NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

prednesené 24. marca 2011 [1]

I — Úvod

1. Členský štát, ktorý výberom daní porušil právo Únie, je v zásade povinný vrátiť dane zdaniteľnej osobe. Tak je to podľa ustálenej judikatúry. Nie je však jasné, či z práva Únie vyplýva, že svoj priamy nárok voči štátu môže uplatniť aj ten, kto z hospodárskeho hľadiska ako posledný znášal daňové zaťaženie, pretože ho naňho presunula zdaniteľná osoba, napríklad prostredníctvom kúpnej ceny.

2. Dánsky Vestre Landsret žiada Súdny dvor, aby v predmetnom spore objasnil túto otázku. Landsret má rozhodnúť o žalobách proti dánskemu ministerstvu financií, ktorými dve priemyselné spoločnosti žiadajú o vrátenie dane, ktorú Dánsko do novembra 2001 vyberalo z mazacieho a hydraulického oleja, hoci právo Únie upravovalo oslobodenie minerálneho oleja používaného na iné účely ako pohonné látky alebo palivá od zosúladenej spotrebnej dane. Olejárske spoločnosti, od ktorých bola táto daň vybratá, presunuli prostredníctvom kúpnej ceny bremeno spotrebnej dane na žalobkyne.

II — Právny rámec

A — *Právo Únie*

1. Smernica o spotrebnej dani

3. Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam [2] (ďalej len „smernica o spotrebnej dani“) stanovuje podľa článku 1 ods. 1 systém pre výrobky podliehajúce spotrebnej

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, korigendum v Ú. v. EÚ L 228, s. 28.

dani a iným nepriamym daniam, ktoré sa vyberajú priamo alebo nepriamo na spotrebu takýchto výrobkov s výnimkou dane z pridanej hodnoty a daní stanovených Spoločenstvom. Podľa odseku 2 tohto článku sa osobitné ustanovenia vzťahujúce sa na štruktúry a daňové sadzby za výrobky, ktoré podliehajú spotrebnej dani, stanovia v špecifických smerniciach.

4. Článok 3 ods. 1 a 2 smernice o spotrebnej dani stanovuje:

„1. Táto smernica má platiť na úrovni spoločenstva na nasledovné výrobky, ako je definované v príslušných smerniciach:

— minerálne oleje,

— alkohol a alkoholické nápoje,

— tabakové výrobky.

2. Výrobky uvedené v odseku 1 môžu podliehať iným nepriamym daniam na špecifické účely za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s daňovými pravidlami aplikovateľnými na spotrebnú daň a účely DPH, pokiaľ sa týka stanovenia daňového základu, výpočtu dane, určovania a monitorovania daní."

2. Smernica o spotrebnej dani z minerálnych olejov

5. Smernica Rady 92/81/EHS z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúr spotrebných daní z minerálnych olejov [3] [*neoficiálny preklad*] (ďalej len „smernica o spotrebnej dani z minerálnych olejov") v článku 1 ods. 1 stanovuje, že členské štáty uplatnia zosúladené spotrebné dane na minerálne oleje v súlade s touto smernicou.

6. Článok 8 ods. 1 písm. a) a b) pododsek 1 smernice o spotrebnej dani z minerálnych olejov znie:

„1. Popri všeobecných ustanoveniach smernice 92/12/EHS o oslobodených použitiach výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a bez vplyvu na iné ustanovenia Spoločenstva členské štáty oslobodia od zosúladenej spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správneho a jasného uplatnenia týchto oslobodení a zabránenia podvodom, úniku alebo zneužitiu, tieto výrobky:

a) minerálne oleje používané na iné účely ako pohonná látka alebo palivo;

b) minerálne oleje dodávané na použitie ako pohonná látka v letectve, okrem súkromného lietania."

3 — Ú. v. ES L 316, s. 12.

B — *Dánske právo*

7. Spotrebná daň z mazacích a hydraulických olejov bola v Dánsku zavedená zákonom č. 1029 z 19. decembra 1992 o energetickej spotrebnej dani na výrobky z minerálnych olejov a i. (ďalej len „zákon o spotrebnej dani z minerálnych olejov“).

8. § 1 ods. 1 bod 12 zákona o spotrebnej dani z minerálnych olejov v znení platnom v čase, keď nastali skutkové okolnosti vo veci samej, stanovoval, že z mazacích olejov a hydraulických olejov (ďalej súhrnne označené ako „mazacie oleje“) sa vyberala spotrebná daň vo výške 1,78 DKK/l (ďalej len „spotrebná daň z mazacích olejov“).

9. Spotrebnú daň z mazacieho oleja mali platiť olejárske spoločnosti. Odôvodnenia k návrhu právneho predpisu zahŕňali pri zavedení uvedenej dane okrem iného:

„Spotrebná daň môže byť pravdepodobne presunutá olejárskymi spoločnosťami na ďalšie osoby. Väčšinu olejov, pre ktoré bola navrhnutá spotrebná daň, používajú podniky, ktoré majú rôzne možnosti prenesenia tejto dane na iné osoby.“

10. Ďalej bolo v odôvodneniach stanovené, že spotrebná daň bude „podporovať šetrenie s olejmi, čo bude mať rozsiahle pozitívne účinky na životné prostredie“.

11. Ako reakciu na rozsudok Súdneho dvora vo veci Braathens [4] Dánsko zrušilo zákonom č. 395 zo 6. júna 2002 so spätnou účinnosťou od 1. decembra 2001 spotrebnú daň z mazacích olejov. Súdny dvor v uvedenom rozsudku v súvislosti s environmentálnou daňou, ktorá sa vo Švédsku platila z pohonných látok používaných vo vnútroštátnej leteckej doprave, uviedol, že článok 8 ods. 1 písm. b) smernice o spotrebnej dani z minerálnych olejov by úplne stratil praktický účinok, ak by sa členským štátom umožnilo, aby z tovaru, ktorý je oslobodený od zosúladenej spotrebnej dane, mohli vyberať inú nepriamu daň. Taká daň sa preto nemôže opierať o článok 3 ods. 2 smernice o spotrebnej dani.

12. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania dánsky minister financií v rámci čítania návrhu zákona vo výbore Folketingu [5] pre daňové záležitosti vyhlásil, že nemá nijaké pochybnosti o tom, že spotrebná daň je v rozpore s predpismi EÚ.

13. Colná a daňová správa vydala po prijatí zákona usmernenia, pokiaľ ide o vrátenie neoprávnene odvedenej spotrebnej dane (obežník Skatteministeriet č. 80 z 15. júla 2002 o vrátení spotrebnej dane z mazacích olejov a i.). Pokiaľ ide o skupinu subjektov,

4 — Rozsudok z 10. júna 1999, C-346/97, Zb. s. I-3419.

5 — Dánsky parlament.

ktoré majú nárok na vrátenie spotrebnej dane, časť 3.1 týchto usmernení uvádza:

„Podniky na prvom stupni, ktoré majú nárok na vrátenie spotrebnej dane, sú predovšetkým tie, ktoré sa z dôvodu zrušenia zákona môžu považovať za oprávnené na vrátenie spotrebnej dane. Ide o podniky, ktoré zaplatili spotrebnú daň, ale nepreniesli daňové bremeno na ďalšie osoby.

O ďalších oprávnených subjektoch sa rozhodne v súlade so všeobecnými zásadami práva na náhradu škody."

III — Skutkové okolnosti a prejudiciálne otázky

14. Spoločnosť Danfoss A/S (ďalej len „Danfoss") okrem iného vyrába systémy na chladenie, vykurovanie a priemyselnú automatizáciu. Pri výrobe týchto systémov a rovnako aj v prípade technológií prevodoviek sa mazací olej používa ako ochrana pred prehriatím a zničením rotujúcich a rezných nástrojov.

15. Používaný mazací olej nakúpila spoločnosť v období od 1. januára 1995 do 30. novembra 2001 od rôznych dánskych olejárskych spoločností, ktoré za to v súlade so zákonom o spotrebnej dani z minerálnych olejov zaplatili Dánskemu kráľovstvu spotrebnú daň z mazacích olejov.

16. Niet pochybností o tom, že olejárske spoločnosti preniesli na spoločnosť Danfoss bremeno spotrebnej dane z mazacích olejov vzťahujúcej sa na olej, ktorý od spoločností kúpila. Celkovo išlo o sumu 6 108 054 DKK.

17. Menšie množstvo mazacieho oleja predala spoločnosť Danfoss spoločnosti Sauer-Danfoss ApS (ďalej len „Sauer-Danfoss"), ktorá mazací olej tiež používala ako pomocný prostriedok vo svojom výrobnom procese.

18. V konaní vo veci samej spoločnosť Danfoss oznámila, že cena, za ktorú predala mazací olej spoločnosti Sauer-Danfoss, zahŕňala spotrebnú daň z mazacích olejov vo výške 1 686 096 DKK. Spoločnosti Danfoss a Sauer-Danfoss uvádzajú, že okrem tohto ďalšieho predaja spoločnosti Sauer-Danfoss nebola spotrebná daň z mazacích olejov presunutá na ďalšie osoby v nasledujúcich fázach predaja. Dánska vláda to spochybňuje.

19. Pokiaľ ide o mazací olej predaný spoločnosti Danfoss, olejárske spoločnosti sa nedomáhali vrátenia spotrebnej dane z mazacích olejov.

20. Danfoss a Sauer-Danfoss požiadali naproti tomu daňové orgány o vrátenie spotrebnej dane vo výške 6 108 054 DKK a 1 686 096 DKK.

21. Suma, ktorá bola presunutá na spoločnosť Sauer-Danfoss, je súčasťou sumy, ktorú žiada spoločnosť Danfoss. Danfoss a Sauer-Danfoss uzatvorili dohodu, na základe ktorej Danfoss v prípade, že úspešne získa späť plnú sumu, vráti sumu 1 686 096 DKK Sauer-Danfoss, ktorá sa v dôsledku toho zriekne svojho nároku voči ministerstvu. Žiadosť Sauer-Danfoss voči ministerstvu je teda subsidiárna vo vzťahu k žiadosti Danfoss.

22. Daňové orgány odmietli vrátiť spotrebnú daň. Na odôvodnenie uviedli, že neexistuje nárok na vrátenie spotrebnej dane, pretože spoločnosti nezaplatili spotrebnú daň z mazacích olejov priamo štátu, takže nárok mal byť posúdený na základe všeobecnej dánskej právnej úpravy o zodpovednosti. Táto podmienka však nie je splnená.

23. Pokiaľ ide o vznik zodpovednosti, daňové orgány konštatovali, že až do vyhlásenia rozsudku vo veci Braathens, ktorý spresnil vzťah medzi smernicou o spotrebnej dani a smernicou o spotrebnej dani z minerálnych olejov, nebol rozpor spotrebnej dane z mazacích olejov s právom Spoločenstva taký zrejmý, aby výber dane zakladal vznik zodpovednosti štátu. Pokiaľ ide o obdobie po vyhlásení uvedeného rozsudku, škodu, ktorá vznikla ďalšiemu článku v obchodnom reťazci po zdaniteľnej osobe, nie je možné považovať za adekvátnu. Štát totiž nemohol predpokladať, na ktorom mieste obchodného reťazca dôjde k vzniku škody.

24. Spoločnosti Danfoss a Sauer-Danfoss následne 15. marca, resp. 4. mája 2005 reagovali podaním žalôb proti Skatteministerium na Vestre Landsret, v ktorých sa domáhali vyplatenia sporných súm. Vestre Landsret rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni právo Spoločenstva tomu, aby členský štát zamietol žiadosť o vrátenie podanú podnikom, na ktorý bola presunutá spotrebná daň vybratá v rozpore so smernicou, ak sa takéto zamietnutie – za okolností, aké existujú vo veci samej – odôvodňuje tým, že to nie je podnik, ktorý zaplatil spotrebnú daň štátu?

2. Bráni právo Spoločenstva tomu, aby členský štát zamietol žiadosť o náhradu škody podanú podnikom, na ktorý bola presunutá spotrebná daň vybratá v rozpore so smernicou, ak sa takéto zamietnutie – za okolností, aké existujú vo veci samej – zakladá na dôvodoch stanovených členským štátom (konkrétne, že podnik nie je priamo poškodeným subjektom a neexistuje priama príčinná súvislosť medzi škodou a konaním zakladajúcim zodpovednosť)?“

25. Na konaní pred Súdnym dvorom sa zúčastnili spoločnosti Danfoss, Sauer-Danfoss, dánska, španielska, talianska, poľská a švédska vláda, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia, pričom španielska a poľská vláda podali len písomné pripomienky a švédska vláda sa vyjadrila len ústne.

IV — Posúdenie

26. V prvom rade treba zistiť, či majú obe prejudiciálne otázky rovnaké zameranie: Majú spoločnosti, ktoré sú v situácii ako Danfoss a Sauer-Danfoss, na základe práva Únie voči štátu priamy nárok na vrátenie dane, ktorá sa rovná spotrebnej dani z mazacích olejov, ktorú štát v rozpore s právom Únie vybral od olejárskych spoločnosti a ktorú tieto spoločnosti presunuli na žalobkyne? Obe otázky sa však líšia, pokiaľ ide o právny základ nároku. Kým v rámci prvej otázky ide o nárok na náhradu v zmysle vrátenia, druhá otázka sa týka možného nároku na náhradu škody. V súlade s tým si otázky vyžadujú samostatnú odpoveď.

A — *O prvej prejudiciálnej otázke*

27. Prostredníctvom prvej prejudiciálnej otázky by vnútroštátny súd chcel zistiť predovšetkým to, či v prípade, ak členský štát vybral v rozpore s právom Únie daň a zdaniteľná osoba presunula daňové bremeno na svojho zákazníka, môže zákazník na základe práva Únie požadovať vrátenie tejto sumy priamo od štátu.

28. Už dlhý čas platí potvrdená ustálená judikatúra, že členské štáty sú v zásade povinné vrátiť dane a iné odvody, ktoré vybrali v rozpore s právom EÚ. [6]

29. Podľa typickej formulácie Súdneho dvora je právo na vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Únie následkom a súčasťou práv, ktoré vyplývajú

6 — V tomto zmysle už rozsudky z 27. februára 1980, Just, 68/79, Zb. s. 501, body 25 až 27; z 27. marca 1980, Denkavit italiana, 61/79, 1980, 1205, body 22 až 27, a z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12, výslovne potom okrem iného rozsudky zo 14. januára 1997, Comateb a i., C-192/95 až C-218/95, Zb. s. I-165, bod 20; z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 84; z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 202, a z 28. januára 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, Zb. s. I-731, bod 45. V súvislosti s touto témou, hoci s inými aspektmi, pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón 7. decembra 2010 vo veci Lady & Kid a i. (C-398/09, Zb. s. I-7375), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi 22. decembra 2010 vo veci Accor (C-310/09, Zb. s. I-8117, bod 53 a nasl.).

jednotlivcom z ustanovení práva Únie zakazujúceho takéto poplatky. [7]

30. Jednotlivcom je v tomto zmysle v každom prípade dotknutá zdaniteľná osoba. V zmysle ustálenej judikatúry má táto osoba v zásade v súlade s právom Únie voči štátu nárok na vrátenie dane, ktorá bola vybratá v rozpore s pravidlami práva EÚ. [8]

31. Podľa judikatúry existuje jediná výnimka z povinnosti vrátiť daň, ktorá sa navyše vykladá v značne úzkom zmysle. Členský štát obchodníkovi nemusí vrátiť vybratú daň, ak zistí, že daň znášal ako celok tretí subjekt a – dodatočne to treba preskúmať – vrátenie dane mohlo založiť bezdôvodné obohatenie zdaniteľnej osoby. [9]

32. Doteraz nebolo vysvetlené, či v prípade prenesenia daňovej povinnosti patrí nárok na vrátenie dane voči štátu namiesto zdaniteľnej osoby tomu, na koho bola daňová povinnosť prenesená a kto ju už nemohol preniesť ďalej (v záujme zjednodušenia ďalej len „konečný kupujúci“). V judikatúre možno nájsť niekoľko oporných bodov, ktoré pomôžu pri zodpovedaní tejto otázky.

1. Záujem konečného kupujúceho o vrátenie dane, ktorý si vyžaduje právnu ochranu

33. V rozsudku vo veci Comateb a i. [10] Súdny dvor síce výslovne reagoval na možnosť, že konečný kupujúci môže priamo od vnútroštátnych orgánov požadovať vrátenie dane, ktorú zaplatil bez právneho dôvodu a ktorej daňové bremeno niesol. Túto možnosť však spomenul ako čistú hypotézu, pri ktorej nevzniká samotná otázka vrátenia zdaniteľnej osobe. K tomu, či musí uvedený priamy nárok konečného kupujúceho voči štátu existovať podľa vnútroštátneho práva alebo práva EÚ a za akých okolností, sa Súdny dvor nevyjadril.

7 — Rozsudky vo veci San Giorgio, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 12; Comateb a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 20; Metallgesellschaft a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 84; Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 202, a Direct Parcel Distribution Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 45.

8 — Pozri rozsudky už citované v poznámke pod čiarou 6, ktoré sa všetky týkajú prípadu, keď vrátenie požaduje sama zdaniteľná osoba, ako aj rozsudky z 29. júna 1988, Deville (240/87, Zb. s. 3513, bod 11), a z 2. októbra 2003, Weber's Wine World a i. (C-147/01, Zb. s. I-11365, body 93 až 95).

9 — Rozsudky vo veci Just, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 26; z 21. septembra 2000, Michaïlidis, C-441/98 a C-442/98, Zb. s. I-7145, bod 33, a Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 8, body 94 a 102. V návrhoch vo veci Lady & Kid a i., už citovaných v poznámke pod čiarou 6, generálny advokát Cruz Villalón v bodoch 34 a 44 úplne oprávnene upozorňuje na to, že si Súdny dvor osvojil výnimku, ktorá pochádza z vnútroštátneho práva, a prihovára sa za to, aby boli okrem prípadu prenesenia daňovej povinnosti povolené aj ďalšie výnimky (bod 35 a nasl.).

10 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 24.

34. Súdny dvor však v tom istom rozsudku upozornil na to, že vrátenie sumy dane zdaniteľnej osobe, hoci ju zdaniteľná osoba preniesla na svojich zákazníkov, by predstavovalo dvojitú platbu tejto osobe, ktorú možno považovať za „bezdôvodné obohatenie“, a *to bez toho, aby toto vrátenie napravilo dôsledky nezákonnosti dane pre zákazníkov zdaniteľnej osoby*. [11] Súdny dvor tým uznal, že daň, ktorá je v rozpore s právom Únie, sa môže hospodársky dotknúť iného subjektu ako zdaniteľnej osoby, a je potrebné, aby sa suma dane opäť zahrnula do majetku tohto subjektu.

35. Uvedená potreba vyplýva aj zo všeobecnej povahy nepriamych daní. Tieto dane sa totiž vyberajú z výdavkov alebo spotreby, a preto je pre ne typické, že ich záťaž môže byť prenesená na konečného kupujúceho, ktorý ju znáša. [12] Tak je to aj v prípade spornej dánskej dane z mazacieho oleja. V odôvodneniach k návrhu zákona o zavedení tejto dane sa výslovne upozorňuje na to, že olejárske spoločnosti môžu túto daň pravdepodobne presunúť na ďalšie osoby. Podnet na šetrenie s olejmi, ktoré dánsky štát predpokladal, rátal logicky aj s tým, že dôjde k preneseniu daňového bremena, čiže k zdraženiu oleja v prípade subjektu, ktorý olej spotrebúva.

36. Judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej je otázka presunu, resp. nepresunutia nepriamej dane v konkrétnom prípade skutkovou otázkou, pretože skutočné úplné alebo čiastočné prenesenie daňového bremena závisí pri každom obchodnom úkone od viacerých faktorov [13], v prípade nepriamych daní tento podstatný znak nespochybňuje. Vysvetľuje iba to, že pri námietkach voči nároku zdaniteľnej osoby na vrátenie dane sa štát vo vzťahu k zdaniteľnej osobe v súvislosti s tvrdením, že vrátenie dane by viedlo k bezdôvodnému obohateniu zdaniteľnej osoby, nemôže opierať o domnienku prenesenia daňového bremena.

37. Konečný kupujúci, na ktorého bola prenesená nepriama daň vybratá v rozpore s právom Únie, akou je dánska daň z mazacích olejov, sa preto tiež považuje za jednotlivca s právami na základe noriem práva EÚ, ktoré zakazujú výber takej dane. Aj on musí mať

11 — Rozsudok Comateb a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 22, kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

12 — Rovnako aj generálny advokát Jacobs v návrhoch, ktoré predniesol 17. marca 2005 vo veci Banca popolare di Cremona (C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 35).

13 — Rozsudky z 25. februára 1988, Les Fils de Jules Bianco a Girard, 331/85, 376/85 a 378/85, Zb. s. 1099, body 17 a 20; Comateb a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 25 až 27, a Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 96 a nasl.

možnosť získať náhradu dane, ktorá naňho bola presunutá.

2. Dôsledky, ktoré treba odvodiť z potreby ochrany

38. Bolo by však predčasné, aby sa na základe právom chráneného záujmu konečného kupujúceho, na ktorého bola presunutá daň vybratá v rozpore s právom Únie, odvodil záver, že v jeho prípade musí na základe práva EÚ existovať priamo voči štátu nárok na vrátenie. Treba vziať do úvahy, že na rozdiel od zdaniteľnej osoby, ktorá sa logicky môže obrátiť len na štát, prichádza v prípade konečného kupujúceho namiesto štátu ako odporca v konaní o nároku do úvahy aj zdaniteľná osoba.

39. Súdny dvor tak v súvislosti so zdaniteľnou osobou konštatoval, že táto osoba musí mať nárok na vrátenie dane voči štátu v prípade, ak musí konečnému kupujúcemu vrátiť sumu, ktorú naňho presunul. [14] Pokiaľ je to tak, nevedie totiž prenesenie daňového bremena k tomu, že by sa zdaniteľná osoba v dôsledku vrátenia dane bezdôvodne obohatila.

14 — Rozsudok Comateb a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 24.

40. Pokiaľ ide o odporcu v konaní o nároku konečného kupujúceho, „dôsledok a doplnenie“ práv, ktoré má konečný kupujúci podľa práva EÚ, by teda mohli byť úplne iné ako v prípade zdaniteľnej osoby.

41. Je preto potrebné ďalej overiť, či v judikatúre možnosť nájsť v súvislosti s nárokom zdaniteľnej osoby na vrátenie dane oporu pre názor, že taký nárok môže mať priamo voči štátu aj konečný kupujúci. Na tieto účely je najprv potrebné zistiť, aký presný obsah dala judikatúra nároku zdaniteľnej osoby na vrátenie zaplatenej dane.

a) Konkrétny obsah nároku zdaniteľnej osoby na vrátenie zaplatenej dane

42. Podľa judikatúry musí štát zdaniteľnej osobe vrátiť jednak daň, ktorú vybral neoprávnene, ako aj sumy, ktoré boli štátu zaplatené v priamej súvislosti s touto daňou alebo ktoré štát zadržal. [15]

15 — Súdny dvor sem zaraďuje najmä majetkovú ujmu, ktorá zdaniteľnej osobe vznikla v dôsledku toho, že daň, voči ktorej nie je podľa práva EÚ možné namietať, bola vybratá príliš skoro; rozpor s právom Únie teda pozostáva výlučne v jej predčasnej splatnosti. V tomto prípade predstavuje priznanie úrokov vrátenie toho, čo bolo zaplatené bez právneho dôvodu. Pozri rozsudky vo veci Metallgesellschaft a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 87 a 89; Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 205, a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 112, ako aj uznesenie z 23. apríla 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Zb. s. I-2875, bod 114.

i) Kritérium nevyhnutného následku

43. Nárok na vrátenie však nezahŕňa žiadnu ujmu, ktorá je založená na vlastných rozhodnutiach zdaniteľnej osoby a nevyhnutne nevyplýva z konania členského štátu, ktoré je v rozpore s právom Únie. [16] Toto kritérium nevyhnutného následku je v judikatúre ešte trochu nejasné, a pokiaľ je zrejmé, doteraz sa uplatňovalo len vo veľmi špecifickom kontexte daňového práva. [17] Je jasné, že slúži na vymedzenie toho, čo môže byť požadované v rámci nároku na vrátenie, ktorý vyplýva z práva Únie, od toho, čo môže byť požadované „len" v rámci nároku na náhradu škody, ktorý tiež vyplýva z práva EÚ a podlieha prísnejším podmienkam. [18]

16 — Rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 207, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 113, ako aj uznesenie Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 15, bod 115.

17 — Podľa toho nemôžu byť ani úľavy, ani iné daňové výhody, ktorých sa spoločnosť rezident vzdala, aby neoprávnene vybratú daň mohla v celej výške započítať na úhradu inej dane, rovnako ako ani výdavky, ktoré vznikli spoločnostiam tejto holdingovej skupiny v rámci prispôsobenia sa spornému vnútroštátnym právnym predpisom, kompenzované na základe práva EÚ prostredníctvom žaloby o vrátenie (pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 16).

18 — V tejto súvislosti pozri rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 207 až 209.

ii) Nárok na vrátenie dane napriek preneseniu daňového bremena

44. Škoda, ktorá zdaniteľnej osobe vznikla v dôsledku toho, že prostredníctvom kúpnej ceny presunula daň na svojich zákazníkov a zvýšenie ceny viedlo v jeho prípade k poklesu obratu, je však v zmysle judikatúry prinajmenšom nepriamo súčasťou nároku na vrátenie dane. Vyplýva to z argumentov Súdneho dvora v súvislosti s uvedenou výnimkou z povinnosti štátu vrátiť zaplatenú daň.

45. Podľa toho členský štát nemusí zdaniteľnej osobe vrátiť daň, ak zistí, že daň znášal ako celok niekto iný, ako je zdaniteľná osoba, a ak by vrátenie dane mohlo založiť bezdôvodné obohatenie zdaniteľnej osoby. [19] Z ustálenej judikatúry vyplýva, že k bezdôvodnému obohateniu zdaniteľnej osoby však nedôjde, ak zdaniteľnej osobe vznikla v dôsledku poklesu obratu hospodárska ujma. [20] Súdny dvor teda zdôraznil, že prenesenie daňového bremena na tretiu osobu ešte nemusí viesť k vzniku hospodárskych následkov zdanenia na zdaniteľnú osobu. Samotné prenesenie daňového bremena teda ešte neznamená, že vrátenie by viedlo k bezdôvodnému obohateniu

19 — Rozsudky vo veci Just, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 26; Michaïlidis, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 33, a Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 94.

20 — Rozsudky Comateb a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 29 a nasl.; Michaïlidis, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 34 a nasl., a Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 8, body 95, 98 a nasl.

zdaniteľnej osoby, a nárok na vrátenie dane by preto musel byť zamietnutý. [21]

iii) Závery v prospech prípadného nároku konečného kupujúceho na vrátenie zaplatenej dane

46. Na to, aby sa z uvedených relevantných charakteristík nároku zdaniteľnej osoby na vrátenie dane, ktorý vyplýva z práva EÚ, mohli odvodiť závery o otázke, či uvedený nárok môže v zásade mať aj konečný kupujúci, ich treba najprv kriticky posúdiť.

47. Je teda potrebné zistiť, či je priznanie nároku na vrátenie dane napriek preneseniu daňového bremena zlučiteľné s „kritériom nevyhnutného následku“ [22] len v prípade, ak by sa škoda, ktorá vznikla v dôsledku poklesu obratu, považovala napriek podnikateľskému rozhodnutiu preniesť daňové bremeno, ku ktorému medzitým došlo, za nevyhnutný následok výberu dane zo strany štátu. To sa javí ako značne otázne.

48. Taký názor sa dostane do rozporu aj s judikatúrou, podľa ktorej je otázka presunu či nepresunutia nepriamej dane v každom konkrétnom prípade len skutkovou otázkou, pretože skutočné úplné alebo čiastočné prenesenie daňového bremena závisí v prípade každého obchodného úkonu od viacerých faktorov. [23]

49. Vzniká preto otázka, či je nárok na vrátenie naozaj vhodným právnym titulom na nápravu takej škody. Zdá sa prijateľné, aby sa náhrada uvedených škôd upravila podľa zodpovednosti za škodu, t. j. podľa pravidiel, ktoré Súdny dvor stanovil na účely zodpovednosti členských štátov za škody, ktoré vznikli jednotlivcom v dôsledku porušenia práva Únie.

50. Náprava škody prostredníctvom nároku na vrátenie totiž vplýva aj na otázku, ako sa v prípade konečného kupujúceho môžu odstrániť hospodárske následky výberu dane, ktorý bol v rozpore s pravidlami práva EÚ.

51. Ak má totiž zdaniteľná osoba napriek presunu dane, ktorej výber bol v rozpore s právom EÚ, nárok na jej vrátenie, pretože jej v dôsledku poklesu obratu vznikla

21 — Pozri rozsudok Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 101 a nasl.

22 — V tejto súvislosti pozri bod 43 vyššie.

23 — Rozsudky vo veci Les Fils de Jules Bianco a Girard, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, body 17 a 20; Comateb a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 25 až 27, a Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 96 a nasl.

hospodárska ujma – na účely tohto príkladu v rovnakej výške –, vrátením zo strany štátu by došlo k splneniu tohto nároku, a tým vlastne k jeho vyčerpaniu. V uvedenej situácii by sa konečný kupujúci so svojou snahou o vrátenie zaplatenej dane už nemohol s úspechom obrátiť na zdaniteľnú osobu. To, čo zdaniteľná osoba dostala od štátu, má totiž predstavovať náhradu jej vlastnej škody a má ostať v jej rukách. Zdaniteľná osoba nemôže konečnému kupujúcemu postúpiť ani nijaký nárok, ak by mu nebol nepriznaný nový dodatočný nárok na vrátenie, ktorý má skutočne nahradiť vrátenie dane. Prirodzeným adresátom pre konečného kupujúceho by bol v takom prípade štát.

52. Celkovo sa zdá, že doterajšia judikatúra venovaná obsahu nároku zdaniteľnej osoby na vrátenie dane obsahuje oporné body v prospech aj v neprospech toho, že by uvedený priamy nárok na vrátenie dane mohol mať aj konečný kupujúci.

53. Ak by sme trvali na tom, že zdaniteľnej osobe môže byť prostredníctvom nároku na vrátenie dane nahradená škoda, ktorá vznikla v dôsledku poklesu obratu, mohli by vzniknúť situácie ako práve opísaná, v ktorých v prípade konečného kupujúceho prichádza ako odporca v konaní o jeho nároku do úvahy už len štát. Okrem toho by sa muselo dôslednejšie aj vzhľadom na majetkovú ujmu v prípade konečného kupujúceho rešpektovať tiež kritérium nevyhnutného následku. Ak by sa uvedená škoda zdaniteľnej osoby totiž napriek jej vlastnému rozhodnutiu o prenesení daňového bremena považovala za nevyhnutný následok výberu dane zo strany štátu, nie je zníženie majetku konečného kupujúceho, ktoré bolo spojené s prenesením daňového bremena, menej nevyhnutné.

54. Ak by sa naproti tomu uplatnilo kritérium nevyhnutného následku v súlade s jeho významom, treba povedať, že vo vzťahu ku konečnému kupujúcemu by nebolo splnené. K preneseniu daňového bremena totiž nedochádza automaticky, ale na základe podnikateľského rozhodnutia zdaniteľnej osoby. V prípade tohto úzkeho chápania by povaha nároku na vrátenie dane, ktorý môže mať zdaniteľná osoba, svedčila proti tomu, že by uvedený nárok mohol rovnakým spôsobom prináležať aj konečnému kupujúcemu.

55. Tieto protichodné argumenty vedú k zisteniu, že z doterajšej judikatúry venovanej obsahu nároku zdaniteľnej osoby na vrátenie dane nie je možné odvodiť nijaké rozhodujúce kritériá na to, od koho má konečný

kupujúci v zásade požadovať vrátenie dane. Ďalšie oporné body však ponúka judikatúra Súdneho dvora venovaná zásadám ekvivalencie a efektivity.

57. K týmto podmienkam patrí predovšetkým určenie príslušných súdov a úprava náležitostí konania, t. j. procesných podmienok. [26] Súdny dvor však členským štátom prinajmenšom čiastočne určil tiež to, aby stanovili aj hmotnoprávne podmienky. [27]

b) Priamy nárok voči štátu z dôvodov ekvivalencie a efektivity

58. Otázka, kto prichádza do úvahy ako odporca v konaní o nároku, je hmotnoprávna otázka. Pokiaľ ide o zdaniteľnú osobu, odpoveď na túto otázku sa nachádza priamo v práve Únie: odporcom v konaní o nároku je štát. V rámci tohto vzťahu medzi dvoma osobami neprichádza do úvahy nikto iný. Pokiaľ ide o konečného kupujúceho, zásada ekvivalencie a zásada efektivity, ktoré sa, ako bolo povedané, vzťahujú aj na hmotnoprávne otázky, ponúkajú čiastočnú odpoveď.

56. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že ak neexistuje právna úprava Únie v oblasti žiadostí o vrátenie dane vybratej v rozpore s právom Únie, prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu upraviť podmienky, ako podať tieto žiadosti, pričom tieto podmienky musia dodržiavať zásady ekvivalencie a efektivity. [24] Tieto podmienky teda nesmú byť ani nevýhodnejšie ako podmienky týkajúce sa podobných žiadostí podľa vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, že výkon práva Únie sa stane takmer nemožným. [25]

59. Ak by totiž dánske právo, ako zjavne uvádzajú spoločnosti Danfoss a Sauer-Danfoss, konečnému kupujúcemu, na ktorého

24 — Rozsudky zo 6. októbra 2005, MyTravel, C-291/03, Zb. s. I-8477, bod 17, a z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Zb. s. I-2425, bod 37.

25 — Rozsudky Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 103; MyTravel, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, bod 17; Reemtsma Cigarettenfabriken, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, bod 37, a Direct Parcel Distribution Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 46.

26 — Rozsudky Just, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 25; Metallgesellschaft a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 85; Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 103; Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 203, a Direct Parcel Distribution Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 46.

27 — Rozsudky Denkavit italiana, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 22; San Giorgio, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 12, a Metallgesellschaft a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 86; v súvislosti s mimozmluvnou zodpovednosťou členských štátov z dôvodu porušenia práva Únie pozri aj rozsudky z 19. novembra 1991, Francovich a i., C-6/90 a C-9/90, Zb. s. I-5357, body 42 a 43; z 10. júla 1997, Palmisani, C-261/95, Zb. s. I-4025, bod 27; zo 17. apríla 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Zb. s. I-2749, bod 86, a z 24. marca 2009, Danske Slagterier, C-445/06, Zb. s. I-2119, bod 31.

bola presunutá daň vybratá v rozpore s dánskym právom, priznalo priamo voči štátu nárok na vrátenie dane, zásada ekvivalencie vyžaduje, aby bol takýto nárok priznaný aj v prípade daní, ktoré boli vybraté v rozpore s právom EÚ.

60. Okrem toho, pokiaľ by sa vrátenie dane s odkázaním konečného kupujúceho na zdaniteľnú osobu stalo nemožným alebo nadmerne ťažkým, zásada efektivity môže pripúšťať, že konečný kupujúci sa môže obrátiť priamo na štát. Súdny dvor o tom v rozsudku vo veci Reemtsma uvažoval pre prípad, že poskytovateľ služby svojmu zákazníkovi omylom započíta daň z pridanej hodnoty, ktorú odvedie štátu a vzápätí upadne do platobnej neschopnosti. [28] Ak by nešlo o chybu na strane poskytovateľa služby alebo predávajúceho, ale pochybil by štát, musí to skutočne platiť. V prípade platobnej neschopnosti zdaniteľnej osoby môže zásada efektivity vyžadovať, aby mohol konečný kupujúci požadovať náhradu priamo od štátu.

61. Zásada efektivity požaduje aj to, aby uvedený nárok predstavoval svojou povahou skutočne aj nárok na vrátenie dane. Konečnému kupujúcemu by sa uplatnenie jeho práv neúmerne sťažilo, ak by napríklad musel spĺňať prísnejšie podmienky, ktoré v zmysle judikatúry platia pre nároky na náhradu škody založené na práve EÚ. [29] Nie je možné pochopiť ani to, prečo by sa štát v takom prípade mal „skrývať“ za prísnejšie podmienky priznania nároku. Napokon je naďalej bezdôvodne obohatený o sumu dane, ktorú vybral v rozpore s právom EÚ, a ide len o to, aby sa táto suma vrátila osobe, ktorá ju konečne z hospodárskeho hľadiska poskytla.

62. Ak vnútroštátny právny poriadok nezakladá pre konečného kupujúceho, ktorý znášal daňové bremeno, nárok na vrátenie ani voči štátu, ani voči zdaniteľnej osobe, tak zo zásady efektivity stále vyplýva, že musí byť vytvorený aspoň jeden z týchto dvoch nárokov na vrátenie dane. Členské štáty musia kvôli dodržaniu zásady efektivity upraviť nástroje a procesné postupy potrebné na to, aby mal konečný kupujúci možnosť získať späť daň vybratú v rozpore s pravidlami práva Únie. [30] Aj v tomto prípade platí, že nie je v súlade s úrovňou ochrany, ktorá má existovať podľa práva EÚ, ak je konečný kupujúci

28 — Rozsudok Reemtsma Cigarettenfabriken, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, bod 41.

29 — V tejto súvislosti pozri rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 207 až 209.

30 — V tomto zmysle rozsudok Reemtsma Cigarettenfabriken, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, bod 41; pozri aj článok 19 ods. 1 pododsek 2 ZEÚ.

odkazovaný na prípadné nároky na náhradu škody voči štátu.

63. Ako predbežný záver teda možno konštatovať, že priamy nárok konečného kupujúceho na vrátenie dane voči štátu môže byť založený na zásadách ekvivalencie a efektivity.

c) Nijaké širšie koncipované požiadavky práva Únie

64. Pokiaľ priamy nárok konečného kupujúceho voči štátu nevyplýva zo zásad ekvivalencie a efektivity, malo by ostať pri všeobecnom pravidle, že v dôsledku neexistencie právnej úpravy Únie venovanej náhrade daní, ktoré boli vybraté v rozpore s právom EÚ, je povinnosťou členských štátov upraviť v rámci vnútroštátneho právneho poriadku podmienky, za ktorých možno požadovať uvedené vrátenie. [31]

65. Súdny dvor v rozsudku vo veci Denkavit italiana [32] výslovne upozornil na to, že ochrana práv, ktoré pre jednotlivca vyplývajú z priameho zákazu vyberať niektoré dane, ešte nemusí vyžadovať jednotnú úpravu formálnych a materiálnych podmienok, ktorú budú akceptovať všetky členské štáty a od ktorej bude závisieť vrátenie týchto daní. To by mohlo platiť najmä vtedy, keď ide o prípadného oprávneného „v druhom rade“, na ktorého bola zo strany zdaniteľnej osoby presunutá daň vybratá v rozpore s právom Únie.

66. Treba vziať do úvahy, ako Súdny dvor opakovane konštatoval, že vrátenie dane zaplatenej bez právneho dôvodu je riešené rôznymi spôsobmi v rôznych členských štátoch, a to dokonca aj v rámci jedného členského štátu vo vzťahu k vráteniu rôznych druhov daní a poplatkov. Kým nároky na vrátenie dane majú v niektorých prípadoch správnu povahu, v iných prípadoch majú občianskoprávny charakter a riadia sa pravidlami o vydaní bezdôvodného obohatenia. [33] Ak by sa s výnimkou prípadov, keď to vyžaduje zásada efektivity [34], tieto sčasti komplexné pravidlá nerešpektovali a konečnému kupujúcemu by sa podľa práva Únie zamýšľalo priznať všeobecný nárok na vrátenie dane priamo voči

31 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 24.

32 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 22.

33 — Pozri rozsudky Just, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 23 a nasl.; zo 17. novembra 1998, Aprile, C-228/96, Zb. s. I-7141, bod 17; a zo 17. júna 2004, Recheio – Cash & Carry, C-30/02, Zb. s. I-6051, bod 16.

34 — Zásada ekvivalentnosti by však neviedla k prelomeniu vnútroštátnej právnej úpravy, ale práve k jej uplatneniu na prípady výberu daní v rozpore s právom EÚ.

štátu bez toho, aby normotvorca na úrovni Únie mohol uvedený nárok bližšie upraviť, vzniklo by pravdepodobne viac problémov, ako by sa vyriešilo. Do úvahy prichádza aj to, že – práve v prípade malých daní, ktoré sa týkajú každodenného života, – pre konečného kupujúceho je podstatne príťažlivejšie, ak sa namiesto štátu môže obrátiť na svojho zmluvného partnera.

67. Malo by preto byť úlohou vnútroštátneho právneho poriadku a prípadne vnútroštátnych súdov určiť, či subjekt, na ktorý bolo prenesené bremeno vnútroštátnej dane vybratej od zdaniteľnej osoby členským štátom v rozpore s právom EÚ, môže žiadať vrátenie sumy dane priamo od štátu alebo v zásade len od zdaniteľnej osoby, alebo či si môže vybrať, pričom však treba rešpektovať zásadu ekvivalencie a zásadu efektivity.

68. Tento záver je navyše v súlade s riešením, ku ktorému dospel Súdny dvor v rozsudku vo veci Reemtsma Cigarettenfabriken [35] v prípade, že poskytovateľ služieb započítal svojim zákazníkom omylom daň z pridanej hodnoty a odviedol ju štátu. Hoci pokiaľ ide o otázku zodpovednosti štátu, spočíva rozdiel v tom, či spoločnosť svojim zákazníkom omylom fakturovala daň alebo či štát v rozpore s právom EÚ vybral daň, ktorá bola presunutá na ďalší subjekt, nie je nutné, aby bol nárok na vrátenie dane hospodársky dotknutých subjektov upravený odlišne. V oboch prípadoch je totiž potrebné zabezpečiť, aby dotknutý subjekt mohol získať sumy, ktoré mu štát odviedol bez právneho dôvodu, a to priamym alebo nepriamym spôsobom.

69. V konaní vo veci samej, a to musí preskúmať vnútroštátny súd, by sa však v súlade so zásadou efektivity mal brať do úvahy priamy nárok na vrátenie dane voči štátu. V súvislosti s právnym stavom v Dánsku totiž dánska vláda uviedla, že konečný kupujúci nemá voči štátu nijaký priamy nárok na vrátenie danie. Spoločnosti Danfoss a Sauer-Danfoss však naproti tomu uviedli, že konečný kupujúci nemôže podľa dánskeho práva uplatňovať nárok na vrátenie dane ani voči zdaniteľnej osobe. Dánska vláda v tej súvislosti na pojednávaní pri doplňujúcej otázke potvrdila, že existencia uvedeného nároku nie je podľa dánskeho práva jasná. Ak by podľa dánskeho práva konečný kupujúci skutočne nemohol ani priamo, ani nepriamo žiadať o vrátenie sumy dane, pre žalobkyne v konaní vo veci samej by to znamenalo neprimerané sťaženie výkonu

35 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 24, bod 37 a nasl.

ich práv, ak by boli odkázané na právne neupravenú a v súčasnosti spornú možnosť, aby vrátenie dane požadovali od olejárskych spoločností, a ich žaloby proti Skatteministeriet by sa z tohto dôvodu zamietli.

3. Návrh

70. Na prvú prejudiciálnu otázku je preto potrebné odpovedať, že je záležitosťou vnútroštátneho práva a prípadne vnútroštátnych súdov určiť, či osoba, na ktorú bola zdaniteľnou osobou presunutá daň vybratá zo strany členského štátu v rozpore s právom Únie, môže vrátenie sumy dane žiadať priamo od štátu alebo v zásade len od zdaniteľnej osoby, alebo či si môže vybrať, pričom však treba rešpektovať zásadu ekvivalencie a zásadu efektivity.

B — *O druhej prejudiciálnej otázke*

71. Prostredníctvom druhej prejudiciálnej otázky by vnútroštátny súd chcel v podstate zistiť, či sa v prípade, ak členský štát vybral v rozpore s právom Únie spotrebnú daň a zdaniteľná osoba presunula daňové bremeno na svojho zákazníka, môže nárok na náhradu škody tohto zákazníka zo strany štátu zamietnuť s odôvodnením, že príčinná súvislosť medzi výberom dane a škodou, ktorá zákazníkovi vznikla, je vopred vylúčená.

72. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že členské štáty sú v zásade zodpovedné za škodu, ktorá vznikne jednotlivcovi v dôsledku porušenia práva Únie, ktorého sa dopustil štát. [36]

73. Nárok na náhradu škody je spojený s tromi podmienkami: porušená norma Únie má za cieľ priznať práva poškodeným, porušenie tejto normy je dostatočne závažné a medzi týmto porušením a škodou spôsobenou poškodenému existuje priama príčinná

36 — Rozsudky Francovich a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 35; z 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame, C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029, bod 31; Danske Slagterier, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 27; z 26. januára 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Zb. s. I-635, bod 29; z 25. novembra 2010, Fuß, C-429/09, Zb. s. I-12167, bod 45, a z 9. decembra 2010, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie a i., C-568/08, Zb. s. I-12655, bod 87.

súvislosť.[37] Predmetom prejudiciálnej otázky je tretia podmienka.

74. V zásade je síce záležitosťou vnútroštátnych súdov, aby určili, či skutočne ide o priamu príčinnú súvislosť medzi porušením práva Únie, ktorého sa dopustil štát, a medzi škodou, ktorá jednotlivcovi vznikla.[38] Po prvé, Súdny dvor s cieľom poskytnúť potrebnú odpoveď môže vnútroštátnemu súdu poskytnúť všetky informácie, ktoré považuje za nevyhnutné[39], a po druhé, v tomto prípade nejde ani tak o skutkovú, ako o právnu otázku. Je totiž potrebné vysvetliť, či sa má podmienka priamej príčinnej súvislosti chápať tak reštriktívne, že, ako uviedla predovšetkým dánska vláda, môže byť splnená len vo vzťahu k zdaniteľnej osobe, nie však vo vzťahu k subjektu, na ktorý zdaniteľná osoba presunula spotrebnú daň vybratú v rozpore s právom Únie.

75. Najprv treba konštatovať, že v predmetnom prípade je otázka samotnej *kauzality* jasná. Ak by nedošlo k výberu spotrebnej dane, nevznikla by škoda, ktorú uplatňujú žalobkyne v konaní vo veci samej tvorená sumou dane, ktorú na ne preniesli olejárske spoločnosti.

76. Čo sa týka *priamej* príčinnej súvislosti, netreba ju chápať v absolútnom zmysle, v zmysle judikatúry úplne postačí „dostatočná bezprostrednosť“[40]. Toto spresnenie vykonal Súdny dvor s odkazom na svoju judikatúru venovanú mimozmluvnej zodpovednosti Únie[41], pre ktorú v podstate platia rovnaké tri podmienky ako pre zodpovednosť členských štátov za porušenie práva Únie.[42] Z tejto judikatúry je tiež možné odvodiť, že kritérium „dostatočnej bezprostrednosti“ má zabezpečiť predovšetkým to, aby sa náhrada škody neposkytovala za akékoľvek, dokonca vzdialené škodlivé následky.[43] Ak by sa pojem bezprostrednosti nerozšíril použitím slova „dostatočná“, dalo by sa hovoriť aj o úzkej

37 — Rozsudky Brasserie du pêcheur a Factortame, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 51; Danske Slagterier, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 20, a Transportes Urbanos y Servicios Generales, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 30.

38 — Rozsudky Brasserie du pêcheur a Factortame, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 65; z 15. júna 1999, Rechberger a i., C-140/97, Zb. s. I-3499, bod 72; AGM-COS. MET, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 83, a Fuß, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, body 48 a 59.

39 — Rozsudky z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Zb. s. I-493, bod 38 a z 18. júna 2009, Stadeco, C-566/07, Zb. s. I-5295, bod 43.

40 — Rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 218, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 122.

41 — Rozsudok zo 4. októbra 1979, Dumortier a i./Rada, 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 a 45/79, Zb. s. 3091, bod 21.

42 — Rozsudok Brasserie du pêcheur a Factortame, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 53.

43 — Rozsudok Dumortier a i./Rada, už citovaný v poznámke pod čiarou 41, bod 21.

príčinnej súvislosti. Pojem „dostatočnej príčinnej súvislosti“ je v judikatúre však taký vžitý, že ho pri ďalších argumentoch budem používať v jeho širokom zmysle.

77. Dánska vláda s odkazom na zásady zodpovednosti za škodu podľa dánskeho práva uviedla, že len „priamy poškodený“ môže mať nárok na náhradu škody, pričom osoba, na ktorú bola presunutá neprávom vybratá daň, sa za priameho poškodeného nepovažuje. Jeho ujma súvisí skôr s množstvom iných okolností ako cenová politika zdaniteľnej osoby, ako aj jej vlastná cenová politika, konkrétne použitie zdanených výrobkov a konkurencia. Okrem toho okruh osôb, ktoré sú v konečnom dôsledku hospodársky zaťažené, je ťažko odhadnuteľný a neurčitý.

78. Uvedené kritérium „priameho poškodeného“ však v práve Únie nemá nijakú oporu. Naopak, z ustálenej judikatúry vyplýva, že tri podmienky, ktoré boli uvedené v bode 73, okrem iného „dostatočne priama príčinná súvislosť“, postačujú v práve Únie na vznik nároku jednotlivca na náhradu škody. [44] Nedávno Súdny dvor výslovne uviedol, že členské štáty nemôžu stanoviť nijaké ďalšie podmienky. [45]

79. Napokon, kritérium, ktoré uviedla dánska vláda, predstavuje dodatočnú podmienku, pričom sa súčasne opiera o prísnejší pojem príčinnej súvislosti. Vedie totiž k tomu, že nárok na náhradu škody zakotvený v práve Únie pre osoby, ktoré z hospodárskeho hľadiska museli znášať daň vybratú v rozpore s právom Únie, čiže nepochybne utrpeli škodu, je bez preskúmania každého jednotlivého prípadu systematicky upieraný. Plná účinnosť právnych noriem Únie a efektívna ochrana práv priznaných na základe práva Únie, ktoré má uvedený nárok na náhradu škody zabezpečiť [46], by v prípade takého paušálneho obmedzenia okruhu možných oprávnených boli značne obmedzené.

44 — Rozsudky Francovich a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 41; AGM-COS.MET, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 85, a Fuß, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 65.

45 — Rozsudok Fuß, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 66.

46 — V tomto zmysle rozsudky Francovich a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 33; Brasserie du pêcheur a Factortame, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 52, a z 30. septembra 2003, Köbler, C-224/01, Zb. s. I-10239, bod 33.

80. Okrem toho treba konštatovať, že škodu, ktorá vznikla konečnému kupujúcemu, nemožno v nijakom prípade považovať za vzdialený následok výberu dane. Ako bolo uvedené v rámci prvej prejudiciálnej otázky, nepriame dane sa vyznačujú tým, že z hospodárskeho hľadiska ich nenesie zdaniteľná osoba, ale konečný kupujúci, a preto v konečnom dôsledku vzniká škoda jemu. V podstate sa jedna a tá istá škoda posúva ďalej obchodným reťazcom. Pokiaľ ide o jej výšku, tá sa nemení, a tak ju štát môže predpokladať a vypočítať. Iba na základe toho, že zdaniteľná osoba mohla upustiť od toho, aby daň presunula prostredníctvom ceny, a skutočne poškodený upustil od ďalšieho prenosu daňového bremena, nie je kauzálnosť výberu dane v prípade škody ani prerušená, ani automaticky nestráca dostatočnú bezprostrednosť v zmysle judikatúry.

81. Skutočnosť, že okruh osôb, ktoré môžu mať nárok na náhradu škody, je prípadne – prinajmenšom na začiatku – neurčitý, nespochybňuje možnosť priamej príčinnej súvislosti. Skutočnosť, že do úvahy pripadá neurčitý počet osôb oprávnených dostať náhradu škody, nemôže vylúčiť nárok na náhradu škody, ktorý vyplýva z právnych noriem Únie. [47] Navyše okruh osôb, ktoré skutočne utrpeli škodu, je vopred možno ešte menej známy ako okruh zdaniteľných osôb, ale od začiatku ho možno presne definovať. Ide o osoby, na ktoré je prenesené daňové bremeno, no ony ho už nemôžu preniesť ďalej.

82. Aj pohľad na inú oblasť právnej úpravy zodpovednosti za škodu v práve Únie potvrdzuje, že obmedzenie na „priamo poškodeného“ v zmysle dánskeho právneho poriadku nie je právu EÚ vlastné. Súdny dvor preto v rozsudku vo veci Manfredi [48] v súvislosti so zákazom kartelov upraveným v práve Únie konštatoval, že každá osoba má právo domáhať sa súdnou cestou náhrady spôsobenej škody, ak existuje príčinná súvislosť medzi takouto škodou a kartelovou dohodou.

83. V prípade, keď členský štát na základe porušenia práva Únie vybral spotrebnú daň a zdaniteľná osoba preniesla toto daňové bremeno na svojho zákazníka, sa preto nemôže nárok tohto zákazníka na náhradu škody, ktorý uplatňuje voči štátu, zamietnuť s odôvodnením, že priama príčinná súvislosť medzi výberom dane a škodou, ktorá zákazníkovi vznikla, je vopred vylúčená.

47 — V tomto zmysle rozsudok Brasserie du pêcheur a Factortame, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 71.

48 — Rozsudok z 13. júla 2006, Manfredi a i., C-295/04 až C-298/04, Zb. s. I-6619, bod 61.

V — Návrh

84. Navrhujem preto, aby sa na prejudiciálne otázky Vestre Landsret odpovedalo takto:

„1. Je záležitosťou vnútroštátneho právneho poriadku a prípadne vnútroštátnych súdov určiť, či osoba, na ktorú bolo zdaniteľnou osobou prenesené bremeno vnútroštátnej dane vybratej členským štátom v rozpore s právom EÚ, môže vrátenie sumy dane žiadať priamo od štátu alebo v zásade len od zdaniteľnej osoby, alebo či si môže vybrať, pričom však treba rešpektovať zásadu ekvivalencie a zásadu efektivity.

2. V prípade, ak člensky štát pri porušení práva Únie vybral spotrebnú daň a zdaniteľná osoba preniesla toto daňové bremeno na svojho zákazníka, nemôže sa nárok tohto zákazníka na náhradu škody, ktorý uplatňuje voči štátu, zamietnuť s odôvodnením, že priama príčinná súvislosť medzi výberom dane a škodou, ktorá zákazníkovi vznikla, je vopred vylúčená.“