GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA, pateikta 2011 m. kovo 24 d.[1]

I — Įžanga

1. Valstybė narė, kuri rinko mokesčius pažeisdama Sąjungos teisę, iš esmės privalo grąžinti juos apmokestinamajam asmeniui. Tai numatyta nusistovėjusioje teismo praktikoje. Tačiau neaišku, ar pagal Sąjungos teisę tiesioginį reikalavimą valstybei gali reikšti subjektas, tą mokestį galiausiai ir sumokėjęs, nes, pavyzdžiui, apmokestinamasis asmuo buvo įtraukęs jį į pirkimo kainą.

2. Danijos *Vestre Landsret* nagrinėjamoje byloje prašo Teisingumo Teismo išaiškinti šį klausimą. *Landsret* nagrinėja Danijos finansų ministerijai iškeltus ieškinius, kuriais dvi pramonės įmonės reikalauja grąžinti sumokėtą mokestį, kuris Danijoje iki 2001 m. lapkričio mėn. buvo renkamas už tepalus ir hidraulinę alyvą, nors Sąjungos teisėje buvo numatyta neapmokestinti suderintu akcizo mokesčiu mineralinių alyvų, naudojamų kitais tikslais nei kuras ar šildymui naudojami degalai. Naftos bendrovės, turėjusios mokėti šį mokestį, buvo įtraukusios jį į pirkimo kainą ir taip perkėlusios jį ieškovėms.

II — Teisinis pagrindas

A — *Sąjungos teisė*

1. Akcizų direktyva

3. 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole[2] (toliau – Akcizų direktyva), kaip teigiama 1 straipsnio 1 dalyje, nustato procedūras, taikytinas produktams, apmokestinamiems akcizais ir

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179.

kitais netiesioginiais mokesčiais, kurie tiesiogiai ar netiesiogiai taikomi tokių produktų vartojimui, išskyrus pridėtinės vertės mokestį bei Sąjungos nustatytus mokesčius. Pagal šio straipsnio 2 dalį konkrečios akcizais apmokestinamiems produktams taikomo mokesčio struktūros bei tarifų nuostatos nustatytos specialiose direktyvose.

4. Akcizų direktyvos 3 straipsnio 1 ir 2 dalyje numatyta:

„1. Ši direktyva Bendrijos lygiu taikoma toliau išvardytiems atitinkamose direktyvose apibrėžtiems produktams:

— mineraliniam kurui,

— alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams,

— apdorotam tabakui.

2. 1 dalyje išvardyti produktai gali būti siekiant specialių tikslų apmokestinami ir kitais netiesioginiais mokesčiais, jeigu šie atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisykles.“

2. Mineralinėms alyvoms taikomų akcizų direktyva

5. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/81/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizų tarifų suderinimo [3] (toliau – Mineralinėms alyvoms taikomų akcizų direktyva) 1 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad valstybės narės šia direktyva nustato suderintą akcizą mineralinėms alyvoms.

6. Pagal Mineralinėms alyvoms taikomų akcizų direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą ir b punkto pirmą pastraipą:

„1. Be Direktyvoje 92/12/EEB pateiktų bendrųjų nuostatų, atleidžiančių nuo akcizo juo apmokestinamus produktus, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės savo pačių nustatytomis sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleidžia nuo akcizo mokesčio šiuos produktus:

a) mineralines alyvas, kurios naudojamos kitiems tikslams nei variklių degalai ar šildymui skirtas kuras,

b) mineralines alyvas, tiekiamas naudoti kaip degalai oro navigacijoje, jei tai nėra privatūs pramoginiai skrydžiai.“

3 — OL L 316, p. 12.

B — *Danijos teisė*

7. Danijoje akcizas už tepalus ir hidraulinę alyvą buvo įvestas 1992 m. gruodžio 19 d. Įstatymu Nr. 1029 dėl akcizo už mineralinės alyvos produktus (Įstatymas dėl akcizo už mineralinę alyvą).

8. Įstatymo dėl akcizo už mineralinę alyvą redakcijos, galiojusios pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu, 1 straipsnio 1 dalies 12 punkte buvo numatyta, kad už tepalus ir hidraulinę alyvą (toliau bendrai – tepalai) renkamas 178 DKK už 1l dydžio akcizo mokestis (toliau – tepalų akcizas).

9. Tepalų akcizą turėjo mokėti naftos bendrovės. Įvedant šį akcizą, pastabose dėl įstatymo projekto, be kita ko, buvo nurodyta:

„Tikėtina, kad naftos bendrovės akcizo mokėjimo naštą perkels kitiems subjektams. Daugumą tepalų, kuriuos siūloma apmokestinti akcizu, naudoja įmonės, kurios turi įvairių galimybių akcizo mokėjimo naštą perkelti kitiems subjektams."

10. Toliau buvo nurodyta, kad akcizas „paskatins tepalų taupymą, o tai turės teigiamos įtakos aplinkai".

11. Reaguodama į Teisingumo Teismo sprendimą byloje *Braathens*[4], 2002 m. birželio 6 d. Įstatymu Nr. 395, kuris galioja atgaline data nuo 2001 m. gruodžio 1 d., Danija tepalų akcizą panaikino. Nagrinėdamas Švedijoje įvestą aplinkos apsaugos mokestį, taikomą degalams, naudojamiems vidaus komercinėje aviacijoje, Teisingumo Teismas minėtame sprendime išaiškino, kad jei valstybei narei būtų leidžiama taikyti kitokį netiesioginį mokestį už mineralines alyvas, atleistas nuo suderinto akcizo mokesčio, Mineralinėms alyvoms taikomų akcizų direktyvos 8 straipsnio 1 dalies b punktas taptų visiškai neveiksmingas. Todėl, Teisingumo Teismo manymu, tokio mokesčio negalima grįsti Akcizų direktyvos 3 straipsnio 2 dalimi.

12. Kaip teigiama prašyme priimti prejudicinį sprendimą, nagrinėjant teisės akto projektą Danijos finansų ministras *Folketing*[5] Mokesčių reikalų komitetui pareiškė neabejojąs, kad tepalų akcizas prieštarauja Bendrijos teisės normoms.

13. Priėmus šį įstatymą, Pagrindinė muitų ir mokesčių įstaiga išleido aplinkraštį, kuriame buvo nurodytos gairės dėl nepagrįstai sumokėto mokesčio grąžinimo (2002 m. liepos 15 d. *Skatteministeriet* aplinkraštis Nr. 80 dėl tepalų akcizo ir kt. grąžinimo). Dėl asmenų,

4 — 1999 m. birželio 10 d. sprendimas (C-346/97, Rink. p. I-3419).
5 — Danijos Parlamentas.

turinčių teisę susigrąžinti, aplinkraščio 3.1 dalyje nurodyta:

„Teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį visų pirma turi tos įmonės, kurios, remiantis įstatymu, gali būti vertinamos kaip turinčios teisę susigrąžinti mokestį. Tai mokestį sumokėjusios įmonės, kurios mokesčio naštos neperkėlė kitai grandinės jungčiai.

Klausimas dėl kitų teisę susigrąžinti mokestį turinčių asmenų sprendžiamas remiantis bendraisiais atsakomybės principais.“

III — Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

14. *Danfoss A/S* (toliau – *Danfoss*), be kitų produktų, gamina šaldymo, šildymo bei pramoninės automatikos sistemas. Tepalus ji naudojo gamindama ir šias sistemas, ir transmisijos produktus, kad rotoriniai ir pjovimo įrenginiai neperkaistų ir nesugestų.

15. Naudotus tepalus ji nuo 1995 m. sausio 1 d. iki 2001 m. lapkričio 30 d. pirko iš įvairių Danijos naftos bendrovių, kurios pagal Įstatymą dėl akcizo už mineralinę alyvą Danijos valstybei mokėjo tepalų akcizą.

16. Neginčijama, kad tepalų akcizo, kuriuo buvo apmokestinti *Danfoss* įsigyti tepalai, naštą naftos bendrovės perkėlė *Danfoss*. Bendra suma iš viso yra 6 108 054 DKK.

17. Nedidelį tepalų kiekį *Danfoss* pardavė *Sauer-Danfoss ApS* (toliau – *Sauer-Danfoss*), kuri šiuos tepalus taip pat naudojo kaip priedą gamyboje.

18. Nagrinėjant pagrindinę bylą, *Danfoss* paaiškino, kad į bendrovei *Sauer-Danfoss* parduotų tepalų kainą buvo įtrauktas tepalų akcizas – iš viso 1 686 096 DKK. *Danfoss* ir *Sauer-Danfoss* teigimu, tepalų akcizas, išskyrus perpardavimą *Sauer-Danfoss*, nebuvo perkeltas kitoms prekybos grandinėms nariams. Danijos vyriausybė su tuo nesutinka.

19. Naftos bendrovės nereikalavo grąžinti tepalų akcizo, sumokėto už bendrovei *Danfoss* parduotus tepalus.

20. Tačiau *Danfoss* ir *Sauer-Danfoss* pateikė mokesčių institucijoms reikalavimus grąžinti atitinkamai 6 108 054 DKK ir 1 686 096 DKK.

21. Bendrovei *Sauer-Danfoss* perkelta suma įskaičiuota į sumą, kurią *Danfoss* pareikalavo grąžinti. Abi bendrovės susitarė, kad *Danfoss*, jei jai pavyks susigrąžinti visą sumą, 1 686 096 DKK grąžins *Sauer-Danfoss*, kuri atitinkamai atsiims savo ministerijai pareiktą reikalavimą. Taigi *Sauer-Danfoss* ministerijai pareikštas reikalavimas tik papildo *Danfoss* reikalavimą.

22. Mokesčių institucijos atsisakė grąžinti sumokėtą mokestį. Grįsdamos šį sprendimą jos paaiškino, kad minėtos bendrovės neturėjo teisės pareikšti reikalavimo grąžinti mokestį, nes jos nemokėjo akcizo už tepalus tiesiogiai valstybei, todėl reikalavimas turėjo būti vertinamas vadovaujantis bendrosiomis Danijos teisės nuostatomis, reglamentuojančiomis atsakomybę. Tačiau šios sąlygos nebuvo įvykdytos.

23. Apibrėždamos atsakomybės pagrindą mokesčių institucijos nurodė, kad kol nebuvo priimtas sprendimas *Braathens*, kuriame buvo išaiškintas Akcizų direktyvos ir Mineralinėms alyvoms taikomų akcizų direktyvos santykis, nebuvo visiškai aišku, ar tepalų akcizas prieštarauja Bendrijos teisei ir ar jo rinkimas gali būti pagrindas valstybės atsakomybei atsirasti. Mokesčių institucijų teigimu, kalbant apie laikotarpį po šio sprendimo priėmimo, žala, kurią patyrė po apmokestinamojo asmens einantis prekybos grandinės narys, negali būti traktuojama kaip tikėtina. Juk valstybė negalėjusi numatyti, kurioje prekybos grandyje atsiras žala.

24. *Danfoss* ir *Sauer-Danfoss* 2005 m. kovo 15 d. ir gegužės 4 d. *Vestre Landsret* pareiškė ieškinius *Skatteministeriet*, kuriais reikalavo grąžinti sumokėtus ginčijamus mokesčius. *Vestre Landsret* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

1. Ar pagal Sąjungos teisę draudžiama valstybei narei atmesti įmonės, kuriai perkeltas direktyvai prieštaraujantis akcizo mokestis, reikalavimą grąžinti mokestį, jei toks atmetimas, atsižvelgiant į nagrinėjamas šios bylos aplinkybes, grindžiamas tuo, kad ji nėra įmonė, kuri sumokėjo valstybei mokestį?

2. Ar pagal Sąjungos teisę draudžiama valstybei narei atmesti įmonės, kuriai perkeltas direktyvai prieštaraujantis akcizo mokestis, reikalavimą atlyginti žalą, jei toks atmetimas, atsižvelgiant į nagrinėjamas šios bylos aplinkybes, grindžiamas valstybės narės nurodytais pagrindais (t. y.: įmonė nėra tiesioginę žalą patyręs subjektas ir nėra tiesioginio priežastinio ryšio tarp žalos ir atsakomybę lėmusio veiksnio)?

25. Nagrinėjant bylą Teisingumo Teisme dalyvavo *Danfoss*, *Sauer-Danfoss*, Danijos, Ispanijos, Italijos, Lenkijos, Švedijos bei Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Europos Komisija; Ispanijos ir Lenkijos vyriausybės pateikė pastabas tik raštu, o Švedijos vyriausybė – tik žodžiu.

IV — Vertinimas

26. Pirmiausia reikėtų konstatuoti, kad abu prejudiciniai klausimai turi vieną bendrą bruožą: jais klausiama, ar įmonės, atsidūrusios tokioje situacijoje kaip *Danfoss* ir *Sauer-Danfoss*, pagal Sąjungos teisės nuostatas turi teisę pareikšti tiesioginį reikalavimą valstybei grąžinti sumokėtą tepalų akcizą, kurį valstybė, pažeisdama Sąjungos teisę, rinko iš naftos bendrovių ir kurį šios perkėlė minėtoms įmonėms? Tačiau abu klausimai skiriasi vienu aspektu: reikalavimo pagrindu. Pirmuoju klausimu klausiama apie teisę reikalauti grąžinti sumokėtą mokestį, antrasis susijęs su galimu reikalavimu atlyginti žalą. Taigi, į klausimus reikia atsakyti atskirai.

A — *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

27. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tuo atveju, kai valstybė narė, pažeisdama Sąjungos teisę, rinko mokestį, o apmokestinamasis asmuo jį perkėlė savo klientams, klientas, remdamasis Sąjungos teise, gali tiesiogiai iš valstybės reikalauti grąžinti sumokėtą mokestį.

28. Tai, kad iš esmės valstybės narės privalo grąžinti mokesčius ir kitas rinkliavas, surinktus pažeidžiant Sąjungos teisę, seniai patvirtinta teismo praktikoje [6].

29. Pagal klasikinę Teisingumo Teismo formuluotę teisė į mokesčių, kuriuos valstybė narė surinko pažeisdama Sąjungos teisės nuostatas, grąžinimą yra teisių, kurių subjektams suteikia Sąjungos teisės nuostatos, pagal

6 — Šiuo klausimu žr. 1980 m. vasario 27 d. Sprendimą *Just* (68/79, Rink. p. 501, 25–27 punktai), 1980 m. kovo 27 d. Sprendimą *Denkavit italiana* (61/79, Rink. p. 1205, 22–27 punktai) ir 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *San Giorgio* (199/82, Rink. p. 3595, 12 punktas), o ypač 1997 m. sausio 14 d. Sprendimą *Comateb ir kt.* (C-192/95–C-218/95, Rink. p. I-165, 20 punktas), 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 84 punktas), 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753, 202 punktas) ir 2010 m. sausio 28 d. Sprendimą *Direct Parcel Distribution Belgium* (C-264/08, Rink. p. I-731, 45 punktas). Ši tema kitais aspektais nagrinėjama ir 2010 m. gruodžio 7 d. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadoje byloje *Lady & Kid ir kt.* (C-398/09, Rink. p. I-7375) bei 2010 m. gruodžio 22 d. generalinio advokato P. Mengozzi išvadoje byloje *Accor* (C-310/09, Rink. p. I-8117, 53 ir paskesni punktai).

kurias draudžiama šiuos mokesčius rinkti, padarinys ir jų papildymas [7].

30. Tiesa, šia prasme atitinkamas subjektas yra pats mokesčius sumokėjęs apmokestinamasis asmuo. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką jis, vadovaudamasis Sąjungos teise, iš esmės turi teisę reikalauti iš valstybės grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktą mokestį [8].

31. Kalbant apie valstybės prievolę grąžinti apmokestinamajam asmeniui sumokėtus mokesčius, teismo praktikoje daroma vienintelė, siaurai aiškintina išimtis: valstybė narė gali atsisakyti grąžinti mokesčius apmokestinamajam asmeniui, jei nustato, kad visa mokesčių našta buvo perkelta trečiajam asmeniui ir – tai reikia išsiaiškinti papildomai – kad apmokestinamasis asmuo, jei jam būtų grąžinti sumokėti mokesčiai, nepagrįstai praturtėtų [9].

32. Iki šiol nebuvo išaiškinta, ar tokioje situacijoje, kai apmokestinamasis asmuo perkėlė mokesčio naštą kitam subjektui, kuris nebegalėjo jos perkelti dar kitam subjektui (toliau, kad būtų paprasčiau, – galutinis vartotojas), šis subjektas turi teisę vietoj apmokestinamojo asmens reikalauti iš valstybės grąžinti sumokėtą mokestį. Vis dėlto Teismo praktikoje galima rasti įvairių nuorodų, padėsiančių atsakyti į šį klausimą.

1. Saugotinas galutinio vartotojo interesas į grąžinimą

33. Sprendime *Comateb ir kt.* [10] Teisingumo Teismas aiškiai paminėjo, kad galutinis vartotojas gali tiesiogiai iš nacionalinių institucijų reikalauti grąžinti be teisėto pagrindo sumokėtą mokestį. Tačiau šią galimybę jis iškėlė tik kaip hipotezę, kai nekyla mokesčio grąžinimo apmokestinamajam asmeniui klausimo. Teisingumo Teismas neišaiškino, ar ir kokiomis aplinkybėmis galutinis vartotojas, turi teisę reikšti tokį tiesioginį reikalavimą valstybei, taip pat pagal kokią teisę – nacionalinę ar Sąjungos.

7 — Sprendimai *San Giorgio* (minėtas 6 išnašoje, 12 punktas), *Comateb ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 20 punktas), *Metallgesellschaft ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 84 punktas), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minėtas 6 išnašoje, 202 punktas) ir *Direct Parcel Distribution Belgium* (minėtas 6 išnašoje, 45 punktas).

8 — Žr. 6 išnašoje minėtus sprendimus, kuriuose nagrinėjami atvejai, kai apmokestinamasis asmuo pats prašė grąžinti sumokėtus mokesčius, 1988 m. birželio 29 d. Sprendimą *Deville* (240/87, Rink. p. 3513, 11 punktas) ir 2003 m. spalio 2 d. Sprendimą *Weber's Wine World ir kt.* (C-147/01, Rink. p. I-11365, 93–95 punktai).

9 — Sprendimas *Just* (minėtas 6 išnašoje, 26 punktas), 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Michaïlidis* (C-441/98 ir C-442/98, Rink. p. I-7145, 33 punktas) ir Sprendimas *Weber's Wine World ir kt.* (minėtas 8 išnašoje, 94 ir 102 punktai). Išvadoje byloje *Lady & Kid ir kt.* (minėta 6 išnašoje) generalinis advokatas Cruz Villalón 34 ir 44 punktuose visiškai teisingai pažymi, kad Teisingumo Teismas čia pasinaudojo nacionaline išimtimi, ir reiškia nuomonę, kad, be perkėlimo atvejo, turėtų būti leidžiamos ir kitos išimtys (35 ir tolesni punktai).

10 — Minėtas 6 išnašoje, 24 punktas.

34. Tiesa, tame pačiame sprendime Teisingumo Teismas pažymėjo, kad mokesčio grąžinimas apmokestinamajam asmeniui, nors jis tą mokestį perkėlė savo klientams, prilygtų mokėjimui dukart ir galėtų būti vertinamas kaip nepagrįstas praturtėjimas, *o mokesčio neteisėtumo padariniai apmokestinamojo asmens klientui taip ir liktų nepašalinti* [11]. Tą konstatuodamas Teisingumo Teismas pripažino, kad Sąjungos teisę pažeidžiančio mokesčio ekonominė našta gali tekti kitam subjektui, o ne apmokestinamajam asmeniui ir kad sumokėtą mokestį šiam subjektui reikia kompensuoti.

35. Tai, kad sumokėtą mokestį reikia kompensuoti, matyti ir iš bendro netiesioginių mokesčių pobūdžio. Jais apmokestinamos išlaidos ir vartojimas, todėl jiems būdinga tai, kad su jais susijusią finansinę naštą galima perkelti galutiniam vartotojui, kuris tuos mokesčius ir sumoka [12]. Tas pat pasakytina ir apie čia nagrinėjamą Danijos tepalų akcizą. Pastabose dėl įstatymo, kuriuo įvedamas šis mokestis, projekto aiškiai pažymima, kad naftos bendrovės greičiausiai perkels jo naštą kitiems subjektams. Danijos valstybės ketinimai taip paskatinti taupyti naftos produktus, logiškai mąstant, taip pat reiškia, kad mokestis bus perkeltas ir naftos produktai pabrangs jų vartotojams.

36. Teisingumo Teismo praktikoje, pagal kurią kiekvienu netiesioginio mokesčio atveju perkėlimo ar neperkėlimo klausimas yra fakto klausimas, nes realus netiesioginio mokesčio dalies arba jo viso perkėlimas priklauso nuo įvairių veiksnių, susijusių su kiekvienu komerciniu sandoriu [13], šis esminis netiesioginių mokesčių bruožas nekvestionuojamas. Joje tik išaiškinama, kad valstybė, nenorėdama patenkinti apmokestinamojo asmens reikalavimo grąžinti mokesčius, negali remtis perkėlimo prezumpcija, tvirtindama, jog juos grąžinus apmokestinamasis asmuo nepagrįstai praturtėtų.

37. Todėl ir galutinis vartotojas, kuriam buvo perkelta Sąjungos teisės nuostatoms prieštaraujančio netiesioginio mokesčio, kaip antai Danijoje rinkto tepalų akcizo, našta, laikytinas subjektu, kuriam Sąjungos teisės nuostatos suteikia teisių, draudžiančių šį mokestį

11 — Sprendimas *Comateb ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 22 punktas; pažymėta mano).

12 — Taip pat žr. 2005 m. kovo 17 d. generalinio advokato F.G. Jacobs išvadą byloje *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, Rink. p. I-9373, 35 punktas).

13 — 1988 m. vasario 25 d. Sprendimas *Les Fils de Jules Bianco ir Girard* (331/85, 376/85 ir 378/85, Rink. p. 1099, 17 ir 20 punktai), sprendimai *Comateb ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 25–27 punktai) ir *Weber's Wine World ir kt.* (minėtas 8 išnašoje, 96–97 punktai).

rinkti. Jis taip pat turi turėti galimybę atgauti jam perkeltą mokestį.

40. Taigi, kalbant apie tai, kam galutinis vartotojas gali pareikšti reikalavimą, pažymėtina, kad teisių, kurių galutiniam vartotojui suteikia Sąjungos teisė, „padarinys ir papildymas“ gali būti visiškai kitokie nei apmokestinamojo asmens atveju.

2. Su saugotina teise susijusios pasekmės

41. Todėl toliau reikėtų išnagrinėti, ar teismo praktika, susijusi su apmokestinamojo asmens teise reikalauti grąžinimo, suteikia pagrindo teigti, kad ir galutinis vartotojas gali turėti šią teisę pareikšti reikalavimą tiesiogiai valstybei. Tam pirmiausia reikia įvertinti, koks teismo praktikoje yra apmokestinamojo asmens teisės reikalauti grąžinimo tikslus turinys.

38. Tačiau iš to, kad galutinio vartotojo, kuriam buvo perkelta Sąjungos teisės nuostatoms prieštaraujančio netiesioginio mokesčio našta, teisė į grąžinimą turi būti apsaugota, būtų pernelyg skubota iš karto daryti išvadą, kad Sąjungos teisės nuostatos suteikia jam teisę tiesiogiai iš valstybės reikalauti grąžinti sumokėtą mokestį. Reikėtų atsižvelgti į tai, kad, kitaip nei apmokestinamojo asmens, kuris negali kreiptis į nieką kitą, o tik į valstybę, atveju, galutinis vartotojas reikalavimą gali pareikšti ne valstybei, o apmokestinamajam asmeniui.

a) Apmokestinamojo asmens teisės reikalauti grąžinimo tikslus turinys

42. Pagal teismo praktiką valstybė privalo apmokestinamajam asmeniui grąžinti ne tik neteisėtai surinktą mokestį, bet ir šiai valstybei sumokėtas arba jos surinktas su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusias sumas [15].

39. Teisingumo Teismas yra nustatęs, kad apmokestinamasis asmuo teisę reikalauti iš valstybės grąžinti sumokėtą mokestį turi tuomet, kai privalo kompensuoti galutiniam vartotojui mokesčio naštą, kurią pats jam buvo perkėlęs [14]. Tokiu atveju perkėlimas nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo, grąžinus jam sumokėtą mokestį, nepagrįstai praturtėtų.

14 — Sprendimas *Comateb ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 24 punktas).

15 — Prie jų Teisingumo Teismas ypač priskiria turtinius nuostolius, kuriuos apmokestinamasis asmuo patyrė dėl to, kad mokestis, šiaip jau pagal Sąjungos teisės nuostatas visiškai teisėtas, buvo surinktas per anksti, t. y. prieštaravimas Sąjungos teisei atsirado vien dėl per anksti atsiradusios prievolės sumokėti mokestį. Tokiu atveju palūkanų priteisimas yra kompensacija už nepagrįstą surinkimą. Žr. sprendimus *Metallgesellschaft ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 87–89 punktai), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minėtas 6 išnašoje, 205 punktas), 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107, 112 punktas) ir 2008 m. balandžio 23 d. Nutartį *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, Rink. p. I-2875, 114 punktas).

i) Neišvengiamo padarinio kriterijus

43. Tačiau negalima reikalauti atlyginti žalą, kurią apmokestinamasis asmuo patyrė dėl savo paties sprendimų ir kuri nėra neišvengiamas valstybės narės veiksmo, prieštaraujančio Sąjungos teisės nuostatoms, padarinys [16]. Šis neišvengiamo padarinio kriterijus teismo praktikoje dar kol kas gana neapibrėžtas ir, kaip matyti, lig šiol buvo taikomas labai specifiniais su mokesčiais susijusias atvejais [17]. Juo akivaizdžiai siekiama atskirti tai, ko galima reikalauti pareiškiant Sąjungos teisės nuostatomis grindžiamą reikalavimą grąžinti sumokėtus mokesčius, nuo to, ko galima reikalauti pareiškiant „tik“ taip pat Sąjungos teisės nuostatomis grindžiamą reikalavimą atlyginti žalą ir kam taikomi griežtesni reikalavimai [18].

ii) Teisė reikalauti grąžinimo, nors mokestis buvo perkeltas

44. Tačiau pagal teismo praktiką reikalavimas grąžinti bent jau netiesiogiai apima žalą, kurią apmokestinamasis asmuo patyrė dėl to, kad įtraukė mokestį į kainą ir taip perkėlė jį klientams, o dėl išaugusios kainos sumažėjo pardavimo apimtis. Tą rodo Teisingumo Teismo išaiškinimas, pateiktas kalbant apie jau minėtą valstybės prievolės grąžinti sumokėtą mokestį išimtį.

45. Pagal šį išaiškinimą valstybė narė gali atsisakyti grąžinti mokestį apmokestinamajam asmeniui, jei nustato, kad visa mokesčio našta atiteko kitam subjektui ir kad, grąžinus mokestį apmokestinamajam asmeniui, šis nepagrįstai praturtėtų [19]. Tačiau jei apmokestinamasis asmuo, sumažėjus pardavimo apimčiai, patyrė žalą, teismo praktikoje nelaikoma, kad grąžinus jam sumokėtus mokesčius jis nepagrįstai praturtėtų [20]. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, kad mokesčio perkėlimas trečiajam asmeniui nebūtinai panaikina ekonominius padarinius apmokestinamajam asmeniui, atsiradusius dėl mokesčio taikymo. Todėl jei apmokestinamasis asmuo mokestį perkėlė, tai dar nereiškia, kad, jį jam grąžinus,

16 — Sprendimai *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minėtas 6 išnašoje, 207 punktas) bei *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 15 išnašoje, 113 punktas) ir Nutartis *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (minėta 15 išnašoje, 115 punktas).

17 — Pagal jį nei sumažinimas ar kitos mokestinės lengvatos, kurių bendrovė rezidentė atsisakė, kad visą neteisėtai surinktą mokestį galėtų įskaityti padengdama kitą mokėtiną mokestį, nei šios grupės bendrovių patirtos išlaidos, kad jos veiktų laikydamosi nagrinėjamų teisės aktų, negali būti kompensuotos pareiškiant Sąjungos teise grindžiamą ieškinį dėl neteisėtai surinkto mokesčio (žr. 16 išnašoje minėtą teismo praktiką).

18 — Žr. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minėtas 6 išnašoje, 207–209 punktai).

19 — Sprendimai *Just* (minėtas 6 išnašoje, 26 punktas), *Michaïlidis* (minėtas 9 išnašoje, 33 punktas) ir *Weber's Wine World ir kt.* (minėtas 8 išnašoje, 94 punktas).

20 — Sprendimai *Comateb ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 29 ir paskesni punktai), *Michaïlidis* (minėtas 9 išnašoje, 34–35 punktai) ir *Weber's Wine World ir kt.* (minėtas 8 išnašoje, 95 ir 98 punktai).

jis nepagrįstai praturtėtų ir kad vien dėl to reikėtų nepatenkinti jo reikalavimo grąžinti [21].

iii) Galimos galutinio vartotojo teisės reikalauti grąžinti pasekmės

46. Remiantis pateiktais esminiais Sąjungos teise grindžiamos apmokestinamojo asmens teisės reikalauti grąžinti požymiais ir norint atsakyti į klausimą, ar tokią teisę gali turėti ir galutinis vartotojas, pirmiausia reikia kritiškai šiuos požymius įvertinti.

47. Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad teisė reikalauti grąžinti sumokėtus mokesčius, nors jų perkėlimo pripažinimas su „neišvengiamo padarinio kriterijumi“ [22] suderinamas tik laikant, kad dėl sumažėjusios pardavimo apimties patirta žala, nepaisant prieš tai ūkio subjekto priimto sprendimo perkelti mokesčio naštą kitiems subjektams, yra neišvengiamas valstybės renkamų mokesčių padarinys. Toks požiūris kelia rimtų abejonių.

48. Toks požiūris taip pat kertasi su teismo praktika, pagal kurią kiekvienu netiesioginio mokesčio atveju perkėlimo ar neperkėlimo klausimas yra fakto klausimas, nes realus netiesioginio mokesčio dalies arba jo viso perkėlimas priklauso nuo įvairių veiksnių, susijusių su kiekvienu komerciniu sandoriu [23].

49. Todėl kyla klausimas, ar teisė reikalauti grąžinti iš tiesų yra tinkamas pagrindas atlyginti tokią žalą. Būtų logiškiau, jei tokia žala būtų atlyginama pagal atsakomybę reglamentuojančią teisę, t. y. pagal Teisingumo Teismo nustatytas taisykles, apibrėžiančias valstybių narių atsakomybę už dėl Sąjungos teisės pažeidimų subjektams padarytą žalą.

50. Žalos atlyginimas pareiškiant reikalavimą grąžinti taip pat turi įtakos klausimui, kaip panaikinti mokesčio, rinkto pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, ekonominius padarinius galutiniam vartotojui.

51. Jei apmokestinamasis asmuo, nors ir perkėlė Sąjungos teisės nuostatoms prieštaraujančio mokesčio naštą kitiems subjektams, turi teisę reikalauti jį grąžinti, nes sumažėjus

21 — Žr. Sprendimą *Weber's Wine World ir kt.* (minėtas 8 išnašoje, 101 ir paskesni punktai).

22 — Žr. šios išvados 43 punktą.

23 — Sprendimai *Les Fils de Jules Bianco ir Girard* (minėtas 13 išnašoje, 17 ir 20 punktai), *Comateb ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 25–27 punktai) ir *Weber's Wine World ir kt.* (minėtas 8 išnašoje, 96 ir paskesni punktai).

pardavimo apimčiai patyrė žalą (tarkim, tokio pat dydžio), tai, valstybei šį mokestį grąžinus, jo reikalavimas būtų patenkintas, ir ta teise būtų jau pasinaudota. Tokioje situacijoje galutinis vartotojas nebegalėtų iš apmokestinamojo asmens atgauti savo sumokėtų sumų, nes tai, ką šis gavo iš valstybės, iš tiesų yra jo patirtos žalos kompensacija ir priklauso jam. Apmokestinamasis asmuo taip pat negalėtų perleisti reikalavimo teisės galutiniam vartotojui, jei jam nebūtų suteikta nauja, papildoma teisė reikalauti grąžinti sumą, kuri dabar jau turėtų kompensuoti patį mokestį. Tokiu atveju galutiniam vartotojui veikiau reikėtų kreiptis į pačią valstybę.

52. Taigi, visa tai rodo, kad ligšiolinėje teismo praktikoje, susijusioje su apmokestinamojo asmens reikalavimo grąžinti teisės turiniu, galima rasti argumentų ir už, ir prieš tai, kad tokią tiesioginę reikalavimo grąžinti teisę gali turėti ir galutinis vartotojas.

53. Laikantis nuomonės, kad apmokestinamasis asmuo, pareikšdamas reikalavimą grąžinti, gali gauti kompensaciją už žalą, patirtą dėl sumažėjusios pardavimo apimties, gali susidaryti tokių situacijų kaip aprašytoji, kai galutiniam vartotojui nelieka nieko kito, kaip tik pareikšti reikalavimą valstybei. Be to, laikantis nuoseklumo, tokiu atveju reikėtų manyti, kad neišvengiamo padarinio kriterijus taikytinas ir galutinio vartotojo sumažėjusio turto atžvilgiu. Jei minėtą apmokestinamojo asmens žalą, nepaisydami jo paties sprendimo perkelti mokestį kitiems subjektams, laikysime neišvengiamu valstybės renkamų mokesčių padariniu, tai ir galutinio vartotojo turto sumažėjimas dėl perkelto mokesčio yra toks pat neišvengiamas padarinys.

54. Tačiau jei taikysime neišvengiamo padarinio kriterijų, atsižvelgdami į jo prasmę, pamatysime, kad galutinis vartotojas jo neatitinka, nes perkėlimas nevyksta savaime, o priklauso nuo apmokestinamojo asmens verslo sprendimo. Interpretuojant siaurai, reikalavimo grąžinti, kurį gali pareikšti apmokestinamasis asmuo, pobūdis neleidžia tvirtinti, kad tokią pačią teisę gali turėti ir galutinis vartotojas.

55. Šios prieštaringos išvados rodo, kad ligšiolinėje teismo praktikoje, susijusioje su apmokestinamojo asmens reikalavimo grąžinti turiniu, nėra nustatyta aiškių kriterijų, kam galutinis vartotojas turi galėti

pareikšti reikalavimą grąžinti. Tačiau Teisingumo Teismo praktikoje dėl lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų pateikiamos kitos nuorodos.

57. Į šias sąlygas visų pirma įeina kompetentingų teismų paskyrimas ir teismo proceso reglamentavimas, t. y. procesinės taisyklės [26]. Tačiau ir susijusias materialinės teisės sąlygas Teisingumo Teismas bent jau iš dalies paliko nustatyti valstybėms narėms [27].

b) Teisė pareikšti tiesioginį reikalavimą valstybei remiantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo pagrindais

58. Klausimas, kam galima pareikšti reikalavimą, yra materialinės teisės klausimas. Apmokestinamojo asmens atžvilgiu atsakymas pateikiamas Sąjungos teisės nuostatose: reikalavimą jis gali pareikšti valstybei. Šie santykiai yra tik dvišaliai santykiai. Dėl galutinio vartotojo pažymėtina, kad atsakymas iš dalies išplaukia iš lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, kurie, kaip jau konstatuota, taikomi ir materialinės teisės klausimams.

56. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nesant Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių mokesčių, surinktų pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, grąžinimą, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti reikalavimo grąžinti įgyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus [24]. Todėl šios sąlygos turi būti ne mažiau palankios nei panašiems reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir neturi būti tokios, kad Sąjungos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas ar pernelyg sudėtingas [25].

59. Pavyzdžiui, jeigu Danijos teisė, kaip tvirtina *Danfoss* ir *Sauer-Danfoss*, suteikia galutiniam vartotojui, kuriam buvo perkelta

24 — 2005 m. spalio 6 d. Sprendimas *MyTravel* (C-291/03, Rink. p. I-8477, 17 punktas) ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, Rink. p. I-2425, 37 punktas).

25 — Sprendimai *Weber's Wine World ir kt.* (minėtas 8 išnašoje, 103 punktas), *MyTravel* (minėtas 24 išnašoje, 17 punktas), *Reemtsma Cigarettenfabriken* (minėtas 24 išnašoje, 37 punktas) ir *Direct Parcel Distribution Belgium* (minėtas 6 išnašoje, 46 punktas).

26 — Sprendimai *Just* (minėtas 6 išnašoje, 25 punktas), *Metallgesellschaft ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 85 punktas), *Weber's Wine World ir kt.* (minėtas 8 išnašoje, 103 punktas), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minėtas 6 išnašoje, 203 punktas) ir *Direct Parcel Distribution Belgium* (minėtas 6 išnašoje, 46 punktas).

27 — Sprendimai *Denkavit italiana* (minėtas 6 išnašoje, 22 punktas), *San Giorgio* (minėtas 6 išnašoje, 12 punktas) ir *Metallgesellschaft ir kt.* (minėtas 6 išnašoje, 86 punktas); dėl valstybių narių deliktinės atsakomybės dėl Sąjungos teisės pažeidimo žr. 1991 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Francovich ir kt.* (C-6/90 ir C-9/90, Rink. p. I-5357, 42 ir 43 punktai), 1997 m. liepos 10 d. Sprendimą *Palmisani* (C-261/95, Rink. p. I-4025, 27 punktas), 2007 m. balandžio 17 d. Sprendimą *AGM-COS.MET* (C-470/03, Rink. p. I-2749, 86 punktas) ir 2009 m. kovo 24 d. Sprendimą *Danske Slagterier* (C-445/06, Rink. p. I-2119, 31 punktas).

mokesčio, renkamo pažeidžiant Danijos teisės nuostatas, našta, teisę tiesiogiai iš valstybės reikalauti tą mokestį grąžinti, tai, vadovaujantis lygiavertiškumo principu, tokia teisė turi būti suteikiama ir dėl mokesčių, rinktų pažeidžiant Sąjungos teisę.

60. Be to, jei galutiniam vartotojui būtų neįmanoma ar pernelyg sudėtinga susigrąžinti sumokėtą mokestį iš apmokestinamojo asmens, vadovaujantis veiksmingumo principu, galutinis vartotojas turėtų galėti kreiptis tiesiogiai į valstybę. Tokią galimybę Teisingumo Teismas svarstė Sprendime *Reemtsma* nagrinėdamas atvejį, kai paslaugų teikėjas klaidingai apskaičiuoja savo kliento PVM, kurį jis sumoka valstybei ir vėliau tampa nemokus [28]. Ši taisyklė juo labiau turi galioti, jei klaidą padaro ne paslaugų teikėjas ar pardavėjas, o pati valstybė. Taigi, apmokestinamojo asmens nemokumo atveju veiksmingumo principas gali reikšti, kad galutinis vartotojas turi teisę tiesiogiai iš valstybės reikalauti grąžinti mokestį.

61. Vadovaujantis veiksmingumo principu, šis reikalavimas pagal savo pobūdį iš tiesų turi būti reikalavimas grąžinti. Juk galutiniam vartotojui būtų pernelyg sudėtinga įgyvendinti savo teises, jei jis, pavyzdžiui, turėtų atitikti griežtesnius kriterijus, kurie pagal teismo praktiką taikomi Sąjungos teise grindžiamiems reikalavimams atlyginti žalą [29]. Taip pat visiškai nesuprantama, kodėl tokiu atveju valstybei turėtų būti suteikta galimybė prisidengti šiais griežtesniais kriterijais. Juk ji ir toliau tebėra praturtėjusi pažeidžiant Sąjungos teisę surinkto mokesčio suma, ir svarbu tik grąžinti šią sumą tam, kuriam galiausiai ir teko šio mokesčio ekonominė našta.

62. Nors pagal nacionalinės teisės aktus galutinis vartotojas, sumokėjęs mokestį, negali reikalauti jį grąžinti nei iš valstybės, nei iš apmokestinamojo asmens, pagal veiksmingumo principą jis vis dėlto turi galėti pareikšti bent vieną iš šių dviejų reikalavimų grąžinti. Juk veiksmingumo principas įpareigoja valstybes nares numatyti priemones ir procesinę tvarką, būtinas tam, kad galutinis vartotojas galėtų susigrąžinti mokestį, rinktą pažeidžiant Sąjungos teisę [30]. Čia taip pat galioja nuostata, kad, nurodant galutiniam vartotojui, jog savo teises jis gali įgyvendinti reikšdamas valstybei

28 — Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (minėtas 24 išnašoje, 41 punktas).

29 — Žr. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minėtas 6 išnašoje, 207–209 punktai).

30 — Žr. Sprendimą *Reemtsma Cigarettenfabriken* (minėtas 24 išnašoje, 41 punktas); taip pat žr. ESS 19 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.

reikalavimus atlyginti žalą, būtų nesilaikoma Sąjungos teisėje įtvirtinto apsaugos standarto.

63. Taigi, galima daryti tarpinę išvadą, kad galutinio vartotojo reikalavimas grąžinti, reiškiamas tiesiogiai valstybei, gali būti grindžiamas lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais.

c) Daugiau reikalavimų Sąjungos teisėje nėra

64. Jei iš lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų nekyla galutinio vartotojo reikalavimas tiesiogiai valstybei, turėtų būti taikoma bendroji taisyklė, kad, nesant Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių mokesčių, surinktų pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, grąžinimą, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti sąlygas, kuriomis galima reikalauti grąžinti tokį mokestį [31].

65. Sprendime *Denkavit italiana* [32] Teisingumo Teismas aiškiai yra pažymėjęs, kad teisių, kurių subjektams kyla iš draudimo rinkti tam tikrus mokesčius tiesioginio poveikio, apsauga nebūtinai reikalauja nustatyti vienodus, visose valstybėse narėse galiojančius formos ir turinio reikalavimus, nuo kurių priklauso šių mokesčių grąžinimas. Tai juo labiau turėtų galioti kalbant apie galimą „antros eilės“ reikalavimo teisės turėtoją, kuriam apmokestinamasis asmuo perkėlė mokesčio, rinkto pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, naštą.

66. Reikėtų atsižvelgti į tai, kad, kaip Teisingumo Teismas daug kartų yra pažymėjęs, nepagrįstai sumokėtų mokesčių grąžinimo klausimas skirtingose valstybėse narėse ir net toje pačioje valstybėje sprendžiamas skirtingai, atsižvelgiant į įvairias mokesčių ir rinkliavų rūšis. Vienais atvejais reikalavimas grąžinti yra administracinio, kitais – civilinio pobūdžio ir ypač taikomos nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo taisyklės [33]. Jei, išskyrus atvejus, kuriais to reikalauja veiksmingumo principas [34], nekreipiant dėmesio į šias iš dalies kompleksiškas taisykles būtų laikoma, kad galutiniam vartotojui pagal Sąjungos teisę suteikiama bendro pobūdžio teisė tiesiogiai

31 — Žr. 24 išnašoje minėtą teismo praktiką.

32 — Minėtas 6 išnašoje, 22 punktas.

33 — Žr. Sprendimą *Just* (minėtas 6 išnašoje, 23 ir paskesnis punktai), 1998 m. lapkričio 17 d. Sprendimą *Aprile* (C-228/96, Rink. p. I-7141, 17 punktas) ir 2004 m. birželio 17 d. Sprendimą *Recheio-Cash & Carry* (C-30/02, Rink. p. I-6051, 16 punktas).

34 — Lygiavertiškumo principas, atvirkščiai, nereikštų, kad nesivadovaujama nacionalinės teisės nuostata, o kaip tik, kad ji turi būti taikoma tais atvejais, kai renkami mokesčiai prieštarauja Sąjungos teisei.

valstybei reikšti reikalavimą grąžinti, gali būti, kad, Sąjungos teisės aktų leidėjui konkrečiau nereglamentavus teisinio tokio reikalavimo pagrindo, būtų daugiau problemų sukurta, nei išspręsta. Taip pat tikėtina, kad (ypač kalbant apie nedidelius, kasdienius mokesčius) galutiniam vartotojui daug patrauklesnė galimybė kreiptis į sutarties partnerį, o ne į valstybę.

67. Todėl nacionalinės teisės aktų leidėjas ar prireikus teismai turėtų nustatyti, ar subjektas, kuriam apmokestinamasis asmuo perkėlė nacionalinio mokesčio, valstybės renkamo pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, naštą, gali tiesiogiai iš valstybės reikalauti grąžinti mokestį, ar tik iš apmokestinamojo asmens, ar šiuo atžvilgiu gali rinktis; tačiau bet kokiu atveju turi būti vadovaujamasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais.

68. Ši išvada atitinka sprendimą, Teisingumo Teismo pasiūlytą Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken*[35] atvejui, kai paslaugos teikėjas klaidingai apskaičiavo savo kliento PVM ir sumokėjo jį valstybei. Nors, kalbant apie valstybės atsakomybę, yra skirtumas, ar įmonė klaidingai kliento sąskaitoje nurodo mokestį, kurio nereikia mokėti, ar pati valstybė, pažeisdama Sąjungos teisę, nustato mokestį, kurio našta perkeliama kitam subjektui, tačiau nėra jokios būtinybės ekonominę naštą patyrusio subjekto reikalavimą grąžinti vertinti skirtingai. Abiem atvejais tereikia užtikrinti, kad mokestį sumokėjęs subjektas galėtų atgauti valstybės nepagrįstai surinktas sumas – tiesiogiai ar netiesiogiai.

69. Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje dar turi įvertinti, ar, vadovaujantis veiksmingumo principu, nereikėtų apsvarstyti galimybės tiesiogiai valstybei reikšti reikalavimą grąžinti. Kalbėdama apie Danijos teisinę situaciją, Danijos vyriausybė tvirtino, kad galutinis vartotojas neturi teisės tiesiogiai valstybei reikšti reikalavimo grąžinti. Tačiau *Danfoss* ir *Sauer-Danfoss* pareiškė, kad pagal Danijos teisę galutinis vartotojas negali ir iš apmokestinamojo asmens reikalauti grąžinti sumokėtų mokesčių. Per posėdį Danijos vyriausybė paklausta patvirtino, kad Danijos teisėje nėra aiškiai reglamentuota, ar tokia teisė egzistuoja. Jei galutinis vartotojas pagal Danijos teisę iš tiesų negali nei tiesiogiai, nei netiesiogiai reikalauti grąžinti sumokėto mokesčio, reiškia, kad, nurodžius pagrindinės bylos

35 — Minėtas 24 išnašoje, 37 ir paskesni punktai.

ieškovėms dėl mokesčio grąžinimo kreiptis į naftos bendroves (teisine prasme kol kas dar labai neaiški galimybė) ir dėl šios priežasties atmetus jų ieškinius prieš *Skatteministeriet*, joms taptų pernelyg sudėtinga įgyvendinti savo teises.

3. Išvada

70. Todėl į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: nacionalinėje teisėje turi būti nustatyta arba prireikus tai turi nustatyti teismai, ar subjektas, kuriam apmokestinamasis asmuo perkėlė nacionalinio mokesčio, valstybės renkamo pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, naštą, gali tiesiogiai iš valstybės reikalauti grąžinti mokestį, ar tik iš apmokestinamojo asmens, ar šiuo atžvilgiu gali rinktis; tačiau bet kokiu atveju turi būti vadovaujamasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais.

B — *Dėl antrojo prejudicinio klausimo*

71. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar valstybė narė tuo atveju, jei ji, pažeisdama Sąjungos teisės nuostatas, rinko akcizą, kurį apmokestinamasis asmuo perkėlė savo klientui, turi teisę atmesti šio kliento pareikštą reikalavimą atlyginti žalą, motyvuodama tuo, kad nėra tiesioginio priežastinio ryšio tarp rinkto mokesčio ir kliento patirtos žalos.

72. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką valstybės narės iš esmės atsako už žalą, pažeidus Sąjungos teisę padarytą asmenims [36].

73. Reikalavimas atlyginti žalą susijęs su trimis sąlygomis: pažeista Sąjungos teisės norma siekiama suteikti asmenims teisių, jos pažeidimas yra pakankamai rimtas ir yra tiesioginis priežastinis ryšys tarp to pažeidimo

36 — Sprendimas *Francovich ir kt.* (minėtas 27 išnašoje, 35 punktas), 1996 m. kovo 5 d. Sprendimas *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I-1029, 31 punktas), Sprendimas *Danske Slagterier* (minėtas 27 išnašoje, 27 punktas), 2010 m. sausio 26 d. Sprendimas *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (C-118/08, 29 punktas), 2010 m. lapkričio 25 d. Sprendimas *Fuß* (C-429/09, Rink. p. I-12167, 45 punktas) ir 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie ir kt.* (C-568/08, Rink. p. I-12655, 87 punktas).

ir asmenų patirtos žalos [37]. Prejudicinis klausimas susijęs su trečiąja sąlyga.

74. Iš esmės nacionaliniai teismai turi nustatyti, ar iš tiesų egzistuoja tiesioginis priežastinis ryšys tarp valstybės padaryto Sąjungos teisės pažeidimo ir žalos, kurią patyrė tam tikras asmuo [38]. Tačiau, viena vertus, siekdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui duoti naudingą atsakymą, Teisingumo Teismas gali pateikti visas, jo manymu, reikalingas nuorodas [39]; kita vertus, šis prejudicinis klausimas yra ne tiek fakto, kiek teisės klausimas: reikia išsiaiškinti, ar tiesioginio priežastinio ryšio sąlyga interpretuotina taip siaurai, kad (kaip tvirtina ypač Danijos vyriausybė) ji gali būti taikoma tik apmokestinamojo asmens atžvilgiu, bet ne asmens, kuriam apmokestinamasis asmuo perkėlė akcizo, rinkto pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, naštą, atžvilgiu.

75. Pirmiausia reikia konstatuoti, kad čia nagrinėjamu atveju *priežastinis ryšys* akivaizdus. Jei akcizas nebūtų buvęs rinktas, pagrindinės bylos ieškovės nebūtų patyrusios žalos dėl naftos bendrovių joms perkeltos mokesčio naštos, kurią dabar reikalauja atlyginti.

76. Kalbant apie *tiesioginį* priežastinį ryšį, nereikėtų to suabsoliutinti – pagal teismo praktiką užtenka, kad ryšys yra „pakankamai tiesioginis“ [40]. Šį patikslinimą Teisingumo Teismas pateikė darydamas nuorodą į savo praktiką, susijusią su Sąjungos deliktine atsakomybe [41], kuriai iš esmės taikomos tokios pat trys sąlygos kaip ir valstybių narių atsakomybei už Sąjungos teisės pažeidimus [42]. Ši teismo praktika taip pat rodo, kad „pakankamai tiesioginio“ priežastinio ryšio kriterijus turi užtikrinti, kad nebūtų privalu ištaisyti visų, net ir tiesiogiai nesusijusių, žalingų padarinių [43]. Nenorint žodžiu „pakankamai“ tiesioginio

37 — Sprendimai *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (minėtas 36 išnašoje, 51 punktas), *Danske Slagterier* (minėtas 27 išnašoje, 20 punktas) ir *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (minėtas 36 išnašoje, 30 punktas).

38 — Sprendimas *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (minėtas 36 išnašoje, 65 punktas), 1999 m. birželio 15 d. Sprendimas *Rechberger ir kt.* (C-140/97, Rink. p. I-3499, 72 punktas), sprendimai *AGM-COS.MET* (minėtas 27 išnašoje, 83 punktas) ir *Fuß* (minėtas 36 išnašoje, 48 ir 59 punktai).

39 — 2001 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493, 38 punktas) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, Rink. p. I-5295, 43 punktas).

40 — Sprendimai *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minėtas 6 išnašoje, 218 punktas) ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 15 išnašoje, 122 punktas).

41 — 1979 m. spalio 4 d. Sprendimas *Dumortier ir kt. prieš Tarybą* (64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 ir 45/79, Rink. p. 3091, 21 punktas).

42 — Sprendimas *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (minėtas 36 išnašoje, 53 punktas).

43 — Sprendimas *Dumortier ir kt. prieš Tarybą* (minėtas 41 išnašoje, 21 punktas).

ryšio sąvokos pernelyg išplėsti, galima tiesiog kalbėti apie glaudų priežastinį ryšį. Tačiau „tiesioginio priežastinio ryšio“ sąvoka teismo praktikoje taip įsitvirtinusi, kad toliau tekste vartosiu ją (plačiąja prasme).

77. Danijos vyriausybė, darydama nuorodą į Danijos teisės aktuose įtvirtintus atsakomybės principus, tvirtina, kad tik „tiesioginę žalą patyręs subjektas“ gali reikalauti atlyginti žalą, tačiau asmuo, kuriam buvo perkelta neteisėtai rinkto mokesčio našta, toks nėra. Jo žalą esą veikiau priklauso nuo daugelio kitų aplinkybių, kaip antai: apmokestinamojo asmens bei jo paties kainų politika, konkretus apmokestinamų produktų panaudojimas ir konkurencija. Be to, beveik neįmanoma numatyti ir visiškai neaišku, kam galiausiai teks ekonominė mokesčio našta.

78. Tačiau šio „tiesioginę žalą patyrusio subjekto“ kriterijaus Sąjungos teisė nepatvirtina. Priešingai, pagal nusistovėjusią teismo praktiką, siekiant pagrįsti vadovaujantis Sąjungos teisės nuostatomis subjekto reikalavimą atlyginti žalą, visiškai užtenka šios išvados 73 punkte minėtų trijų sąlygų, tarp jų ir „pakankamai tiesioginio priežastinio ryšio“ [44]. Visai neseniai Teisingumo Teismas aiškiai konstatavo, kad valstybės narės negali nustatyti jokių papildomų sąlygų [45].

79. Danijos vyriausybės minimas kriterijus – tai papildoma sąlyga, dar ir grindžiama griežtesne priežastinio ryšio sąvoka. Ją taikant, iš tų asmenų, kuriems galiausiai teko mokesčio, rinkto pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, ekonominė našta ir kurie dėl to akivaizdžiai patyrė žalą, savaime, net nenagrinėjant konkrečios situacijos, būtų atimta teisė reikšti Sąjungos teisėje įtvirtintą reikalavimą atlyginti žalą. Toks bendro pobūdžio asmenų, galinčių pareikšti reikalavimą, grupės apribojimas turėtų didelę neigiamą įtaką visapusiam Sąjungos teisės veiksmingumui ir efektyviai Sąjungos teisės pripažintų teisių, kurias reikalavimas atlyginti žalą turi užtikrinti, apsaugai [46].

44 — Sprendimai *Francovich ir kt.* (minėtas 27 išnašoje, 41 punktas), *AGM-COS.MET* (minėtas 27 išnašoje, 85 punktas) ir *Fuß* (minėtas 36 išnašoje, 65 punktas).

45 — Sprendimas *Fuß* (minėtas 36 išnašoje, 66 punktas).

46 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Francovich ir kt.* (minėtas 27 išnašoje, 33 punktas), *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (minėtas 36 išnašoje, 52 punktas) ir 2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimą *Köbler* (C-224/01, Rink. p. I-10239, 33 punktas).

80. Taip pat reikia pripažinti, kad galutinio vartotojo patirta žala jokiu būdu negali būti laikoma su rinktu mokesčiu tiesiogiai nesusijusiu padariniu. Kaip jau minėta nagrinėjant pirmąjį prejudicinį klausimą, netiesioginiai mokesčiams būdinga tai, kad ekonominė jų našta tenka ne apmokestinamajam asmeniui, o galutiniam vartotojui, kuris galiausiai ir patiria žalą. Iš esmės ta pati žala prekybos grandine perkeliama vis toliau. Jos dydis nesikeičia, todėl valstybė gali ją numatyti ir apskaičiuoti. Vien dėl to, kad apmokestinamasis asmuo nebūtinai turėjo įtraukti mokestį į kainą ir kad faktiškai žalą patyręs asmuo savo ruožtu mokesčio neperkėlė kitam prekybos grandinės nariui, nustatyto mokesčio ir žalos priežastinis ryšys nei nutrūksta, nei savaime netampa nepakankamai tiesioginis teismo praktikos prasme.

81. Tai, kad asmenų, galinčių pareikalauti atlyginti žalą, grupė galbūt (bent jau kol kas) yra neapibrėžta, nekelia abejonių, kad tiesioginis priežastinis ryšys gali egzistuoti. Sąjungos teise grindžiamas reikalavimas atlyginti žalą negali tapti neįmanomas vien dėl to, kad reikalavimą atlyginti žalą gali pareikšti neapibrėžtas asmenų skaičius [47]. Taip pat ir faktinę žalą patyrusių asmenų grupę, tegu iš anksto ne tokią aiškią kaip apmokestinamųjų asmenų grupė, galima tiksliai numatyti. Tai tie asmenys, kuriems perkeliama mokesčio našta ir kurie savo ruožtu neturi galimybės perkelti jos toliau.

82. Ir žvilgsnis į kitą Sąjungos teisės sritį, reglamentuojančią atsakomybę, patvirtina, kad joje neapsiribojama „tiesioginę žalą patyrusiu subjektu“ kaip Danijos teisėje. Sprendime *Manfredi* [48] Teisingumo Teismas, nagrinėdamas Sąjungos teisėje įtvirtintą kartelių draudimą, konstatavo, kad bet kuris asmuo gali reikalauti atlyginti patirtą žalą, jei tarp draudžiamų kartelio veiksmų ir šios žalos egzistuoja priežastinis ryšys.

83. Taigi tuo atveju, jei valstybė narė, pažeisdama Sąjungos teisės nuostatas, rinko akcizą, kurį apmokestinamasis asmuo perkėlė savo klientui, šio kliento valstybei pareikštas reikalavimas atlyginti žalą negali būti atmestas motyvuojant tuo, kad nėra tiesioginio priežastinio ryšio tarp rinkto mokesčio ir kliento patirtos žalos.

47 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (minėtas 36 išnašoje, 71 punktas).

48 — 2006 m. liepos 13 d. Sprendimas *Manfredi ir kt.* (C-295/04-C-298/04, Rink. p. I-6619, 61 punktas).

V — Išvada

84. Todėl siūlau į *Vestre Landsret* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Nacionalinėje teisėje turi būti nustatyta arba prireikus tai turi nustatyti teismai, ar subjektas, kuriam apmokestinamasis asmuo perkėlė nacionalinio mokesčio, valstybės renkamo pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, naštą, gali tiesiogiai iš valstybės reikalauti grąžinti mokestį, ar tik iš apmokestinamojo asmens, ar šiuo atžvilgiu gali rinktis; tačiau bet kokiu atveju turi būti vadovaujamasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais.

2. Tuo atveju, jei valstybė narė, pažeisdama Sąjungos teisės nuostatas, rinko akcizą, kurį apmokestinamasis asmuo perkėlė savo klientui, šio kliento valstybei pareikštas reikalavimas atlyginti žalą negali būti atmestas motyvuojant tuo, kad nėra tiesioginio priežastinio ryšio tarp rinkto mokesčio ir kliento patirtos žalos.