ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 24 март 2011 година[1]

I — Въведение

1. Държавата членка, която е събрала данъци в нарушение на правото на Съюза, по принцип е длъжна да ги възстанови на данъчнозадълженото лице. Такава е трайната съдебна практика. Не е изяснено обаче дали съгласно правото на Съюза и лицето, което в крайна сметка е трябвало да понесе икономическата тежест на данъка, понеже същият му е начислен от данъчнозадълженото лице, например чрез покупната цена, може да поиска пряко от държавата този данък да му бъде възстановен.

2. В настоящото дело Vestre Landsret (Дания) иска от Съда да изясни този въпрос. Landsret трябва да се произнесе по жалби срещу датското министерство на финансите, с които две промишлени предприятия искат възстановяване на акциза, с който Дания е облагала до ноември 2001 г. смазочните и хидравличните масла, въпреки че правото на Съюза е предвиждало освобождаване от хармонизирания акциз при използване на минерални масла за цели, различни от употребата им като моторни горива или горива за отопление. Нефтените дружества, от които е събран този акциз, са го включили в платената от жалбоподателите покупна цена.

II — Правна уредба

А — *Право на Съюза*

1. Директивата за акциза

3. С член 1, параграф 1 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти[2] (наричана по-нататък „Директивата за акциза“) се установява режимът на продуктите, подлежащи на облагане с акцизи и други косвени данъци, с които се облага пряко или непряко

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129.

потреблението на такива продукти, с изключение на данък върху добавената стойност и данъците, въведени от Съюза. Съгласно параграф 2 от този член особените разпоредби относно структурата и ставките на данъците върху продукти, подлежащи на облагане с акцизи, се въвеждат с отделни директиви.

4. Член 3, параграфи 1 и 2 от Директивата за акциза гласи следното:

„1. Настоящата директива се прилага на равнище Общност за следните продукти, така както са определени в съответните директиви:

— минерални масла,

— алкохол и алкохолни напитки,

— тютюневи изделия.

2. Продуктите, изброени в параграф 1, могат да бъдат облагани с други косвени данъци със специално предназначение, при условие че тези данъци са в съответствие с правилата относно акцизите и ДДС, уреждащи въпросите на определянето на данъчната основа, изчисляването на данъка, изискуемостта и мониторинга на данъка“.

2. Директивата за акциза върху минералните масла

5. Член 1, параграф 1 от Директива 92/81/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акциза върху минералните масла [3] (наричана по-нататък „Директивата за акциза върху минералните масла“) предвижда, че в съответствие с настоящата директива държавите членки облагат с хармонизиран акциз минералните масла.

6. Член 8, параграф 1, буква а) и буква б), първа алинея от Директивата за акциза върху минералните масла гласи:

„1. В допълнение към съдържащите се в Директива 92/12/ЕИО общи разпоредби за освободените видове употреба на продукти, подлежащи на облагане с акциз, и без да се засягат други разпоредби на Общността, всяка държава членка предвижда освобождаване от хармонизирания акциз в следните случаи, при определени от нея условия, с които се цели да се осигури правилното и недвусмислено прилагане на освобожданията, и да се предотвратят измами, укриване или злоупотреби:

а) при използване на минерални масла за цели, различни от употребата им като моторни горива или горива за отопление;

б) при доставка на минерални масла, предназначени за употреба като горива за въздушни полети, с изключение на частните развлекателни полети“ [неофициален превод].

3 — ОВ L 316, стр. 12.

Б — *Датско право*

7. Със Закон № 1029 от 19 декември 1992 г. за данъчното облагане на минералните масла и др. (наричан по-нататък „Закон за данъка върху минералните масла“) в Дания е въведен акциз върху смазочните и хидравличните масла.

8. Съгласно член 1, параграф 1, точка 12 от Закона за данъка върху минералните масла, в приложимата към фактите по главното производство редакция, смазочните и хидравличните масла (заедно наричани по-нататък „смазочни масла“) се облагат с акциз от 1,78 йоре на литър (наричан по-нататък „акциз върху смазочните масла“).

9. Акцизът върху смазочните масла се е дължал от нефтените дружества. При въвеждането му в мотивите към законопроекта се посочва и следното:

„Нефтените дружества вероятно ще могат да начисляват акциза. Голяма част от маслата, облагани съгласно предложението с акциз, се използват в промишлеността или в търговията, където възможностите за начисляване на този данък са различни“.

10. По-нататък в мотивите се посочва, че акцизът „ще увеличи стимулите за икономия на нефт, което като цяло ще има благоприятни последици за околната среда“.

11. В отговор на Решение на Съда по дело Braathens [4], със Закон № 395 от 6 юни 2002 г. Дания отменя акциза върху смазочните масла с обратна сила, считано от 1 декември 2001 г. В посоченото решение във връзка с екологична такса, събирана в Швеция за потреблението на гориво за вътрешни въздушни полети, Съдът посочва, че член 8, параграф 1, буква б) от Директивата за акциза върху минералните масла би бил изцяло лишен от полезно действие, ако държавите членки имат право да облагат с друг косвен данък освободени от хармонизирания акциз продукти. Ето защо той приема, че тази такса не може да се основава на член 3, параграф 2 от Директивата за акциза.

12. Видно от преюдициалното запитване, при разглеждането на законопроекта датският министър на финансите посочва пред финансовата комисия на Folketing [5], че няма никакви съмнения, че акцизът върху смазочните масла нарушава общностното право.

13. След приемането на закона митническата и данъчната администрация издава указания относно възстановяването на незаконно събрания данък (циркулярно писмо № 80 на Skatteministerium от 15 юли 2002 г. относно възстановяването на акциза върху смазочните масла и др.). Що се отнася до лицата, които имат право да искат

4 — Решение от 10 юни 1999 г., (C-346/97, Recueil, стр. I-3419).
5 — Датският парламент.

възстановяване, в точка 3.1 от циркулярното писмо е посочено:

„Право на възстановяване на първо ниво на търговската верига имат предприятията, за които трябва да се приеме, че имат такова право поради отмяната на закона. Става въпрос за предприятия, които са платили акциза и не са го начислили на клиентите си.

Въпросът дали други лица имат това право се решава според общите правни принципи в областта на отговорността“.

III — Фактите и преюдициалните въпроси

14. Предприятието Danfoss A/S (наричано по-нататък „Danfoss“) произвежда системи за охлаждане, отопление и автоматизация за промишлеността. То използва смазочни масла както при производството на тези системи, така и — за да се избегне прегряване и увреждане на струговащите и режещите машини — в областта на предавателната техника.

15. Между 1 януари 1995 г. и 30 ноември 2001 г. то закупува използваните смазочни масла от различни датски нефтени дружества, които съгласно Закона за данъка върху минералните масла са превели за това на датската държава акциз върху смазочните масла.

16. Безспорно е, че нефтените дружества са включили в платената от Danfoss цена акциза, който се начислява върху закупените от него смазочни масла. Става въпрос за обща сума в размер на 6 108 054 DKK.

17. Danfoss препродава малка част от смазочните масла на Sauer-Danfoss ApS (наричано по-нататък „Sauer-Danfoss“), което също ги използва като помощни материали в производствения процес.

18. В главното производство Danfoss посочва, че в цената на препродадените на Sauer-Danfoss смазочни масла е включен акциз в размер на 1 686 096 DKK. Независимо от тази препродажба на Sauer-Danfoss, от твърденията на Danfoss и Sauer-Danfoss следва, че нито едното, нито другото дружество е начислило акциза върху смазочните масла на предприятията надолу по веригата. Датското правителство оспорва това.

19. Нефтените дружества не са поискали да им бъде възстановен акцизът върху смазочните масла, продадени на Danfoss.

20. Danfoss и Sauer-Danfoss обаче отправят към данъчните власти искане за възстановяване съответно в размер на 6 108 054 DKK и 1 686 096 DKK.

21. Акцизът, който е включен в платената от Sauer-Danfoss сума, е част от претендирания от Danfoss размер. Двете предприятия са се споразумели, че ако Danfoss получи обратно цялата сума, същото ще изплати обратно 1 686 096 DKK на Sauer-Danfoss, което в този случай ще оттегли искането си срещу министерството. В този смисъл искането на Sauer-Danfoss срещу министерството е субсидиарно спрямо това на Danfoss.

22. Данъчните власти отказват възстановяване, по съображение че не е налице право на възстановяване, тъй като предприятията не платили акциза върху смазочните масла пряко на държавата и следователно искането следвало да се преценява съгласно общите условия за отговорност в датското право. Тези условия обаче не били изпълнени.

23. По отношение на основанието за отговорността данъчните власти посочват, че преди Решение по дело Braathens, в което било уточнено отношението между Директивата за акциза и Директивата за акциза върху минералните масла, несъвместимостта на акциза върху смазочните масла с общностното право не била така явна, че събирането му да може да доведе до отговорност на държавата. Що се отнася до периода след това решение, вредата, претърпяна от следващия данъчнозадълженото лице участник в търговската верига, не се считала за обичайна последица. Държавата не можела да предвиди къде по търговската верига би възникнала вреда.

24. След това Danfoss и Sauer-Danfoss подават съответно на 15 март и на 4 май 2005 г. жалби срещу Skatteministerium пред Vestre Landsret, с които искат да им бъдат възстановени спорните суми. Vestre Landsret решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Допуска ли общностното право държава членка да откаже да уважи искане за възстановяване, предявено от предприятие, на което в нарушение на директива е начислен акциз, когато при обстоятелства като тези в настоящия случай отказът се основава на факта, че задължението към държавата не е погасено от предприятието?

2. Допуска ли общностното право държава членка да откаже да уважи искане за обезщетение за вреди, предявено от предприятие, на което в нарушение на директива е начислен акциз, когато при обстоятелства като тези в настоящия случай отказът се основава на изтъкнат от държавата членка довод (по-конкретно че предприятието не е пряко увредената страна и че няма пряка причинно-следствена връзка между евентуалната загуба и поведението, в резултат на което се поражда отговорността)?“.

25. В производството пред Съда участват Danfoss, Sauer-Danfoss, датското, испанското, италианското, полското и шведското правителство, правителството на Обединеното кралство и Европейската комисия, като испанското и полското правителство са представили само писмено, а шведското правителство — устно становище.

IV — Анализ

26. Предварително трябва да се отбележи, че в крайна сметка двата преюдициални въпроса са насочени в една посока: могат ли съгласно правото на Съюза предприятия в положението на Danfoss и на Sauer-Danfoss да искат пряко от държавата възстановяване в размер, съответстващ на акциза върху смазочните масла, който държавата е събрала от нефтени дружества в нарушение на правото на Съюза, а акцизът е начислен от последните дружества върху Danfoss и Sauer-Danfoss? Двата въпроса обаче се различават от гледна точка на правно основание. Докато първият въпрос се отнася до правото на възстановяване в смисъл на обратно изплащане, вторият въпрос е свързан с евентуалното право на обезщетение за вреди. Ето защо въпросите трябва да се разгледат отделно.

A — *По първия преюдициален въпрос*

27. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали когато държава членка е събрала данък в нарушение на правото на Съюза и данъчнозадълженото лице е начислило този данък на свой клиент, последният може да иска по силата на правото на Съюза тази сума да му бъде възстановена пряко от държавата.

28. Според постоянната съдебна практика държавите членки поначало са длъжни да възстановят данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза [6].

29. Според класическата формулировка на Съда правото да се получат обратно данъци, събрани в държава членка в нарушение на нормите на правото на Съюза, е следствие и допълнение на правата, предоставени на правните субекти от разпоредбите

6 — В този смисъл Решение от 27 февруари 1980 г. по дело Just (68/79, Recueil, стр. 501, точки 25—27), Решение от 27 март 1980 г. по дело Denkavit italiana (61/79, Recueil, стр. 1205, точки 22—27) и Решение от 9 ноември 1983 г. по дело San Giorgio (199/82, Recueil, стр. 3595, точка 12), изрично и Решение от 14 януари 1997 г. по дело Comateb и др. (C-192/95-C-218/95, Recueil, стр. I-165, точка 20), Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 84), Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 202) и Решение от 28 януари 2010 г. по дело Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, Сборник, стр. I-731, точка 45). Вж. понастоящем по този въпрос, макар и в други области, заключението на генералния адвокат Cruz Villalón от 7 декември 2010 г. по дело Lady & Kid и др. (C-398/09, Сборник, стр. I-7375) и заключението на генералния адвокат Mengozzi от 22 декември 2010 г. по дело Accor (C-310/09, Сборник, стр. I-8117, точка 53 и сл.).

на правото на Съюза, които забраняват съществуването на такива данъци [7].

30. В този смисъл правен субект при всички случаи е засегнатото данъчнозадължено лице. Съгласно постоянната съдебна практика по силата на правото на Съюза той поначало може да иска от държавата да възстанови данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза [8].

31. Съгласно съдебната практика задължението на държавата по отношение на данъчнозадълженото лице за възстановяване познава само едно-единствено изключение, което при това трябва да се тълкува ограничително. Държавата членка може да откаже на данъчнозадълженото лице да извърши възстановяване, ако установи, че цялата данъчна тежест е прехвърлена на трето лице и — което следва да се провери допълнително — че това би довело до неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице [9].

32. Въпросът дали при такова прехвърляне само лицето, на което данъкът е начислен и което не е могло на свой ред да го начисли на трето лице (наричано по-нататък „краен купувач“), може да иска възстановяване от държавата, но не и данъчнозадълженото лице, до момента не е изяснен. В съдебната практика обаче има различни насоки, които спомагат за отговора на този въпрос.

1. Легитимният интерес на крайния купувач от възстановяване

33. Действително в Решение по дело Comateb и др. [10] Съдът изрично посочва възможността крайният купувач да поиска пряко от националните власти възстановяване на недължимо платения данък, чиято тежест той е понесъл. Съдът обаче я разглежда като чиста хипотеза, при която не се поставя самият въпрос за възстановяването на съответната сума на данъчнозадълженото лице. Съдът не се произнася дали и при какви обстоятелства съгласно националното право или правото на Съюза крайният купувач трябва да има такова право пряко срещу държавата.

7 — Решение по дело San Giorgio (посочено в бележка под линия 6, точка 12), Решение по дело Comateb и др. (посочено в бележка под линия 6, точка 20), Решение по дело Metallgesellschaft и др. (посочено в бележка под линия 6, точка 84), Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 6, точка 202) и Решение по дело Direct Parcel Distribution Belgium (посочено в бележка под линия 6, точка 45).

8 — Вж. посочените в бележка под линия 6 решения, отнасящи се до случая, в който самото данъчнозадължено лице иска възстановяване, както и Решение от 29 юни 1988 г. по дело Deville (240/87, Recueil, стр. 3513, точка 11) и Решение от 2 октомври 2003 г. по дело Weber's Wine World и др. (C-147/01, Recueil, стр. I-11365, точки 93—95).

9 — Решение по дело Just (посочено в бележка под линия 6, точка 26), Решение от 21 септември 2000 г. по дело Michaïlidis (C-441/98 и C-442/98, Recueil, стр. I-7145, точка 33) и Решение по дело Weber's Wine World и др. (посочено в бележка под линия 8, точки 94 и 102). В точки 34 и 44 от заключението си по дело Lady & Kid и др., посочено в бележка под линия 6, генералният адвокат Cruz Villalón правилно посочва, че в настоящия случай Съдът е възприел изключение на национално равнище и пледира наред със случая на прехвърляне на данъчната тежест да се приемат и други изключения (точка 35 и сл.).

10 — Посочено в бележка под линия 6, точка 24.

34. В същото решение обаче Съдът посочва, че възстановяването на сумата, съответстваща на данъка, на данъчнозадълженото лице, макар последното да го е начислило на своя клиент, би било равностойно на двойно плащане към данъчнозадълженото лице, което може да се счита за неоснователно обогатяване, *като това не отстранява последиците от незаконосъобразността на данъка за клиентите на данъчнозадълженото лице* [11]. Така Съдът приема, че всеки данък, който нарушава правото на Съюза, може да засегне икономически трето лице, различно от данъчнозадълженото, и е необходимо съответстващата на данъка сума да бъде отново включена в имуществото на третото лице.

35. Тази необходимост произтича и от общия характер на косвените данъци. Всъщност с последните се облагат разходите или потреблението и за тези данъци е характерно това, че свързаната с тях финансова тежест може да бъде прехвърлена върху крайния купувач, който я понася [12]. Случаят със спорния датски акциз върху смазочните масла е същият. В мотивите към законопроекта относно въвеждането на този акциз изрично се посочва, че нефтените дружества вероятно ще могат да начисляват акциза. В допълнение стимулите за икономия на нефт, които очаква датското правителство, логично предполагат, че посочените дружества ще начисляват акциз и това ще доведе до оскъпяване на маслата за потребителите.

36. Практиката на Съда — според която въпросът за прехвърлянето или непрехвърлянето на тежестта на косвен данък във всеки случай е фактически въпрос, тъй като реалното пълно или частично прехвърляне при всяка търговска сделка зависи от редица фактори [13] — не поставя под въпрос тази характеристика на косвените данъци. В посочената практика само се уточнява, че държавата не може да изхожда от презумпцията, че данъкът е начислен на трето лице, за да отхвърли искането от страна на данъчнозадълженото лице за възстановяване, по съображение че такова възстановяване води до неоснователно обогатяване за последното лице.

37. Следователно и крайният купувач, на който е начислен косвен данък, събран в нарушение на правото на Съюза и аналогичен на датския акциз върху смазочните масла, е правен субект, на който нормите на Съюза, забраняващи събирането на такъв данък, предоставят права. Той също

11 — Решение по дело Comateb и др. (посочено в бележка под линия 6, точка 22, курсивът е мой).

12 — Вж. и заключението, представено от генералния адвокат Jacobs на 17 март 2005 г. по дело Banca popolare di Cremona (C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точка 35).

13 — Решение от 25 февруари 1988 г. по дело Les Fils de Jules Bianco и Girard (331/85, 376/85 и 378/85, Recueil, стр. 1099, точки 17 и 20), Решение по дело Comateb и др. (посочено в бележка под линия 6, точки 25—27) и Решение по дело Weber's Wine World и др. (посочено в бележка под линия 8, точка 96 и сл.).

трябва да може да получи обратно данъка, който му е начислен.

2. Изводи, които трябва да бъдат направени от необходимостта от защита

38. Все пак би било прибързано непосредствено от легитимния интерес на крайния купувач от възстановяване, на който в нарушение на правото на Съюза е начислен данък, да се приеме, че по силата на правото на Съюза този купувач трябва да има право да иска възстановяване пряко от държавата. Всъщност трябва да се има предвид, че за разлика от данъчнозадълженото лице, което логически може да се обърне само към държавата, вместо към държавата крайният купувач може да насочи искането си и към данъчнозадълженото лице.

39. Така по отношение на данъчнозадълженото лице Съдът приема, че то трябва да има право да получи обратно данъка от държавата, тогава когато трябва да възстанови на крайния купувач сумата, начислена на последния [14]. Ако случаят е такъв, начисляването всъщност не води до неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице вследствие на възстановяването.

14 — Решение по дело Comateb и др. (посочено в бележка под линия 6, точка 24).

40. Що се отнася до лицето, към което крайният купувач може да насочи своето искане за възстановяване, „следствието и допълнението“ на правата, предоставени на крайния купувач по силата на правото на Съюза, биха могли да са съвсем различни от тези, с които разполага данъчнозадълженото лице.

41. Ето защо по-нататък трябва да се провери дали в съдебната практика относно правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване има индиции, че и крайният купувач може да поиска възстановяване пряко от държавата. За тази цел най-напред трябва да се проучи точното съдържание в съдебната практика на правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване.

а) Конкретното съдържание на правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване

42. Съгласно съдебната практика държавата трябва да възстанови на данъчнозадълженото лице не само недължимо събрания данък, но и сумите, изплатени на посочената държава или удържани от нея в пряка връзка с този данък [15].

15 — В това отношение Съдът по-специално включва и неблагоприятните икономически последици за данъчнозадълженото лице поради преждевременното събиране на данък, който сам по себе си е в съответствие с правото на Съюза, като несъвместимостта с правото на Съюза следователно се изразява единствено в преждевременната изискуемост на данъка. В този случай присъждането на лихви представлява връщане на недължимо платеното. Вж. Решение по дело Metallgesellschaft и др. (посочено в бележка под линия 6, точки 87—89), Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 6, точка 205) и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 112) както и Определение от 23 април 2008 г. по дело Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Сборник, стр. I-2875, точка 114).

i) Критерият за неизбежната последица

43. Правото на възстановяване обаче не включва загубите, които произтичат от решения, взети от самото данъчнозадължено лице, и съответно не представляват неизбежна последица от действие на държавата членка в нарушение на правото на Съюза [16]. Критерият за неизбежната последица все още до голяма степен е абстрактен в съдебната практика и по всичко личи, че до момента е прилаган само в много специфичен данъчноправен контекст [17]. Той явно служи, за да се отграничи това, което може да бъде искано във връзка с предоставеното от нормите на Съюза право на възстановяване, от това, което може да бъде искано „само“ във връзка с искане за обезщетение за вреди, също основано на правото на Съюза и подчинено на по-строги изисквания [18].

16 — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 6, точка 207) и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено в бележка под линия 15, точка 113), както и Определение по дело Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (посочено в бележка под линия 15, точка 115).

17 — Нито данъчните облекчения или другите данъчни предимства, от които местното дружество се е отказало, за да може изцяло да приспадне недължимо платения данък от дължимия размер на друг данък, нито разходите за съобразяване с разглежданото национално законодателство, понесени от участващите в групата от дружества, могат да бъдат компенсирани с искане за възстановяване, основано на правото на Съюза (вж. посочената в бележка под линия 16 съдебна практика).

18 — Вж. по този въпрос Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 6, точки 207—209).

ii) Право на възстановяване въпреки начисляването на данъка на трето лице

44. Според съдебната практика вредата, която данъчнозадълженото лице е претърпяло, поради факта че е включило данъка в платената от клиентите му цена, като увеличението ѝ е довело до спад в продажбите, все пак попада поне косвено в обхвата на правото на възстановяване. Това следва от доводите, изложени от Съда във връзка с вече споменатото изключение от задължението на държавата за възстановяване.

45. Съгласно това изключение държавата членка може да откаже на данъчнозадълженото лице да извърши възстановяване, ако установи, че цялата тежест на данъка е понесена от лице, различно от данъчнозадълженото лице, и възстановяването на данъка би довело до неоснователно обогатяване на последното [19]. Съгласно съдебната практика обаче не е налице неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице, ако същото е понесло икономическа вреда поради спад в продажбите [20]. В това отношение Съдът изтъква, че прехвърлянето на тежестта на данъка върху трето лице не неутрализира непременно икономическите последици от данъчното облагане за данъчнозадълженото лице. Ето защо прехвърлянето на тежестта на данъка само по себе си не означава, че възстановяването би довело до неоснователно обогатяване

19 — Решение по дело Just (посочено в бележка под линия 6, точка 26), Решение по дело Michaïlidis (посочено в бележка под линия 9, точка 33) и Решение по дело Weber's Wine World и др. (посочено в бележка под линия 8, точка 94).

20 — Решение по дело Comateb и др. (посочено в бележка под линия 6, точка 29 и сл.), Решение по дело Michaïlidis (посочено в бележка под линия 9, точка 34 и сл.) и Решение по дело Weber's Wine World и др. (посочено в бележка под линия 8, точки 95 и 98).

на данъчнозадълженото лице, поради което да е необходимо да се отрече правото на възстановяване [21].

iii) Изводи за евентуалното право на крайния купувач на възстановяване

46. За да може от изложените характеристики на правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване съгласно правото на Съюза да се направи извод дали и крайният купувач поначало има такова право, тези характеристики най-напред трябва да бъдат подложени на критичен анализ.

47. В това отношение следва да се посочи, че признаването на правото на възстановяване, независимо от прехвърлянето на данъчната тежест, е съвместимо с „критерия за неизбежната последица“ [22] само ако се приеме, че претърпяната поради спада в продажбите вреда е неизбежна последица от събирането на данъка от страна на държавата въпреки междинното решение за прехвърляне на данъчната тежест, взето от предприятието. Това изглежда най-малкото съмнително.

48. Тази гледна точка е в противоречие и със съдебната практика, според която въпросът за прехвърлянето или непрехвърлянето на тежестта на косвен данък във всеки случай е фактически въпрос, тъй като реалното пълно или частично прехвърляне при всяка търговска сделка зависи от редица фактори [23].

49. Следователно възниква въпросът дали правото на възстановяване действително е подходящата основа, за да се поправи такава вреда. По-логично изглежда поправянето на тези вреди да бъде уредено с правото в областта на отговорността, т.е. с установени от Съда правила за отговорността на държавите членки за вредите, които правните субекти са претърпели поради нарушение на правото на Съюза.

50. На последно място, поправянето на вредите посредством искането за възстановяване има последици и по отношение на въпроса как могат да бъдат отстранени икономическите последици за крайния купувач от събирането на данъка в нарушение на правото на Съюза.

51. Всъщност ако данъчнозадълженото лице има право на възстановяване на данъка въпреки прехвърлянето на тежестта на този данък, събран в нарушение на

21 — Вж. Решение по дело Weber's Wine World и др. (посочено в бележка под линия 8, точка 101 и сл.).

22 — Вж. във връзка с това точка 43 по-горе.

23 — Решение по дело Les Fils de Jules Bianco и Girard (посочено в бележка под линия 13, точки 17 и 20), Решение по дело Comateb и др. (посочено в бележка под линия 6, точки 25—27) и Решение по дело Weber's Wine World и др. (посочено в бележка под линия 8, точка 96 и сл.).

правото на Съюза, тъй като поради спада в продажбите споменатото лице е понесло икономическа вреда — за целите на този пример в същия размер — то с възстановяването от страна на държавата това право би било осъществено и по същество погасено. В такъв случай направеното от крайния купувач искане за възстановяване, насочено към данъчнозадълженото лице, повече не би могло да бъде уважено, тъй като сумата, която последното е получило от държавата, трябва действително да компенсира вредите, които то е претърпяло, и да остане в неговото имущество. Данъчнозадълженото лице също така не би могло да прехвърли никакво право на крайния купувач, освен ако не му бъде признато ново, допълнително право на възстановяване, което на практика трябва да замести самия данък. Напротив, естественият адресат за крайния купувач в такъв случай би била самата държава.

52. Като цяло досегашната съдебна практика относно съдържанието на правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване съдържа индиции както срещу, така и в подкрепа на възможността и на крайния купувач да се признае подобно пряко право на възстановяване.

53. Ако се поддържа, че с искането за възстановяване данъчнозадълженото лице може да получи и обезщетение за вреди поради спад в продажбите, е възможно да възникнат положения като горепосоченото, при които крайният купувач може да насочи искането си само към държавата. Освен това в този случай логично би трябвало критерият за неизбежната последица да бъде признат и във връзка с намаляването на имуществото на крайния купувач. Ако следва да се приеме, че посочената вреда, която данъчнозадълженото лице е претърпяло, въпреки решението му да прехвърли тежестта от данъка, е неизбежна последица от събирането на данъка от страна на държавата, то и свързаното с това прехвърляне намаляване на имуществото на крайния купувач също е неизбежна последица.

54. Ако обаче критерият за неизбежната последица се прилага в съответствие с неговия смисъл, следва да се заключи, че той не би бил изпълнен спрямо крайния купувач, тъй като прехвърлянето на данъчната тежест не е механизъм с автоматично действие, а се основава на управленско решение, взето от данъчнозадълженото лице. При такова ограничително тълкуване характерът на правото на възстановяване, което би могло да бъде предоставено на данъчнозадълженото лице, би бил довод срещу признаването на такова право на крайния купувач.

55. Тези противоположни индиции водят до заключението, че в досегашната съдебна практика относно съдържанието на правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване няма определящ критерий от кого по принцип крайният купувач може да иска възстановяване. Все

пак практиката на Съда във връзка с принципите на равностойност и ефективност дава и други насоки.

57. Тези условия включват на първо място определянето на компетентните юрисдикции и уреждането на съдебните производства, т.е. на процесуалните правила [26]. В този случай Съдът обаче предоставя поне отчасти на държавите членки и задачата да определят материалноправните условия [27].

б) Искане за възстановяване пряко от държавата по съображения за равностойност и ефективност

58. Въпросът към кого може да бъде отправено искането е материалноправен въпрос. Що се отнася до данъчнозадълженото лице, отговорът следва от самото право на Съюза: към държавата. В рамките на това правоотношение не участва и никой друг. Що се отнася до крайния купувач, принципите на равностойност и ефективност, които, както бе установено, се прилагат и по отношение на материалноправни въпроси, дават частичен отговор.

56. Съгласно постоянната съдебна практика при липсата на правна уредба на Съюза в областта на исканията за възстановяване на данъци, събрани в нарушение на правото на Съюза, условията, при които такива искания могат да бъдат упражнявани, следва да се предвидят във вътрешния правен ред на всяка държава членка, като тези условия трябва да зачитат все пак принципите на равностойност и на ефективност [24]. Ето защо тези условия не трябва да бъдат по-неблагоприятни от условията, засягащи подобни претенции, основани на разпоредби на вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза [25].

59. Ако съгласно датското право, както очевидно изтъкват Danfoss и Sauer-Danfoss, крайният купувач, на който в

24 — Решение от 6 октомври 2005 г. по дело MyTravel (C-291/03, Recueil, стр. I-8477, точка 17) и Решение от 15 март 2007 г. по дело Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Сборник, стр. I-2425, точка 37).

25 — Решение по дело Weber's Wine World и др. (посочено в бележка под линия 8, точка 103), Решение по дело MyTravel (посочено в бележка под линия 24, точка 17), Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken (посочено в бележка под линия 24, точка 37) и Решение по дело Direct Parcel Distribution Belgium (посочено в бележка под линия 6, точка 46).

26 — Решение по дело Just (посочено в бележка под линия 6, точка 25), Решение по дело Metallgesellschaft и др. (посочено в бележка под линия 6, точка 85), Решение по дело Weber's Wine World и др. (посочено в бележка под линия 8, точка 103), Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 6, точка 203) и Решение по дело Direct Parcel Distribution Belgium (посочено в бележка под линия 6, точка 46).

27 — Решение по дело Denkavit italiana (посочено в бележка под линия 6, точка 22), Решение по дело San Giorgio (посочено в бележка под линия 6, точка 12) и Решение по дело Metallgesellschaft и др. (посочено в бележка под линия 6, точка 86); вж. относно извъндоговорната отговорност на държавите членки при нарушение на правото на Съюза и Решение от 19 ноември 1991 г. по дело Francovich и др. (C-6/90 и C-9/90, Recueil, стр. I-5357, точки 42 и 43), Решение от 10 юли 1997 г. по дело Palmisani (C-261/95, Recueil, стр. I-4025, точка 27), Решение от 17 април 2007 г. по дело AGM-COS.MET (C-470/03, Сборник, стр. I-2749, точка 86) и Решение от 24 март 2009 г. по дело Danske Slagterier (C-445/06, Сборник, стр. I-2119, точка 31).

нарушение на това право е начислен акциз, може да поиска пряко от държавата възстановяване, то принципът на равностойност налага такова право да се предоставя и при облагане с данъци в нарушение на правото на Съюза.

60. Освен това, ако възстановяването се окаже невъзможно или прекомерно трудно, в случай че крайният купувач трябва да се обърне към данъчнозадълженото лице, то е възможно принципът на ефективност да изисква крайният купувач да може да насочи искането си пряко срещу държавата. Съдът приема това в Решение по дело Reemtsma относно случая, когато доставчик фактурира неправилно ДДС на свой клиент, превежда го на държавата и впоследствие изпада в неплатежоспособност [28]. Ако грешката не се дължи на доставчика или на продавача, а на самата държава, това трябва да важи с още по-голяма сила. Ето защо при неплатежоспособност на данъчнозадълженото лице принципът на ефективност може да изисква крайният купувач да е в състояние да търси възстановяване пряко от държавата.

61. В това отношение принципът на ефективност също така изисква споменатото право по естеството си реално да е право на възстановяване. Всъщност упражняването на правата от страна на крайния купувач би станало прекомерно трудно, ако той например би следвало да изпълни по-строгите условия, които съгласно съдебната практика се прилагат спрямо исканията за обезщетение за вреди, основани на правото на Съюза [29]. Впрочем не виждам защо в случай като този държавата трябва да има възможност да използва във връзка с такива искания тези по-строги условия. В крайна сметка тя се е обогатила със сумата, съответстваща на събрания в нарушение на правото на Съюза данък, и само е нужно тази сума да бъде върната на лицето, което в крайна сметка е понесло икономическата тежест.

62. Ако националното право не предоставя на поелия икономическата тежест краен купувач правото на възстановяване нито от държавата, нито от данъчнозадълженото лице, от принципа на ефективност все пак следва, че трябва да се гарантира поне едно от тези две права на възстановяване. Всъщност споменатият принцип задължава държавите членки да предвидят необходимите средства и да определят процесуалните правила, за да се даде възможност на крайния купувач да бъде възстановен данъкът, събран в нарушение на правото на Съюза [30]. И в настоящия случай се налага идеята, че изискваното от правото на Съюза равнище на защита не би било достигнато, ако крайният купувач трябва

28 — Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken (посочено в бележка под линия 24, точка 41).

29 — Вж. във връзка с това Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 6, точки 207—209).

30 — В този смисъл Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken (посочено в бележка под линия 24, точка 41); вж. и член 19, параграф 1, втора алинея ДЕС.

да насочи евентуалните искания за обезщетение за вреди срещу държавата.

63. Ето защо като междинно заключение следва да се приеме, че принципите на равностойност и ефективност обосновават възможността крайният купувач да иска възстановяване пряко от държавата.

в) Липса на допълнителни изисквания в правото на Съюза

64. Доколкото от принципите на равностойност и ефективност не следва, че крайният купувач може да иска възстановяване пряко от държавата, би следвало да се прилага общото правило, че при липсата на правна уредба на Съюза в областта на исканията за възстановяване на данъци, събрани в нарушение на правото на Съюза, условията, при които такива искания могат да бъдат упражнявани, следва да се предвидят във вътрешния правен ред на всяка държава членка [31].

65. В Решение по дело Denkavit italiana [32] Съдът изрично посочва, че защитата на правата, които правните субекти черпят от непосредственото действие на забраната за събиране на определени данъци, не налага задължително единна и обща за всички държави членки уредба на формалните и материални изисквания, от които да зависи възстановяването на тези данъци. Това би трябвало да е така и да важи с още по-голяма сила, когато става въпрос за евентуално „второстепенно“ лице, на което данъчнозадълженото лице е начислило данък, събран в нарушение на правото на Съюза.

66. Всъщност следва да се има предвид, както нееднократно констатира Съдът, че възстановяването на неправилно платените данъци в отделните държави членки и дори в рамките на самите тях е уредено по различен начин, в зависимост от вида на данъците. Докато исканията за възстановяване в едни случаи имат административноправен характер, то в други случаи те са с гражданскоправен характер, и поспециално следват правилата за връщане при неоснователно обогатяване [33]. Ако извън случаите, в които принципът на ефективност налага това [34], въпросните отчасти сложни правила не се отчитат и желанието е с правото на Съюза за крайния купувач да се предвиди принципното право

31 — Вж. посочената в бележка под линия 24 съдебна практика.

32 — Посочено в бележка под линия 6, точка 22.

33 — Вж. Решение по дело Just (посочено в бележка под линия 6, точка 23 и сл.), Решение от 17 ноември 1998 г. по дело Aprile (C-228/96, Recueil, стр. I-7141, точка 17) и Решение от 17 юни 2004 г. по дело Recheio — Cash & Carry (C-30/02, Recueil, стр. I-6051, точка 16).

34 — Принципът на равностойност обаче не би довел до незачитане на националната правна уредба, а именно до нейното прилагане в случаи, при които данъци са събрани в нарушение на правото на Съюза.

на последния да търси възстановяване пряко от държавата, без законодателят на Съюза да е в състояние да определи по-конкретно правната рамка на това право, то е възможно вместо да се разрешат, да се създадат повече проблеми. Възможно е също така, именно при малки, отнасящи се до ежедневието данъци, за крайния купувач да е много по-удачно той да може да се споразумее със своя съдоговорител, вместо да е длъжен да се обръща към държавата.

67. Следователно вътрешното право и евентуално националните юрисдикции трябва да определят дали лицето, на което данъчнозадълженото лице е начислило национален данък, събран от държава членка в нарушение на правото на Съюза, може да иска възстановяване на размера на данъка пряко от държавата или по принцип само от данъчнозадълженото лице, или има избор в това отношение, при спазване на принципите на равностойност и ефективност.

68. Този извод впрочем съответства на подхода на Съда в Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken [35] за случая, в който доставчик фактурира неправилно ДДС на свой клиент и го превежда на държавата. Макар по отношение на въпроса за отговорността на държавата да има значение дали предприятието неправилно фактурира на своя клиент недължим данък или самата държава е събрала данък в нарушение на правото на Съюза, тежестта на който впоследствие е прехвърлена, не е необходимо правото на възстановяване на лицето, което понася икономическата тежест на данъка, да е уредено по различен начин. И в двата случая трябва да се гарантира единствено че събраните от държавата суми могат да бъдат възстановени на съответното лице, независимо дали пряко или косвено.

69. В главното производство обаче принципът на ефективност би могъл да налага да се вземе предвид искане за връщане на недължимо платеното пряко срещу държавата. Що се отнася до правното положение в Дания, датското правителство изтъква, че крайният купувач няма право да търси възстановяване пряко от държавата. Danfoss и Sauer-Danfoss пък посочват, че съгласно датското право крайният купувач не може да иска възстановяване и от данъчнозадълженото лице. На поставения на съдебното заседание въпрос в това отношение датското правителство потвърждава, че наличието на такова право е несигурно от гледна точка на датското право. Ако по силата на датското право на практика крайният купувач трябва да не е в състояние да иска възстановяване нито пряко, нито косвено, упражняването на правата от страна на жалбоподателите в главното производство би станало прекомерно трудно, в случай че те биха били

35 — Посочено в бележка под линия 24, точка 37 и сл.

насочени към една все още неосъществена и към настоящия момент несигурна правна възможност да търсят възстановяване от нефтените дружества, и техните жалби срещу Skatteministeriet биха били отхвърлени на това основание.

3. Заключение

70. Ето защо на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че вътрешното право и евентуално националните юрисдикции трябва да определят дали лицето, на което данъчнозадълженото лице е начислило национален данък, събран от държава членка в нарушение на правото на Съюза, може да иска възстановяване на размера на данъка пряко от държавата или по принцип само от данъчнозадълженото лице, или има избор в това отношение, при спазване на принципите на равностойност и ефективност.

Б — *По втория преюдициален въпрос*

71. С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали когато държава членка е събрала акциз в нарушение на правото на Съюза и данъчнозадълженото лице го е начислило на свой клиент, искането на този клиент да получи обезщетение от държавата за вреди може да бъде отхвърлено, по съображение че поначало няма пряка причинно-следствена връзка между събирането на данъка и вредата за клиента.

72. Съгласно постоянната съдебна практика държавите членки по принцип отговарят за вреди, причинени на частноправните субекти вследствие на нарушения на правото на Съюза, за които носи отговорност държавата [36].

73. Правото на обезщетение е подчинено на три условия, а именно предмет на нарушената правна норма на Съюза да е предоставянето на права на увредените лица, нарушението на тази норма да е достатъчно съществено и да съществува пряка причинно-следствена връзка между нарушението и претърпяната от увредените

36 — Решение по дело Francovich и др. (посочено в бележка под линия 27, точка 35), Решение от 5 март 1996 г. по дело Brasserie du pêcheur и Factortame (C-46/93 и C-48/93, Recueil, стр. I-1029, точка 31), Решение по дело Danske Slagterier (посочено в бележка под линия 27, точка 27), Решение от 26 януари 2010 г. по дело Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Сборник, стр. I-635, точка 29), Решение от 25 ноември 2010 г. по дело Fuß (C-429/09, Сборник, стр. I-12167, точка 45) и Решение от 9 декември 2010 г. по дело Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie и др. (C-568/08, Сборник, стр. I-12655, точка 87).

лица вреда [37]. Преюдициалният въпрос се отнася до третото условие.

74. Действително поначало задача на националната юрисдикция е да провери дали на практика съществува пряка причинно-следствена връзка между нарушението от държавата на правото на Съюза и претърпяната от частноправния субект вреда [38]. От една страна обаче, за да е полезен със своя отговор, Съдът може да предостави на запитващата юрисдикция указанията, които счита за необходими [39], а от друга, настоящият случай се отнася по-скоро до правен, отколкото до фактически въпрос. Всъщност трябва да се изясни дали условието за пряка причинно-следствена връзка трябва да се разбира толкова ограничително, че както по-специално изтъква датското правителство, то може да бъде изпълнено само спрямо данъчнозадълженото лице, но не и спрямо лицето, на което данъчнозадълженото лице е начислило акциза, събран в нарушение на правото на Съюза.

75. Най-напред се налага изводът, че в настоящия случай *причинно-следствената връзка* като такава е несъмнена. Ако акцизът не е бил събран, не би възникнала вреда, която жалбоподателите в главното производство твърдят, че са понесли и която се изразява в сумата, съответстваща на данъка, начислен им от нефтените дружества.

76. Що се отнася до *пряката* причинно-следствена връзка, то тя не следва да се разбира в абсолютен смисъл — напротив, според съдебната практика е приемливо да е налице „достатъчно пряка“ причинно-следствена връзка [40]. Съдът прави това уточнение, като препраща към съдебната си практика относно извъндоговорната отговорност на Съюза [41], в която област по същество се прилагат същите три условия както при отговорността на държавите членки при нарушение на правото на Съюза [42]. От тази съдебна практика също така следва, че с критерия за „достатъчно пряка“ причинно-следствена връзка по-специално трябва да се гарантира, че не всяка вредоносна последица, дори непряко свързана, изисква изплащането на обезщетение [43]. Ако не държим да разширяваме понятието „пряка връзка“ с думата „достатъчно“, просто бихме могли да

37 — Решение по дело Brasserie du pêcheur и Factortame (посочено в бележка под линия 36, точка 51), Решение по дело Danske Slagterier (посочено в бележка под линия 27, точка 20) и Решение по дело Transportes Urbanos y Servicios Generales (посочено в бележка под линия 36, точка 30).

38 — Решение по дело Brasserie du pêcheur и Factortame (посочено в бележка под линия 36, точка 65), Решение от 15 юни 1999 г. по дело Rechberger и др. (C-140/97, Recueil, стр. I-3499, точка 72), Решение по дело AGM-COS.MET (посочено в бележка под линия 27, точка 83) и Решение по дело Fuß (посочено в бележка под линия 36, точки 48 и 59).

39 — Решение от 18 януари 2001 г. по дело Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, стр. I-493, точка 38) и Решение от 18 юни 2009 г. по дело Stadeco (C-566/07, Сборник, стр. I-5295, точка 43).

40 — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (посочено в бележка под линия 6, точка 218) и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено в бележка под линия 15, точка 122).

41 — Решение от 4 октомври 1979 г. по дело Dumortier и др./Съвет (64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 и 45/79, Recueil, стр. 3091, точка 21).

42 — Решение по дело Brasserie du pêcheur и Factortame (посочено в бележка под линия 36, точка 53).

43 — Решение по дело Dumortier и др./Съвет (посочено в бележка под линия 41, точка 21).

говорим за тясна причинно-следствена връзка. Понятието „пряка причинно-следствена връзка“ все пак е твърдо установено в съдебната практика, така че по-нататък ще се придържам към широкото разбиране за него.

77. Позовавайки се на принципите в датското право в областта на отговорността, датското правителство изтъква, че само „пряко увреденото лице“ има право на обезщетение, а лицето, на което е начислен неправилно събран данък, не попадало в тази категория. Напротив, претърпяната от последното лице вреда зависела от редица други обстоятелства, като например ценовата политика на данъчнозадълженото лице, както и собствената му ценова политика, конкретната употреба на облажените с данък продукти и конкурентното положение. Освен това кръгът на лицата, които в крайна сметка ще понесат икономическата тежест, трудно можел да бъде предвиден и определен.

78. Критерият за „пряко увреденото лице“ обаче не намира основание в правото на Съюза. Напротив, според постоянната съдебна практика трите условия, посочени в точка 73 по-горе, сред които и „достатъчно пряката причинно-следствена връзка“, са достатъчни, за да възникне в полза на частноправните субекти право на обезщетяване съгласно правото на Съюза [44]. Едва наскоро Съдът изрично прие, че държавите членки не могат да поставят допълнителни условия [45].

79. Посоченият от датското правителство критерий всъщност представлява допълнително условие, като същевременно в основата му се поставя по-строго понятие за причинно-следствена връзка. Всъщност при липсата на проверка във всеки отделен случай то води до системно лишаване на лицата — които е трябвало да понесат икономическата тежест на данъка, събран в нарушение на правото на Съюза, и следователно несъмнено са претърпели вреди — от установеното в правото на Съюза право на обезщетение. Пълната ефикасност на правото на Съюза и ефективната защита на признатите от него права, които това право на обезщетение трябва да гарантира [46], биха били сериозно застрашени при такова общо ограничение на кръга на лицата, които вероятно имат право на обезщетение.

44 — Решение по дело Francovich и др. (посочено в бележка под линия 27, точка 41), Решение по дело AGM-COS. MET (посочено в бележка под линия 27, точка 85) и Решение по дело Fuß (посочено в бележка под линия 36, точка 65).

45 — Решение по дело Fuß (посочено в бележка под линия 36, точка 66).

46 — В този смисъл Решение по дело Francovich и др. (посочено в бележка под линия 27, точка 33), Решение по дело Brasserie du pêcheur и Factortame (посочено в бележка под линия 36, точка 52) и Решение от 30 септември 2003 г. по дело Köbler (C-224/01, Recueil, стр. I-10239, точка 33).

80. Освен това следва да се отбележи, че претърпяната от крайния купувач вреда изобщо не може да се счита за непряко свързана със събирането на данъка последица. Както вече бе посочено в рамките на първия преюдициален въпрос, за косвените данъци е характерно това, че икономическата им тежест понася не данъчнозадълженото лице, а крайният купувач, поради което всъщност последният претърпява вреда. По същество по търговската верига се предава една и съща вреда. Нейният размер остава непроменен и в този смисъл държавата може да го предвиди и изчисли. Сам по себе си фактът, че данъчнозадълженото лице е могло да не включи акциза в цената и фактически увреденото лице от своя страна не е прехвърлило данъчната тежест, не прекъсва причинно-следствената връзка между събирането на данъка и вредата, нито пък тази връзка автоматично престава да бъде достатъчно пряка по смисъла на съдебната практика.

81. Обстоятелството, че кръгът от имащите право на обезщетение лица евентуално поне на първо време е неопределен, не поставя под въпрос възможността да е налице пряка причинно-следствена връзка. Фактът, че неопределен брой лица могат да твърдят, че имат право на обезщетение, всъщност няма как да обоснове изключването на правото на обезщетение, признато от правото на Съюза [47]. Впрочем кръгът от действително увредените лица може предварително да е още по-неизвестен от кръга на данъчнозадължените лица, но може и да е точно определен от самото начало. Става въпрос за лицата, на които е начислен този данък и които от своя страна не могат да го начисляват.

82. Погледът в друга сфера на правото на Съюза в областта на отговорността потвърждава, че то не познава ограничението „пряко увредено лице“ по смисъла на датското право. Така в Решение по дело Manfredi [48] относно забраната в правото на Съюза за картели Съдът приема, че всяко лице има право да иска обезщетение за претърпените от него вреди, когато съществува причинно-следствена връзка между вредата и забранения картел.

83. Следователно когато държава членка е събрала акциз в нарушение на правото на Съюза и данъчнозадълженото лице го е начислило на свой клиент, искането на този клиент да получи обезщетение от държавата не може да бъде отхвърлено, по съображение че поначало няма пряка причинно-следствена връзка между събирането на акциза и вредата за клиента.

47 — В този смисъл Решение по дело Brasserie du pêcheur и Factortame (посочено в бележка под линия 36, точка 71).

48 — Решение от 13 юли 2006 г. по дело Manfredi и др. (C-295/04-C-298/04, Recueil, стр. I-6619, точка 61).

V — Заключение

84. Ето защо предлагам на преюдициалните въпроси, отправени от Vestre Landsret, да се отговори по следния начин:

„1) Вътрешното право и евентуално националните юрисдикции трябва да определят дали лицето, на което данъчнозадълженото лице е начислило национален данък, събран от държава членка в нарушение на правото на Съюза, може да иска възстановяване на размера на данъка пряко от държавата или по принцип само от данъчнозадълженото лице, или има избор в това отношение, при спазване на принципите на равностойност и ефективност.

2) Когато държава членка е събрала акциз в нарушение на правото на Съюза и данъчнозадълженото лице го е начислило на свой клиент, искането на този клиент да получи обезщетение от държавата не може да бъде отхвърлено, по съображение че поначало няма пряка причинно-следствена връзка между събирането на акциза и вредата за клиента“.