SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 24. marca 2011[1]

I – Uvod

1. Država članica, ki je pri naložitvi dajatev kršila pravo Unije, jih je načeloma dolžna povrniti davčnim zavezancem. To je v skladu z ustaljeno sodno prakso. Ni pa razjasnjeno, ali ima v skladu s pravom Unije pravico do povračila od države tudi tisti, ki mora finančno v končni fazi nositi davek, ker ga je davčni zavezanec nanj prevalil npr. prek kupnine.

2. V tej zadevi dansko Vestre Landsret Sodišče sprašuje za razjasnitev tega vprašanja. Landsret mora odločiti o tožbah proti danskemu finančnemu ministrstvu, s katerimi dve industrijski podjetji zahtevata povračilo dajatev, ki jih je Danska do novembra 2001 pobirala za mazalna in hidravlična olja, čeprav je pravo Unije določalo oprostitev mineralnih olj, porabljenih za druge namene kakor pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, od usklajene trošarine. Naftne družbe, ki jim je bila naložena dajatev, so jo prek kupnine prevalile na tožeči stranki.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

1. Direktiva o trošarinah

3. Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov[2] (v nadaljevanju: Direktiva o trošarinah) v skladu s členom 1(1) določa režim za proizvode, za katere ob

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 76, str. 1.

sprostitvi v porabo nastane obveznost plačila trošarine in drugih posrednih davkov, ki se pobirajo neposredno ali posredno, razen davka na dodano vrednost in davkov, ki jih uvede Unija. V skladu z odstavkom 2 tega člena se posebne določbe glede strukture in stopenj trošarine na trošarinske proizvode določijo v posebnih direktivah.

4. Člen 3(1) in (2) Direktive o trošarinah določa:

„(1) Ta direktiva se na ravni Skupnosti uporablja za naslednje proizvode, kakor jih opredeljujejo ustrezne direktive:

– mineralno olje,

– alkohol in alkoholne pijače,

– tobačni proizvodi.

(2) Proizvodi, našteti v odstavku 1, se lahko obdavčijo z drugimi posrednimi davki za posebne namene, če so ti davki v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora.“

2. Direktiva o trošarinah na mineralna olja

5. Direktiva Sveta 92/81/EGS z dne 19. oktobra 1992 o usklajevanju struktur trošarin za mineralna olja[3] (v nadaljevanju: Direktiva o trošarinah na mineralna olja) v členu 1(1) določa, da države članice uvedejo usklajeno trošarino od mineralnih olj v skladu s to Direktivo.

6. Člen 8(1)(a) in (b), prvi pododstavek, Direktive o trošarinah določa:

„(1) Poleg splošnih določb iz Direktive 92/12/EGS o porabi trošarinskih izdelkov, za katero se prizna oprostitev plačila trošarine in brez poseganja v druge določbe Skupnosti, države članice pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takih oprostitev in za preprečevanje izmikanj, davčnih utaj ali zlorab, oprostijo plačila usklajene trošarine naslednje izdelke:

– mineralna olja, porabljena za druge namene, in ne kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje;

– energente, ki so dobavljeni kot gorivo za uporabo v zračnem prometu razen poletov v zasebne namene.“

3 – UL L 316, str. 12.

B – *Dansko pravo*

7. Na Danskem so bile dajatve za mazalna in hidravlična olja uvedene z Zakonom št. 1029 o energetskih dajatvah za proizvode iz mineralnih olj in druge proizvode z dne 19. decembra 1992 (v nadaljevanju: Zakon o dajatvah za mineralna olja).

8. V skladu s členom 1(1), točka 12, Zakona o dajatvah za mineralna olja v različici zakona, ki je merodajna za postopek v glavni stvari, se trošarine obračunajo za mazalna in hidravlična olja (v nadaljevanju: mazalna olja) v znesku 178 øre/l (v nadaljevanju: dajatev na mazalna olja).

9. Dajatve na mazalna olja so morale plačevati naftne družbe. Ko so bile te dajatve uvedene, je bilo v obrazložitvi predloga zakona med drugim navedeno:

„Naftne družbe lahko verjetno trošarine prevalijo. Velik del olj, za katera se predlagajo trošarine, uporabljajo industrija in podjetja, pri katerih obstajajo različne možnosti za prevalitev."

10. Nadalje je bilo v obrazložitvi še navedeno, da naj bi trošarine „še naprej spodbujale varčevanje z oljem, kar bo imelo na splošno pozitivne učinke na okolje".

11. Danska se je na sodbo v zadevi Braathens[4] odzvala tako, da je z Zakonom št. 395 z dne 6. junija 2002 odpravila dajatev na mazalna olja retroaktivno od 1. decembra 2001. V zadevni sodbi je Sodišče v kontekstu okoljskega davka, ki se na Švedskem odmeri od porabe goriva v nacionalnem letalskem prometu, navedlo, da bi se členu 8(1)(b) Direktive o trošarinah odvzelo vsak koristen učinek, če bi se državam članicam dopustilo, da za proizvode, ki so oproščeni usklajenih trošarin, uvede drug posreden davek. Takih dajatev ni mogoče utemeljiti s členom 3(2) Direktive o trošarinah.

12. V predlogu za sprejetje predhodne odločbe je navedeno, da je danski finančni minister v okviru obravnavanja predloga zakona odboru za finančne zadeve Folketinga[5] pojasnil, da ne dvomi, da je dajatev v nasprotju s predpisi EU.

13. Po sprejetju zakona je carinska in davčna uprava izdala okrožnico z navodili za povračilo nezakonito plačanih dajatev (okrožnica Skatteministeriet št. 80 z dne 15. julija 2002 o povračilu dajatev za mazalna olja itd.).

4 – Sodba z dne 10. junija 1999 v zadevi Braathens (C-346/97, Recueil, str. I-3419).

5 – Danski parlament.

Glede kroga upravičencev do povračila je v točki 3.1 okrožnice navedeno:

„Podjetja, ki so upravičena do povračila, so najprej tista, ki se zaradi odprave zakona lahko štejejo za upravičena do povračila. To so podjetja, ki so dajatev plačala, a je niso prevalila na naslednji člen v verigi.

O drugih upravičencih se odloča v skladu s splošnimi načeli odškodninskega prava."

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

14. Družba Danfoss A/S (v nadaljevanju: Danfoss) med drugim proizvaja hladilne, ogrevalne in avtomatizacijske sisteme za industrijo. Tako pri proizvodnji teh sistemov kot tudi pri prenosni tehnologiji uporablja mazalna olja za preprečevanje pregretja in uničenja vrtilnih in rezalnih orodij.

15. Mazalna olja, ki jih je uporabljala, je od 1. januarja 1995 do 30. novembra 2001 nakupovala pri raznih danskih naftnih družbah, ki so za to v skladu z Zakonom o dajatvah za mineralna olja danski državi plačevala dajatev za mazalna olja.

16. Ni sporno, da so naftne družbe na družbo Danfoss, ki je kupila mazalna olja, za katera je treba plačati dajatev, dajatve na mazalna olja prevalile nanjo. Skupno je šlo za znesek 6.108.054,00 DKK.

17. Družba Danfoss je prodala majhno količino mazalnih olj naprej družbi Sauer-Danfoss Aps (v nadaljevanju: Sauer-Danfoss), ki je ta olja prav tako uporabila kot pomožna sredstva v proizvodnem postopku.

18. Družba Danfoss je v postopku v glavni stvari izjavila, da je cena mazalnih olj, prodanih družbi Sauer-Danfoss, vključevala dajatve za mazalna olja v skupnem znesku 1.686.096,00 DKK. Družbi Danfoss in Sauer-Danfoss z izjemo te preprodaje družbi Sauer-Danfoss po lastnih navedbah dajatev na mazalna olja nista prevalili na naslednji člen v prodajni verigi. Danska vlada to prereka.

19. Naftne družbe niso zahtevale povračila dajatev na mazalna olja za mazalna olja, ki so jih prodale družbi Danfoss.

20. Nasprotno pa sta družbi Danfoss in Sauer-Danfoss pri davčnih organih vložili zahtevek za povračilo v znesku 6.108.054,00 DKK oz. 1.686.096,00 DKK.

21. Znesek, prevaljen na družbo Sauer-Danfoss, je vključen v znesku, ki ga uveljavlja družba Danfoss. Podjetji sta se sporazumeli, da bo družba Danfoss, če bo prejela celotni znesek, povrnila znesek 1.686.096,00 DKK družbi Sauer-Danfoss, ki se bo nato odpovedala zahtevku proti ministrstvu. Terjatev družbe Sauer-Danfoss proti ministrstvu je zato podredna v razmerju do terjatve družbe Danfoss.

22. Davčni organi so povračilo zavrnili. V obrazložitvi so navedli, da pravice do povračila ni, ker podjetji nista plačali dajatve na mazalno olje neposredno državi, in je treba zahtevek torej presojati v skladu s splošnimi pogoji danskega odškodninskega prava. Ti pogoji pa niso izpolnjeni.

23. Davčni organi so v zvezi s podlago odgovornosti navedli, da pred sodbo Braathens, s katero je bilo obrazloženo razmerje med Direktivo o trošarinah in Direktivo o trošarinah na mineralna olja, nezdružljivost dajatve na mazalno olje s pravom Skupnosti ni bila tako očitna, da bi njena odmera lahko vodila do odgovornosti države. Glede obdobja po tej sodbi pa je treba škodo, ki je nastala členu v prodajni verigi za davčnim zavezancem, obravnavati kot ne dovolj neposredno. Država namreč ni mogla predvideti, kje v prodajni verigi bo nastala škoda.

24. Družbi Danfoss in Sauer-Danfoss sta nato 15. marca oz. 4. maja 2005 pri Vestre Landsret vložili tožbi proti Skatteministerium, s katerima zahtevata plačilo spornih zneskov. Vestre Landsret je sklenilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži ti vprašanji:

„1. Ali pravo Skupnosti državi članici preprečuje, da zavrne zahtevek za povračilo, ki ga je vložilo podjetje, na katero je bila prevaljena trošarina, naložena v nasprotju z direktivo, če je zavrnitev – kot v obravnavani zadevi – utemeljena s tem, da ne gre za podjetje, ki je to dajatev plačalo državi?

2. Ali pravo Skupnosti državi članici preprečuje, da zavrne odškodninski zahtevek, ki ga je vložilo podjetje, na katero je bila prevaljena trošarina, naložena v nasprotju z direktivo, če je zavrnitev – kot v obravnavani zadevi – utemeljena z razlogi, ki jih navaja država članica (natančneje, da podjetje ni neposredno oškodovano ter da med škodo in škodnim ravnanjem ni neposredne vzročne zveze)?“

25. Postopka pred Sodiščem so se udeležile družba Danfoss, družba Sauer-Danfoss, danska, španska, italijanska, poljska in švedska vlada ter vlada Združenega kraljestva kot tudi Evropska komisija, pri tem pa sta španska in poljska vlada vložili le pisna stališča, švedska vlada pa je podala le ustna stališča.

IV – Presoja

26. Najprej je treba ugotoviti, da obe vprašanji za predhodno odločanje merita v isto smer: ali so podjetja, ki so v položaju družb Danfoss in Danfoss-Sauer, na podlagi prava Unije upravičene do neposrednega zahtevka za plačilo zoper državo v višini zneska, ki ustreza dajatvi za mazalno olje, ki jo je država v nasprotju s pravom Unije odmerila naftnim družbam in so jo te prevalile nanje? Obe vprašanji pa se razlikujeta glede pravne podlage zahtevka. Medtem ko gre v okviru prvega vprašanja za zahtevek za povračilo v smislu vračila, se drugo vprašanje nanaša na mogoči odškodninski zahtevek. V skladu s tem je treba na vprašanji odgovoriti ločeno.

A – *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

27. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali lahko v primeru, da je država članica odmerila dajatve s kršitvijo prava Unije in je zavezanec za plačilo dajatve te prevalil na svoje stranke, stranka zahteva povračilo tega zneska na podlagi prava Unije neposredno od države.

28. Že dolgo je ustaljena sodna praksa, da morajo države članice načeloma povrniti davke in druge dajatve, ki so jih odmerile s kršitvijo prava Unije.[6]

29. V skladu s klasično dikcijo Sodišča je namreč pravica do vračila dajatev, ki so bile v državi članici odmerjene ob kršitvi pravil prava Unije, posledica in dopolnitev pravic, ki

6 – V tem smislu že sodbe z dne 27. februarja 1980 v zadevi Just (68/79, Recueil, str. 501, točke od 25 do 27); z dne 27. marca 1980 v zadevi Denkavit italiana (61/79, Recueil, str. 1205, točke od 22 do 27) in z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio (199/82, Recueil, str. 3595, točka 12), izrecno med drugim v sodbah z dne 14. januarja 1997 v zadevi Comateb in drugi (C-192/95 do C-218/95, Recueil, str. I-165, točka 20); z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 84); z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 202) in z dne 28. januarja 2010 v zadevi Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, ZOdl., str. I-731, točka 45). Glej aktualno glede tega vprašanja, čeprav o drugih vidikih sklepne predloge generalnega pravobranilca Cruz Villalóna, predstavljene 7. decembra 2010 v zadevi Lady & Kid in drugi (C-398/09, ZOdl., str. I-7375) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Mengozzija, predstavljene 22. decembra 2010 v zadevi Accor (C-310/09, ZOdl., str. I-8117, točka 53 in naslednje).

jih posameznikom podeljujejo določbe Unije, ki take dajatve prepovedujejo.[7]

30. Posameznik v tem smislu je vsekakor prizadeti zavezanec za plačilo dajatve sam. Ta ima v skladu z ustaljeno sodno prakso načeloma na podlagi prava Unije pravico do povračila dajatve, ki je bila odmerjena s kršitvijo prava Unije, od države.[8]

31. Dolžnost države, da zavezancu povrne plačane dajatve v skladu s sodno prakso, pozna le eno izjemo, ki jo je poleg tega treba razlagati ozko. Tako lahko država članica zavrne povračilo plačane dajatve zavezancu, če ugotovi, da je bilo breme dajatve popolnoma prevaljeno na tretje in bi – kar je treba preveriti dodatno – zavezanec za plačilo dajatve zaradi povračila neupravičeno obogatel.[9]

32. Vprašanje, ali ima v takem položaju prevalitve pravico do povračila od države namesto zavezanca za plačilo dajatve zdaj tisti, na katerega je bila dajatev prevaljena in je ni mogel sam nadalje prevaliti (v nadaljevanju zaradi enostavnejšega obravnavanja: končni odjemalec), do zdaj še ni bilo razjasnjeno. Iz sodne prakse pa izhajajo različni namigi, ki lahko pomagajo pri odgovoru na ti vprašanji.

1. Interes končnega odjemalca do povračila, ki je vreden zaščite

33. V sodbi Comateb in drugi[10] je Sodišče sicer izrecno obravnavalo možnost, da lahko končni odjemalec neposredno od nacionalnih organov zahteva povračilo dajatve, katere breme je nosil in je bila plačana brez pravne podlage. Omenilo jo je le kot hipotezo, ko se vprašanje povračila zavezancu za plačilo dajatve ne postavi kot tako. Sodišče se ni izrazilo o tem, ali in v kakšnih okoliščinah mora v skladu z nacionalnim pravom ali pravom Unije obstajati taka neposredna pravica končnega odjemalca v razmerju do države.

7 – Sodbe San Giorgio (navedena v opombi 6, točka 12); Comateb in drugi (navedena v opombi 6, točka 20); Metallgesellschaft in drugi (navedena v opombi 6, točka 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (navedena v opombi 6, točka 202) in Direct Parcel Distribution Belgium (navedena v opombi 6, točka 45).

8 – Glej sodbe, navedene v opombi 6, ki se vse nanašajo na primer, v katerem je zavezanec za plačilo dajatve sam zahteval povračilo, kot tudi sodbi z dne 29. junija 1988 v zadevi Deville (240/87, Recueil, str. 3513, točka 11) in z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World in drugi (C-147/01, Recueil, str. I-11365, točke od 93 do 95).

9 – Sodba Just (navedena v opombi 6, točka 26); sodba z dne 21. septembra 2000 v zadevi Michaïlidis (C-441/98 in C-442/98, Recueil, str. I-7145, točka 33) in sodba Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 8, točki 94 in 102). Generalni pravobranilec Cruz Villalón v svojih sklepnih predlogih v zadevi Lady & Kid in drugi, navedenih v opombi 6, pravilno opozarja na to, da je v tej zadevi Sodišče prevzelo izjemo nacionalnega izvora, in predlaga, da se poleg prevalitve dovolijo dodatne izjeme (točka 35 in naslednje).

10 – Navedena v opombi 6, točka 24.

34. Vendar pa je Sodišče v isti sodbi opozorilo na to, da bi vračilo zneska dajatve zavezancu za plačilo dajatve, čeprav jo je ta prevalil na svojo stranko, pomenilo dvojno plačilo, ki bi ga lahko označili za neupravičeno obogatitev, *ne da bi zaradi tega bile odpravljene posledice, ki jih je nezakonita dajatev povzročila stranki zavezanca za plačilo dajatve*.[11] Sodišče je s tem priznalo, da lahko dajatev, ki je v neskladju s pravom Unije, finančno prizadene drugega kakor zavezanca za plačilo dajatve in da obstaja potreba, da se znesek dajatve ponovno vrne v premoženje tega drugega.

35. Taka potreba izhaja tudi iz splošne narave posrednih davkov. Ti se namreč odmerijo od izdatkov ali potrošnje in je zanje celo značilno, da se s tem povezana finančna obremenitev lahko prevali na končnega odjemalca in jo nosijo ti slednji.[12] Tako je tudi v primeru v tej zadevi sporne danske dajatve za mazalna olja. V obrazložitvi predloga zakona o uvedbi te dajatve je izrecno opozorjeno, da bodo naftne družbe dajatev verjetno prevalile. Spodbuda k varčevanju z oljem, ki se je je nadejala danska država, pojmovno logično predpostavlja, da se dajatev prevali in s tem olje postane dražje za tistega, ki ga porabi.

36. Sodna praksa Sodišča, v skladu s katero je v vsakem posameznem primeru vprašanje prevalitve ali neprevalitve posrednega davka dejansko vprašanje, ker je dejanska polna ali delna prevalitev pri vsakem gospodarskem poslu odvisna od več dejavnikov,[13] ne postavi te značilnosti posrednih davkov pod vprašaj. Pojasni le, da se država članica v razmerju do zavezanca za plačila dajatve ne more opreti na domnevo prevalitve za to, da ugovarja zahtevku za povračilo zavezanca za plačilo dajatve, ker povračilo vodi do njegove neupravičene obogatitve.

37. Zato je treba tudi končnega odjemalca, na katerega je bila prevaljena posredna dajatev, odmerjena v neskladju s pravom Unije, kot je danska dajatev za mazalna olja, obravnavati kot posameznika, ki ima pravice iz predpisov Unije, ki take dajatve prepovedujejo. Tudi on

11 – Sodba Comateb in drugi (navedena v opombi 6, točka 22, moj poudarek).

12 – Tako tudi generalni pravobranilec Jacobs v sklepnih predlogih z dne 17. marca 2005 v zadevi Banca popolare di Cremona (C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 35).

13 – Sodba z dne 25. februarja 1988 v zadevi Les Fils de Jules Bianco in Girard (331/85, 376/85 in 378/85, Recueil, str. 1099, točki 17 in 20) ter sodbi Comateb in drugi (navedena v opombi 6, točke od 25 do 27) in Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 8, točka 96 in naslednja).

mora pridobiti povračilo dajatve, ki je bila prevaljena nanj.

40. Glede osebe, zoper katero je vložen zahtevek končnega odjemalca, sta lahko „posledica in dopolnitev“ pravic, podeljenih končnemu odjemalcu na podlagi prava Unije, drugačni kot pri zavezancu za plačilo dajatve.

2. Posledice, ki nastanejo zaradi potrebe po varstvu

41. Zato je treba nadalje preveriti, ali iz sodne prakse o pravici zavezanca za plačilo dajatve do povračila izhaja, da ima tak neposredni zahtevek proti državi tudi končni odjemalec. Zato je treba najprej preveriti, kakšno vsebino natančno je dala sodna praksa pravici do povračila zavezanca za plačilo dajatve.

38. Vseeno pa bi bilo preuranjeno, da bi se iz interesa končnega odjemalca – na katerega je bila prevaljena dajatev, ki je bila odmerjena s kršitvijo prava Unije – do povračila, ki je potreben varstva, takoj sklepalo, da mora na podlagi prava Unije imeti pravico do povračila neposredno od države. Treba je namreč upoštevati, da drugače kot pri zavezancu za plačilo dajatve, ki se nujno lahko obrne le na državo, končni odjemalec lahko zahtevek za vračilo namesto zoper državo vloži zoper zavezanca za plačilo dajatve.

a) Konkretna vsebina pravice davčnega zavezanca do povračila

42. V skladu s sodno prakso mora država zavezancu za plačilo dajatve vrniti na eni strani neupravičeno obračunan davek, na drugi strani pa tudi zneske, ki so bili tej državi plačani ali jih je zadržala in so neposredno povezani s tem davkom.[15]

39. Tako je Sodišče glede zavezanca za plačilo dajatve ugotovilo, da mora ta imeti pravico do povračila dajatve od države, če mora končnemu odjemalcu povrniti znesek, ki je prevaljen na tega slednjega.[14] Če je to tako, prevalitev namreč ne vodi do tega, da bi se zavezanec za plačilo dajatve s povračilom neupravičeno obogatil.

14 – Urteil Comateb in drugi (navedena v opombi 6, točka 24).

15 – Sodišče med te šteje tudi finančno prikrajšanje, ki je zavezancu za plačilo dajatve nastalo s tem, da je bila dajatev, ki sama po sebi s stališča prava Unije ni sporna, odmerjena preuranjeno, da torej neskladnost s pravom Unije obstaja le v tej predčasni zapadlosti. V tem primeru priznanje obresti pomeni povračilo tistega, kar je bilo plačano brez pravne podlage. Glej sodbe Metallgesellschaft in drugi (navedena v opombi 6, točke od 87 do 89); Test Claimants in the FII Group Litigation (navedena v opombi 6, točka 205); sodbo z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 112) kot tudi sklep z dne 23. aprila 2008 v zadevi Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, ZOdl., str. I-2875, točka 114).

i) Merilo neizogibne posledice

43. Pravica do povračila pa ne zajema prikrajšanosti, ki temelji na lastnih odločitvah zavezanca za plačilo dajatve in ne izhaja neizogibno iz ravnanja države članice, ki ni v skladu s pravom Unije.[16] To merilo neizogibne posledice je v sodni praksi ostalo še nekoliko nejasno in je bilo do zdaj uporabljeno, kolikor je razvidno, le v enem specifičnem davčnopravnem kontekstu.[17] Očitno pa služi za razmejitev tega, kar se lahko zahteva v okviru zahtevka za povračilo, ki ga podeljuje pravo Unije, od tistega, kar se lahko zahteva „le“ v okviru odškodninskega zahtevka, ki temelji prav tako na pravu Unije, za katero pa veljajo strožje zahteve.[18]

16 – Sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation (navedena v opombi 6, točka 207) in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 15, točka 113) kot tudi sklep Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (naveden v opombi 15, točka 115).

17 – V skladu s tem niti olajšave ali druge davčne ugodnosti, ki bi se jim družba rezidentka odpovedala, da bi lahko neupravičeno obračunani davek v celoti kompenzirala z zneskom iz naslova nekega drugega davka, niti stroški, ki so jih imele družbe te skupine za to, da so se uskladile z zadevno nacionalno zakonodajo, ne morejo biti predmet tožbe na podlagi prava Unije za vračilo neupravičeno obračunanega davka (glej sodno prakso, navedeno v opombi 16).

18 – Glej o tem sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation (navedena v opombi 6, točke od 207 do 209).

ii) Pravica do povračila kljub prevalitvi

44. Škodo, ki je nastala zavezancu za plačilo dajatve s tem, da je dajatev prevalil prek cene na svoje stranke in je zvišanje cene vodilo do znižanja prometa, pa pravica do povračila v skladu s sodno prakso zajema vsaj posredno. To izhaja iz navedb Sodišča v kontekstu prej navedene izjeme od dolžnosti države do povračila.

45. V skladu s tem lahko država članica zavezancu za plačilo dajatve zavrne povračilo, če ugotovi, da je breme dajatve v celoti nosil nekdo drug in bi zavezanec za plačilo dajatve neupravičeno obogatel.[19] V skladu s sodno prakso pa do neupravičene obogatitve zavezanca za plačilo dajatve ne pride, če je zavezancu za plačilo dajatve zaradi zmanjšanja prometa nastala finančna škoda.[20] Sodišče je glede tega poudarilo, da prevalitev dajatve na tretjega nujno ne izniči finančnih posledic obdavčitve pri zavezancu za plačilo dajatve. Sama prevalitev zato ne pomeni, da bi povračilo vodilo do neupravičene obogatitve zavezanca za

19 – Sodbe Just (navedena v opombi 6, točka 26); Michaïlidis (navedena v opombi 9, točka 33) in Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 8, točka 94).

20 – Sodbe Comateb in drugi (navedena v opombi 6, točka 29 in naslednje); Michaïlidis (navedena v opombi 9, točka 34 in naslednja) in Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 8, točke 95, 98 in naslednja).

plačilo dajatve in da bi bilo treba zato zavrniti pravico do povračila.[21]

iii) Posledice za morebitni zahtevek končnega odjemalca za povračilo

46. Da bi lahko iz predstavljenih bistvenih značilnosti zahtevka za povračilo zavezanca za plačilo dajatve iz prava Unije sprejeli ugotovitve glede vprašanja, ali ima načeloma tudi končni odjemalec tako pravico, jih je treba najprej kritično presoditi.

47. Tako je treba ugotoviti, da je ugoditev zahtevku za povračilo kljub prevalitvi združljiva z „merilom neizogibne posledice“[22] le, če bi se škodo, ki jo je povzročilo zmanjšanje prometa kljub vmesni poslovni odločitvi, da se dajatev prevali, obravnavalo kot neizogibno posledico odmere dajatve s strani države. To pa se vsekakor zdi vprašljivo.

48. Tako stališče je tudi v nasprotju s sodno prakso, v skladu s katero je vprašanje prevalitve ali neprevalitve posredne dajatve v vsakem primeru dejansko vprašanje, ker je dejanska polna ali delna prevalitev pri vsakem gospodarskem poslu odvisna od več dejavnikov.[23]

49. Zato se postavlja vprašanje, ali je pravica do povračila dejansko primerna pravna podlaga za poravnavanje take škode. Zdi se, da je ustrezneje, da se nadomestilo take škode uredi v skladu z odškodninskim pravom, se pravi v skladu s pravili, ki jih je postavilo Sodišče za odgovornost držav članic za škodo, ki je nastala posamezniku s kršitvami prava Unije.

50. Končno pa ima poravnavanje škode z zahtevkom za povračilo tudi posledice na vprašanje, kako se pri končnem odjemalcu lahko odstranijo finančne posledice odmere dajatve s kršitvijo prava Unije.

51. Če ima kljub prevalitvi dajatve, odmerjene s kršitvijo prava Unije, zavezanec za plačilo dajatve pravico do njenega povračila, ker mu je zaradi zmanjšanja prometa nastala

21 – Glej sodbo Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 8, točka 101 in naslednja).

22 – Glej o tem točko 43 zgoraj.

23 – Sodbe Les Fils de Jules Bianco und Girard (navedena v opombi 13, točki 17 in 20); Comateb in drugi (navedena v opombi 6, točke do 25 do 27) in Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 8, točka 96 in naslednja).

finančna škoda – hipotetično v enaki višini –, bi bila ta pravica izpolnjena s povračilom od države in tako v bistvu izčrpana. V takem položaju se končni odjemalec s svojim zahtevkom za povračilo ne bi več mogel uspešno obrniti na zavezanca za plačilo dajatve. Kajti tisto, kar je slednji pridobil od države, naj bi dejansko izravnalo njegovo škodo in ostalo pri njem. Zavezanec za plačilo dajatve končnemu odjemalcu tudi ne bi mogel odstopiti zahtevka, če se mu ne bi hotelo priznati novega dodatnega zahtevka za povračilo, ki bi nato dejansko nadomestil dajatev. Naravni naslovnik končnega odjemalca bi bila v takem primeru predvsem država.

52. Skupno pa se izkaže, da dosedanja sodna praksa o vsebini pravice do povračila zavezanca za dajatve zajema okoliščine tako v prid kakor tudi proti temu, da bi tudi končni odjemalec imel tako neposredno pravico do povračila.

53. Če se vztraja pri tem, da zavezanec za plačilo dajatve prek pravice do povračila lahko pridobi povrnitev škode, nastale zaradi zmanjšanja prometa, pa lahko pride do položajev, kot je ta, ki je ravnokar predstavljen, v katerem za končnega odjemalca pride v poštev kot oseba, zoper katero lahko vloži zahtevek, le še država. Poleg tega bi bilo posledično treba v zvezi z zmanjšanjem premoženja končnega prejemnika pritrditi merilu neizogibne posledice. Če je treba navedeno škodo zavezanca za plačilo dajatve namreč kljub njegovi lastni odločitvi o prevalitvi dajatve obravnavati kot neizogibno posledico odmere dajatev s strani države, namreč zmanjšanje premoženja končnega odjemalca ni manj neizogibno.

54. Če pa se nasprotno merilo neizogibne posledice uporabi v skladu z njegovim dobesednim pomenom, je treba ugotoviti, da glede končnega odjemalca ne bi bilo izpolnjeno. Kajti prevalitev ni samodejna, temveč v končni fazi temelji na poslovni odločitvi zavezanca za plačilo dajatve. Pri tem ozkem razumevanju bi narava pravice do povračila, ki lahko pripada zavezancu za plačilo dajatve, govorila proti temu, da bi taka pravica enako pripadala končnemu odjemalcu.

55. Ta nasprotujoča si stališča vodijo do rezultata, da iz dosedanje sodne prakse o vsebini pravice do povračila zavezanca za plačilo dajatve ne izhajajo odločilna merila za to, od koga mora končni odjemalec načeloma

zahtevati povračilo. Sodna praksa Sodišča o načelih enakovrednosti in učinkovitosti pa ponuja dodane namige.

57. Med te pogoje spadajo v prvi vrsti določitev pristojnih sodišč in ureditev sodnega postopka, se pravi postopkovnih pravil.[26] Toda v tem okviru je Sodišče tudi določitev materialnopravnih pogojev vsaj deloma prepustilo državam članicam.[27]

b) Neposredna pravica proti državi zaradi enakovrednosti in učinkovitosti

58. Vprašanje, kdo pride v poštev kot nasprotnik zahtevka za povračilo, je materialnopravno. Za zavezanca za plačilo dajatev nanj odgovori samo pravo Unije: nasprotnik zahtevka je država. V okviru tega dvostranskega razmerja ne pride nihče drug v poštev. V zvezi s končnim odjemalcem pa načeli enakovrednosti in učinkovitosti, ki, kakor je bilo ugotovljeno, veljata tudi za materialnopravna vprašanja, dajeta delen odgovor.

56. V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba, ko povračilo dajatev, odmerjenih s kršitvijo prava Unije, ni urejeno s predpisi Unije, v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi se lahko zahteva to povračilo, ti pogoji pa morajo spoštovati načeli enakovrednosti in učinkovitosti.[24] Ti pogoji zato ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne zahtevke na podlagi določb notranjega prava, niti ne smejo biti določeni tako, da v praksi onemogočajo ali čezmerno otežujejo izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije.[25]

59. Če bi namreč dansko pravo, kakor očitno trdita družbi Danfoss in Sauer-Danfoss,

24 – Sodbi z dne 6. oktobra 2005 v zadevi MyTravel (C-291/03, ZOdl., str. I-8477, točka 17) in z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 37).

25 – Sodbe Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 8, točka 103); MyTravel (navedena v opombi 24, točka 17); Reemtsma Cigarettenfabriken (navedena v opombi 24, točka 37) in Direct Parcel Distribution Belgium (navedena v opombi 6, točka 46).

26 – Sodbe Just (navedena v opombi 6, točka 25); Metallgesellschaft in drugi (navedena v opombi 6, točka 85); Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 8, točka 103); Test Claimants in the FII Group Litigation (navedena v opombi 6, točka 203) in Direct Parcel Distribution Belgium (navedena v opombi 6, točka 46).

27 – Sodbe Denkavit italiana (navedena v opombi 6, točka 22); San Giorgio (navedena v opombi 6, točka 12) in Metallgesellschaft in drugi (navedena v opombi 6, točka 86); primerjaj glede nepogodbene odgovornosti držav članic zaradi kršitve prava Unije tudi sodbe z dne 19. novembra 1991 v zadevi Francovich in drugi (C-6/90 in C-9/90, Recueil, str. I-5357, točki 42 in 43); z dne 10. julija 1997 v zadevi Palmisani (C-261/95, Recueil, str. I-4025, točka 27); z dne 17. aprila 2007 v zadevi AGM-COS.MET (C-470/03, ZOdl., str. I-2749, točka 86) in z dne 24. marca 2009 v zadevi Danske Slagterier (C-445/06, ZOdl., str. I-2119, točka 31).

končnemu odjemalcu, na katerega je bila prevaljena dajatev, odmerjena s kršitvijo danskega prava, dopuščalo pravico do povračila neposredno od države, načelo enakovrednosti določa, da se tako pravico prizna tudi pri dajatvah, odmerjenih s kršitvijo prava Unije.

60. Če pa bi bilo v nadaljevanju povračilo, če se končnega odjemalca usmeri k zavezancu za plačilo dajatev, nemogoče ali čezmerno oteženo, lahko načelo učinkovitosti narekuje, da se sme končni odjemalec obrniti neposredno na državo. Sodišče je to potrdilo v sodbi Reemtsma za primer, ko je ponudnik storitev svoji stranki pomotoma zaračunal DDV, ga odvedel državi in potem postal plačilno nespodoben.[28] Če za napako ni odgovoren ponudnik storitev ali prodajalec, temveč država, se mora to *a fortiori* uporabiti. V primeru plačilne nesposobnosti zavezanca za plačilo dajatve lahko načelo učinkovitosti narekuje, da sme končni odjemalec povračilo zahtevati neposredno od države.

61. Načelo učinkovitosti zahteva tudi, da je ta pravica glede na svojo naravo dejansko pravica do povračila. Končnemu odjemalcu bi bilo namreč čezmerno oteženo izvrševanje njegovih pravic, če bi moral npr. izpolnjevati strožje pogoje, ki v skladu s sodno prakso veljajo za pravico do odškodnine na podlagi prava Unije.[29] Tudi ni razvidno, zakaj bi se država v takem primeru lahko skrila za temi strožjimi pogoji za uveljavljanje pravice. Navsezadnje se še vedno bogati z zneskom dajatev, ki so bile odmerjene s kršitvijo prava Unije, in gre le za to, da se ta znesek povrne tistemu, ki je v končni fazi nosil to finančno breme.

62. Če nacionalno pravo končnemu odjemalcu, ki je finančno obremenjen z dajatvijo, ne prizna pravice do povračila niti proti državi niti proti zavezancu za plačilo dajatve, iz načela učinkovitosti izhaja, da mora biti določena vsaj ena od teh dveh pravic do povračila. Načelo učinkovitosti države članice namreč zavezuje, da določijo instrumente in podrobna postopkovna pravila, ki so potrebna, da se končnemu odjemalcu omogoči vrnitev dajatev.[30] Tudi tu velja, da se ne izpolni standarda

28 – Sodba Reemtsma Cigarettenfabriken (navedena v opombi 24, točka 41).

29 – Glej o tem sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation (navedena v opombi 6, točke od 207 do 209).

30 – V tem smislu sodba Reemtsma Cigarettenfabriken (navedena v opombi 24, točka 41); primerjaj tudi člen 19(1), drugi pododstavek, PEU.

varstva, ki ga zahteva pravo Unije, če se končnega odjemalca napoti na morebitne odškodninske zahtevke proti državi.

63. Tako je vmesna ugotovitev, da načeli enakovrednosti in učinkovitosti lahko utemeljita neposredno pravico do povračila končnega odjemalca proti državi.

c) Iz prava Unije ne izhajajo druge zahteve

64. Če neposredna pravica končnega odjemalca proti državi ne izhaja iz načel enakovrednosti in učinkovitosti, moramo ostati pri splošnem pravilu, da če ni predpisov Unije o povračilu dajatev, odmerjenih s kršitvijo prava Unije, je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi se lahko zahteva povračilo.[31]

65. Sodišče je v sodbi Denkavit italiana[32] izrecno opozorilo na to, da varstvo pravic, ki za posameznika izhajajo iz neposrednega učinka prepovedi odmeriti določene dajatve, nujno ne zahteva enotne, v vseh državah članicah enake ureditve formalnih in materialnih pogojev, od katerih je odvisno povračilo teh dajatev. To bi moralo *a fortiori* veljati, če gre za upravičenca „iz druge vrste“, na katerega je zavezanec za plačilo dajatve prevalil dajatev, odmerjeno s kršitvijo prava Unije.

66. Treba je namreč upoštevati, da – kot je Sodišče glede tega že večkrat ugotovilo – je problematika povračila dajatev, plačanih brez pravnega temelja, v različnih državah članicah različno urejena, in to celo v isti državi glede na različne vrste zadevnih davkov in dajatev. Medtem ko so zahtevki za povračilo v nekaterih primerih upravnopravne narave, so v drugih civilnopravne narave in sledijo zlasti pravilom o vračilu zaradi neupravičene obogatitve.[33] Če se, z izjemo primerov, v katerih načelo učinkovitosti to zahteva,[34] ne bi upoštevalo teh deloma zapletenih pravil in bi se končnemu odjemalcu želelo na podlagi prava Unije priznati splošno pravico do

31 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 24.

32 – Navedena v opombi 6, točka 22.

33 – Primerjaj sodbo Just (navedena v opombi 6, točka 23 in naslednja) ter sodbi z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile (C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 17) in z dne 17. junija 2004 v zadevi Recheio – Cash & Carry (C-30/02, ZOdl., str. I-6051, točka 16).

34 – Nasprotno pa načelo enakovrednosti ne bi vodilo do neupoštevanja nacionalne ureditve, temveč ravno do njene uporabe v primerih dajatev, ki so bile odmerjene s kršitvijo prava Unije.

povračila neposredno proti državi, ne da bi zakonodajalec Unije natančneje izoblikoval pravni okvir takega zahtevka, bi morebiti več problemov nastalo, kot pa bi se jih razrešilo. Mogoče je tudi – zlasti pri malih dajatvah, ki se nanašajo na dnevno življenje –, da je za končnega odjemalca bistveno bolje, če se lahko drži svojega pogodbenega partnerja, namesto da bi se moral obrniti na državo.

67. Zato naj nacionalno pravo in po potrebi nacionalna sodišča določijo, ali tisti, na katerega je zavezanec za plačilo dajatve prevalil nacionalno dajatev, ki jo je država članica odmerila s kršitvijo prava Unije, lahko zahteva povračilo zneska dajatve neposredno od države ali pa načeloma le od zavezanca za plačilo dajatve ali pa lahko izbira, pri tem pa je treba vsekakor upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

68. Ta rezultat med drugim ustreza rešitvi, ki jo je Sodišče v sodbi Reemtsma[35] našlo za primer, ko je ponudnik storitve svojim strankam pomotoma obračunal DDV in ga odvedel državi. Tudi če je za vprašanje odgovornosti države pomembno, ali je podjetje svojim strankam pomotoma zaračunalo nedolgovani davek ali pa je država sama s kršitvijo prava Unije odmerila dajatev, ki je bila nato prevaljena naprej, ni nujno, da se pravica do povračila finančno prizadetega ureja različno. V obeh primerih je treba le zagotoviti, da se prizadeti osebi lahko povrne zneske, ki jih je brez pravne podlage pobrala država, bodisi neposredno ali posredno.

69. V postopku v glavni stvari pa bi lahko načelo učinkovitosti zahtevalo – kar pa mora preskusiti predložitveno sodišče –, da je treba upoštevati pravico do povračila neposredno od države. Danska vlada je namreč glede pravnega položaja na Danskem navedla, da končni odjemalec nima pravice do povračila neposredno od države. Družbi Danfoss in Sauer-Danfoss pa sta trdili, da končni odjemalec v skladu z danskim pravom ne more zahtevati povračila niti od zavezanca za plačilo dajatev. Danska vlada je na ustni obravnavi potrdila, da je v skladu z danskim pravom obstoj take pravice nejasen. Če končni odjemalec v skladu z danskim pravom dejansko ne more zahtevati povračila zneska dajatve niti neposredno niti posredno, bi se tožečima strankama v postopku v glavni stvari

35 – Navedena v opombi 24, točka 37 in naslednje.

čezmerno otežilo izvrševanje njunih pravic, če bi se ju napotilo na možnost, ki jo je treba pravno šele omogočiti in je trenutno sporna, da pridobita povračilo od naftnih družb, in bi se njuni tožbi proti Skatteministeriet iz tega razloga zavrnilo.

3. Sklepna ugotovitev

70. Na prvo vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, da nacionalno pravo in po potrebi nacionalna sodišča določijo, ali tisti, na katerega je zavezanec za plačilo dajatve prevalil nacionalno dajatev, ki jo je država članica odmerila s kršitvijo prava Unije, lahko zahteva povračilo zneska dajatve neposredno od države ali pa načeloma le od zavezanca za plačilo dajatve ali pa lahko izbira, pri tem pa je treba vsekakor upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

B – *Drugo vprašanje za predhodno odločanje*

71. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali lahko država članica v primeru, ko je s kršitvijo prava Unije odmerila trošarino in jo je zavezanec za plačilo davka prevalil na svojo stranko, zavrne plačilo odškodninskega zahtevka te stranke z obrazložitvijo, da je neposredna vzročna zveza med odmero dajatve in škodo, nastalo stranki, že vnaprej izključena.

72. V skladu z ustaljeno sodno prakso načelno države članice odgovarjajo za škodo, povzročeno posameznikom zaradi kršitev prava Unije, ki jo je povzročila država.[36]

73. Pravica do odškodnine je povezana s tremi pogoji: namen kršenega pravila prava Unije mora biti priznavanje pravic posameznikom, kršitev tega pravila mora biti dovolj resna in obstajati mora neposredna vzročna zveza med to kršitvijo in škodo, povzročeno

36 – Sodba Francovich in drugi (navedena v opombi 27, točka 35); sodba z dne 5. marca 1996 v zadevi Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, Recueil, str. I-1029, točka 31); sodba Danske Slagterier (navedena v opombi 27, točka 27); sodbe z dne 26. januarja 2010 v zadevi Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, ZOdl., str. I-635, točka 29); z dne 25. novembra 2010 v zadevi Fuß (C-429/09, ZOdl., str. I-12167, točka 45) in z dne 9. decembra 2010 v zadevi Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie in drugi (C-568/08, ZOdl., str. I-12655, točka 87).

oškodovancem.[37] Vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na tretji pogoj.

74. Sicer je načeloma naloga nacionalnih sodišč, da ugotovijo, ali dejansko obstaja neposredna vzročna zveza med kršitvijo prava Unije s strani države in škodo, ki so jo utrpeli oškodovanci.[38] Na eni strani lahko Sodišče posreduje smernice, ki se mu zdijo potrebne, da bi predložitvenemu sodišču dalo koristen odgovor,[39] na drugi strani pa gre v tej zadevi bolj za pravno kot pa za dejansko vprašanje. Treba je namreč razjasniti, ali je pogoj neposredne vzročne zveze treba razumeti tako ozko, da je lahko izpolnjen le v razmerju do zavezanca za plačilo dajatve, kot to trdi zlasti danska vlada, ne pa v razmerju do tistega, na katerega je zavezanec za plačilo dajatve prevalil trošarino, ki je bila odmerjena s kršitvijo prava Unije.

75. Najprej je treba ugotoviti, da v tem primeru vzročna zveza kot taka ni sporna. Če ne bi bila odmerjena trošarina, tožečima strankama iz postopka v glavni stvari ne bi nastala vtoževana škoda, ki predstavlja znesek dajatve, ki so jo nanju prevalile naftne družbe.

76. Neposrednosti vzročne zveze pa se ne sme razumeti v absolutnem smislu; v skladu s sodno prakso zadostuje že „zadostna neposrednost“.[40] Sodišče je to pojasnitev izvedlo s sklicevanjem na svojo sodno prakso o nepogodbeni odgovornosti Unije,[41] za katero v bistvu veljajo isti trije pogoji kot za odgovornost držav članic za kršitve prava Unije.[42] Iz te sodne prakse tudi izhaja, da naj merilo „zadostne neposrednosti“ zlasti zagotovi, da ni treba plačati odškodnine za vsako, še tako oddaljeno posledico.[43] Če se noče pojma neposrednosti z dodajanjem besede „dovolj“ razlagati preširoko, bi se lahko zato enostavno govorilo o ozki vzročni zvezi.

37 – Sodbe Brasserie du pêcheur in Factortame (navedena v opombi 36, točka 51); Danske Slagterier (navedena v opombi 27, točka 20) in Transportes Urbanos y Servicios Generales (navedena v opombi 36, točka 30).

38 – Sodba Brasserie du pêcheur und Factortame (navedena v opombi 36, točka 65); sodba z dne 15. junija 1999 v zadevi Rechberger in drugi (C-140/97, Recueil, str. I-3499, točka 72) ter sodbi AGM-COS.MET (navedena v opombi 27, točka 83) in Fuß (navedena v opombi 36, točki 48 in 59).

39 – Sodbi z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 38) in z dne 18. junija 2009 v zadevi Stadeco (C-566/07, ZOdl., str. I-5295, točka 43).

40 – Sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation (navedena v opombi 6, točka 218) in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 15, točka 122).

41 – Sodba z dne 4. oktobra 1979 v zadevi Dumortier in drugi proti Svetu (64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 in 45/79, Recueil, str. 3091, točka 21).

42 – Sodba Brasserie du pêcheur in Factortame (navedena v opombi 36, točka 53).

43 – Sodba Dumortier in drugi proti Svetu (navedena v opombi 41, točka 21).

Pojem „neposredne vzročne zveze“ pa je v sodni praksi tako ustaljen, da bom v okviru nadaljnjih navedb vztrajala pri njem v širokem pojmovanju.

77. Danska vlada s sklicevanjem na načela odškodninske odgovornosti iz danskega prava trdi, da ima lahko le „neposredni oškodovanec“ pravico do odškodnine, to pa ni tisti, na katerega pa je bila prevaljena nezakonito odmerjena dajatev. Njegova škoda je odvisna prej od cele vrste drugih okoliščin, kot so cenovna politika zavezanca za plačilo dajatve, kot tudi od njegove lastne cenovne politike, konkretne uporabe obdavčenih izdelkov in konkurenčnega položaja. Poleg tega naj bi bil krog v končni fazi finančno obremenjenih komaj predvidljiv in nedoločen.

78. Tako merilo „neposrednega oškodovanca“ pa v pravu Unije nima opore. Nasprotno, v skladu z ustaljeno sodno prakso ti trije pogoji, navedeni v točki 73 zgoraj, med katerimi je „dovolj neposredna vzročna zveza“, zadoščajo, da posamezniki pridobijo pravico do odškodnine na podlagi prava Unije.[44] Šele pred kratkim je Sodišče izrecno ugotovilo, da države članice ne smejo naložiti dodatnih pogojev.[45]

79. Merilo, ki ga je navedla danska vlada, v končni fazi določa dodaten pogoj, pri tem pa ta hkrati temelji na ožji koncepciji vzročne zveze. To vodi namreč do tega, da se pravica do odškodnine iz prava Unije tistih, ki so morali nositi breme dajatve, odmerjene s kršitvijo prava Unije, in so tako nedvomno utrpeli škodo, brez posamičnega preskusa primera sistematično zavrne. Polni učinek prava Unije in učinkovito varstvo pravic, ki jih priznava pravo Unije, ki naj zagotovita pravico do odškodnine,[46] bi bila pri tako pavšalni omejitvi kroga mogočih upravičencev znatno prizadeta.

44 – Sodbe Francovich in drugi (navedena v opombi 27, točka 41); AGM-COS.MET (navedena v opombi 27, točka 85) in Fuß (navedena v opombi 36, točka 65).

45 – Sodba Fuß (navedena v opombi 36, točka 66).

46 – Glej v tem smislu sodbi Francovich in drugi (navedena v opombi 27, točka 33) in Brasserie du pêcheur in Factortame (navedena v opombi 36, točka 52) ter sodbo z dne 30. septembra 2003 v zadevi Köbler (C-224/01, Recueil, str. I-10239, točka 33).

80. Poleg tega je treba ugotoviti, da se škode, nastale končnemu odjemalcu, nikakor ne more obravnavati kot oddaljene posledice odmere dajatve. Kot je že navedeno v okviru prvega vprašanja za predhodno odločanje, je prav za posredne dajatve značilno, da njihovega finančnega bremena ne nosi zavezanec za plačilo dajatve, temveč končni odjemalec, zaradi česar temu v končni fazi nastane škoda. Pravzaprav se ena in ista škoda prenaša naprej po prodajni verigi. Po višini ostane nespremenjena in s tem jo lahko država predvidi in izračuna. Le s tem, da bi se zavezanec za plačilo dajatve odpovedal prevalitvi dajatve prek cene in da se je dejanski oškodovanec odpovedal temu, da bi sam naprej prevalil dajatev, se vzročna zveza med odmero dajatve in škodo niti ne prekine niti se ji samodejno ne odvzame njene zadostne neposrednosti v smislu sodne prakse.

81. Okoliščina, da krog tistih, ki imajo lahko pravico do odškodnine, eventualno – vsaj na začetku – ni določen, ne postavi pod vprašaj možnosti neposredne vzročne zveze. Dejstvo, da kot upravičenci do odškodnine pride v poštev nedoločeno število oseb, namreč ne more izključiti pravice do odškodnine iz prava Unije.[47] Poleg tega je, čeprav je lahko krog dejanskih oškodovancev vnaprej še manj znan kot krog zavezancev za plačilo dajatve, ta krog prav tako od začetka natančno določljiv. Gre namreč za tiste, na katere je bila dajatev prevaljena in je sami niso mogli prevaliti naprej.

82. Tudi pogled na druga področja odškodninskega prava Unije potrjuje, da mu je omejitev na „neposrednega oškodovanca“ v smislu danskega prava tuja. Tako je Sodišče v sodbi Manfredi[48] v zvezi s prepovedjo kartelov v pravu Unije ugotovilo, da ima vsakdo pravico zahtevati odškodnino za povzročeno škodo, če med to škodo in prepovedanim kartelom obstaja vzročna zveza.

83. Posledično v primeru, da je država članica odmerila trošarino s kršitvijo prava Unije in je zavezanec za plačilo dajatve to prevalil na svoje stranke, ni mogoče zavrniti odškodninskega zahtevka te stranke proti državi z obrazložitvijo, da je vnaprej izključena neposredna vzročna zveza med odmero dajatve in škodo stranke.

47 – Glej v tem smislu sodbo Brasserie du pêcheur in Factortame (navedena v opombi 36, točka 71).

48 – Sodba z dne 13. julija 2006 v zadevi Manfredi in drugi (C-295/04 do C-298/04, ZOdl., str. I-6619, točka 61).

V – Predlog

84. Zato predlagam, naj se na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Vestre Landsret, odgovori:

1. Nacionalno pravo in po potrebi nacionalna sodišča določijo, ali tisti, na katerega je zavezanec za plačilo dajatve prevalil nacionalno dajatev, ki jo je država članica odmerila s kršitvijo prava Unije, lahko zahteva povračilo zneska dajatve neposredno od države ali pa načeloma le od zavezanca za plačilo dajatve ali pa lahko izbira, pri tem pa je treba vsekakor upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

2. Če je država članica odmerila trošarino s kršitvijo prava Unije in je zavezanec za plačilo dajatve to prevalil na svoje stranke, ni mogoče zavrniti odškodninskega zahtevka te stranke proti državi z obrazložitvijo, da je vnaprej izključena neposredna vzročna zveza med odmero dajatve in škodo stranke.