeksters in het hoofdgeding de door hen aangevoerde schade, zijnde het door de oliemaatschappijen op hen afgewentelde heffingsbedrag, niet geleden.

76. Voor zover het causale verband *direct* moet zijn, moet dit vereiste niet in absolute zin worden opgevat. Volgens de rechtspraak is hieraan voldaan als het causale verband „voldoende direct" is. [40] Het Hof heeft dit aldus gepreciseerd onder verwijzing naar zijn rechtspraak inzake de niet-contractuele aansprakelijkheid van de Unie [41], waarvoor in wezen dezelfde drie voorwaarden gelden als voor de aansprakelijkheid van de lidstaten voor schendingen van het Unierecht. [42] Uit deze rechtspraak kan tevens worden afgeleid dat het criterium van een „voldoende direct" causaal verband in het bijzonder dient te voorkomen dat er een verplichting zou bestaan om alle nadelige gevolgen, hoe verwijderd ook, te vergoeden. [43] Wil men de betekenis van het begrip „direct" door het ervoor plaatsen van het woord „voldoende" niet te veel oprekken, dan zou derhalve ook eenvoudigweg kunnen

37 — Arresten Brasserie du pêcheur en Factortame (aangehaald in voetnoot 36, punt 51), Danske Slagterier (aangehaald in voetnoot 27, punt 20) en Transportes Urbanos y Servicios Generales (aangehaald in voetnoot 36, punt 30).

38 — Arrest Brasserie du pêcheur en Factortame (aangehaald in voetnoot 36, punt 65); arrest van 15 juni 1999, Rechberger e.a. (C-140/97, Jurispr. blz. I-3499, punt 72), en arresten AGM-COS.MET (aangehaald in voetnoot 27, punt 83) en Fuß (aangehaald in voetnoot 36, punten 48 en 59).

39 — Arresten van 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Jurispr. blz. I-493, punt 38), en 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, Jurispr. blz. I-5295, punt 43).

40 — Arresten Test Claimants in the FII Group Litigation (aangehaald in voetnoot 6, punt 218) en Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (aangehaald in voetnoot 15, punt 122).

41 — Arrest van 4 oktober 1979, Dumortier e.a./Raad (64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 en 45/79, Jurispr. blz. 3091, punt 21).

42 — Arrest Brasserie du pêcheur en Factortame (aangehaald in voetnoot 36, punt 53).

43 — Arrest Dumortier e.a./Raad (aangehaald in voetnoot 41, punt 21).

worden gesproken van een nauw causaal verband. Het begrip „direct causaal verband" heeft in de rechtspraak evenwel zo'n vaste plaats gekregen, dat ik dit begrip — in de ruime zin ervan — in het kader van mijn verdere uiteenzettingen zal hanteren.

77. De Deense regering betoogt onder verwijzing naar de gronden voor aansprakelijkheid naar nationaal recht dat enkel de „rechtstreeks benadeelde" schadevergoeding kan vorderen. Degene op wie de ten onrechte geheven belasting is afgewenteld, zou hier niet toe behoren. Zijn schade hangt veeleer af van een hele reeks van andere omstandigheden, zoals het prijsbeleid van de belastingplichtige alsook zijn eigen prijsbeleid, het concrete gebruik van de belaste producten en de concurrentiesituatie. Bovendien is, volgens de Deense regering, de kring van personen die de economische last uiteindelijk dragen, nauwelijks te voorzien en niet te bepalen.

78. Een dergelijk criterium van de „rechtstreeks benadeelde" vindt evenwel geen steun in het Unierecht. Integendeel, volgens vaste rechtspraak zijn de in punt 73 van deze conclusie genoemde drie voorwaarden, waaronder een „voldoende direct causaal verband" voldoende om voor particulieren een recht op schadevergoeding in het leven te roepen. [44] Pas onlangs heeft het Hof uitdrukkelijk verklaard dat het Unierecht niet toestaat dat in het nationale recht aanvullende voorwaarden worden gesteld. [45]

79. Het door de Deense regering aangevoerde criterium vormt per slot van rekening een aanvullende voorwaarde, waarbij tegelijkertijd wordt uitgegaan van een striktere opvatting van het begrip causaal verband. Het leidt er namelijk toe dat aan degene op wie de in strijd met het Unierecht geheven belasting economisch drukt en die bijgevolg zonder twijfel schade lijdt, zonder toetsing in het afzonderlijk geval, stelselmatig het in het Unierecht verankerde recht op schadevergoeding wordt onthouden. Een zodanige algemene beperking van de kring van particulieren die mogelijk recht op schadevergoeding hebben, zou in aanzienlijke mate afbreuk doen aan de volle werking van het recht van de Unie en de effectieve bescherming van de daarin toegekende rechten. [46]

44 — Arresten Francovich e.a. (aangehaald in voetnoot 27, punt 41), AGM-COS.MET (aangehaald in voetnoot 27, punt 85) en Fuß (aangehaald in voetnoot 36, punt 65).

45 — Arrest Fuß (aangehaald in voetnoot 36, punt 66).

46 — In die zin arresten Francovich e.a. (aangehaald in voetnoot 27, punt 33) en Brasserie du pêcheur en Factortame (aangehaald in voetnoot 36, punt 52), en arrest van 30 september 2003, Köbler (C-224/01, Jurispr. blz. I-10239, punt 33).

80. Bovendien is de schade van de eindconsument geenszins als een ver verwijderd gevolg van de belastingheffing te beschouwen. Zoals ik reeds in het kader van de eerste prejudiciële vraag heb uiteengezet, is het voor indirecte belastingen juist kenmerkend dat zij economisch niet ten laste van de belastingplichtige maar van de eindconsument komen, waardoor uiteindelijk door hem schade wordt geleden. In feite wordt dezelfde schade via de handelsketen doorgegeven. Aangezien de schade wat de hoogte ervan betreft niet verandert, blijft hij voor de staat voorspelbaar en berekenbaar. Door het enkele feit dat de belastingplichtige ervan had kunnen afzien de heffing via de prijs af te wentelen en de feitelijk benadeelde de heffing op zijn beurt heeft afgewenteld, wordt de causaliteit tussen de heffing en de schade niet onderbroken, noch wordt zij automatisch onvoldoende direct in de zin van de rechtspraak.

81. De omstandigheid dat de kring van degenen die schadevergoeding zouden kunnen vorderen, mogelijkerwijs — in elk geval aanvankelijk — onbepaald is, zet de mogelijkheid van het directe causale verband niet op losse schroeven. Het feit dat mogelijk een onbepaald aantal personen schadevergoeding kan vorderen, kan een op het Unierecht gebaseerde vordering tot schadevergoeding namelijk niet uitsluiten. [47] Verder mag de kring van daadwerkelijk benadeelden vooraf dan misschien nog minder te identificeren zijn dan die van de belastingplichtigen, hij is evenwel van meet af aan net zo precies af te bakenen. Het gaat om degenen op wie de heffing wordt afgewenteld en die deze op hun beurt niet verder kunnen afwentelen.

82. Ook een blik op een ander gebied van het Unierechtelijke aansprakelijkheidsrecht bevestigt dat dit zich niet verdraagt met de beperking tot de „rechtstreeks benadeelde" in de zin van het Deense recht. Zo heeft het Hof in het arrest Manfredi [48] met betrekking tot het Unierechtelijke kartelverbod verklaard dat eenieder vergoeding van de geleden schade kan vorderen indien er een causaal verband tussen die schade en het kartelverbod bestaat.

83. Bijgevolg mag ingeval een lidstaat in strijd met het Unierecht accijns heeft geheven en de belastingplichtige deze op zijn klanten heeft afgewenteld, een vordering tot schadevergoeding van deze klanten tegen de staat niet worden afgewezen op grond dat er a priori geen sprake is van een direct causaal verband tussen de heffing en de schade van de klant.

47 — In die zin arrest Brasserie du pêcheur en Factortame (aangehaald in voetnoot 36, punt 71).

48 — Arrest van 13 juli 2006, Manfredi e.a. (C-295/04–C-298/04, Jurispr. blz. I-6619, punt 61).

V — Conclusie

84. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vragen van het Vestre Landsret te beantwoorden als volgt:

„1) Het is een aangelegenheid van het nationale recht en in voorkomend geval van de nationale rechter om te bepalen of degene op wie een door een lidstaat in strijd met het Unierecht geheven nationale belasting door de belastingplichtige werd afgewenteld, het heffingsbedrag rechtstreeks van de staat of in beginsel enkel van de belastingplichtige kan terugvorderen, dan wel wat dit betreft kan kiezen, waarbij evenwel de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid in acht moeten worden genomen.

2) Ingeval een lidstaat in strijd met het Unierecht accijns heeft geheven en de belastingplichtige deze op zijn klanten heeft afgewenteld, mag een vordering tot schadevergoeding van deze klanten tegen de staat niet worden afgewezen op grond dat er a priori geen sprake is van een direct causaal verband tussen de heffing en de schade van de klant."