OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 24 marca 2011 r.[1]

I — Wprowadzenie

1. Jak wskazywano wielokrotnie w orzecznictwie, państwo członkowskie jest co do zasady zobowiązane do zwrotu podatnikowi podatków nałożonych niezgodnie z prawem unijnym. Nie jest jednak wyjaśniona kwestia, czy zgodnie z prawem unijnym zwrotu podatku bezpośrednio od państwa może żądać również ten, kto ostatecznie musiał ponosić gospodarczy ciężar podatku, ponieważ został on na niego przerzucony przez podatnika, np. poprzez cenę sprzedaży.

2. Duński Vestre Landsret zwraca się w niniejszej sprawie do Trybunału o wyjaśnienie tej kwestii. Landsret ma rozstrzygnąć skargi przeciwko duńskiemu ministerstwu finansów, w których dwa przedsiębiorstwa przemysłowe żądają zwrotu podatków pobranych przez Danię od olejów smarowych i hydraulicznych do listopada 2001 r., mimo że prawo unijne przewidywało zwolnienie olejów mineralnych niewykorzystywanych jako paliwo silnikowe lub paliwo grzewcze ze zharmonizowanego podatku akcyzowego. Przedsiębiorstwa petrochemiczne, na które został nałożony ten podatek, przerzuciły ciężar tego podatku na skarżące poprzez cenę sprzedaży.

II — Ramy prawne

A — *Prawo unijne*

1. Dyrektywa w sprawie podatku akcyzowego

3. Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania[2] (zwana dalej „dyrektywą w sprawie podatku akcyzowego") wyznacza zgodnie z art. 1 ust. 1 system dotyczący wyrobów objętych podatkiem akcyzowym

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dz.U. L 76, s. 1.

i innych podatków pośrednich, które są pobierane bezpośrednio lub pośrednio przy sprzedaży takich produktów, z wyjątkiem podatku od wartości dodanej i podatków ustalonych przez Unię. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu szczegółowe przepisy odnoszące się do struktury i stawek podatku dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym są wymienione we właściwych dyrektywach.

4. Artykuł 3 ust. 1 i ust. 2 omawianej dyrektywy stanowi:

„1. Niniejszą dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

— olejów mineralnych,

— alkoholu i napojów alkoholowych,

— wyrobów tytoniowych.

2. Wyroby wymienione w ust. 1 mogą podlegać innym podatkom pośrednim do szczególnych celów, pod warunkiem że podatki te są zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz VAT, jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność i kontrolowanie podatku".

2. Dyrektywa w sprawie podatku od olejów mineralnych

5. Dyrektywa Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych [3] (zwana dalej „dyrektywą o podatku od olejów mineralnych") stanowi w art. 1 ust. 1, że państwa członkowskie nałożą zharmonizowany podatek akcyzowy od olejów mineralnych zgodnie z tą dyrektywą.

6. Artykuł 8 ust. 1 lit. a) i lit. b) omawianej dyrektywy stanowi:

„1. Poza ogólnymi przepisami dyrektywy 92/12/EWG w sprawie zwolnionych zastosowań produktów objętych podatkiem akcyzowym i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają poniższe produkty ze zharmonizowanego podatku akcyzowego, na zasadach przez siebie określonych, w celu zapewnienia prawidłowego i przejrzystego stosowania zwolnień tego rodzaju, jak również w celu zapobiegania oszustwom, uchylaniu się od opodatkowania oraz nadużyciom:

a) oleje mineralne wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania,

b) produkty energetyczne dostarczane w celu zastosowania jako paliwo do celów żeglugi powietrznej innej niż prywatne loty niehandlowe".

3 — Dz.U. L 316, s. 12.

B — *Prawo duńskie*

7. Podatki od olejów smarowych i hydraulicznych zostały wprowadzone w Danii ustawą nr 1029 z dnia 19 grudnia 1992 r. o podatku energetycznym od olejów mineralnych i innych podobnych produktów (zwaną dalej „ustawą o podatku od olejów mineralnych").

8. Paragraf 1 ust. 1 pkt 12 tej ustawy w brzmieniu mającym zastosowanie względem okoliczności faktycznych sporu przed sądem krajowym stanowił, że od olejów smarowych i hydraulicznych (zwanych dalej razem „olejami smarowymi") pobierany jest podatek akcyzowy w wysokości 178 DKK za litr (zwany dalej „podatkiem od olejów smarowych").

9. Do uiszczenia podatku od olejów smarowych zobowiązane były przedsiębiorstwa petrochemiczne. W chwili wprowadzenia tego podatku uwagi dotyczące projektu ustawy zawierały następujące stwierdzenie:

„Przedsiębiorstwa petrochemiczne mogą prawdopodobnie przerzucić ciężar tego podatku na kolejny etap obrotu. Znaczna część olejów, które zaproponowano objąć tym podatkiem, używana jest przez przedsiębiorstwa dysponujące różnorodnymi możliwościami przerzucenia ciężaru tego podatku".

10. Dalej stwierdzono w ww. uwagach, iż podatek mógłby „przyczynić się do dalszego oszczędzania oleju, co wywrze znaczny pozytywny wpływ na środowisko naturalne".

11. W reakcji na wyrok Trybunału w sprawie Braathens [4] Dania zniosła podatek od olejów smarowych ustawą nr 395 z dnia 6 czerwca 2002 r. z mocą wsteczną od dnia 1 grudnia 2001 r. W wyroku tym Trybunał stwierdził w związku z podatkiem ekologicznym pobieranym w Szwecji od zużycia paliwa w lotnictwie krajowym, że zezwolenie państwu członkowskiemu na nałożenie innego podatku pośredniego mającego za przedmiot produkty zwolnione ze zharmonizowanego podatku akcyzowego pozbawiłoby całkowicie skutku prawnego przepis art. 8 ust. 1 lit. b) dyrektywy o podatku od olejów mineralnych. Taki podatek nie może więc zostać oparty na art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego.

12. Zgodnie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, podczas badania projektu ustawy duński minister finansów oświadczył komisji ds. podatkowych powołanej przez Folketing [5], iż przekonany jest on o niezgodności podatku od olejów smarowych z prawem wspólnotowym.

13. Po wydaniu tej ustawy centralny urząd celno-podatkowy sporządził okólnik zawierający wytyczne dotyczące zwrotu nienależnie zapłaconych podatków (okólnik Skatteministeriet nr 80 z dnia 15 lipca 2002 r. dotyczący zwrotu podatku od olejów smarowych itp.).

4 — Wyrok z dnia 10 czerwca 1999 r. w sprawie C-346/97, Rec. s. I-3419.

5 — Parlament duński.

Co się tyczy kręgu podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku, pkt 3.1 okólnika stanowi:

„Uprawnione do zwrotu są przede wszystkim przedsiębiorstwa, które mogą zostać uznane za uprawnione do zwrotu w wyniku uchylenia ustawy. Są to przedsiębiorstwa, które uiściły podatek, lecz nie przerzuciły jego ciężaru na następny etap obrotu.

Kwestia innych uprawnionych podmiotów zostanie rozstrzygnięta zgodnie z ogólnymi zasadami dotyczącymi roszczeń odszkodowawczych".

III — Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

14. Danfoss A/S (zwana dalej „Danfoss") produkuje między innymi urządzenia chłodnicze, grzewcze i komponenty automatyki przemysłowej. Zarówno w działalności produkcyjnej, jak i w technologiach transmisyjnych używa ona olejów smarowych w celu zapobiegania przegrzaniu i zniszczeniu elementów obrotowych i tnących.

15. Stosowane oleje smarowe Danfoss nabywała w okresie od dnia 1 stycznia 1995 r. do dnia 30 listopada 2001 r. od wielu duńskich przedsiębiorstw petrochemicznych, które zgodnie z ustawą o podatku od olejów mineralnych uiszczały z tego tytułu podatek od olejów smarowych na rzecz państwa duńskiego.

16. Bezsporne jest, iż przedsiębiorstwa petrochemiczne przerzuciły na Danfoss ciężar podatku od olejów smarowych, który przypadał na nabywane przez tę spółkę oleje smarowe. W sumie chodzi o kwotę 6108054 DKK.

17. Niewielką ilość olejów smarowych Danfoss odsprzedała Sauer-Danfoss Aps (zwanej dalej „Sauer Danfoss"), która także używała olejów smarowych jako produktów pomocniczych w produkcji.

18. W postępowaniu przed sądem krajowym Danfoss oświadczyła, że cena olejów smarowych sprzedanych Sauer-Danfoss zawierała podatek od olejów smarowych w wysokości 1686096 DKK. Wedle wyjaśnień Danfoss i Sauer Danfoss ciężar podatku od olejów smarowych – pomijając część odsprzedaną Sauer-Danfoss – nie był przez nie przerzucany na kolejne etapy obrotu. Rząd duński kwestionuje tę okoliczność.

19. Przedsiębiorstwa petrochemiczne nie żądały zwrotu podatku od olejów smarowych sprzedanych Danfoss.

20. Natomiast Danfoss i Sauer-Danfoss wniosły do organów administracji podatkowej żądania zwrotu podatku w wysokości odpowiednio 6108054 DKK i 1 686096 DKK.

21. Kwota przerzucona na Sauer-Danfoss jest zawarta w kwocie, której zapłaty żąda Danfoss. Oba [te] przedsiębiorstwa zawarły porozumienie, w którym ustaliły, że w przypadku gdy Danfoss uzyska zwrot pełnej kwoty, kwota w wysokości 1686096 DKK zostanie zwrócona Sauer-Danfoss, która wówczas wycofa swą skargę skierowaną przeciwko ministerstwu [finansów]. Skarga Sauer-Danfoss przeciwko ministerstwu [finansów] jest zatem pomocnicza w stosunku do skargi Danfoss.

22. Organy podatkowe odmówiły dokonania zwrotu. Organy te wskazały w uzasadnieniu, że roszczenie o zwrot nie przysługuje, ponieważ przedsiębiorstwa te nie zapłaciły podatku od olejów smarowych bezpośrednio państwu, w związku z czym skarga powinna być rozpatrzona w świetle ogólnych duńskich przepisów odszkodowawczych. Zdaniem tych organów warunki do przyznania odszkodowania nie zostały jednak spełnione.

23. W odniesieniu do podstawy odpowiedzialności organy administracji podatkowej stwierdziły, że do czasu wydania wyroku w sprawie Braathens, który wyjaśnił relację pomiędzy dyrektywą w sprawie podatku akcyzowego i dyrektywą o podatku od olejów mineralnych, niezgodność z prawem wspólnotowym podatku od olejów smarowych nie była w takim stopniu oczywista, by jego nałożenie mogło pociągać za sobą odpowiedzialność państwa. Co się tyczy okresu po wydaniu wyroku to zdaniem tych organów szkoda, którą poniósł podatnik znajdujący się na kolejnym etapie obrotu nie może zostać uznana za możliwą do przewidzenia. Państwo nie mogło bowiem spodziewać się tego, na którym etapie obrotu szkoda ta powstanie.

24. Następnie Danfoss i Sauer-Danfoss wystąpiły odpowiednio w dniu 15 marca 2005 r. i w dniu 4 maja 2005 r. do Vestre Landsret ze skargami przeciwko Skatteministerium, w których żądają zapłaty spornych kwot. Vestre Landsret postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) Czy prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie nieuwzględnieniu przez państwo członkowskie żądania zwrotu podatku akcyzowego wniesionego przez przedsiębiorstwo, na które został przerzucony ciężar tego niezgodnego z dyrektywą podatku akcyzowego, w przypadku gdy takie nieuwzględnienie – w okolicznościach takich, jak zaistniałe w ramach niniejszej sprawy – uzasadniane jest tym, że to nie to przedsiębiorstwo zapłaciło podatek państwu?

2) Czy prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie nieuwzględnieniu przez państwo członkowskie żądania zapłaty odszkodowania wniesionego przez przedsiębiorstwo, na które został przerzucony ciężar tego niezgodnego z dyrektywą podatku akcyzowego, w przypadku gdy takie nieuwzględnienie – w okolicznościach takich, jak zaistniałe w ramach niniejszej sprawy – uzasadniane jest podnoszonymi przez to państwo członkowskie względami (w szczególności związanymi z tym, że to przedsiębiorstwo nie jest bezpośrednio poszkodowane i że nie istnieje bezpośredni związek przyczynowy pomiędzy szkodą a zachowaniem dającym podstawę do pociągnięcia do odpowiedzialności)?

25. W postępowaniu przed Trybunałem udział wzięli Danfoss, Sauer-Danfoss, rządy duński, hiszpański, włoski i polski, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska, przy czym rządy hiszpański i polski przedstawiły jedynie uwagi pisemne, a rząd szwedzki złożył tylko ustne wyjaśnienia.

IV — Ocena

A — *W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

26. Na wstępie należy stwierdzić, że oba pytania prejudycjalne zmierzają w tym samym kierunku: czy przedsiębiorstwa w sytuacji takiej jak Danfoss i Sauer-Danfoss są uprawnione na mocy prawa unijnego do żądania bezpośrednio od państwa zapłaty kwoty w wysokości odpowiadającej podatkowi od olejów smarowych nałożonego przez państwo niezgodnie z prawem unijnym na przedsiębiorstwa petrochemiczne, które przerzuciły na nie ciężar tego podatku? Oba pytania różnią się jednakże co do podstawy żądania. Podczas gdy w ramach pierwszego pytania chodzi o prawo do żądania zwrotu zapłaconego podatku, drugie pytanie dotyczy możliwego roszczenia odszkodowawczego. W związku z tym pytania te wymagają udzielenia oddzielnej odpowiedzi.

27. W pierwszym pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatek niezgodnie z prawem unijnym i podatnik przerzucił ciężar tego podatku na swoich klientów, klient może żądać na mocy prawa unijnego zwrotu kwoty tego podatku bezpośredno od państwa.

28. Zgodnie z od dawna utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie są co do zasady zobowiązane do zwrotu podatków i innych opłat pobranych z naruszeniem prawa unijnego [6].

29. Zgodnie z klasycznym stwierdzeniem Trybunału uprawnienie do zwrotu opłat nałożonych przez państwo członkowskie naruszających prawo unijne jest następstwem i uzupełnieniem praw przyznanych

6 — Podobnie już wyroki: z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 68/79 Just, Rec. s. 501, pkt 25–27; z dnia 27 marca 1980 r. w sprawie 61/79 Denkavit italiana, Rec. s. 1205, pkt 22–27; z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. s. 3595, pkt 12, później w sposób wyraźny w szczególności wyroki: z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, pkt 20; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 84; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 202; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-264/08 Direct Parcel Distribution Belgium, Zb.Orz. s. I-731, pkt 45. Zobacz aktualnie w odniesieniu do tego tematu, chociaż w odniesieniu do innych aspektów, opinię rzecznika generalnego P. Cruza Villalóna z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-398/09 Lady & Kid i in., Zb.Orz. s. I-7375, oraz opinię rzecznika generalnego P. Mengozziego z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-310/09 Accor, Zb.Orz. s. I-8117, pkt 53 i nast.

jednostkom przez przepisy unijne zakazujące takich opłat [7].

30. Jednostką w tym znaczeniu jest w każdym razie sam podatnik, którego dotyczy dana sprawa. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przysługuje mu na mocy prawa unijnego co do zasady roszczenie względem państwa o zwrot podatku pobranego z naruszeniem przepisów prawa unijnego [8].

31. Zgodnie z orzecznictwem obowiązek państwa do zwrotu podatku podatnikowi podlega wyłącznie jednemu i podlegającemu dodatkowo zawężającej wykładni wyjątkowi. Państwo członkowskie może odmówić zwrotu niesłusznie pobranego podatku jedynie wówczas, gdy organy krajowe ustaliły, że obciążenie zostało poniesione w całości przez osobę trzecią i że – co należy dodatkowo zbadać – jego zwrot skutkowałby bezpodstawnym wzbogaceniem podatnika [9].

32. Dotychczas nie zostało wyjaśnione, czy w razie przerzucenia ciężaru podatku prawo do uzyskania zwrotu od państwa nie przysługuje podatnikowi, lecz podmiotowi, na którego został przerzucony ciężar podatku i który nie mógł go przerzucić na kolejny etap obrotu (zwanemu dalej dla uproszczenia „nabywcą końcowym"). Z orzecznictwa można odczytać jednakże różne wskazówki, które są pomocne przy udzielaniu odpowiedzi na to pytanie.

1. Wymagający ochrony interes nabywcy końcowego w uzyskaniu zwrotu

33. W wyroku w sprawach połączonych Comateb i in. [10] Trybunał wyraźnie wskazał ewentualność, że nabywca końcowy może uzyskać zwrot nienależnej opłaty, której ciężar poniósł, bezpośrednio od organów krajowych. Wskazał ją jednakże jako czystą hipotezę, w przypadku zrealizowania której kwestia zwrotu opłaty podatnikowi jako taka nie występuje. W przedmiocie tego, czy i w jakich okolicznościach takie bezpośrednie roszczenie nabywcy końcowego przeciwko państwu musi istnieć zgodnie z prawem krajowym lub unijnym, Trybunał się nie wypowiedział.

7 — Wyżej wymienione w przypisie 6 wyroki: w sprawie San Giorgio, pkt 12; w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 20; w sprawach połączonych Metallgesellschaft i in., pkt 84; w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 202; w sprawie Direct Parcel Distribution Belgium, pkt 45.

8 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyroki, które wszystkie dotyczą przypadku, gdy zwrotu żąda sam podatnik, oraz wyroki: z dnia 29 czerwca 1988 r. w sprawie 240/87 Deville, Rec. s. 3513, pkt 11; z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World i in., Rec. s. I-11365, pkt 93–95.

9 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie Just, pkt 26; wyrok z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C-441/98 i C-442/98 Michaïlidis, Rec. s. I-7145, pkt 33; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 94, 102. W swojej ww. w przypisie 6 opinii w sprawie Lady & Kid i in. rzecznik generalny P. Cruz Villalón w pełni słusznie wskazuje w pkt 34 i 44, że Trybunał zastosował tu wyjątek pochodzący pierwotnie z prawa krajowego i opowiada się za tym, by poza przypadkiem przerzucenia podatku dopuścić inne wyjątki, pkt 35 i nast.

10 — Wyżej wymieniony w przypisie 6, pkt 24.

34. Niemniej jednak Trybunał zwrócił w tym samym wyroku uwagę, że zwrot ciężaru podatkowego podatnikowi, mimo że ten przerzucił ten ciężar na swoich klientów, równa się podwójnej zapłacie na jego rzecz, która mogłaby zostać uznana na bezpodstawne wzbogacenie, *przy czym skutki bezprawności podatku dla klienta podatnika nie zostałyby przez to uchylone* [11]. Trybunał uznał tym samym, że podatek niezgodny z prawem unijnym może pod względem ekonomicznym uderzać w inną osobę niż podatnika i że istnieje potrzeba przekazania kwoty owego podatku do majątku tej innej osoby.

35. Taka potrzeba wynika również z ogólnego charakteru podatków pośrednich. Są one bowiem nakładane na wydatki lub sprzedaż i wręcz typowe jest dla nich to, że związane z nimi obciążenie finansowe może zostać przerzucone na nabywcę końcowego i jest przez niego ponoszone [12]. Dotyczy to także spornego w niniejszej sprawie podatku od olejów smarowych. W uwagach do projektu ustawy wprowadzającej ten podatek wyraźnie stwierdza się, że przedsiębiorstwa petrochemiczne mogą prawdopodobnie przerzucić ciężar tego podatku na kolejny etap obrotu. Spodziewane przez państwo duńskie przyczynienie się dalszego oszczędzania oleju zakłada także, rozumując w sposób logiczny, że ciężar owego podatku będzie przerzucany i wskutek tego olej stanie się droższy dla tego, kto go używa.

36. Orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym zagadnienie przerzucenia lub nieprzerzucenia pośredniego podatku stanowi w każdym indywidualnym przypadku kwestię okoliczności faktycznych, ponieważ rzeczywiste pełne lub częściowe przerzucenie zależy w przypadku każdej transakcji handlowej od wielu czynników [13], nie podważa tej specyfiki podatków pośrednich. Wyjaśnia ono jedynie, że państwo nie może powołać się wobec podatnika na domniemanie przerzucenia ciężaru podatku, by podważyć roszczenie o zwrot poprzez zarzut, że ów zwrot prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia tego podatnika.

37. Zatem także nabywca końcowy, na którego został przerzucony ciężar podatku pośredniego nałożonego niezgodnie z prawem unijnym, takiego jak duński podatek od olejów smarowych, powinien zostać uznany za jednostkę, której przysługują prawa przyznane przez przepisy unijne zakazujące pobierania takiego podatku. Również on powinien mieć

11 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 22, kursywa tylko tu.

12 — Tak też rzecznik generalny F.G. Jacobs w swojej opinii z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-475/03 Banca Popolare di Cremona, Zb.Orz. 2006, s. I-9373, pkt 35.

13 — Wyrok z dnia 25 lutego 1988 r. w sprawach połączonych 331/85, 376/85 i 378/85 Les Fils de Jules Bianco i Girard, Rec. s. 1099, pkt 17, 20; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 25–27; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 96 i nast.

możliwość uzyskania zwrotu przerzuconego na niego podatku.

40. Jeżeli chodzi o podmiot, wobec którego nabywca końcowy może wystąpić z żądaniem, to „następstwa i uzupełnienie" praw przyznanych nabywcy końcowemu przez prawo unijne mogą być zupełnie inne niż w przypadku podatnika.

2. Konsekwencje, które należy wyciągnąć z wymogu ochrony interesów

41. W dalszej kolejności należy zatem sprawdzić, czy z orzecznictwa dotyczącego prawa podatnika do żądania zwrotu podatku można odczytać wskazówki przemawiające z tym, że takie prawo może przysługiwać bezpośrednio przeciwko państwu również nabywcy końcowemu. W tym względzie należy przede wszystkim zbadać, jaką konkretną treść orzecznictwo nadało roszczeniu podatnika o zwrot podatku.

38. Jednakże przedwczesne byłoby przyjęcie wniosku, że już ze względu na wymagający ochrony interes nabywcy końcowego, na którego został przerzucony ciężar podatku nałożonego niezgodnie z prawem unijnym, na mocy prawa unijnego musi mu przysługiwać roszczenie o zwrot tego podatku bezpośrednio względem państwa. Należy mieć bowiem na uwadze, że inaczej niż w przypadku podatnika, który może zwrócić się tylko do państwa, w przypadku nabywcy końcowego zamiast państwa jako podmiotu, do którego można kierować żądania, wchodzi w rachubę także podatnik.

a) Konkretna treść roszczenia podatnika o zwrot podatku

42. Zgodnie z orzecznictwem państwo musi zwrócić podatnikowi z jednej strony nienależnie pobrany podatek, a z drugiej strony także kwoty zapłacone na rzecz państwa lub pobrane przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem [15].

39. Jeżeli chodzi o podatnika, to Trybunał stwierdził, iż w przypadku gdy podatnik jest zobowiązany do zwrotu nabywcy końcowemu przerzuconej na niego kwoty podatku, to podatnik ten musi mieć możliwość uzyskania zwrotu od państwa [14]. Jeżeli ma to miejsce, to przerzucenie ciężaru podatku nie prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika.

14 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 24.

15 — Trybunał zalicza do nich w szczególności straty majątkowe, które podatnik poniósł przez to, że podatek sam w sobie niepodlegający zakwestionowaniu z punktu widzenia prawa unijnego został pobrany zbyt wcześnie, a zatem gdy niezgodność z prawem unijnym polega wyłącznie na tej przedterminowej ściągalności. W takim przypadku przyznanie odsetek stanowi zwrot tego, co zostało niesłusznie zapłacone. Zobacz ww. w przypisie 6 wyroki: w sprawach połączonych Metallgesellschaft i in., pkt 87–89; w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 205; wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 112; postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2875, pkt 114.

i) Kryterium nieuniknionej konsekwencji

43. Roszczenie o zwrot podatków nie obejmuje jednakże strat, które wynikają z decyzji podjętych przez podatnika, i nie stanowią nieuniknionej konsekwencji sprzecznych z prawem unijnym działań państwa członkowskiego [16]. To kryterium nieuniknionej konsekwencji pozostało w orzecznictwie jeszcze nieco niesprecyzowane i, o ile wiadomo, znalazło dotychczas zastosowanie w bardzo specyficznym kontekście prawno-podatkowym [17]. Służy ono najwyraźniej odgraniczeniu tego, czego można żądać w ramach przyznanego przez prawo unijne roszczenia o zwrot, od tego, czego można żądać „tylko" w ramach również opartego na prawie unijnym roszczenia odszkodowawczego, które podlega bardziej restrykcyjnym wymogom [18].

16 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 207; ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation pkt 113; ww. w przypisie 15 postanowienie w sprawie Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, pkt 115.

17 — Zgodnie z tym orzecznictwem ani ulgi czy inne przywileje podatkowe, z których spółka będąca rezydentem zrezygnowała, by móc odliczyć w pełnej wysokości nienależnie pobrany podatek od kwoty należnej z tytułu innego podatku, ani wydatki poniesione przez spółki należące do tej grupy w celu zastosowania się do przepisów krajowych nie mogą zostać zrekompensowane w oparciu o prawo unijne w drodze roszczenia o zwrot (zobacz orzecznictwo ww. w przypisie 16).

18 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 207–209.

ii) Roszczenie o zwrot mimo przerzucenia podatku

44. Jednakże zgodnie z orzecznictwem roszczenie o zwrot obejmuje co najmniej pośrednio szkodę, którą podatnik poniósł wskutek tego, że w związku z przerzuceniem podatku na swoich klientów za pośrednictwem ceny, jej podwyższenie doprowadziło do zmniejszenia zbytu. Wynika to z wyjaśnień Trybunału w związku ze wspomnianym już wyjątkiem od obowiązku dokonania zwrotu podatku przez państwo.

45. Zgodnie z tym orzecznictwem państwo członkowskie może odmówić podatnikowi zwrotu podatku tylko wówczas, gdy organy krajowe ustaliły, że podatek został uiszczony w całości przez inny podmiot niż przez podatnika oraz że zwrot podatku stanowiłby bezpodstawne wzbogacenie tego ostatniego [19]. Zgodnie jednakże z orzecznictwem do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika nie dochodzi, jeżeli podatnik poniósł gospodarczą szkodę z powodu zmniejszenia zbytu [20]. Trybunał podkreślił w tym względzie, iż przerzucenie ciężaru podatku na osobę trzecią niekoniecznie neutralizuje gospodarcze skutki nałożenia podatku na podatnika. Dlatego też samo przerzucenie nie oznacza, że zwrot stanowiłby bezpodstawne wzbogacenie

19 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie Just, pkt 26; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawach połączonych Michaïlidis, pkt 33; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 94.

20 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 29 i nast., ww. w przypisie 9 wyrok w sprawach połączonych Michaïlidis, pkt 34 i nast.; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 95, 98 i nast.

podatnika i że prawo do żądania zwrotu należałoby z tego powodu zanegować [21].

iii) Wnioski w odniesieniu do ewentualnego roszczenia nabywcy końcowego o zwrot podatku

46. Aby na podstawie przedstawionych cech wynikającego z prawa unijnego roszczenia podatnika o zwrot móc wyciągnąć wnioski co do tego, czy takie roszczenie może co do zasady przysługiwać również nabywcy końcowemu, należy je w pierwszej kolejności poddać krytycznej ocenie.

47. W tym względzie należy stwierdzić, że uznanie roszczenia o zwrot mimo przerzucenia ciężaru podatku jest zgodne z „kryterium nieuniknionej konsekwencji" [22] tylko wtedy, gdyby szkodę spowodowaną przez zmniejszenie zbytu mimo decyzji przedsiębiorcy o przerzuceniu podatku uznać za nieuniknioną konsekwencję nałożenia podatku przez państwo. Wydaje się to wątpliwe.

48. Taki punkt widzenia rozbija się również o orzecznictwo, zgodnie z którym zagadnienie przerzucenia lub nieprzerzucenia pośredniego podatku stanowi w każdym indywidualnym przypadku kwestię okoliczności faktycznych, ponieważ w przypadku każdej transakcji handlowej rzeczywiste pełne lub częściowe przerzucenie podatku zależy od wielu czynników [23].

49. Nasuwa się zatem pytanie, czy roszczenie o zwrot podatku rzeczywiście stanowi odpowiednią podstawę do wyrównania takiej szkody. Bardziej zasadne wydaje się uregulowanie naprawienia tego rodzaju szkody na podstawie przepisów o odpowiedzialności odszkodowawczej, tj. zgodnie z regułami, które Trybunał przyjął w odniesieniu do odpowiedzialności państw członkowskich za szkody poniesione przez jednostki wskutek naruszenia prawa unijnego.

50. Uregulowanie szkody za pośrednictwem roszczenia o zwrot ma wreszcie wpływ na pytanie, w jaki sposób można zneutralizować gospodarcze skutki nałożenia podatku niezgodnie z prawem unijnym w przypadku nabywcy końcowego.

51. Jeżeli bowiem podatnik, mimo przerzucenia ciężaru podatku nałożonego niezgodnie z prawem unijnym, ma roszczenie o jego zwrot, ponieważ z powodu zmniejszonego zbytu poniósł gospodarczą szkodę – dla celów

21 — Zobacz ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 101 i nast.

22 — Zobacz w tym względzie pkt 43 powyżej.

23 — Wyżej wymieniony w przypisie 13 wyrok w sprawach połączonych Les Fils de Jules Bianco i Girard, pkt 17 i 20; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 25–27; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 96 i nast.

niniejszego przykładu w tej samej wysokości – to roszczenie to byłoby ze strony państwa poprzez dokonanie zwrotu zaspokojone i tym samym w istocie wyczerpane. W takiej sytuacji nabywca końcowy nie mógłby skutecznie wystąpić do podatnika ze swoim własnym żądaniem zwrotu. To, co podatnik otrzymał od państwa, ma bowiem faktycznie kompensować jego własną szkodę i pozostać w jego sferze. Podatnik nie mógłby również dokonać cesji roszczenia na rzecz nabywcy końcowego, gdyby nie zamierzano przyznać mu nowego dodatkowego prawa do żądania zwrotu, które rzeczywiście powinno zastąpić sam podatek. Naturalnym adresatem dla nabywcy końcowego byłoby w takim przypadku samo państwo.

52. W sumie widoczne jest, że dotychczasowe orzecznictwo w przedmiocie treści roszczenia o zwrot zawiera wskazówki przemawiające zarówno za, jak i przeciwko możliwości przyznania takiego bezpośredniego roszczenia także nabywcy końcowemu.

53. W przypadku uznania, że podatnik może poprzez roszczenie o zwrot uzyskać również kompensatę szkód wynikających ze zmniejszenia zbytu, mogą powstać sytuacje takie jak właśnie przedstawiona, w których w odniesieniu do nabywcy końcowego jedynie państwo wchodzi w rachubę jako podmiot, do którego można kierować żądanie zwrotu. Ponadto również w odniesieniu do strat majątkowych po stronie nabywcy końcowego należałoby wówczas konsekwentnie przyjąć spełnienie kryterium nieuniknionej konsekwencji. Jeżeli bowiem wymienioną szkodę po stronie podatnika należy uznać, mimo jego własnej decyzji o przerzuceniu ciężaru podatku, za nieuniknioną konsekwencję nałożenia podatku przez państwo, to związane z tym przerzuceniem zmniejszenie majątku po stronie nabywcy końcowego nie jest w mniejszym stopniu nieuniknione.

54. W sytuacji natomiast stosowania kryterium nieuniknionej konsekwencji zgodnie z jego znaczeniem należy stwierdzić, że w odniesieniu do nabywcy końcowego nie byłoby ono spełnione. Przerzucenie ciężaru podatku nie ma bowiem charakteru automatycznego, ale opiera się ostatecznie na podjętej w ramach polityki handlowej przedsiębiorstwa decyzji podatnika. W przypadku takiej wąskiej interpretacji charakter roszczenia o zwrot, które może przysługiwać podatnikowi, przemawia przeciwko temu, by takie roszczenie mogło w taki sam sposób przysługiwać nabywcy końcowemu.

55. Te przeciwstawne elementy prowadzą do stwierdzenia, że z dotychczasowego orzecznictwa dotyczącego treści prawa podatnika do żądania zwrotu, nie można wyłonić żadnych decydujących kryteriów wskazujących

na to, od kogo nabywca końcowy powinien mieć co do zasady możliwość żądania zwrotu. Dalszych wskazówek dostarcza jednakże orzecznictwo Trybunału dotyczące zasad równoważności i skuteczności.

57. Do tych warunków należy przede wszystkim wyznaczenie właściwych sądów oraz ukształtowanie procedury sądowej, tj. trybu postępowania przed nimi [26]. Jednak Trybunał przypisał w tych ramach, przynajmniej w części, państwom członkowskim także określenie przesłanek materialnych [27].

b) Bezpośrednie roszczenie przeciwko państwu ze względów równoważności i skuteczności

58. Pytanie, kto wchodzi w rachubę jako podmiot, do którego można kierować żądanie zwrotu podatku, stanowi kwestię materialnoprawną. W odniesieniu do podatnika udziela na nie odpowiedzi samo prawo unijne: podmiotem, do którego można kierować to żądanie, jest państwo. W ramach tej dwustronnej relacji nikt inny nie wchodzi również w rachubę. Jeżeli chodzi natomiast o nabywcę końcowego, to zasady równoważności i skuteczności, które jak stwierdzono, mają zastosowanie również do kwestii materialnoprawnych, dają tylko częściową odpowiedź.

56. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w braku przepisów unijnych w zakresie żądania zwrotu podatków pobranych niezgodnie z prawem unijnym, do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi żądaniami, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności [24]. Warunki te nie mogą być zatem mniej korzystne niż w przypadku podobnych żądań opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez unijny porządek prawny [25].

59. Gdyby bowiem prawo duńskie, jak wyraźnie podnoszą Danfoss i Sauer-Danfoss, miało przyznawać nabywcy końcowemu, na

24 — Wyroki: z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 MyTravel, Zb.Orz. s. I-8477, pkt 17; z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 37.

25 — Wyżej wymieniony w przypisie 8 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 103; ww. w przypisie 24 wyroki: w sprawie MyTravel, pkt 17; w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 37; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Direct Parcel Distribution Belgium, pkt 46.

26 — Wyżej wymienione w przypisie 6 wyroki: w sprawie Just, pkt 25; w sprawach połączonych Metallgesellschaft i in., pkt 85; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 103; ww. w przypisie 6 wyroki: w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 203; w sprawie Direct Parcel Distribution Belgium, pkt 46.

27 — Wyżej wymienione w przypisie 6 wyroki: w sprawie Denkavit italiana, pkt 22; w sprawie San Giorgio, pkt 12; w sprawach połączonych Metallgesellschaft i in. pkt 86; zob. w odniesieniu do pozaumownej odpowiedzialności państw członkowskich z tytułu naruszenia prawa unijnego także wyroki: z dnia 19 listopada 1991 r. w sprawach połączonych C-6/90 i C-9/90 Francovich i in., Rec. s. I-5357, pkt 42, 43; z dnia 10 lipca 1997 r. w sprawie C-261/95 Palmisani, Rec. s. I-4025, pkt 27; z dnia 17 kwietnia 2007 r. w sprawie C-470/03 AGM-COS.MET, Zb.Orz. s. I-2749, pkt 86; z dnia 24 marca 2009 r. w sprawie C-445/06 Danske Slagterier, Zb.Orz. s. I-2119, pkt 31.

którego przerzucony został ciężar podatku nałożonego niezgodnie z prawem duńskim, roszczenie o zwrot tego podatku bezpośrednio względem państwa, to zasada równoważności wymaga, by takie roszczenie zostało przyznane również w przypadku podatków nałożonych niezgodnie z prawem unijnym.

60. Gdyby ponadto w razie odesłania nabywcy końcowego do podatnika zwrot miał być niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, to zasada skuteczności może wymagać, by nabywca końcowy mógł zwrócić się bezpośrednio do państwa. Trybunał rozważył tę kwestię w sprawie Reemtsma, w przypadku gdy usługodawca błędnie naliczył swojemu klientowi podatek VAT, odprowadził go na rzecz państwa i następnie stał się niewypłacalny [28]. Jeżeli błąd leży nie po stronie usługodawcy lub sprzedawcy, ale samego państwa, to musi to mieć tym bardziej zastosowanie. W przypadku upadłości podatnika zasada skuteczności może więc wymagać, by nabywca końcowy mógł żądać zwrotu bezpośrednio od państwa.

61. Zasada skuteczności wymaga w tym względzie także, by prawo to pod względem charakteru było rzeczywiście roszczeniem o zwrot. Wykonywanie praw przez nabywcę końcowego byłoby bowiem nadmiernie utrudnione, gdyby np. musiał on spełniać bardziej restrykcyjne wymogi, które zgodnie z orzecznictwem mają zastosowanie do roszczeń odszkodowawczych opartych na prawie unijnym [29]. Nie można także wskazać względów, dla których państwo miałoby dysponować możliwością schronienia się za tymi bardziej restrykcyjnymi przesłankami roszczenia. W końcu jest ono nadal wzbogacone o kwotę podatku pobraną niezgodnie z prawem unijnym, i dlatego też chodzi wyłącznie o zwrócenie tej kwoty temu, kto ostatecznie poniósł gospodarczy ciężar jej zapłaty.

62. Jeżeli prawo krajowe nie przyznaje nabywcy końcowemu gospodarczo obciążonemu podatkiem roszczenia o zwrot ani od państwa, ani od podatnika, to w każdym razie z zasady skuteczności wynika, że ustanowione musi zostać przynajmniej jedno z tych roszczeń. Zasada skuteczności zobowiązuje bowiem państwa członkowskie do określenia środków i zasad proceduralnych niezbędnych do umożliwienia nabywcy końcowemu odzyskania podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym [30]. Również i tu zastosowanie ma reguła, zgodnie z którą odesłanie nabywcy końcowego do ewentualnych roszczeń odszkodowawczych przeciwko państwu, nie

28 — Wyżej wymieniony w przypisie 24 wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 41.

29 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 207–209.

30 — Podobnie ww. w przypisie 24 wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 41; zob. także art. 19 ust. 1 akapi drugi TUE.

byłoby zgodne ze standardem ochrony wymaganym przez prawo unijne.

63. Jako wniosek częściowy można zatem stwierdzić, że zasady równoważności i skuteczności mogą ustanawiać po stronie nabywcy końcowego roszczenie o zwrot podatku bezpośrednio od państwa.

c) Brak dalej idących wymogów prawa unijnego

64. Jeżeli z zasad równoważności i skuteczności nie wynika bezpośrednie roszczenie nabywcy końcowego względem państwa, zastosowanie powinna mieć ogólna reguła, zgodnie z którą wobec braku przepisów unijnych w zakresie żądania zwrotu podatków do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi żądaniami [31].

65. W wyroku w sprawie Denkavit italiana [32] Trybunał wyraźnie wskazał, że ochrona praw jednostki wynikających z bezpośredniego skutku zakazu nakładania określonych podatków, niekoniecznie wymaga jednolitej, wspólnej dla wszystkich państw członkowskich regulacji formalnych i materialnych przesłanek, od których zależny jest zwrot tych podatków. Mogłoby to mieć tym bardziej zastosowanie w przypadku ewentualnego podmiotu uprawnionego do zwrotu znajdującego się w „drugim szeregu", na którego podatek nałożony niezgodnie z prawem unijnym został przerzucony przez podatnika.

66. Należy bowiem wziąć pod uwagę – jak wielokrotnie wskazywał Trybunał – że zwrot nienależnie uiszczonych podatków jest rozwiązywany w rozmaity sposób w różnych państwach członkowskich, a nawet w prawie krajowym tego samego państwa, w zależności od różnych typów spornych podatków i opłat. Podczas gdy roszczenia o zwrot mają w niektórych przypadkach charakter prawno-administracyjny, to w innych odznaczają się charakterem cywilnoprawnym i podlegają w szczególności regułom dotyczącym wydania korzyści z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia [33]. Gdyby – wyjąwszy przypadki, w których wymaga tego zasada skuteczności [34] – chcieć pominąć te w części złożone reguły i przyznać nabywcy końcowemu na

31 — Zobacz orzecznictwo ww. w przypisie 24.

32 — Wyżej wymieniony w przypisie 6, pkt 22.

33 — Zobacz wyrok ww. w przypisie 6 w sprawie Just, pkt 23 i nast., wyroki: z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. s. I-7141, pkt 17; z dnia 17 czerwca 2004 r. w sprawie C-30/02 Recheio – Cash & Carry, Zb.Orz. s. I-6051, pkt 16.

34 — Zasada równoważności nie prowadziłaby natomiast do przełamania krajowej regulacji, ale właśnie do jej zastosowania do przypadków podatków pobranych niezgodnie z prawem unijnym.

podstawie prawa unijnego ogólne prawo do żądania zwrotu od państwa, przy czym prawodawca unijny nie mógł bliżej ukształtować ram prawnych takiego uprawnienia, to prawdopodobnie więcej problemów zostałoby stworzonych niż rozwiązanych. Możliwa do wyobrażenia jest również sytuacja, że – właśnie w przypadku niewielkich opłat odnoszących się do życia codziennego – dla nabywcy końcowego znacznie bardziej atrakcyjna będzie możliwość kierowania żądania zwrotu nadal do swojego kontrahenta, zamiast konieczności zwracania się do państwa.

67. Zatem do prawa krajowego i w odpowiednim przypadku do sądów krajowych powinno należeć określenie, czy osoba, na którą podatnik przerzucił krajowy podatek nałożony przez państwo niezgodnie z prawem unijnym, może żądać zwrotu kwoty owego podatku bezpośrednio od państwa lub co do zasady jedynie od podatnika, czy też może w tym względzie dokonać wyboru, przy czym należy jednakże przestrzegać zasad równoważności i skuteczności.

68. Wniosek ten jest poza tym zgodny z rozwiązaniem, które Trybunał przyjął w wyroku w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken [35] dla przypadku, gdy usługodawca błędnie naliczył swojemu klientowi podatek VAT i odprowadził go na rzecz państwa. Nawet jeżeli w odniesieniu do kwestii odpowiedzialności państwa różnicę czyni to, czy przedsiębiorstwo błędnie wykazało w wystawionej na swojego klienta fakturze nienależny podatek lub samo państwo pobrało niezgodnie z prawem unijnym podatek, który został przerzucony, to nie istnieje konieczność odmiennego uregulowania prawa podmiotu gospodarczo obciążonego podatkiem do żądania zwrotu tego podatku. W obu przypadkach musi być jedynie zapewnione, że zainteresowany może otrzymać zwrot kwot bezprawnie pobranych przez państwo, czy to w sposób pośredni, czy bezpośredni.

69. W sprawie przed sądem krajowym zasada skuteczności mogłaby jednakże rodzić konieczność wzięcia pod uwagę bezpośredniego roszczenia o zwrot względem państwa, co ostatecznie powinien sprawdzić sąd odsyłający. W odniesieniu do stanu prawnego w Danii rząd duński wskazał bowiem, że nabywcy końcowemu nie przysługuje bezpośrednie roszczenie o zwrot przeciwko państwu. Danfoss i Sauer-Danfoss podnoszą natomiast, że zgodnie z prawem duńskim nabywca końcowy nie może również żądać zwrotu od podatnika. Na rozprawie rząd duński potwierdził w odpowiedzi na zadane pytanie, że nie jest jasne, czy takie roszczenie występuje w prawie duńskim. Jeżeli zgodnie z prawem duńskim nabywca końcowy rzeczywiście nie może ani bezpośrednio, ani pośrednio żądać zwrotu kwoty podatku, to wykonywanie praw przez skarżące w postępowaniu przed sądem

35 — Wyżej wymieniony w przypisie 24, pkt 37 i nast.

krajowym byłoby nadmiernie utrudnione, gdyby zostały one odesłane do podlegającej pod względem prawnym dopiero potwierdzeniu i w obecnej chwili spornej możliwości uzyskania zwrotu od przedsiębiorstw petrochemicznych, a ich żądania względem Skatteministeriet zostały z tego powodu odrzucone.

3. Wnioski

70. Na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że do prawa krajowego i w odpowiednim przypadku do sądów krajowych należy określenie, czy osoba, na którą podatnik przerzucił krajowy podatek nałożony przez państwo niezgodnie z prawem unijnym, może żądać zwrotu kwoty owego podatku bezpośrednio od państwa lub co do zasady jedynie od podatnika, czy też może w tym względzie dokonać wyboru, przy czym należy jednakże przestrzegać zasad równoważności i skuteczności.

B — *W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego*

71. W drugim pytaniu sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało z naruszeniem prawa unijnego podatek akcyzowy i podatnik przerzucił ten podatek na swoich klientów, żądanie zapłaty odszkodowania wniesione przez klienta przeciwko państwu może zostać oddalone z uzasadnieniem, że od samego początku wyłączony jest bezpośredni związek przyczynowy pomiędzy pobraniem podatku a szkodą.

72. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasadniczo państwa członkowskie ponoszą odpowiedzialność za szkody wyrządzone jednostkom poprzez naruszenie prawa Unii, które można przypisać owemu państwu [36].

73. Prawo do żądania odszkodowania jest uzależnione od trzech przesłanek: naruszona norma prawna Unii jest dla jednostek źródłem uprawnień, naruszenie jest wystarczająco istotne i istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem

36 — Wyżej wymieniony w przypisie 27 wyrok w sprawach połączonych Francovich i in., pkt 35; wyrok z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du pêcheur i Factortame, Rec. s. I-1029, pkt 31; ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Danske Slagterier, pkt 27; wyroki: z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie C-118/08 Transportes Urbanos y Servicios Generales, Zb.Orz. s. I-635, pkt 29; z dnia 25 listopada 2010 r. w sprawie C-429/09 Fuß, Zb.Orz. s. I-12167, pkt 45; z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie C-568/08 Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie i in., Zb.Orz. s. I-12655, pkt 87.

a poniesioną przez jednostki szkodą [37]. Pytanie prejudycjalne dotyczy trzeciej przesłanki.

74. Co do zasady do sądów krajowych należy stwierdzenie, czy istnieje bezpośredni związek przyczynowy pomiędzy naruszeniem prawa unijnego przez państwo a szkodą poniesioną przez jednostkę [38]. Jednakże z jednej strony Trybunał może w celu udzielenia sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi dostarczyć mu niezbędnych wskazówek [39], a z drugiej strony chodzi tu w większym stopniu o kwestię prawną niż o kwestię okoliczności faktycznych. Należy bowiem ustalić, czy przesłankę bezpośredniego związku przyczynowego należy interpretować wąsko w ten sposób, że, jak podnosi w szczególności rząd duński, może ona zostać spełniona jedynie w stosunku do podatnika, a nie w stosunku do tego podmiotu, na który podatnik przerzucił podatek akcyzowy nałożony niezgodnie z prawem unijnym.

75. Należy przede wszystkim stwierdzić, że w niniejszej sprawie *związek przyczynowy* jako taki jest bezsporny. Gdyby podatek akcyzowy nie został nałożony, skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym nie poniosłyby podnoszonej szkody, którą stanowi kwota podatku przerzuconego na nie przez przedsiębiorstwa petrochemiczne.

76. Jeżeli chodzi o bezpośredni charakter związku przyczynowego, to charakter ten nie powinien być interpretowany w znaczeniu absolutnym, bowiem zgodnie z orzecznictwem wystarczy, by związek ten był „w sposób wystarczająco bezpośredni" [40]. Trybunał wyjaśnił to, odwołując się do swojego orzecznictwa dotyczącego odpowiedzialności pozaumownej Unii [41], w zakresie której zastosowanie mają zasadniczo te same trzy przesłanki, co w zakresie odpowiedzialności państw członkowskich z tytułu naruszenia prawa unijnego [42]. Z tego orzecznictwa także można odczytać, że kryterium „wystarczająco bezpośredniego charakteru" ma w szczególności zapewnić, by odszkodowanie nie było wypłacane za każdy, nawet daleki negatywny skutek [43]. Aby nie rozszerzać zbytnio pojęcia bezpośredniego charakteru poprzez dodanie wyrazu „wystarczająco", można by po prostu także mówić o ścisłym

37 — Wyżej wymieniony w przypisie 36 wyrok w sprawach połączonych Brasserie du pêcheur i Factortame, pkt 51; ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Danske Slagterier, pkt 20; ww. w przypisie 36 wyrok w sprawie Transportes Urbanos y Servicios Generales, pkt 30.

38 — Wyżej wymieniony w przypisie 36 wyrok w sprawach połączonych Brasserie du pêcheur i Factortame, pkt 65; wyrok z dnia 15 czerwca 1999 r. w sprawie C-140/97 Rechberger i in., Rec. s. I-3499, pkt 72; ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie AGM-COS.MET, pkt 83; ww. w przypisie 36 wyrok w sprawie Fuß, pkt 48, 59.

39 — Wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, pkt 38; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stadeco, Zb.Orz. s. I-5295, pkt 43.

40 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 218; ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 122.

41 — Wyrok z dnia 4 października 1979 r. w sprawach połączonych 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 i 45/79 Dumortier i in. przeciwko Radzie, Rec. s. 3091, pkt 21.

42 — Wyżej wymieniony w przypisie 36 wyrok w sprawach połączonych Brasserie du pêcheur i Factortame, pkt 53.

43 — Wyżej wymieniony w przypisie 41 wyrok w sprawach połączonych Dumortier i in. przeciwko Radzie, pkt 21.

związku przyczynowym. Pojęcie „bezpośredniego związku przyczynowego" jest jednakże w orzecznictwie tak mocno utrwalone, że w ramach dalszych wywodów pozostanę przy nim w jego szerokiej interpretacji.

77. Rząd duński, powołując się na zasady odpowiedzialności określone w prawie duńskim, podnosi, że jedynie „bezpośrednio poszkodowany podmiot" może mieć roszczenie o zapłatę odszkodowania, a osoba, na którą przerzucono bezprawnie nałożony podatek, nie zalicza się do tej kategorii. Poniesiona przez niego szkoda zależy od wielu innych czynników, w tym od polityki cenowej podatnika, a także od jego własnej polityki cenowej, od rzeczywistego sposobu używania opodatkowanych produktów i od sytuacji konkurencyjnej. Ponadto krąg ostatecznie gospodarczo obciążonych podmiotów jest praktycznie nieprzewidywalny i nieokreślony.

78. Takie kryterium „podmiotu bezpośrednio poszkodowanego" nie znajduje jednakże oparcia w prawie unijnym. Przeciwnie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wystąpić muszą jedynie trzy przesłanki wymienione wyżej w pkt 73, w tym „wystarczająco bezpośredni związek przyczynowy", by po stronie jednostki powstało roszczenie odszkodowawcze na podstawie prawa unijnego [44]. Dopiero niedawno Trybunał jednoznacznie stwierdził, że państwa członkowskie nie mogą ustanawiać w tym zakresie dodatkowych przesłanek [45].

79. Kryterium powołane przez rząd duński stanowi ostatecznie dodatkową przesłankę, przy czym jednocześnie przyjmuje się bardziej rygorystyczne pojęcie związku przyczynowego. Prowadzi ono bowiem do tego, że uznane w prawie unijnym prawo do odszkodowania po stronie tych podmiotów, które musiały ponieść gospodarczy ciężar podatku nałożonego niezgodnie z prawem unijnym i tym samym jednoznacznie poniosły szkodę, będzie bez badania w indywidualnym przypadku systematycznie wyłączane. Pełna skuteczność prawa unijnego i skuteczna ochrona uprawnień uznanych przez prawo unijne, które mają zostać zapewnione poprzez to roszczenie odszkodowawcze [46], byłyby znacznie zagrożone w przypadku tego rodzaju ogólnego ograniczenia kręgu możliwych podmiotów uprawnionych.

44 — Wyżej wymieniony w przypisie 27 wyroki: w sprawach połączonych Francovich i in., pkt 41; w sprawie AGM-COS. MET, pkt 85; ww. w przypisie 36 wyrok w sprawie Fuß, pkt 65.

45 — Wyżej wymieniony w przypisie 36 wyrok w sprawie Fuß, pkt 66.

46 — Podobnie ww. w przypisie 27 wyrok w sprawach połączonych Francovich i in., pkt 33; ww. w przypisie 36 wyrok w sprawach połączonych Brasserie du pêcheur i Factortame, pkt 52; wyrok z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-224/01 Köbler, Rec. s. I-10239, pkt 33.

80. Ponadto należy stwierdzić, że szkoda poniesiona przez nabywcę końcowego nie może być w żaden sposób uznana za daleki skutek nałożenia podatku. Jak już wskazano w ramach pierwszego pytania prejudycjalnego właśnie dla podatków pośrednich typowe jest to, że ich gospodarczego ciężaru nie ponosi podatnik, lecz nabywca końcowy, w związku z czym ostatecznie to on ponosi szkodę. W istocie jedna i ta sama szkoda jest przekazywana dalej poprzez poszczególne etapy obrotu. Co do wysokości pozostaje ona niezmieniona i tym samym państwo może ją przewidzieć i skalkulować. Poprzez sam fakt, że podatnik mógł odstąpić od przerzucenia podatku za pośrednictwem ceny i że podmiot rzeczywiście poszkodowany odstąpił ze swojej strony od dalszego przerzucenia podatku, związek przyczynowy pomiędzy nałożeniem podatku a szkodą nie zostaje przerwany ani nie zostaje również automatycznie pozbawiony wystarczająco bezpośredniego charakteru w rozumieniu orzecznictwa.

81. Okoliczność, że krąg podmiotów, które mogą żądać odszkodowania, jest ewentualnie – w każdym razie początkowo – nieokreślony, nie podważa możliwości zaistnienia bezpośredniego związku przyczynowego. Fakt, że liczba osób, które mogą być uprawnione do żądania odszkodowania, jest nieokreślona, nie może bowiem wyłączyć uprawnienia do odszkodowania wynikającego z prawa unijnego [47]. Ponadto krąg podmiotów rzeczywiście poszkodowanych może być wprawdzie jeszcze mniej znany niż krąg podatników, jednakże również od samego początku może zostać on dokładnie zdefiniowany. Chodzi o te osoby, na które zostaje przerzucony podatek i które ze swojej strony nie mogą go przerzucić dalej.

82. Również analiza innego zakresu unijnego prawa dotyczącego odpowiedzialności potwierdza, że prawu temu obce jest ograniczenie do „podmiotu bezpośrednio poszkodowanego" w rozumieniu prawa duńskiego. I tak Trybunał stwierdził w wyroku w sprawach połączonych Manfredi i in. [48] w odniesieniu do określonego w prawie unijnym zakazu porozumień antykonkurencyjnych, że każda osoba jest uprawniona do żądania naprawienia poniesionej szkody, jeśli między tą szkodą a zakazanym porozumieniem istnieje związek przyczynowy.

83. W związku z powyższym, w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatek akcyzowy niezgodnie z prawem unijnym i podatnik przerzucił ten podatek na swojego klienta, to żądanie zapłaty odszkodowania wniesione przez tego klienta przeciwko państwu nie może zostać oddalone poprzez powołanie się w uzasadnieniu na to, że od samego początku wyłączony jest bezpośredni związek przyczynowy pomiędzy pobraniem podatku a poniesioną przez klienta szkodą.

47 — Podobnie ww. w przypisie 36 wyrok w sprawach połączonych Brasserie du pêcheur i Factortame, pkt 71.

48 — Wyrok z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawach połączonych od C-295/04 do C-298/04 Manfredi i in., Zb.Orz. s. I-6619, pkt 61.

V — Wnioski

84. Proponuję zatem, aby na pytania przedstawione przez Vestre Landsret udzielona została następująca odpowiedź:

1) Do prawa krajowego i w odpowiednim przypadku do sądów krajowych należy określenie, czy osoba, na którą podatnik przerzucił krajowy podatek nałożony przez państwo niezgodnie z prawem unijnym, może żądać zwrotu kwoty owego podatku bezpośrednio od państwa lub co do zasady jedynie od podatnika, czy też może w tym względzie dokonać wyboru, przy czym należy jednakże przestrzegać zasad równoważności i skuteczności.

2) W przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatek akcyzowy niezgodnie z prawem unijnym i podatnik przerzucił ten podatek na swojego klienta, to żądanie zapłaty odszkodowania wniesione przez tego klienta przeciwko państwu nie może zostać oddalone poprzez powołanie się w uzasadnieniu na to, że od samego początku wyłączony jest bezpośredni związek przyczynowy pomiędzy pobraniem podatku a poniesioną przez klienta szkodą.