STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT
přednesené dne 24. března 2011 [1]

I – Úvod

1. Členský stát, který vybral daň v rozporu s unijním právem, je v zásadě povinen ji vrátit osobě povinné k dani. Toto pravidlo plyne z ustálené judikatury. Je ovšem třeba zjistit, zda unijní právo přiznává přímý nárok vůči státu i osobě, která byla v konečném důsledku daní hospodářsky zatížena, neboť na ni osoba povinná k dani tuto daň přenesla, například prostřednictvím kupní ceny.

2. V projednávané věci dánský Vestre Landsret (odvolací soud pro západní Dánsko) požádal Soudní dvůr o odpověď právě na tuto otázku. Landsret projednává žaloby podané proti dánskému ministerstvu financí, jimiž se dva průmyslové podniky domáhají vrácení spotřební daně, kterou Dánsko do listopadu 2001 vybíralo z mazacích a hydraulických olejů, přestože unijní právo stanovilo osvobození od harmonizované spotřební daně pro minerální oleje používané k jiným účelům než jako motorová pohonná hmota nebo palivo. Ropné společnosti, od nichž byla tato daň vybírána, tuto daň přenesly na žalobkyně prostřednictvím kupní ceny.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

1. Směrnice o spotřební dani

3. Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani [2] (dále jen „směrnice o spotřební dani“) podle svého čl. 1 odst. 1 stanoví obecnou úpravu pro výrobky podléhající spotřebním a jiným

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179.

nepřímým daním přímo či nepřímo uloženým na spotřebu těchto výrobků, s výjimkou daně z přidané hodnoty a daní zavedených Společenstvím. V odstavci 2 tohoto ustanovení se uvádí, že zvláštní směrnice obsahují zvláštní ustanovení o struktuře a sazbách spotřební daně z výrobků, které jí podléhají.

4. Článek 3 odst. 1 a 2 směrnice o spotřební dani stanoví:

„1. Tato směrnice se na úrovni Společenství vztahuje na následující výrobky, jak je vymezují příslušné směrnice:

– minerální oleje,

– alkohol a alkoholické nápoje,

– tabákové výrobky.

2. Výrobky uvedené v odstavci 1 mohou ze zvláštních důvodů podléhat dalším nepřímým daním za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla zdaňování platná pro spotřební daně a pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně."

2. Směrnice o spotřebních daních z minerálních olejů

5. Článek 1 odst. 1 směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů [3] (dále jen la „směrnice o spotřebních daních z minerálních olejů") stanoví, že členské státy na minerální oleje použijí harmonizovanou spotřební daň v souladu s touto směrnicí.

6. Článek 8 odst. 1 písm. a) a b) uvedené směrnice zní:

„Kromě obecných ustanovení směrnice 92/12/EHS o osvobození určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem spotřební daně, od daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, členské státy osvobodí následující výrobky od harmonizované spotřební daně za podmínek, které stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového systému:

a) minerální oleje používané k jiným účelům než jako pohonná hmota nebo palivo;

b) minerální oleje dodávané jako pohonné hmoty pro jiný druh létání než soukromé rekreační létání". *(neoficiální překlad)*

3 — Úř. věst. L 316, s. 12.

B – *Dánské právo*

7. Zákon č. 1029 ze dne 19. prosince 1992, o energetických daních z výrobků z minerálních olejů (dále jen „zákon o daních z minerálních olejů“) zavedl v Dánsku daň z mazacích a hydraulických olejů.

8. Podle § 1 odst. 1 bodu 12 tohoto zákona ve znění rozhodném z hlediska původního sporu podléhaly mazací a hydraulické oleje (dále společně jen „mazací oleje“) spotřební dani ve výši 1,78 DKK/l (dále jen „daň z mazacích olejů“).

9. Osobami povinnými k dani z mazacích olejů byly ropné společnosti. Při zavedení této daně bylo v důvodové zprávě k zákonu o daních z minerálních olejů mimo jiné uvedeno následující:

„Daně mohou být pravděpodobně ropnými společnostmi přeneseny na další subjekty. Velká část olejů, kterých se týkají navržené daně, je používána podniky, které mají různé možnosti pro její přenesení.“

10. V důvodové zprávě bylo také uvedeno, že daně „dále sníží spotřebu ropných produktů, což bude mít velmi kladné účinky na životní prostředí“.

11. Dánsko s ohledem na rozsudek Braathens [4] zákonem č. 395 ze dne 6. června 2002 zrušilo daň z mazacích olejů se zpětnou účinností od 1. prosince 2001. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr v souvislosti s výběrem ekologické daně ze spotřeby pohonných hmot ve vnitrostátní komerční letecké dopravě ve Švédsku prohlásil, že možnost členských států podrobit produkty osvobozené od harmonizované spotřební daně jiné nepřímé dani by zbavila čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice o spotřebních daních z minerálních olejů veškerého užitečného účinku. Článek 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani proto nemůže představovat základ pro takovou daň.

12. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce plyne, že dánský ministr financí v rámci připomínkování návrhu zákona finančnímu výboru Folketing [5] sdělil, že nepochybuje o slučitelnosti daně z mazacích olejů s unijním právem.

13. Celní a daňová správa po přijetí tohoto zákona zveřejnila pokyny týkající se žádostí o vracení protiprávně vybraných daní (oběžník Ministerstva financí č. 80 ze dne 15. července 2002, o vracení spotřební daně mj.

4 — Rozsudek ze dne 10. června 1999 (C-346/97, Recueil, s. I-3419).

5 — Dánský parlament.

z mazacích olejů). Pokud jde o subjekty, které mají nárok na vrácení, bod 3.1 pokynů uvádí:

„Nárok na vrácení se přiznává v prvé řadě těm podnikům, které lze považovat za oprávněné k refundaci v důsledku zrušení zákona. Jedná se o podniky, které zaplatily daň, ale nepřenesly tuto daň na další subjekty.

Otázka dalších oprávněných subjektů bude rozhodnuta v souladu s obecnými zásadami odpovědnosti za škodu."

III – Skutkový stav a předběžné otázky

14. Danfoss A/S (dále jen „Danfoss") vyrábí průmyslová chladicí a ohřívací zařízení a zařízení průmyslové automatizace. Mazací oleje používá k výrobě těchto zařízení i pro převodovou techniku, a to k zabránění přehřátí a poškození otočných a řezných zařízení.

15. Mazací oleje používané k těmto účelům nakupovala v období od 1. ledna 1995 do 30. listopadu 2001 od několika dánských ropných společností, které dánskému státu podle zákona o daních z minerálních olejů odváděly spotřební daň z mazacích olejů.

16. Je nesporné, že ropné společnosti přenesly na Danfoss daň z mazacích olejů, které podléhaly mazací oleje nakoupené společností Danfoss. Příslušná částka dosáhla 6 108 054 DKK.

17. Danfoss prodala část mazacích olejů společnosti Sauer-Danfoss Aps (dále jen „Sauer-Danfoss"), která tyto oleje rovněž používala při výrobě.

18. Danfoss v původním řízení uvedla, že část kupní ceny mazacích olejů prodaných společnosti Sauer-Danfoss odpovídající dani z mazacích olejů představovala 1 686 096 DKK. Z tvrzení Danfoss a Sauer-Danfoss plyne, že kromě tohoto prodeje nedošlo k přenesení daně z mazacích olejů z těchto společností na další podniky. Dánská vláda toto tvrzení zpochybňuje.

19. Ropné společnosti nenárokovaly vrácení daně z mazacích olejů zaplacené v souvislosti s mazacími oleji prodanými společnosti Danfoss.

20. Naproti tomu Danfoss požádala daňové orgány o vrácení částky 6 108 054 DKK a Sauer-Danfoss o vrácení částky 1 686 096 DKK

21. Částka přenesená na Sauer-Danfoss je zahrnuta v částce požadované společností Danfoss. Oba podniky uzavřely dohodu, že získala-li by Danfoss celou požadovanou částku, převedla by částku 1 686 096 DKK na Sauer-Danfoss, která by následně vzala svou žádost podanou k ministerstvu zpět. Žádost, kterou ministerstvu podala Sauer-Danfoss, je tak podpůrná ve vztahu k žádosti společnosti Danfoss.

22. Daňové orgány žádost o vrácení zamítly. V odůvodnění poukázaly na to, že podniky neměly na vrácení nárok, jelikož státu přímo neodvedly žádnou daň z mazacích olejů, a že nárok na vrácení proto bylo třeba posuzovat s ohledem na obecné podmínky odpovědnosti podle dánského práva. Tyto podmínky však splněny nebyly.

23. Ohledně založení odpovědnosti vycházely daňové orgány z toho, že v období předcházejícím rozsudku Braathens, který vyjasnil vztah mezi směrnicí o spotřební dani a směrnicí o spotřebních daních z minerálních olejů, nebyla neslučitelnost daně z mazacích olejů s unijním právem natolik zjevná, že by výběr této daně mohl vést k odpovědnosti státu. Pro období následující po tomto rozsudku není podle těchto orgánů adekvátní zohledňovat škodu utrpěnou subjektem, který v distribučním řetězci následuje až po osobě povinné k dani. Stát totiž nemůže předvídat, v jakém stupni distribučního řetězce ke škodě dojde.

24. Danfoss dne 15. března 2005 a Sauer-Danfoss dne 4. května 2005 proto proti Skatteministerium (ministerstvu financí) k Vestre Landsret podaly žaloby, jimiž se domáhaly vrácení sporných částek. Vestre Landsret se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání právo Společenství tomu, aby členský stát zamítl žádost o vrácení daně podanou podnikem, na něhož byla přenesena spotřební daň vybraná v rozporu se směrnicí, je-li toto zamítnutí – za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci – založeno na tom, že spotřební daň nebyla státu zaplacena tímto podnikem?

2) Brání právo Společenství tomu, aby členský stát zamítl žádost o náhradu škody podanou podnikem, na něhož byla přenesena spotřební daň vybraná v rozporu se směrnicí, je-li toto zamítnutí – za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci – založeno na důvodech uvedených tímto členským státem (konkrétně, že podnik není přímým poškozeným a že neexistuje přímá příčinná souvislost mezi škodou a jednáním zakládajícím odpovědnost)?“

25. Řízení před Soudním dvorem se účastnily Danfoss a Sauer-Danfoss, dále dánská, italská, polská, španělská a švédská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise; polská a španělská vláda pak podaly pouze písemná vyjádření a švédská vláda se vyjádřila pouze ústně.

IV – Posouzení

26. Úvodem je třeba konstatovat, že obě předběžné otázky v konečném důsledku směřují k témuž: plyne podnikům, které se nacházejí ve stejném postavení jako Danfoss a Sauer-Danfoss, z unijního práva nárok požadovat přímo od státu úhradu částky odpovídající dani z mazacích olejů, již stát v rozporu s unijním právem vybral od ropných společností a kterou tyto společnosti přenesly na uvedené podniky? Tyto otázky se však liší s ohledem na právní základ. Zatímco první otázka se týká nároku na vrácení ve smyslu refundace, druhá se týká případného práva na náhradu škody. Každou otázku je tudíž třeba projednat samostatně.

A – *K první otázce*

27. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je zjistit, zda v případě, kdy členský stát vybral určitou daň v rozporu s unijním právem a osoba povinná k dani tuto daň přenesla na svého zákazníka, tento zákazník může na základě unijního práva požadovat vrácení částky odpovídající uvedené dani přímo od státu.

28. Podle ustálené judikatury musí členské státy v zásadě vrátit daně a jiné poplatky vybrané v rozporu s unijním právem [6].

29. Soudní dvůr již tradičně rozhoduje, že nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je důsledkem a doplňkem práv přiznaných

6 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. února 1980, Just (68/79, Recueil, s. 501, body 25 až 27); ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana (61/79, Recueil, s. 1205, body 22 až 27); ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, s. 3595, bod 12), a dále výslovně mj. rozsudky ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I-165, bod 20); ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 84); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 202), a ze dne 28. ledna 2010, Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, Sb. rozh. s. I-731, bod 45). Aktuálně k danému tématu, ačkoli z trochu jiného pohledu, viz stanovisko generálního advokáta Cruze Villalóna ze dne 7. prosince 2010, Lady & Kid a další (C-398/09, Sb. rozh. s. C-398/09), a stanovisko generálního advokáta Mengozziho ze dne 22. prosince 2010, Accor (C-310/09, Sb. rozh. s. C-310/09, body 53 a násl.).

jednotlivcům ustanoveními unijního práva, která takové daně zakazují [7].

30. Za jednotlivce v tomto smyslu lze každopádně pokládat dotčenou osobu povinnou k dani. Podle ustálené judikatury platí, že na vrácení daně vybrané v rozporu s unijním právem má na základě unijního práva posledně uvedený subjekt v zásadě nárok, jehož se může dovolávat vůči státu [8].

31. Z judikatury plyne, že z povinnosti vrátit daň, kterou má stát vůči osobě povinné k dani, existuje jediná výjimka, kterou je nadto třeba vykládat restriktivně. Členský stát může vrácení odmítnout osobě povinné k dani, jestliže konstatuje, že daňové zatížení bylo v plném rozsahu přeneseno na třetí osobu a že vrácení daně této třetí osobě by vedlo k jejímu bezdůvodnému obohacení, což je však potřeba prokázat [9].

32. Až doposud nepadla odpověď na otázku, zda v případě takového přenesení má nárok na vrácení daně vůči státu nikoli osoba povinná k dani, nýbrž pouze osoba, na kterou byla daň přenesena a která již nemohla danou daň přenést na další osobu (dále bude pro jednoduchost nazývána jako „konečný kupující“). Z judikatury však lze vyčíst různé indicie, které mohou být při hledání odpovědi nápomocné.

1. Zájem konečného kupujícího na vrácení daně, který zasluhuje ochranu

33. V rozsudku Comateb a další [10] se Soudní dvůr sice výslovně zabýval možností konečného kupujícího získat přímo od vnitrostátních orgánů částku daně, která neměla být odvedena a kupující ji musel zaplatit. Touto otázkou se však zabýval v čistě hypotetické rovině, ve které otázka vrácení daně osobě, která je k ní povinná, jako taková nevyvstala. Soudní dvůr se nevyjádřil k otázce, zda a za jakých podmínek musí mít konečný kupující podle vnitrostátního práva nebo unijního práva nárok tohoto typu, jehož by se mohl dovolávat přímo vůči státu.

7 — Rozsudky San Giorgio (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 12), Comateb a další (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 20), Metallgesellschaft a další (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 202) a Direct Parcel Distribution Belgium (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 45).

8 — Viz rozsudky citované v poznámce č. 6, které se všechny týkají situací, kdy o vrácení požádala sama osoba povinná k dani, a rozsudky ze dne 29. června 1988, Deville (240/87, Recueil, s. 3513, bod 11), a ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další (C-147/01, Recueil, s. I-11365, body 93 až 95).

9 — Rozsudky Just (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 26), ze dne 21. září 2000, Michaïlidis (C-441/98 a C-442/98, Recueil, s. I-7145, bod 33) a Weber's Wine World a další (uvedený výše v poznámce č. 8, body 94 a 102). Generální advokát Cruz Villalón v bodech 34 a 44 svého stanoviska ve věci Lady & Kid a další, uvedeného v poznámce č. 6, správně uvádí, že Soudní dvůr v daném případě převzal výjimku vnitrostátního původu a přimlouvá se za to, aby vedle případů přenesení byly připuštěny i další výjimky (body 35 a násl.).

10 — Uvedený výše v poznámce č. 6, bod 24.

34. Soudní dvůr však v témž rozsudku uvedl, že vrácení částky daně hospodářskému subjektu, ačkoli tento subjekt přenesl daň na své zákazníka, by pro něj představovalo dvojitou platbu, která by mohla být kvalifikována jako bezdůvodné obohacení, *aniž by se tím napravily důsledky, jež měla nezákonnost daně pro zákazníka osoby povinné k dani* [11]. Soudní dvůr tak uznal, že daní, která je v rozporu s unijním právem, může být hospodářsky zatížena i jiná osoba než osoba povinná k dani a že částku této daně je nezbytné vrátit do majetku této třetí osoby.

35. Uvedená nezbytnost plyne i z obecné povahy nepřímých daní. Nepřímým daním totiž podléhají výdaje a spotřeba a jejich charakteristickým rysem je skutečnost, že finanční zatížení, které je s nimi spojeno, lze přenést na konečného kupujícího, jenž toto zatížení musí nést [12]. Stejně je tomu i v případě dánské daně z mazacích olejů dotčené v projednávané věci. V důvodové zprávě k návrhu zákona, jímž byla tato nepřímá daň zavedena, se výslovně uvádí, že tato daň bude ropnými společnostmi pravděpodobně přenesena. Z motivace k uváženějšímu využívání ropných produktů, o které usiloval dánský stát, logicky plyne i to, že daň bude přenesena a že ropný produkt se pro osobu, která jej spotřebovává, zdraží.

36. Judikatura Soudního dvora, podle níž je otázka přenesení či nepřenesení nepřímé daně v každém jednotlivém případě otázkou skutkovou vzhledem k tomu, že skutečné přenesení daně v plném nebo částečném rozsahu závisí na mnoha okolnostech každé obchodní operace [13], tuto vlastnost nepřímých daní nijak nerelativizuje. Pouze objasňuje, že stát na základě domněnky, že daň byla přenesena, nemůže zamítnout žádost osoby povinné k dani o vrácení daně s odůvodněním, že její vrácení by vedlo k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani.

37. Je také třeba uznat, že i konečný kupující, na nějž byla přenesena nepřímá daň vybraná v rozporu s unijním právem, jakou byla daň z mazacích olejů uplatňována v Dánsku, je jednotlivcem, jemuž ustanovení unijního práva, která výběr takové daně zakazují,

11 — Rozsudek Comateb a další (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 22, kurziva doplněna).

12 — Viz v tomto smyslu i stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 17. března 2005, Banca Popolare di Cremona (C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 35).

13 — Rozsudky ze dne 25. února 1988, Les Fils de Jules Bianco a Girard (331/85, 376/85 a 378/85, Recueil, s. 1099, body 17 a 20), Comateb a další (uvedený výše v poznámce č. 6, body 25 až 27) a Weber's Wine World a další (uvedený výše v poznámce č. 8, body 96 a násl.).

přiznávají určitá práva. I jemu by měla být vrácena daň, která na něj byla přenesena.

2. Důsledky, které je třeba dovodit z nezbytné ochrany

38. Bylo by však předčasné dospět na základě zájmu konečného kupujícího, na nějž byla přenesena daň vybraná v rozporu s unijním právem, na vrácení daně, který zasluhuje ochranu, k závěru, že podle unijního práva musí mít tento kupující vůči státu přímý nárok na vrácení daně. Je totiž třeba vzít v potaz skutečnost, že na rozdíl od osoby povinné k dani, která se logicky může obracet pouze na stát, se konečný kupující může se svým nárokem obrátit nikoli na stát, ale na osobu povinnou k dani.

39. Soudní dvůr proto stran osoby povinné k dani dospěl k závěru, že může-li konečný kupující částku daně, která na něj byla přenesena, získat zpět od osoby povinné k dani, pak musí existovat možnost, aby posledně uvedené osobě předmětnou daň vrátil stát [14]. Za takových okolností přenesení daně nevede v důsledku jejího vrácení k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani.

14 — Rozsudek Comateb a další (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 24).

40. Ohledně protistrany, na niž se konečný kupující obrací se svým nárokem, se „důsled[ek] a dopl[něk]“ práv, která konečnému kupujícímu přiznává unijní právo, může lišit od důsledku a doplňku práv osoby povinné k dani.

41. Je proto dále třeba zjistit, zda lze z judikatury týkající se nároku osoby povinné k dani na její vrácení dovodit, že i konečný kupující může získat vrácení takové daně přímo od státu. K tomu je nejprve třeba se zabývat konkrétním obsahem nároku osoby povinné k dani na její vrácení, který judikatura tomuto nároku přisuzuje.

a) Konkrétní obsah nároku osoby povinné k dani na její vrácení

42. Stát podle judikatury musí osobě povinné k dani vrátit nejen neoprávněně vybranou daň, ale i částky vyplacené tomuto státu nebo tímto státem zadržených v přímé souvislosti s touto daní [15].

15 — Podle Soudního dvora sem patří zejména hospodářské ztráty, jež utrpěla osoba povinná k dani v důsledku předčasného výběru daně, kterou s ohledem na unijní právo nelze jako takovou napadnout, ale která je v rozporu s unijním právem čistě v důsledku této předčasné splatnosti daně. V takovém případě představuje přiznání úroků vrácení toho, co bylo neoprávněně odvedeno. K této otázce viz rozsudky Metallgesellschaft a další (uvedený výše v poznámce č. 6, body 87 až 89), Test Claimants in the FII Group Litigation (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 205), ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 112), a usnesení ze dne 23. dubna 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Sb. rozh. s. I-2875, bod 114).

i) Kritérium nevyhnutelného důsledku

43. Nárok na vrácení daně ovšem nezahrnuje ztráty, které plynou z vlastních rozhodnutí osoby povinné k dani a které pro ni nepředstavují nevyhnutelný důsledek jednání členského státu v rozporu s unijním právem [16]. Judikatura však kritérium nevyhnutelného důsledku zatím zcela nevyjasnila a toto kritérium se tak zřejmě uplatňuje pouze ve velmi specifickém rámci daňového práva [17]. Jeho účelem je zjevně rozlišit částky, jichž se lze domáhat v rámci nároku na vrácení daně přiznaného unijním právem, od částek, jichž se lze domáhat „pouze" v rámci nároku na náhradu škody, která rovněž vychází z unijního práva a který musí splňovat přísnější podmínky [18].

16 — Rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 207) a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (uvedený výše v poznámce č. 15, bod 113) a usnesení Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (uvedené výše v poznámce č. 15, bod 115).

17 — Ani daňové úlevy nebo jiná daňová zvýhodnění, kterých se společnost–rezident vzdala, aby mohla v plném rozsahu započíst neoprávněně vybranou daň na částku dlužnou v souvislosti s jinou daní, ani výdaje vzniklé společnostem této skupiny za účelem vyhovění dotčeným vnitrostátním právním předpisům nemohou být vyrovnány na základě práva Společenství prostřednictvím žaloby směřující k vrácení (viz judikatura citovaná v poznámce č. 16).

18 — K tomu viz rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (uvedený výše v poznámce č. 6, body 207 až 209).

ii) Nárok na vrácení daně vzniklý navzdory jejímu přenesení

44. Podle judikatury však platí, že škoda, kterou utrpěla osoba povinná k dani v důsledku toho, že daň přenesla na své zákazníky jejím zahrnutím do ceny, takže zvýšení cen vedlo v jejím případě k poklesu prodeje, je přinejmenším nepřímo pokryta nárokem na vrácení daně. Plyne to z argumentů Soudního dvora ohledně výše zmíněné výjimky z povinnosti státu vrátit daň.

45. Podle uvedené výjimky může členský stát odepřít vrácení daně pouze tehdy, jestliže vnitrostátní orgány prokáží, že daňové zatížení v plném rozsahu nesla jiná osoba než osoba povinná k dani a že vrácení daně by vedlo k bezdůvodnému obohacení posledně uvedené osoby [19]. Podle judikatury však k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani nedochází, neboť ta v souvislosti s poklesem prodeje utrpěla hospodářské ztráty [20]. Soudní dvůr v této souvislosti zdůraznil, že přenesení daně na třetí osobu nutně neneutralizuje hospodářské účinky daně na osobu povinnou k dani. Pouhé přenesení daně mimoto neznamená, že její vrácení povede k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani,

19 — Rozsudky Just (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 26), Michaïlidis (uvedený výše v poznámce č. 9, bod 33) a Weber's Wine World a další (uvedený výše v poznámce č. 8, bod 94).

20 — Rozsudky Comateb a další (uvedený výše v poznámce č. 6, body 29 a násl.), Michaïlidis (uvedený výše v poznámce č. 9, body 34 a násl.) a Weber's Wine World a další (uvedený výše v poznámce č. 8, body 95 a 98 a násl.).

a že by tudíž bylo třeba nárok na vrácení daně odmítnout [21].

iii) Důsledky pro případný nárok konečného kupujícího na vrácení daně

46. K vyvození důsledků uvedených vlastností nároku osoby povinné k dani na vrácení daně plynoucích z unijního práva pro otázku, zda lze tento nárok v zásadě přiznat i konečnému kupujícímu, je nejprve třeba tyto vlastnosti kriticky zhodnotit.

47. V této souvislosti je třeba konstatovat, že uznání nároku na vrácení daně navzdory jejímu přenesení může být v souladu s „kritériem nevyhnutelného důsledku“ [22] pouze tehdy, lze-li shledat, že škoda vzniklá poklesem prodeje představuje nevyhnutelný důsledek výběru daně ze strany státu, a to navzdory rozhodnutí přenést daň, které podnik mezitím přijal. To je, zdá se, přinejmenším sporné.

48. Taková koncepce je tedy v tomto smyslu v rozporu s judikaturou, podle níž je otázka přenesení či nepřenesení nepřímé daně v každém jednotlivém případě otázkou skutkovou, jelikož skutečné přenesení daně v plném nebo částečném rozsahu závisí na mnoha okolnostech každé obchodní operace [23].

49. Nutně proto vyvstává otázka, zda je nárok na vrácení daně skutečně adekvátním základem pro nárok na náhradu takové škody. Snáze si lze představit, že na náhradu takové škody bude uplatněna právní úprava upravující odpovědnost, konkrétně normy, které Soudní dvůr stanovil v oblasti odpovědnosti členských států za škodu způsobenou jednotlivcům v důsledku porušení unijního práva.

50. Náhrada škody prostřednictvím nároku na vrácení daně má konečně důsledky i pro otázku, jakým způsobem lze eliminovat hospodářské následky výběru daně v rozporu s unijním právem v případě konečného kupujícího.

51. Má-li totiž osoba povinná k dani, navzdory přenesení daně vybrané v rozporu s unijním právem, nárok na vrácení této daně, jelikož v důsledku poklesu prodeje utrpěla

21 — Viz rozsudek Weber's Wine World a další (uvedený výše v poznámce č. 8, body 101 a násl.).

22 — K tomu viz výše bod 43.

23 — Rozsudky Les Fils de Jules Bianco (uvedený výše v poznámce č. 13, body 17 až 20), Comateb a další (uvedený výše v poznámce č. 6, body 25 až 27) a Weber's Wine World a další (uvedený výše v poznámce č. 8, body 96 a násl.).

hospodářské ztráty (ve stejné výši – pro účely tohoto příkladu), pak by vrácení této daně státem vedlo k uspokojení nároku – a tím v základu k jeho vyčerpání. V takovém případě by se již konečný kupující nemohl se svým nárokem s úspěchem obrátit na osobu povinnou k dani. Je tomu tak proto, že částka, již tato osoba získala od státu, se prakticky považuje za náhradu její vlastní škody a má zůstat v jejím majetku. Osoba povinná k dani by nemohla ani převést nárok na konečného kupujícího, jestliže by jí neměl být přiznán nový zvláštní nárok na vrácení daně, jehož účelem by bylo prakticky nahradit samotnou daň. V takovém případě by se konečný kupující měl naopak přirozeně obrátit na samotný stát.

52. Celkově vzato lze ze současné judikatury týkající se obsahu nároku osoby povinné k dani na vrácení daně vyčíst argumenty ve prospěch i v neprospěch možnosti přiznat konečnému kupujícímu přímý nárok na refundaci tohoto typu.

53. Budeme-li se držet toho, že osoba povinná k dani může prostřednictvím nároku na vrácení daně získat i náhradu škody vyplývající z poklesu prodeje, může pak dojít k takovým situacím, jako je situace právě popsaná, kdy coby strana, vůči níž bude konečný kupující uplatňovat svůj nárok, znovu přichází v úvahu pouze stát. Kromě toho by v důsledku toho bylo nezbytné uznat kritérium nevyhnutelného důsledku i v souvislosti se zmenšením majetku konečného kupujícího. Dospěje-li se totiž k závěru, že výše uvedená škoda, kterou osoba povinná k dani navzdory vlastnímu rozhodnutí přenést tuto daň utrpěla, je nevyhnutelným důsledkem výběru daně ze strany státu, není zmenšení majetku konečného kupujícího spojené s přenesením daně o nic méně nevyhnutelné.

54. Použije-li se však kritérium nevyhnutelného důsledku v souladu s jeho smyslem, je třeba konstatovat, že v případě konečného kupujícího by nebylo naplněno. K přenesení totiž nedochází automaticky, nýbrž závisí na podnikatelském rozhodnutí osoby povinné k dani. Zvolí-li se tato restriktivní koncepce, je povaha nároku na vrácení daně, který lze přiznat osobě povinné k dani, spíše argumentem proti přiznání takového nároku konečnému kupujícímu.

55. Uvedené protichůdné náznaky vedou k závěru, že ze současné judikatury týkající se obsahu nároku osoby povinné k dani na vrácení daně nelze dovodit žádné rozhodné

kritérium k určení toho, u koho má konečný kupující toto vrácení v zásadě nárokovat. Další vodítka však poskytuje judikatura Soudního dvora týkající se zásady rovnocennosti a zásady efektivity.

57. Mezi tyto podmínky patří především určení příslušných soudů a organizace soudního řízení, tedy procesní podmínky [26]. Soudní dvůr však v této souvislosti členským státům ponechává možnost, aby alespoň částečně stanovily hmotněprávní kritéria [27].

b) Přímý nárok vůči státu na základě rovnocennosti a efektivity

58. Otázka, kdo je protistranou, vůči níž je nárok uplatňován, je otázkou hmotněprávní. Ohledně osoby povinné k dani dává odpověď na tuto otázku samo unijní právo: protistranou je stát. Ve vztahu mezi těmito dvěma osobami nepřichází v úvahu žádný další subjekt. Jedná-li se o konečného kupujícího, dávají částečnou odpověď zásada rovnocennosti a zásada efektivity, které se, jak již bylo zmíněno, vztahují i na hmotněprávní otázky.

56. Podle ustálené judikatury platí, že v případě, že neexistuje unijní právní úprava žádostí o vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem, přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých může být toto vrácení požadováno; tyto podmínky pak musí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity [24]. Tyto podmínky tak nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva, a nesmějí být upraveny tak, aby v praxi znemožňovaly nebo nadměrně ztěžovaly výkon práv přiznaných unijním právním řádem [25].

59. Kdyby totiž dánské právo, jak naznačují Danfoss a Sauer-Danfoss, konečnému kupujícímu, na kterého byla přenesena daň vybraná

24 — Rozsudky ze dne 6. října 2005, MyTravel (C-291/03, Sb. rozh. s. I-8477, bod 17), a ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 37).

25 — Rozsudky Weber's Wine World a další (uvedený výše v poznámce č. 8, bod 103), MyTravel (uvedený výše v poznámce č. 24, bod 17), Reemtsma Cigarettenfabriken (uvedený výše v poznámce č. 24, bod 37), a Direct Parcel Distribution Belgium (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 46).

26 — Rozsudky Just (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 25), Metallgesellschaft a další (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 85), Weber's Wine World a další (uvedený výše v poznámce č. 8, bod 103), Test Claimants in the FII Group Litigation (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 203) a Direct Parcel Distribution Belgium (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 46).

27 — Rozsudky Denkavit italiana (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 22), San Giorgio (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 12) a Metallgesellschaft a další (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 86); ohledně mimosmluvní odpovědnosti členských států v důsledku porušení unijního práva viz také rozsudky ze dne 19. listopadu 1991, Francovich a další (C-6/90 a C-9/90, Recueil, s. I-5357, body 42 a 43); ze dne 10. července 1997, Palmisani (C-261/95, Recueil, s. I-4025, bod 27); ze dne 17. dubna 2007, AGM-COS.MET (C-470/03, Sb. rozh. s. I-2749, bod 86), a ze dne 24. března 2009, Danske Slagterier (C-445/06, Sb. rozh. s. I-2119, bod 31).

v rozporu s dánským právem, přiznávalo nárok na vrácení daně přímo od státu, musel by být stejný nárok podle zásady rovnocennosti přiznán i v případě daní vybraných v rozporu s unijním právem.

60. Dále pak, jestliže by vrácení daně bylo znemožněno nebo nadměrně ztíženo v případě, že by o něj musel konečný kupující požádat osobu povinnou k dani, může být podle zásady efektivity nezbytné, aby měl konečný kupující možnost se obrátit přímo na stát. Tak rozhodl Soudní dvůr v rozsudku Reemtsma pro případ, kdy dodavatel svému zákazníkovi omylem naúčtoval daň z přidané hodnoty, kterou odvedl státu a následně se dostal do platební neschopnosti [28]. Takové řešení je tím spíše namístě v situaci, kdy lze pochybení přičíst nikoli dodavateli či prodávajícímu, nýbrž samotnému státu. Podle zásady efektivity tak může být v případě platební neschopnosti osoby povinné k dani nezbytné, aby měl konečný kupující možnost domáhat se vrácení daně přímo u státu.

61. Zásada efektivity v této souvislosti také vyžaduje, aby takový nárok svou povahou byl skutečně nárokem na vrácení. Kdyby totiž konečný kupující musel například splnit přísnější podmínky, které se podle judikatury vztahují na žádosti o náhradu škody na základě unijního práva, nadměrně by mu to ztížilo výkon jeho práv [29]. Jen stěží lze ostatně pochopit, proč by stát měl mít možnost se za takových okolností schovávat za tyto přísnější podmínky. Je to vlastně on, kdo se obohatil o částku daně vybrané v rozporu s unijním právem a jde pouze o to, aby tato částka byla vrácena osobě, která byla daní v konečném důsledku hospodářsky zatížena.

62. Jestliže však vnitrostátní právo konečnému kupujícímu, který byl daní hospodářsky zatížen, nepřiznává nárok na její vrácení, uplatnitelný ani vůči státu, ani vůči osobě povinné k dani, je podle zásady efektivity nutné zavést alespoň jeden z uvedených dvou nároků na vrácení daně. Tato zásada totiž členským státům ukládá povinnost upravit nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby konečný kupující měl možnost získat zpět daň vybranou v rozporu s unijním právem [30]. V projednávaném případě je třeba především přihlédnout k tomu, že stupně ochrany vyžadovaného unijním právem by nebylo dosaženo, jestliže by konečný kupující byl odkázán

28 — Rozsudek Reemtsma Cigarettenfabriken (uvedený výše v poznámce č. 24, bod 41).

29 — K tomu viz rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (uvedený výše v poznámce č. 6, body 207 až 209).

30 — V tomto smyslu viz rozsudek Reemtsma Cigarettenfabriken (uvedený výše v poznámce č. 24, bod 41); viz také čl. 19 odst. 1 druhý pododstavec SEU.

na to, aby na státu uplatňoval případnou náhradu škody.

63. Je tedy třeba dospět k částečnému závěru, že zásada rovnocennosti a zásada efektivity mohou být základem pro to, aby měl kupující vůči státu přímý nárok na vrácení.

c) Neexistence dalších požadavků v unijním právu

64. Pokud by pro konečného kupujícího nevyplýval ze zásady rovnocennosti a ze zásady efektivity žádný přímý nárok vůči státu, je třeba se držet obecného pravidla, podle něhož při neexistenci unijní právní úpravy žádostí o vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých může být toto vrácení požadováno [31].

65. Soudní dvůr v rozsudku Denkavit italiana [32] výslovně poznamenal, že pro to, aby byla zaručena práva, která jednotlivcům plynou z přímého účinku zákazu výběru některých daní, nemusí nutně existovat jednotné a všem členským státům společné pravidlo upravující formální a hmotněprávní náležitosti, jejichž splněním by mohlo být vrácení daně podmíněno. Totéž by mělo platit také – a tím spíše –v případě, kdy dotčenou osobou byl případný oprávněný „v druhém pořadí", na nějž osoba povinná k dani přenesla daň vybranou v rozporu s unijním právem.

66. Nelze totiž ztrácet ze zřetele, jak Soudní dvůr uvedl již několikrát, že problém vracení neoprávněně zaplacených daní je v různých členských státech řešen různě, a to dokonce i v rámci téhož státu podle toho, o jaký druh daní a poplatků se jedná. Zatímco nárok na vrácení daně je v některých případech upraven správním právem, v jiných případech spadá pod právo občanské a řídí se zejména normami upravujícími vrácení bezdůvodného obohacení [33]. Jestliže by se, s výjimkou případů, kdy to vyžaduje zásada efektivity [34], nepřihlédlo k těmto poněkud komplexním normám a byl by zájem přiznat konečnému kupujícímu na základě unijního práva obecný nárok na vrácení daně, jehož by se

31 — Viz judikatura citovaná v poznámce č. 24.

32 — Uvedený výše v poznámce č. 6, bod 22.

33 — Viz rozsudky Just (uvedený výše v poznámce č. 6, body 23 a násl.); ze dne 17. listopadu 1998, Aprile (C-228/96, Recueil, s. I-7141, bod 17), a ze dne 17. června 2004, Recheio - Cash & Carry (C-30/02, Sb. rozh. s. I-6051, bod 16).

34 — Zásada rovnocennosti by naopak nevedla k selhání vnitrostátní právní úpravy, nýbrž k její použitelnosti na případy, kdy daně byly vybrány v rozporu s unijním právem.

tento kupující mohl dovolávat přímo vůči státu, a zároveň by unijní zákonodárci nebylo umožněno přesněji vymezit právní rámec pro takový nárok, vedlo by to spíše k dalším problémům než k řešením. Lze si také představit, že s ohledem na nízké výdaje v každodenním životě by pro konečného kupujícího mohlo být nepoměrně zajímavější, kdyby mohl jednat přímo se svým smluvním partnerem a nemusel se obracet na stát.

67. Vnitrostátní právo a případně vnitrostátní soudy proto musí v souladu se zásadou rovnocennosti a zásadou efektivity stanovit, zda se osoba, na kterou osoba povinná k dani přenesla vnitrostátní daň vybranou členským státem v rozporu s unijním právem, může domáhat vrácení částky daně přímo od státu, nebo tak může v zásadě učinit pouze u osoby povinné k dani, anebo zda si může z obou uvedených možností vybrat.

68. Tento závěr je ostatně v souladu se závěrem, který učinil Soudní dvůr v rozsudku Reemtsma Cigarettenfabriken [35] pro případ, kdy dodavatel omylem naúčtoval svému zákazníkovi daň z přidané hodnoty, kterou odvedl státu. Přestože je z pohledu odpovědnosti státu rozdíl v tom, zda určitý podnik omylem naúčtuje svému zákazníkovi daň, k níž nebyl povinen, nebo zda samotný stát v rozporu s unijním právem vybere daň, která je posléze přenesena, není potřeba upravovat nároky osob, které byly daní hospodářsky zatíženy, na její vrácení, odlišně. V obou případech je pouze třeba zajistit, aby dotyčná osoba měla možnost získat zpět částky, které stát neoprávněně vybral, bez ohledu na to, zda se tak stane přímo, nebo nepřímo.

69. V původním řízení by ovšem ze zásady efektivity mohla vyplývat nutnost přiznat možnost nárokovat vrácení daně přímo na státu, což nakonec musí přezkoumat předkládající soud. Dánská vláda totiž prohlásila, že konečný kupující nemá za právního stavu existujícího v Dánsku nárok na vrácení daně přímo od státu. Danfoss a Sauer-Danfoss naproti tomu uvedly, že podle dánského práva se konečný kupující nemůže domáhat vrácení daně ani od osoby povinné k dani. Dánská vláda na otázku položenou v této souvislosti na jednání potvrdila, že z pohledu dánského práva není existence takového nároku jasná. Jestliže by konečný kupující podle dánského

35 — Uvedený výše v poznámce č. 24, body 37 a násl.

práva prakticky neměl mít možnost domáhat se ať již přímo či nepřímo vrácení částky daně, byl by výkon práv žalobkyň v původním řízení nadměrně ztížen, jestliže by daň mohly získat zpět jen a pouze od ropných společností, což je možnost doposud právně nepotvrzená a v tomto okamžiku sporná, a jestliže by jejich žaloby proti Skatteministeriet byly z tohoto důvodu zamítnuty.

3. Závěr

70. Na první otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že vnitrostátní právo, případně vnitrostátní soudy, musí v souladu se zásadou rovnocennosti a zásadou efektivity definovat, zda se osoba, na kterou osoba povinná k dani přenesla vnitrostátní daň vybranou členským státem v rozporu s unijním právem, může domáhat vrácení částky daně přímo od státu, nebo tak může v zásadě učinit pouze u osoby povinné k dani, anebo zda si může vybrat z obou uvedených možností.

B – *Ke druhé předběžné otázce*

71. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je zjistit, zda v případě, kdy členský stát vybral spotřební daň v rozporu s unijním právem a osoba povinná k dani tuto daň přenesla na svého zákazníka, lze nárok tohoto zákazníka na náhradu škody vůči státu odepřít z důvodu, že přímá příčinná souvislost mezi výběrem daně a zákazníkovou škodou je předem vyloučena.

72. Podle ustálené judikatury jsou členské státy v zásadě odpovědné za škody způsobené jednotlivcům v důsledku porušení unijního práva, které mu lze přičíst [36].

73. Nárok na náhradu škody je vázán na splnění tří podmínek, a sice že cílem porušené unijní právní normy je přiznat práva poškozeným, že porušení této normy je dostatečně závažné a že existuje přímá příčinná souvislost mezi tímto porušením a škodou způsobenou

36 — Rozsudky Francovich a další (uvedený výše v poznámce č. 27, bod 35); ze dne 5. března 1996, Brasserie du Pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, Recueil, s. I-1029, bod 31); Danske Slagterier (uvedený výše v poznámce č. 27, bod 27); ze dne 26. ledna 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Sb. rozh. s. I-635, bod 29); ze dne 25. listopadu 2010, Fuß (C-429/09, Sb. rozh. s I-12167, bod 45), a ze dne 9. prosince 2010, Combinatie Spijker Infrabouw v. De Jonge Konstruktie a další (C-568/08, Sb. rozh. s. 12655, bod 87).

poškozeným osobám [37]. Předběžná otázka se týká této třetí podmínky.

74. Vnitrostátní soudy sice v zásadě mají povinnost zjistit, zda skutečně existuje přímá příčinná souvislost mezi porušením unijního práva, které lze přičíst státu, a škodou způsobenou poškozeným osobám [38]. Je třeba dodat, že Soudní dvůr může předkládajícímu soudu za účelem poskytnutí užitečné odpovědi poskytnout všechny údaje, které považuje za nezbytné [39], a že v daném případě se jedná spíše o právní než o skutkovou otázku. Je totiž třeba objasnit, zda je podmínku týkající se přímé příčinné souvislosti třeba pojímat natolik restriktivně, jak uvádí mimo jiné dánská vláda, že bude moci být splněna pouze ve vztahu k osobě povinné k dani, nikoli však ve vztahu k osobě, na kterou osoba povinná k dani přenesla spotřební daň vybranou v rozporu s unijním právem.

75. Nejprve je třeba konstatovat, že v projednávaném případě neexistují o příčinné souvislosti jako takové žádné pochybnosti. Jestliže by spotřební daň nebyla vybrána, žalobkyním v původním řízení by nebyla způsobena tvrzená škoda, jíž představuje částka daně, kterou na ně ropné společnosti přenesly.

76. Přímost příčinné souvislosti nelze absolutizovat; podle judikatury naopak postačí, aby příčinná souvislost byla „dostatečně přímá“ [40]. Soudní dvůr k tomuto objasnění dospěl odkazem na svou judikaturu týkající se mimosmluvní odpovědnosti Unie [41], což je oblast, ve které se uplatňují v zásadě tytéž tři podmínky jako v případě odpovědnosti členských států v důsledku porušení unijního práva [42]. Z této judikatury lze také dovodit, že účelem kritéria „dostatečné přímosti“ je zejména zabránit tomu, aby byly napravovány veškeré škodlivé, byť vzdálené následky [43]. Pakliže bychom nechtěli rozšířit rozsah pojmu „přímý“ předřazením příslovce „dostatečně“, bylo by

37 — Rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame (uvedený výše v poznámce č. 36, bod 51), Danske Slagterier (uvedený výše v poznámce č. 27, bod 20) a Transportes Urbanos y Servicios Generales (uvedený výše v poznámce č. 36, bod 30).

38 — Rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame (uvedený výše v poznámce č. 36, bod 65); ze dne 15. června 1999, Rechberger a další (C-140/97, Recueil, s. I-3499, bod 72), AGM-COS.NET (uvedený výše v poznámce č. 27, bod 83) a Fuß (uvedený výše v poznámce č. 36, body 48 a 59).

39 — Rozsudky ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 38), a ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 43).

40 — Rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (uvedený výše v poznámce č. 6, bod 218) a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (uvedený výše v poznámce č. 15, bod 122).

41 — Rozsudek ze dne 4. října 1979, Dumortier a další v. Rada (64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 a 45/79, Recueil, s. 3091, bod 21).

42 — Rozsudek Brasserie du Pêcheur a Factortame (uvedený výše v poznámce č. 36, bod 53).

43 — Rozsudek Dumortier a další v. Rada (uvedený výše v poznámce č. 41, bod 21).

totiž rovněž možné mluvit jednoduše o úzké příčinné souvislosti. Pojem „přímá příčinná souvislost“ je však v judikatuře zakotven natolik silně, že se v následujících úvahách budu držet právě tohoto pojmu a jeho uznaného extenzivního chápání.

77. Dánská vláda s odkazem na zásady odpovědnosti podle dánského práva poukazuje na to, že pouze „přímý poškozený“ může mít nárok na náhradu škody a osoba, na kterou byla neoprávněně vybraná daň přenesena, přitom do této kategorie nespadá. Škoda způsobená této osobě podle ní naopak závisí na celé řadě dalších okolností, jako je například cenová politika osoby povinné k dani či její vlastní cenová politika, konkrétní použití výrobků zatížených daní nebo stav hospodářské soutěže. Mimoto je okruh osob, které budou v konečném důsledku hospodářsky zatíženy, jen stěží předvídatelný a neurčitý.

78. Takové kritérium „přímého poškozeného“ však nemá oporu v unijním právu. Podle ustálené judikatury jsou ony tři podmínky uvedené výše v bodě 73, mezi něž patří „dostatečně přímá příčinná souvislost“, naopak dostačující k tomu, aby jednotlivcům vznikl nárok na náhradu škody [44]. Soudní dvůr přitom výslovně potvrdil, že členské státy nemohou stanovit dodatečné podmínky, [45] teprve nedávno.

79. Kritérium, které uvádí dánská vláda, v konečném důsledku představuje další podmínku a zároveň je volbou restriktivnějšího chápání příčinné souvislosti. Bez posouzení každého konkrétního případu totiž vede k tomu, že osobám, jež byly v konečném důsledku hospodářsky zatíženy daní vybranou v rozporu s unijním právem a kterým byla v důsledku toho zjevně způsobena škoda, je systematicky upírán nárok na náhradu škody stanovený unijním právem. Plná účinnost unijního práva a účinná ochrana práv uznaných unijním právem, které má nárok na náhradu škody zaručit [46], by byly významně oslabeny, jestliže by okruh potenciálních oprávněných osob byl takto obecně zúžen.

44 — Rozsudky Francovich a další (uvedený výše v poznámce č. 27, bod 41), AGM-COS.NET (uvedený výše v poznámce č. 27, bod 85) a Fuß (uvedený výše v poznámce č. 36, bod 65).

45 — Rozsudek Fuß (uvedený výše v poznámce č. 36, bod 66).

46 — Viz v tomto smyslu rozsudky Francovich a další (uvedený výše v poznámce č. 27, bod 33), Brasserie du Pêcheur a Factortame (uvedený výše v poznámce č. 36, bod 52), a ze dne 30. září 2003, Köbler (C-224/01, Recueil, s. I-10239, bod 33).

80. Dále je třeba poznamenat, že škodu způsobenou konečnému kupujícímu nelze v žádném případě považovat za vzdálený důsledek výběru daně. Jak již bylo uvedeno v rámci první předběžné otázky, pro nepřímé daně je přímo typické, že osobou, která je jimi hospodářsky zatížena, není osoba povinná k dani, nýbrž konečný kupující, a tomu je právě z tohoto důvodu v konečném důsledku způsobena škoda. Materiálně se jedná stále o tutéž škodu, která je postupně přenášena z hospodářského subjektu na hospodářský subjekt. Její výše se nemění, díky čemuž ji stát může předvídat a vypočítat. Pouhá skutečnost, že osoba povinná k dani nemusí daň přenést prostřednictvím ceny a že skutečně poškozená osoba rezignovala na další přenesení daně, nepostačuje ani k přetržení příčinné souvislosti mezi výběrem daně a škodou, ani k tomu, aby příčinná souvislost byla automaticky zbavena dostatečné přímosti ve smyslu judikatury.

81. Skutečnost, že okruh osob, které mohou nárokovat náhradu škody, může být zpočátku neurčitý, nijak nezpochybňuje možnost existence přímé příčinné souvislosti. Fakt, že postavení oprávněného se může dovolávat neurčitý počet osob, totiž nemůže vylučovat nárok na náhradu škody přiznaný unijním právem [47]. Okruh skutečně poškozených osob lze sice předem určit s ještě většími obtížemi než okruh osob povinných k dani, avšak je již od počátku přesně definovatelný. Jedná se o osoby, na něž byla daň přenesena a které již nemohou tuto daň přenášet dále.

82. I rozbor jiné oblasti unijního práva upravujícího odpovědnost tak potvrzuje, že toto právo nezná takové omezení pro „přímo poškozeného“ jako právo dánské. Soudní dvůr tak v rozsudku Manfredi [48] stran zákazu kartelových dohod podle unijního práva konstatoval, že každá osoba je oprávněna požadovat náhradu utrpěné újmy, jestliže existuje příčinná souvislost mezi uvedenou újmou a zakázanou kartelovou dohodou.

83. Z toho vyplývá, že v případě, kdy členský stát vybral spotřební daň v rozporu s unijním právem a osoba povinná k dani tuto daň přenesla na svého zákazníka, nelze nárok na náhradu škody tohoto zákazníka vůči státu odmítnout, neboť přímá příčinná souvislost mezi výběrem daně a zákazníkovou škodou je předem vyloučena.

47 — Viz v tomto smyslu rozsudek Brasserie du Pêcheur a Factortame (uvedený výše v poznámce č. 36, bod 71).

48 — Rozsudek ze dne 13. července 2006, Manfredi a další (C-295/04 až C-298/04, Sb. rozh. s. I-6619, bod 61).

V – Závěry

84. Navrhuji tudíž, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Vestre Landsret následovně:

„1) Vnitrostátní právo, případně vnitrostátní soudy, musí v souladu se zásadou rovnocennosti a zásadou efektivity definovat, zda se osoba, na kterou osoba povinná k dani přenesla vnitrostátní daň vybranou členským státem v rozporu s unijním právem, může domáhat vrácení částky daně přímo od státu, nebo tak může v zásadě učinit pouze u osoby povinné k dani, anebo zda si může z obou uvedených možností vybrat.

2) V případě, kdy členský stát vybral spotřební daň v rozporu s unijním právem a osoba povinná k dani tuto daň přenesla na svého zákazníka, nelze nárok tohoto zákazníka vůči státu na náhradu škody odmítnout, neboť přímá příčinná souvislost mezi výběrem daně a zákazníkovou škodou je předem vyloučena.“