FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT
föredraget den 24 mars 2011 [1]

I – Inledning

1. En medlemsstat som har tagit ut skatt i strid med unionsrätten är i princip skyldig att återbetala skatten till den skattskyldige. Detta följer av fast rättspraxis. Det har emellertid inte klarlagts huruvida också den som har burit skattebördan i senare led kan rikta krav mot staten enligt unionsrätten, eftersom den skattskyldige till exempel har övervältrat skatten på denna via köpesumman.

2. Vestre Landsret i Danmark har begärt ett förhandsavgörande från domstolen i förevarande mål. Vestre Landsret har att fatta beslut i talan mot det danska skatteministeriet, genom vilken två industriföretag har begärt återbetalning av den skatt som Danmark fram till november 2001 tog ut på smörj- och hydrauloljor, trots att mineraloljor som används för andra ändamål än motorbränsle eller för uppvärmning enligt unionsrätten var undantagna från den harmoniserade punktskatten. De oljebolag som pålades skatten hade övervältrat skatten på sökandena via köpesumman.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *De unionsrättsliga bestämmelserna*

1. Punktskattedirektivet

3. I artikel 1.1 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor [2] (nedan kallat punktskattedirektivet) fastställs regler för varor som är belagda med

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57.

punktskatt och andra indirekta skatter, utom mervärdesskatt och skatter som fastställs av unionen, och som direkt eller indirekt påförs konsumtionen av sådana varor. I artikel 1.2 i detta direktiv föreskrivs att de särskilda bestämmelser som hänför sig till skattestrukturerna och skattesatserna för punktskattebelagda varor ska anges i särskilda direktiv.

2. Direktivet om skatt på mineraloljor

5. I artikel 1.1 i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor [3] (nedan kallat direktivet om mineraloljeskatt) föreskrivs att medlemsstaterna ska ta ut en harmoniserad punktskatt på mineraloljor i enlighet med detta direktiv.

4. Artikel 3.1 och 3.2 i punktskattedirektivet har följande lydelse:

6. Artikel 8.1 a och 8.1 b i direktivet om mineraloljeskatt har följande lydelse:

”1. Detta direktiv skall på gemenskapsnivå tillämpas på följande varor, såsom de definieras i relevanta direktiv:

— mineraloljor,

— alkohol och alkoholdrycker,

— tobaksvaror.

2. De varor som är förtecknade i punkt 1 kan vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.”

”1. Förutom de allmänna bestämmelser som anges i direktiv 92/12/EEG om skattebefriade användningsområden för skattepliktiga produkter, och utan att det påverkar tillämpningen av andra av gemenskapens bestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande från den harmoniserade punktskatten, på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk:

a) mineraloljor som används för andra ändamål än som motorbränsle eller för uppvärmning,

b) mineraloljor som tillhandahålls för användning som flygbränsle med undantag för privat nöjesflygning.”

3 — EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91.

B – *Den danska lagstiftningen*

7. Genom lag nr 1029 av den 19 december 1992 om energiskatt på mineraloljeprodukter med mera (nedan kallad lagen om mineraloljeskatt) infördes punktskatt på smörj- och hydrauloljor i Danmark.

8. Enligt 1 § första stycket punkt 12 i lagen om mineraloljeskatt i den lydelse som är relevant i målet vid den nationella domstolen togs punktskatt på 178 öre/l (nedan kallad smörjoljeskatt) ut på smörj- och hydrauloljor (nedan tillsammans kallade smörjoljor).

9. Smörjoljeskatten skulle betalas av oljebolagen. När skatten infördes angavs bland annat följande i förarbetena:

”Skatten kan sannolikt övervältras av oljebolagen. En stor del av de oljor för vilka det föreslås att skatt ska tas ut används av näringar där övervältringsmöjligheterna varierar.”

10. I förarbetena påpekades dessutom att skatten skulle ”öka benägenheten att vara sparsam med oljan vilket har generellt positiva miljömässiga effekter”.

11. Som en reaktion på domstolens dom i målet Braathens [4] avskaffade Danmark smörjoljeskatten genom lag nr 395 av den 6 juni 2002 med retroaktiv verkan från den 1 december 2001. I den domen förklarade domstolen i samband med en miljöskatt, som togs ut i Sverige på inrikes flygtrafik och som beräknades utifrån bränsleförbrukningen, att artikel 8.1 b i direktivet om mineraloljeskatt skulle fråntas all ändamålsenlig verkan, om medlemsstaterna hade rätt att ta ut en annan indirekt skatt på varor som var undantagna från den harmoniserade punktskatten. Någon sådan skatt kunde därför inte tas ut med stöd av artikel 3.2 i punktskattedirektivet.

12. Enligt begäran om förhandsavgörande förklarade den danske skatteministern i samband med behandlingen av lagförslaget inför Folketingets [5] skatteutskott att han inte hyste något tvivel om att smörjoljeskatten stred mot gemenskapsrätten.

13. Efter det att lagen hade antagits utfärdade Told- og Skattestyrelsen ett cirkulär med riktlinjer om återbetalning av rättsstridigt uttagen skatt (skatteministeriets cirkulär nr 80 av den 15 juli 2002 om återbetalning av smörjoljeskatter med mera). Av punkt 3.1 i

4 — Dom av den 10 juni 1999 i mål C-346/97, Braathens Sverige AB mot Riksskatteverket (REG 1999, s. I-3419).

5 — Det danska parlamentet.

cirkuläret framgår följande med avseende på kretsen av återbetalningsberättigade:

”Berättigade till återbetalning i första led är företag som till följd av lagens upphävande ska anses som återbetalningsberättigade. Härmed avses företag som har betalt in skatten och som inte har övervältrat skatten på efterföljande led.

Frågan om även andra kan vara berättigade till återbetalning ska avgöras enligt allmänna skadeståndsrättsliga grundsatser.”

III – Bakgrund och tolkningsfrågorna

14. Danfoss A/S (nedan kallat Danfoss) tillverkar bland annat kyl-, värme- och automationssystem för industrin. Både vid tillverkningen av dessa system och inom transmissionstekniken använder företaget smörjoljor för att förhindra överhettning och förstörelse av svarv- och skärverktyg.

15. Danfoss köpte smörjoljorna mellan den 1 januari 1995 och den 30 november 2001 från olika danska oljebolag som betalade in smörjoljeskatt på oljorna till danska staten i enlighet med lagen om mineraloljeskatt.

16. Det är ostridigt att oljebolagen övervältrade smörjoljeskatten på ovanstående smörjoljor på Danfoss. Det rör sig sammanlagt om ett belopp på 6 108 054 DKK.

17. En mindre del av smörjoljorna sålde Danfoss vidare till Sauer-Danfoss ApS (nedan kallat Sauer-Danfoss), som också använde oljorna som hjälpmedel i tillverkningsprocessen.

18. I målet vid den nationella domstolen förklarade Danfoss att smörjoljeskatt på 1 686 096 DKK ingick i priset för de smörjoljor som såldes vidare till Sauer-Danfoss. Bortsett från denna vidareförsäljning till Sauer-Danfoss övervältrade enligt Danfoss varken Danfoss eller Sauer-Danfoss smörjoljeskatten på senare omsättningsled. Den danska regeringen har bestritt detta.

19. Oljebolagen begärde ingen återbetalning av smörjoljeskatten på de smörjoljor som såldes till Danfoss.

20. Danfoss och Sauer-Danfoss riktade däremot krav mot skattemyndigheterna på återbetalning av 6 108 054 DKK respektive 1 686 096 DKK.

21. I det belopp som övervältrades på Sauer-Danfoss ingår det belopp som Danfoss gjorde gällande. De båda företagen avtalade att om Danfoss fick tillbaka hela beloppet skulle 1 686 096 DKK betalas tillbaka till Sauer-Danfoss, som i så fall skulle dra tillbaka sitt krav mot ministeriet. Sauer-Danfoss krav mot ministeriet är därför subsidiärt i förhållande till Danfoss krav.

22. Skattemyndigheterna nekade återbetalning. Som motivering anförde myndigheterna att bolagen inte hade rätt till återbetalning, eftersom bolagen inte hade betalat in skatten direkt till staten. Kravet på återbetalning skulle därför bedömas utifrån allmänna villkor för skadestånd i dansk rätt. Dessa villkor var emellertid inte uppfyllda.

23. Skattemyndigheterna anförde att det fram till domen i det ovannämnda målet Braathens, i vilken förhållandet mellan punktskattedirektivet och direktivet om mineraloljeskatt klarlades, inte stod klart att smörjoljeskatten, när den infördes, stred mot gemenskapsrätten och att den därmed skulle kunna aktualisera statens ansvar. Vad beträffar tiden efter det att domen i det ovannämnda målet Braathens hade meddelats kunde en förlust som uppkommit i ett senare omsättningsled inte anses som adekvat. Staten hade nämligen inte kunnat förutse i vilket omsättningsled förlusten skulle uppkomma.

24. Danfoss och Sauer-Danfoss väckte den 15 mars respektive den 4 maj 2005 följaktligen talan vid Vestre Landsret mot Skatteministeriet och begärde att de omtvistade beloppen skulle betalas åter. Mot denna bakgrund beslutade Vestre Landsret att vilandeförklara målet och att till domstolen hänskjuta följande frågor för förhandsavgörande:

”1. Utgör gemenskapsrätten ett hinder för att en medlemsstat avslår ett återbetalningskrav som riktas av ett företag på vilket en punktskatt som strider mot ett direktiv har övervältrats – under sådana omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen – när avslaget motiveras med att det inte är detta företag som har betalt in skatten till staten?

2. Utgör gemenskapsrätten ett hinder för att en medlemsstat avslår ett återbetalningskrav som riktas av ett företag på vilket en punktskatt som strider mot ett direktiv har övervältrats – under sådana omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen – med den motivering som medlemsstaten har anfört (nämligen att företaget inte är den direkt skadelidande och att det inte föreligger ett direkt orsakssamband mellan en eventuell förlust och det beteende som har utlöst skadeståndskravet)?”

25. I förfarandet vid domstolen har Danfoss, Sauer-Danfoss, den danska, den spanska, den italienska, den polska och den svenska regeringen, Förenade kungarikets regering samt Europeiska kommissionen deltagit, varvid den spanska och den polska regeringen endast har uttalat sig skriftligt och den svenska regeringen endast har uttalat sig muntligt.

IV – Bedömning

26. Det ska till att börja med konstateras att de båda tolkningsfrågorna när allt kommer omkring har likartade syften: Kan företag i en situation som den i vilken Danfoss och Sauer-Danfoss befinner sig med stöd av unionsrätten ställa direkta betalningskrav mot staten avseende det belopp som motsvarar den smörjoljeskatt som staten i strid med unionsrätten har tagit ut av oljebolagen som sedan övervältrat skatten på dessa företag? De båda frågorna skiljer sig dock åt när det gäller grunden för kraven. Medan det i samband med den första frågan rör sig om rätt till återbetalning avser den andra frågan eventuell rätt till skadestånd. Frågorna ska därför besvaras var för sig.

A – *Den första frågan*

27. Med sin första fråga vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen få klarhet i huruvida kunden med stöd av unionsrätten kan begära återbetalning direkt från staten när en medlemsstat har tagit ut en skatt i strid med unionsrätten och den skattskyldige har övervältrat skatten på sin kund.

28. Att medlemsstaterna generellt måste återbetala skatter och andra pålagor som tagits ut i strid med unionsrätten har sedan länge varit fast rättspraxis. [6]

29. Enligt en klassisk formulering av domstolen utgör rätten att erhålla återbetalning av skatter som har uppburits av en medlemsstat i strid med unionsrätten en konsekvens av och ett komplement till de rättigheter som

6 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 1980 i mål 68/79, Just (REG 1980, s. 501; svensk specialutgåva, s. 31), punkterna 25–27, av den 27 mars 1980 i mål 61/79, Denkavit italiana (REG 1980, s. 1205; svensk specialutgåva, s. 149), punkterna 22–27, och av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, s. 389), punkt 12, och sedan uttryckligen, bland annat, dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95–C-218/95, Comateb m.fl. (REG 1997, s. I-165), punkt 20, av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 84, av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 202, och av den 28 januari 2010 i mål C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium (REU 2010, s. I-731), punkt 45). Se, angående detta spörsmål, men beträffande andra aspekter, generaladvokaten Cruz Villalóns förslag till avgörande av den 7 december 2010 i mål C-398/09, Lady & Kid m.fl. (REU 2010, s. I-7375), och generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande av den 22 december 2010 i mål C-310/09, Accor (REU 2010, s. I-8117), punkt 53 och följande punkter.

tillerkänns medborgarna genom de unionsbestämmelser i vilka sådana skatter förbjuds. [7]

30. En medborgare i denna bemärkelse är i vart fall den berörda skattskyldiga personen själv. Denne har enligt fast rättspraxis i princip rätt att med stöd av unionsrätten kräva att staten ska återbetala den skatt som har tagits ut i strid med unionsrätten. [8]

31. Från statens återbetalningsskyldighet gentemot den skattskyldige finns enligt rättspraxis bara ett enda undantag, som dessutom ska tolkas snävt. En medlemsstat kan till exempel neka den skattskyldige återbetalning, om medlemsstaten fastställer att hela skatten har övervältrats på tredje part och den skattskyldige – vilket också ska undersökas – skulle göra en obehörig vinst genom återbetalningen. [9]

32. Det har hittills inte klargjorts huruvida, i en situation där skatten har övervältrats, den som skatten övervältrades på och som själv inte kunnat övervältra skatten vidare, nu har rätt till återbetalning i stället för den skattskyldige personen (nedan för enkelhetens skull kallad den slutlige köparen). I rättspraxis finns emellertid olika hänvisningar som är till hjälp för att besvara frågan.

1. Den slutlige köparens skyddsvärda intresse av återbetalning

33. I domen i det ovannämnda målet Comateb m.fl. [10] berörde domstolen visserligen uttryckligen möjligheten för den slutlige köparen som har burit skattebördan att kräva återbetalning direkt av de nationella myndigheterna av skatt som har betalats utan grund. Domstolen nämnde dock detta som en rent hypotetisk möjlighet där frågan om återbetalning till den skattskyldige som sådan inte uppkommer. Domstolen har inte heller uttalat sig om, och på vilka villkor, den slutlige köparens direkta rätt gentemot staten ska följa av nationell rätt eller av unionsrätten.

7 — Domen i målet Giorgio (ovan fotnot 6), punkt 12, i målet Comateb m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 20, i målet Metallgesellschaft m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 84, i målet Test Claimants in the FII Group Litigation (ovan fotnot 6), punkt 202, och i målet Direct Parcel Distribution Belgium (ovan fotnot 6), punkt 45.

8 — Se de domar som citeras i fotnot 6 ovan, som alla gäller fall där den skattskyldige själv begär återbetalning, samt dom av den 29 juni 1988 i mål 240/87, Deville (REG 1988, s. 3513), punkt 11, och av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World m.fl. (REG 2003, s. I-11365), punkterna 93–95.

9 — Domen i målet Just (ovan fotnot 6), punkt 26, dom av den 21 september 2000 i de förenade målen C-441/98 och C-442/98, Michaïlidis, (REG 2000, s. I-7145), punkt 33, och domen i målet Weber's Wine World m.fl. (ovan fotnot 8), punkterna 94 och 102. I sitt förslag till avgörande i målet Lady & Kid m.fl. (ovan fotnot 6) påpekade generaladvokaten Cruz Villalón i punkterna 34 och 44 helt riktigt att domstolen här godtog ett nationellt undantag och förordade att ytterligare undantag skulle tillåtas utöver fallet med övervältring (punkt 35 och följande punkter).

10 — Ovan fotnot 6, punkt 24.

34. I samma dom påpekade domstolen dock att återbetalning av skatten till den skattskyldige, trots att denne hade övervältrat skatten på sin kund, skulle motsvara en dubbel betalning till den skattskyldige som kan betraktas som en oberättigad vinst, *utan att de följder som den rättsstridiga skatten får för köparen därigenom har åtgärdats.* [11] Domstolen fastställde därmed att en skatt som strider mot unionsrätten i ekonomiskt hänseende kan drabba en annan än den skattskyldige och att det finns ett behov av att betala ut beloppet till denna andra person.

35. Ett sådant behov följer också av de indirekta skatternas allmänna karaktär. De tas nämligen ut på utgifter eller konsumtion, och utmärkande för dessa är att den ekonomiska börda som är förknippad med skatterna kan övervältras på den slutlige köparen och bäras av denne. [12] Så förhåller det sig också med den omtvistade danska smörjoljeskatten. I förarbetena till lagen om denna skatt påpekas uttryckligen att skatten förmodligen kan övervältras av oljebolagen. En logisk förutsättning för den av den danska staten förväntade benägenheten att vara sparsam med oljan är också att skatten övervältras och oljan därigenom blir dyrare för den som förbrukar den.

36. Domstolen har i sin praxis, enligt vilken frågan huruvida övervältring har skett eller inte av en indirekt skatt i varje enskilt fall är en faktisk fråga, eftersom den faktiska övervältringen, antingen den sker helt eller delvis, är beroende av flera faktorer som sammanhänger med en kommersiell transaktion, [13] inte heller ifrågasatt detta särdrag hos de indirekta skatterna. Av denna praxis framgår endast att staten inte gentemot den skattskyldige kan stödja sig på ett antagande om att skatten kommer att övervältras, för att neka återbetalning till den skattskyldige med motiveringen att denne skulle göra en oberättigad vinst om skatten återbetalades.

37. Därför ska också den slutgiltige köparen, på vilken en sådan indirekt skatt som den danska smörjoljeskatten har övervältrats i strid med unionsrätten, betraktas som en medborgare som omfattas av de unionsrättsliga bestämmelserna om förbud mot en sådan skatt. Även en sådan medborgare måste

11 — Domen i målet Comateb m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 22, min kursivering.

12 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 17 mars 2005 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona (REG 2006, s. I-9373), punkt 35.

13 — Dom av den 25 februari 1988 i de förenade målen 331/85, 376/85 och 378/85, Les Fils de Jules Bianco och Girard (REG 1988, s. 1099; svensk specialutgåva, s. 387), punkterna 17 och 20, domen i målet Comateb m.fl. (ovan fotnot 6), punkterna 25–27, och domen i målet Weber's Wine World m.fl. (ovan fotnot 8), punkterna 96 och 97.

kunna begära återbetalning av den skatt som har övervältrats på honom.

2. Konsekvenser som kan dras av skyddsbehovet

38. Det skulle dock vara förhastat att mot bakgrund av det skyddsvärda intresset hos den slutlige köparen, på vilken den skatt som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten har övervältrats, genast dra slutsatsen att denne måste kunna rikta krav direkt mot staten med stöd av unionsrätten. Hänsyn ska nämligen också tas till att den slutlige köparens rätt till återbetalning också kan göras gällande mot den skattskyldige i stället för mot staten, till skillnad från vad som är fallet när det gäller den skattskyldige, som naturligtvis bara kan vända sig till staten.

39. Domstolen har således fastställt att den skattskyldige måste ha rätt till återbetalning av skatten när han till den slutlige köparen måste återbetala det belopp som har övervältrats på denne. [14] Om så är fallet leder övervältringen nämligen inte till att den skattskyldige gör en oberättigad vinst genom återbetalningen.

14 — Domen i målet Comateb m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 24.

40. Vad beträffar den part mot vilken den slutlige kunden kan rikta krav skulle ”en konsekvens och ett komplement” av de rättigheter som den slutlige köparen har enligt unionsrätten således kunna se helt annorlunda ut än vad som gäller den skattskyldige.

41. Det ska därför dessutom undersökas huruvida det av rättspraxis beträffande den skattskyldiges rätt till återbetalning framgår att den slutlige köparen också kan göra en sådan rätt gällande direkt mot staten. För detta ska det först undersökas exakt vilken rätt till återbetalning som den skattskyldige har enligt rättspraxis.

a) Innehållet i den skattskyldiges rätt till återbetalning

42. Enligt rättspraxis måste staten återbetala dels sådan skatt till den skattskyldige som har tagits ut felaktigt, dels också belopp som har betalats in till staten eller innehållits av denna i direkt samband med denna skatt. [15]

15 — Hit räknar domstolen särskilt ekonomiska nackdelar som den skattskyldige har åsamkats genom att en skatt som i och för sig inte kan ifrågasättas enligt unionsrätten har tagits ut i ett för tidigt led, och åsidosättandet av unionsrätten alltså endast består i att skatten skulle betalas i ett för tidigt led. I detta fall är det räntan som utgör återbetalning av det som betalats in utan grund. Se domen i målet Metallgesellschaft m.fl. (ovan fotnot 6), punkterna 87–89, i målet Test Claimants in the FII Group Litigation (ovan fotnot 6), punkt 205, och dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (REG 2007, s. I-2107), punkt 112, samt beslut av den 23 april 2008 i mål C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (REG 2008, s. I-2875), punkt 114.

i) Kriteriet nödvändig konsekvens

43. Rätten till återbetalning omfattar dock inte nackdelar som beror på den skattskyldiges egna beslut och inte nödvändigtvis är ett resultat av att medlemsstaten handlat i strid med unionsrätten. [16] Kriteriet nödvändig konsekvens är ännu en aning obestämt i rättspraxis och har hittills, vad jag kan se, bara tillämpats i ett mycket speciellt skatterättsligt sammanhang. [17] Det är tydligen avsett att avgränsa vad som kan krävas för rätt till återbetalning enligt unionsrätten från det som, också med stöd av unionsrätten, kan krävas ”endast” i samband med skadeståndskrav, för vilket strängare krav gäller. [18]

16 — Domen i målet Test Claimants in the FII Group Litigation (ovan fotnot 6), punkt 207, och i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 15), punkt 113, samt beslutet i målet Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (ovan fotnot 15), punkt 115.

17 — Enligt denna kan varken de skattelättnader eller andra skattefördelar som ett i landet hemmahörande bolag kan ha avstått från för att fullt ut kunna kvitta den rättsstridigt uppburna skatten mot ett belopp som ska erläggas för en annan skatt eller de kostnader som bolagen i denna koncern har haft för att anpassa sig till den aktuella nationella lagstiftningen, kompenseras på grundval av unionsrätten genom en talan om återbetalning (se rättspraxis som angetts ovan i fotnot 16).

18 — Se domen i målet Test Claimants in the FII Group Litigation (ovan fotnot 6), punkterna 207–209.

ii) Rätt till ersättning trots övervältring

44. Den förlust som den skattskyldige har åsamkats genom att ha övervältrat skatten på sina kunder via priset, varefter prishöjningen har lett till minskad försäljning, omfattas dock enligt rättspraxis åtminstone indirekt av rätt till återbetalning. Detta framgår av domstolens redogörelser i samband med det ovannämnda undantaget från statens återbetalningsskyldighet.

45. Enligt dessa redogörelser kan en medlemsstat neka den skattskyldige återbetalning, om det konstateras att hela skattebördan har burits av en annan person och den skattskyldige skulle göra en oberättigad vinst genom återbetalningen. [19] Enligt rättspraxis uppkommer emellertid inte någon oberättigad vinst om den skattskyldige har åsamkats en ekonomisk förlust på grund av minskad försäljning. [20] Domstolen har i detta avseende betonat att övervältring av en skatt på tredje part inte ovillkorligen upphäver de ekonomiska effekterna av beskattningen för den skattskyldige. Enbart övervältringen innebär därför inte att den skattskyldige gör en

19 — Domen i målet Just (ovan fotnot 6), punkt 26, i målet Michaïlidis (ovan fotnot 9), punkt 33, och i målet Weber’s Wine World m.fl. (ovan fotnot 8), punkt 94.

20 — Domen i målet Comateb m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 29 och följande punkter, i målet Michaïlidis (ovan fotnot 9), punkterna 34 och 35, och i målet Weber’s Wine World m.fl. (ovan fotnot 8), punkterna 95 och 98.

oberättigad vinst genom återbetalningen och därför inte skulle ha rätt till återbetalning. [21]

iii) Slutsatser beträffande den slutlige köparens eventuella rätt till återbetalning

46. För att det mot bakgrund av kännetecknen för den skattskyldiges rätt till återbetalning enligt unionsrätten ska kunna dras några slutsatser beträffande frågan huruvida även den slutlige köparen i princip kan ha en sådan rätt, måste dessa kännetecken först underkastas en kritisk granskning.

47. Det kan i detta avseende konstateras att en beviljad rätt till återbetalning trots övervältring bara är förenlig med ”kriteriet nödvändig konsekvens” [22] om den förlust som orsakats av minskad försäljning, trots företagets mellanliggande beslut att övervältra skatten, betraktas som en nödvändig konsekvens av att staten tagit ut skatten. Detta förefaller dock vara mycket tveksamt.

48. Detta synsätt står också i strid med den rättspraxis enligt vilken frågan huruvida övervältring av en indirekt skatt har skett eller inte, i varje enskilt fall är en faktisk fråga, eftersom den faktiska övervältringen, antingen den sker helt eller delvis, är beroende av flera faktorer som sammanhänger med en kommersiell transaktion. [23]

49. Därför uppkommer frågan huruvida rätten till återbetalning i själva verket är en lämplig grund för att reglera en sådan förlust. Det tycks ligga närmare till hands att reglera ersättning av dylika förluster enligt bestämmelserna om skadeståndsansvar, det vill säga enligt de regler som domstolen har uppställt för medlemsstaternas ansvar för förluster som medborgarna har åsamkats genom att unionsrätten har åsidosatts.

50. Om förluster regleras genom rätten till återbetalning får detta slutligen också konsekvenser för frågan hur man ska kunna undanröja de ekonomiska effekterna för den slutlige köparen av att skatt har tagits ut i strid med unionsrätten.

51. Om den skattskyldige nämligen, trots att skatten som har tagits ut i strid med unionsrätten har övervältrats, har rätt till återbetalning, eftersom han har åsamkats en

21 — Se domen i målet Weber’s Wine World m.fl. (ovan fotnot 8), punkterna 101 och 102.

22 — Se, angående detta, ovan punkt 43.

23 — Domen i målet Les Fils de Jules Bianco och Girard (ovan fotnot 13), punkterna 17 och 20, i målet Comateb m.fl. (ovan fotnot 6), punkterna 25–27, och i målet Weber’s Wine World m.fl. (ovan fotnot 8), punkterna 96 och 97.

ekonomisk förlust – i detta exempel för enkelhetens skull på samma belopp – på grund av minskad försäljning, har denna rätt tillgodosetts genom återbetalningen från staten och är således i grund och botten uttömd. I en sådan situation skulle den slutlige kunden inte längre kunna rikta krav på återbetalning mot den skattskyldige. Det belopp som denne har fått från staten ska nämligen i själva verket kompensera hans egen förlust, och beloppet ska stanna hos denne. Den skattskyldige skulle inte heller kunna överlåta sin rätt till den slutlige köparen, om man inte gav honom en ny ytterligare rätt till återbetalning som då i själva verket skulle ersätta själva skatten. I ett sådant fall skulle det snarare vara naturligt för den slutlige köparen att vända sig direkt till staten.

52. Det har på det hela taget visat sig att det i hittillsvarande rättspraxis beträffande den skattskyldiges rätt till återbetalning finns stöd både för och emot att också den slutlige köparen kan ha en sådan direkt rätt till återbetalning.

53. Om man står fast vid att den skattskyldige genom rätten till återbetalning också kan få skadeersättning på grund av minskad försäljning, kan det nämligen uppstå situationer som den ovan beskrivna, i vilka bara staten kan komma i fråga som den som ska återbetala skatten till den slutlige köparen. Dessutom skulle man då i konsekvensens namn vara tvungen att fastställa att kriteriet nödvändig konsekvens ska gälla också beträffande den slutlige köparens ekonomiska förlust. Om nämligen den skattskyldiges ovannämnda förlust, trots dennes eget beslut att övervältra skatten, ska anses vara en nödvändig konsekvens av att staten tog ut skatten, är den slutlige köparens ekonomiska förlust i samband med övervältringen inte mindre nödvändig.

54. Om man däremot tillämpar kriteriet nödvändig konsekvens i enlighet med dess innebörd kan man konstatera att det inte skulle vara uppfyllt beträffande den slutlige köparen. Övervältringen sker nämligen inte med automatik, utan beror till sist på den skattskyldiges företagsbeslut. Med en sådan snäv tolkning skulle karaktären hos den skattskyldiges eventuella rätt till återbetalning tala emot att den slutlige köparen kan ha sådan rätt på samma sätt.

55. Dessa motstående utgångspunkter visar att det i hittillsvarande rättspraxis beträffande rätten till återbetalning inte går att finna några väsentliga kriterier för att avgöra vem den slutlige köparen i princip måste

kunna begära återbetalning från. I domstolens praxis finns emellertid ytterligare anvisningar beträffande likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.

57. Till dessa villkor hör i första hand förfarandet med att utse behöriga domstolar och fastställa förfarandebestämmelser, det vill säga processuella regler. [26] Domstolen har emellertid också delvis ålagt medlemsstaterna att fastställa materiellrättsliga villkor i detta sammanhang. [27]

b) Direkta krav mot staten med stöd av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen

58. Frågan mot vem krav kan riktas är en materiellrättslig fråga. För den skattskyldige finns svaret i själva unionsrätten: Krav kan riktas mot staten. Inom ramen för detta tvåpartsförhållande kommer inte heller någon annan i fråga. Vad beträffar den slutlige köparen ger principerna om likvärdighet och effektivitet, vilka såsom har fastställts ovan också gäller för materiellrättsliga frågor, delvis svar.

56. När det saknas unionsrättsliga bestämmelser på området för begäran om återbetalning av skatter, ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur en sådan begäran får genomföras, varvid principerna om likvärdighet och effektivitet dock måste följas. [24] Dessa villkor får därför varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten. [25]

59. Om den danska lagstiftningen nämligen ger den slutlige köparen, på vilken en skatt har övervältrats i strid med den danska lagstiftningen, rätt att rikta krav på återbetalning

24 — Dom av den 6 oktober 2005 i mål C-291/03, MyTravel (REG 2005, s. I-8477), punkt 17, och av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken (REG 2007, s. I-2425), punkt 37.

25 — Domen i målet Weber's Wine World m.fl. (ovan fotnot 8), punkt 103, i målet MyTravel (ovan fotnot 24), punkt 17, i målet Reemtsma Cigarettenfabriken (ovan fotnot 24), punkt 37, och i målet Direct Parcel Distribution Belgium (ovan fotnot 6), punkt 46.

26 — Domen i målet Just (ovan fotnot 6), punkt 25, i målet Metallgesellschaft m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 85, i målet Weber's Wine World m.fl. (ovan fotnot 8), punkt 103, i målet Test Claimants in the FII Group Litigation (ovan fotnot 6), punkt 203, och i målet Direct Parcel Distribution Belgium (ovan fotnot 6), punkt 46.

27 — Domen i målet Denkavit italiana (ovan fotnot 6), punkt 22, i målet San Giorgio (ovan fotnot 6), punkt 12, och i målet Metallgesellschaft m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 86. Se, beträffande medlemsstaternas utomobligatoriska ansvar på grund av åsidosättande av unionsrätten, även dom av den 19 november 1991 i de förenade målen C-6/90 och C-9/90, Francovich m.fl. (REG 1991, s. I-5357; svensk specialutgåva, s. 435), punkterna 42 och 43, av den 10 juli 1997 i mål C-261/95, Palmisani (REG 1997, s. I-4025), punkt 27, av den 17 april 2007 i mål C-470/03, AGM-COS.MET (REG 2007, s. I-2749), punkt 86, och av den 24 mars 2009 i mål C-445/06, Danske Slagterier (REG 2009, s. I-2119), punkt 31.

direkt mot staten, vilket Danfoss och Sauer-Danfoss uppenbarligen har gjort gällande, ska enligt likvärdighetsprincipen sådana krav också kunna ställas när skatt har tagits ut i strid med unionsrätten.

60. Om det dessutom är omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd skatt när den slutlige köparen hänvisas till den skattskyldige, kan det enligt effektivitetsprincipen vara möjligt för den slutlige köparen att rikta sina återbetalningskrav direkt mot staten. Domstolen övervägde detta i den ovannämnda domen i målet Reemtsma i ett fall då en leverantör felaktigt fakturerade kunden för mervärdesskatt, betalade in denna till staten och därefter blev insolvent. [28] Om felet inte ligger hos leverantören eller säljaren, utan hos staten själv, måste detta gälla i särskilt hög grad. Om den skattskyldige blir insolvent kan den slutlige köparen således rikta krav på återbetalning direkt mot staten enligt effektivitetsprincipen.

61. Enligt effektivitetsprincipen krävs det i detta avseende också att kravet faktiskt är ett återbetalningskrav. Det skulle nämligen bli orimligt svårt för den slutlige kunden att göra sina rättigheter gällande om han till exempel var tvungen att uppfylla de strängare krav som enligt rättspraxis gäller för skadeståndskrav med stöd av unionsrätten. [29] Det går inte heller att inse varför staten i ett sådant fall skulle gömma sig bakom dessa strängare villkor för att ställa krav. Staten har ju trots allt gjort en vinst genom den skatt som har tagits ut i strid med unionsrätten, och det är endast fråga om att återbetala detta belopp till den som till sist har burit den ekonomiska bördan.

62. Om den slutlige kunden, som har burit skattebördan, enligt den nationella lagstiftningen varken kan rikta krav på återbetalning mot staten eller mot den skattskyldige, följer det ändå av effektivitetsprincipen att åtminstone en av dessa båda rättigheter till återbetalning måste föreligga. Enligt effektivitetsprincipen är medlemsstaterna nämligen skyldiga att skapa nödvändiga instrument och förfaranderegler för att möjliggöra för den slutlige köparen att återkräva den skatt som felaktigt har tagits ut. [30] Även här gäller att det inte skulle vara förenligt med det skydd som föreskrivs i unionsrätten om den

28 — Domen i målet Reemtsma Cigarettenfabriken (ovan fotnot 24), punkt 41.

29 — Se domen i målet Test Claimants in the FII Group Litigation (ovan fotnot 6), punkterna 207–209.

30 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Reemtsma Cigarettenfabriken (ovan fotnot 24), punkt 41; se även artikel 19.1 andra stycket FEU.

slutlige köparen skulle hänvisas till att rikta eventuella skadeståndskrav mot staten.

63. Som slutsats i denna del kan således fastställas att principerna om likvärdighet och effektivitet kan ge den slutlige köparen rätt att rikta återbetalningskrav direkt mot staten.

c) Inga mer långtgående bestämmelser i unionsrätten

64. Om den slutlige köparen inte har rätt att rikta krav direkt mot staten enligt principerna om likvärdighet och effektivitet, ska den allmänna regel tillämpas enligt vilken det, när det saknas unionsrättsliga bestämmelser på området för begäran om återbetalning av skatter, ankommer på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur en sådan begäran får genomföras. [31]

65. I domen i det ovannämnda målet Denkavit italiana [32] påpekade domstolen uttryckligen att tryggandet av de rättigheter som den direkta effekten av ett förbud mot att ta ut vissa skatter medför för den enskilda inte nödvändigtvis kräver att medlemsstaterna inför en enhetlig och gemensam regel om de formella och materiella förutsättningarna av vilka återbetalningen av skatten är beroende. Detta torde också i synnerhet gälla när det rör sig om en eventuell rättsinnehavare ”i andra ledet”, på vilken den skattskyldige har övervältrat en skatt som har tagits ut i strid med unionsrätten.

66. Hänsyn ska nämligen tas till att frågan om återbetalning av felaktigt inbetalda avgifter – vilket domstolen vid upprepade tillfällen har fastställt – regleras på olika sätt i de enskilda medlemsstaterna och till och med inom en och samma medlemsstat, beroende på vilket slags skatter och avgifter det är tal om. Medan återbetalningskraven i en del fall har förvaltningsrättslig karaktär, har de civilrättslig karaktär i andra fall och följer i synnerhet reglerna för talan om återbetalning av felaktigt inbetalda belopp. [33] Om man, bortsett från de fall där effektivitetsprincipen kräver detta [34],

31 — Se rättspraxis som citerats ovan i fotnot 24.

32 — Ovan fotnot 6, punkt 22.

33 — Se domen i målet Just (ovan fotnot 6), punkterna 23 och 24, dom av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile (REG 1998, s. I-7141), punkt 17, och av den 17 juni 2004 i mål C-30/02, Recheio – Cash & Carry (REG 2004, s. I-6051), punkt 16.

34 — Likvärdighetsprincipen skulle däremot inte leda till att den nationella bestämmelsen upphävdes, utan till att den skulle tillämpas på fall där skatt har tagits ut i strid med unionsrätten.

delvis åsidosatte komplexa regler och genom unionsrätten gav den slutlige köparen en generell rätt att rikta återbetalningskrav direkt mot staten, utan att unionslagstiftaren kunde införa bestämmelser som närmare reglerade en sådan rätt, skulle eventuellt fler problem skapas än lösas. Det är också tänkbart att det är betydligt mera attraktivt för den slutlige köparen att – just när det gäller obetydliga skatter som avser det dagliga livet – hålla sig till sin avtalspart i stället för att vara tvungen att rikta krav mot staten.

67. Det bör därför ankomma på den nationella lagstiftningen och i förekommande fall på de nationella domstolarna att bestämma huruvida den person på vilken den skattskyldige har övervältrat en nationell skatt som en medlemsstat har tagit ut i strid med unionsrätten kan rikta krav på återbetalning av skatten direkt mot staten eller i princip bara mot den skattskyldige, eller om han kan välja, varvid principerna om likvärdighet och effektivitet dock ska iakttas.

68. Denna slutsats motsvarar för övrigt den lösning som domstolen kom fram till i den ovannämnda domen i målet Reemtsma Cigarettenfabriken [35] i ett fall då en leverantör felaktigt hade fakturerat kunden för mervärdesskatt och betalat in denna till staten. Även om det för frågan om statens ansvar gör skillnad om ett företag felaktigt fakturerar sin kund för en skatt som denne inte är skyldig att betala eller om staten själv i strid med unionsrätten har tagit ut en skatt som har övervältrats i ett senare omsättningsled, är det inte nödvändigt att reglera den i ekonomiskt hänseende drabbade personens rätt till återbetalning på olika sätt. I båda fallen behöver det bara vara säkerställt att den som har burit bördan kan begära återbetalning av de belopp som staten har inkasserat utan grund, antingen detta sker på direkt eller indirekt väg.

69. I målet vid den nationella domstolen skulle emellertid effektivitetsprincipen kunna ge anledning till att överväga återbetalningskrav som riktas direkt till staten, vilket slutligen den hänskjutande domstolen har att undersöka. Beträffande rättsläget i Danmark har den danska regeringen nämligen gjort gällande att den slutlige köparen inte kan rikta återbetalningskrav direkt mot staten. Danfoss och Sauer-Danfoss har däremot hävdat att den slutlige köparen enligt dansk rätt inte heller kan begära återbetalning av den skattskyldige. Den danska regeringen har i det muntliga förfarandet som svar på en fråga bekräftat att existensen av en sådan rätt enligt dansk lagstiftning är oklar. Om den slutlige köparen enligt dansk lagstiftning verkligen inte kan begära återbetalning av skatten vare sig direkt eller indirekt, skulle det göras orimligt svårt

35 — Ovan fotnot 24, punkt 37 och följande punkter.

för sökandena i målet vid den nationella domstolen att utöva sina rättigheter om de hänvisades till en möjlighet som ännu inte fanns i rättsligt hänseende och som för tillfället var tveksam, nämligen att erhålla återbetalning från oljebolagen, och deras talan mot Skatteministeriet därför skulle ogillas.

3. Slutsats

70. Den första tolkningsfrågan ska därför besvaras på följande sätt: Det ankommer på den nationella lagstiftningen och i förekommande fall på de nationella domstolarna att bestämma huruvida den person på vilken den skattskyldige har övervältrat en nationell skatt som tagits ut i strid med unionsrätten kan rikta krav på återbetalning av skatten direkt mot staten eller om personen i princip bara kan begära återbetalning från den skattskyldige, eller om han kan välja, varvid dock principerna om likvärdighet och effektivitet ska beaktas.

B – *Den andra frågan*

71. Med den andra frågan vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen få klarhet i huruvida kundens skadeståndskrav mot staten, för den händelse att en medlemsstat har tagit ut en punktskatt i strid med unionsrätten och den skattskyldige har övervältrat skatten på sin kund, får avslås med hänvisning till att ett direkt orsakssamband mellan skatteuttaget och kundens förlust redan från början kan uteslutas.

72. Enligt fast rättspraxis kan medlemsstaterna i princip bli skadeståndsskyldiga för skada som en enskild har lidit till följd av överträdelser av unionsrätten som medlemsstaten kan hållas ansvarig för. [36]

73. Skadeståndskravet är förknippat med tre villkor: Den unionsrättsliga bestämmelse som har överträtts ska ha till syfte att ge enskilda rättigheter, överträdelsen ska vara tillräckligt klar och det ska finnas ett direkt orsakssamband mellan överträdelsen och den skada

36 — Domen i målet Francovich m.fl. (ovan fotnot 27), punkt 35, dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame (REG 1996, s. I-1029), punkt 31, domen i målet Danske Slagterier (ovan fotnot 27), punkt 27, dom av den 26 januari 2010 i mål C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (REU 2010, s. I-635), punkt 29, av den 25 november 2010 i mål C-429/09, Fuß (REU 2010, s. I-12167), punkt 45, och av den 9 december 2010 i mål C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie m.fl. (REU 2010, s. I-12655), punkt 87.

som de drabbade personerna har lidit. [37] Tolkningsfrågan avser det tredje villkoret.

74. Det ankommer visserligen i princip på de nationella domstolarna att fastställa huruvida det faktiskt finns ett direkt orsakssamband mellan statens överträdelse av unionsrätten och den förlust som den enskilde har åsamkats. [38] För att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar kan EU-domstolen för det första dock lämna de anvisningar som den anser vara nödvändiga, [39] för det andra rör det sig i det aktuella fallet mer om en faktisk fråga än om en rättsfråga. Det gäller nämligen att klarlägga huruvida kravet på ett direkt orsakssamband ska tolkas så snävt att det, vilket i synnerhet den danska regeringen har hävdat, bara kan vara uppfyllt i förhållande till den skattskyldige och inte i förhållande till den person på vilken den skattskyldige har övervältrat den punktskatt som har tagits ut i strid med unionsrätten.

75. Det ska till att börja med konstateras att det inte råder tvivel om *orsakssambandet* i det aktuella fallet. Om punktskatten inte hade tagits ut skulle sökandena i målet vid den nationella domstolen inte ha åsamkats den förlust som har gjorts gällande och som motsvarade den skatt som oljebolagen övervältrade på dessa.

76. Vad beträffar frågan om huruvida orsakssambandet är *direkt,* ska detta krav inte tolkas absolut, utan det räcker enligt rättspraxis att skadan är ett ”tillräckligt direkt” resultat av överträdelsen. [40] EU-domstolen gjorde denna precisering med hänvisning till sin rättspraxis beträffande unionens utomobligatoriska ansvar, [41] för vilket i stort sett samma tre villkor gäller som för medlemsstaternas ansvar för överträdelser av unionsrätten. [42] Av denna rättspraxis framgår också att kriteriet ”tillräckligt direkt” särskilt ska säkerställa att skadestånd inte behöver betalas för alla former av negativa konsekvenser, även långsökta sådana. [43] Om man inte vill tänja ut begreppet direkt genom att sätta ordet ”tillräckligt”

37 — Domen i målet Brasserie du pêcheur och Factortame (ovan fotnot 36), punkt 51, i målet Danske Slagterier (ovan fotnot 27), punkt 20, och i målet Transportes Urbanos y Servicios Generales (ovan fotnot 36), punkt 30.

38 — Domen i målet Brasserie du pêcheur och Factortame (ovan fotnot 36), punkt 65, dom av den 15 juni 1999 i mål C-140/97, Rechberger m.fl. (REG 1999, s. I-3499), punkt 72, domen i målet AGM-COS.MET (ovan fotnot 27), punkt 83, och i målet Fuß (ovan fotnot 36), punkterna 48 och 59.

39 — Dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), punkt 38, och av den 18 juni 2009 i mål C-566/07, Stadeco (REG 2009, s. I-5295), punkt 43.

40 — Domen i målet Test Claimants in the FII Group Litigation (ovan fotnot 6), punkt 218, och i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 15), punkt 122.

41 — Dom av den 4 oktober 1979 i de förenade målen 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 och 45/79, Dumortier m.fl. mot rådet (REG 1979, s. 3091), punkt 21.

42 — Domen i målet Brasserie du pêcheur och Factortame (ovan fotnot 36), punkt 53.

43 — Domen i målet Dumortier m.fl. mot rådet (ovan fotnot 41), punkt 21.

framför skulle man därför också rätt och slätt kunna tala om ett nära orsakssamband. Begreppet ”direkt orsakssamband” är ändå så fast etablerat i rättspraxis att jag kommer att använda det i mina redogörelser nedan – i dess vidare bemärkelse.

77. Den danska regeringen har med hänvisning till ansvarsprinciperna i den danska lagstiftningen gjort gällande att bara den ”omedelbart skadelidande” kan ha rätt till kompensation, och hit räknas inte den person på vilken en skatt har övervältrats som har tagits ut utan grund. Skadan beror i stället på flera olika andra omständigheter, såsom den skattskyldiges prispolitik och dennes egen prissättning, den faktiska användningen av de beskattade produkterna och konkurrensläget. Dessutom går det knappast att förutse och är ovisst vilken grupp som till sist kommer att bära den ekonomiska bördan.

78. I unionsrätten finns dock inget stöd för ett sådant kriterium som ”omedelbart skadelidande”. Enligt fast rättspraxis räcker det tvärtom med de tre villkoren som har angetts i punkt 73 ovan, däribland ”tillräckligt direkt orsakssamband”, för att den enskilde ska ha rätt till skadestånd som följer unionsrätten. [44] Först nyligen fastställde domstolen uttryckligen att medlemsstaterna inte får ställa upp ytterligare villkor. [45]

79. Det kriterium som den danska regeringen har anfört utgör ett ytterligare villkor, varvid ett strängare kausalitetsbegrepp samtidigt utgör grund. Det leder nämligen till att den rätt till skadestånd som följer av unionsrätten systematiskt undanhålls dem som, genom den skatt som tagits ut i strid med unionsrätten, har fått bära den ekonomiska bördan och således helt klart har lidit skada, och detta utan någon prövning i det enskilda fallet. Unionsrättens fulla verkan och ett effektivt skydd av de rättigheter som erkänns i unionsrätten, vilket ska säkerställas genom denna rätt till skadestånd [46] försämras avsevärt genom en så schablonmässig begränsning av gruppen möjliga skadeståndsberättigade.

44 — Domen i målet Francovich m.fl. (ovan fotnot 27), punkt 41, i målet AGM-COS.MET (ovan fotnot 27), punkt 85, och i målet Fuß (ovan fotnot 36), punkt 65.

45 — Domen i målet Fuß (ovan fotnot 36), punkt 66.

46 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Francovich m.fl. (ovan fotnot 27), punkt 33, i målet Brasserie du pêcheur och Factortame (ovan fotnot 36), punkt 52, och dom av den 30 september 2003 i mål C-224/01, Köbler (REG 2003, s. I-10239), punkt 33.

80. Det kan dessutom konstateras att den förlust som den slutlige köparen har åsamkats inte alls kan anses vara en långsökt konsekvens av att skatten tagits ut. Såsom förklarats ovan i samband med den första tolkningsfrågan är det utmärkande för indirekta skatter att det inte är den skattskyldige som får bära den ekonomiska bördan, utan den slutlige köparen, varför denne till sist åsamkas en förlust. I grund och botten förs en och samma förlust vidare genom omsättningskedjan. Beloppet förblir oförändrat och kan därför förutses och beräknas av staten. Enbart den omständigheten att den skattskyldige hade kunnat avstå från att övervältra skatten via priset och att den faktiskt skadelidande å sin sida inte har övervältrat skatten i senare led bryter inte orsakssambandet mellan skatteuttaget och förlusten, och sambandet inte automatiskt mindre tillräckligt direkt i den mening som avses i rättspraxis.

81. Den omständigheten att den grupp personer som kan ha rätt till skadestånd eventuellt – åtminstone tills vidare – är obestämd hindrar inte ett möjligt direkt orsakssamband. Att ett obestämt antal personer kommer i fråga som skadeståndsberättigade utgör nämligen inget hinder för rätten till skadestånd enligt unionsrätten. [47] För övrigt kan gruppen faktiskt skadelidande i förväg vara ännu mindre känd än gruppen skattskyldiga, men den kan redan från början definieras lika noga. Det rör sig om de personer som skatten övervältras på och som å sin sida inte kan övervältra den i senare led.

82. Också med tanke på ett annat område av unionens lagstiftning om ansvar bekräftas det att en begränsning till den ”direkt skadelidande” i den mening som avses i den danska lagstiftningen inte förekommer i unionsrätten. I domen i målet Manfredi [48], beträffande förbud mot snedvriden konkurrens i unionsrätten, fastställde domstolen att var och en kan begära ersättning för en skada om det finns ett orsakssamband mellan skadan och en överenskommelse som är förbjuden.

83. Om en medlemsstat har tagit ut en punktskatt i strid med unionsrätten och den skattskyldige har övervältrat skatten på sin kund, kan kundens skadeståndskrav mot staten följaktligen inte avslås med hänvisning till att ett direkt orsakssamband mellan skatteuttaget och kundens förlust redan från början kan uteslutas.

47 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Brasserie du pêcheur och Factortame (ovan fotnot 36), punkt 71.

48 — Dom av den 13 juli 2006 i de förenade målen C-295/04–C-298/04, Manfredi m.fl. (REG 2006, s. I-6619), punkt 61.

V – Förslag till avgörande

84. Jag föreslår således att de av Vestre Landsret ställda frågorna ska besvaras på följande sätt:

1) Det ankommer på den nationella lagstiftningen och i förekommande fall på de nationella domstolarna att bestämma huruvida den person på vilken den skattskyldige har övervältrat en nationell skatt som en medlemsstat har tagit ut i strid med unionsrätten kan rikta krav på återbetalning direkt mot staten eller i princip bara mot den skattskyldige, eller om han kan välja, varvid principerna om likvärdighet och effektivitet ska beaktas.

2) Om en medlemsstat har tagit ut en punktskatt i strid med unionsrätten, och den skattskyldige har övervältrat skatten på kunden, får kundens skadeståndskrav mot staten inte avslås med hänvisning till att ett direkt orsakssamband mellan skatteuttaget och kundens förlust redan från början kan uteslutas.