DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 20 oktober 2011 *

I mål C-94/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vestre Landsret (Danmark) genom beslut av den 11 februari 2010, som inkom till domstolen den 17 februari 2010, i målet

Danfoss A/S,

och

Sauer-Danfoss ApS

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Safjan (referent), A. Borg Barthet, E. Levits och J.-J. Kasel,

* Rättegångsspråk: danska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 februari 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Danfoss A/S, genom T.K. Kristjánsson och H.S. Hansen, advokater,

— Sauer-Danfoss ApS, genom A. Møllin och E. Vistisen, advokater,

— Danmarks regering, genom V. Pasternak Jørgensen, K. Lundgaard Hansen och B. Weis Fogh, samtliga i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— Polens regering, genom K. Rokicka, i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom A. Falk, i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom S. Hathaway, i egenskap av ombud, biträdd av P. Mantle, barrister,

— Europeiska kommissionen, genom N. Fenger och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 24 mars 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av unionsbestämmelserna om återbetalning av felaktigt betalda belopp och om medlemsstatens skadeståndsansvar för uttag av en skatt som är oförenlig med unionsrätten.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Danfoss A/S (nedan kallat Danfoss) och Sauer Danfoss ApS (nedan kallat Sauer Danfoss) och å andra sidan Skatteministeriet. Målet rör Skatteministeriets avslag på bolagens ansökningar om återbetalning av en skatt på mineraloljor vilken har tagits ut i strid med unionsrätten och ersättning för den skada som de lidit till följd av uttaget av den rättsstridiga skatten.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 1 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) föreskrivs följande:

”1. Detta direktiv fastställer regler för varor som är belagda med punktskatt och andra indirekta skatter, utom mervärdesskatt och skatter som fastställs av gemenskapen, och som direkt eller indirekt påförs konsumtionen av sådana varor.

2. De särskilda bestämmelser som hänför sig till skattestrukturerna och skattesatserna för punktskattebelagda varor skall anges i särskilda direktiv.”

4 Artikel 3.1 och 3.2 i direktivet har följande lydelse:

”1. Detta direktiv skall på gemenskapsnivå tillämpas på följande varor, såsom de definieras i relevanta direktiv:

— mineraloljor,

— alkohol och alkoholdrycker,

— tobaksvaror.

2. De varor som är förtecknade i punkt 1 kan vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning."

5 I artikel 1 i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91) föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall ta ut en harmoniserad punktskatt på mineraloljor i enlighet med detta direktiv.

2. Medlemsstaterna skall bestämma sina skattesatser i enlighet med direktiv 92/82/EEG om tillnärmning av punktskattesatser på mineraloljor."

6 Artikel 8.1 i direktiv 92/81 har följande lydelse:

"1. Förutom de allmänna bestämmelser som anges i direktiv 92/12/EEG om skattebefriade användningsområden för skattepliktiga produkter, och utan att det påverkar tillämpningen av andra av gemenskapens bestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande från den harmoniserade punktskatten, på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk:

a) mineraloljor som används för andra ändamål än som motorbränsle eller för uppvärmning,

b) mineraloljor som tillhandahålls för användning som flygbränsle med undantag för privat nöjesflygning.

...”

7 I kommissionens meddelande av den 7 november 1990 om förslaget till rådets direktiv om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (KOM(90) 434 slutlig) angavs uttryckligen att smörj- och hydrauloljor omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i direktiv 92/81.

Nationell rätt

8 För att införliva direktiven 92/12 och 92/81 antog den danska lagstiftaren lag nr 1029 av den 19 december 1992 om energiskatt på mineraloljeprodukter med mera (nedan kallad lagen om mineraloljeskatt). I artikel 1 första stycket i lagen föreskrivs följande:

”Skatt ska betalas på mineraloljeprodukter i landet. Skatten utgör för:

...

12) smörj- och hydrauloljor samt liknande produkter: 1,78 DKK per liter.”

9 Punktskatten på smörj- och hydrauloljor skulle betalas av oljebolagen, men det framgick av förarbetena till lagen om mineraloljeskatt att det förutsågs att punktskatten kunde övervältras på köparna av de beskattade oljorna.

10 Det framgår av dom av den 10 juni 1999 i mål C-346/97, Braathens (REG 1999, s. I-3419) – som bekräftats genom domen av den 25 september 2003 i mål C-437/01, kommissionen mot Italien (REG 2003, s. I-9861) –, att artikel 8.1 b i direktiv 92/81 skulle fråntas all ändamålsenlig verkan, om det infördes en annan indirekt skatt på varor som var undantagna från den harmoniserade punktskatten, och att en sådan skatt följaktligen inte kunde grunda sig på artikel 3.2 i direktiv 92/12. Till följd av den domen meddelade de danska skattemyndigheterna genom förvaltningsbeslut att skatten på smörj- och hydrauloljor inte längre skulle tas ut, med verkan från den 1 december 2001. Genom lag nr 395 av den 6 juni 2002 avskaffades likaledes skatten med verkan från den 1 december 2001.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Mellan den 1 januari 1995 och den 30 november 2001 köpte Danfoss smörjolja från olika danska oljebolag som, efter att ha betalat skatten på mineraloljor till den danska staten, hade övervältrat det sammanlagda beloppet på Danfoss, nämligen 6 108 054 DKK.

12 Mellan den 1 januari 1998 och den 30 november 2001 sålde Danfoss en del av smörjoljan vidare till Sauer-Danfoss, varvid skatten på mineraloljor, som sammanlagt uppgick till 1 686 096 DKK, ingick i försäljningspriset.

13 Efter det att skatten på mineraloljor hade avskaffats ansökte Danfoss och Sauer-Danfoss hos de danska skattemyndigheterna om återbetalning av den del av det sammanlagda priset för den mineralolja som de hade köpt, vilken motsvarade den rättsstridiga skatten, det vill säga 6 108 054 DKK respektive 1 686 096 DKK. De båda företagen preciserade dock att om Danfoss fick tillbaka hela det belopp som hade begärts från de danska skattemyndigheterna skulle 1 686 096 DKK, som motsvarade den del av Danfoss försäljningspris som utgjordes av skatten på mineraloljor, betalas tillbaka till Sauer-Danfoss, som i så fall skulle återkalla sin ansökan. Sauer-Danfoss ansökan är således subsidiär i förhållande till Danfoss ansökan.

14 Av beslutet om hänskjutande framgår dessutom att oljebolagen inte har ansökt om återbetalning av den punktskatt som tagits ut på den smörjolja som sålts till Danfoss.

15 Till stöd för sina ansökningar gjorde sökandena gällande att eftersom de har varit tvungna att bära de ekonomiska konsekvenserna av den rättsstridiga skatten, medför effektivitetsprincipen i unionsrätten att det bara är sökandena, och inte oljebolagen, som har rätt att ansöka om återbetalning av skatten. Sökandena begärde även att den danska staten skulle betala ersättning för den skada som de hade lidit till följd av att skatten hade tagits ut.

16 Sökandenas ansökningar avslogs. Enligt de danska myndigheterna tillkommer den rätt till återbetalning av felaktigt betalda belopp som föreskrivs i unionsrätten nämligen endast den som är direkt skattskyldig och inte aktörer i senare omsättningsled, vilka inte själva var skyldiga att betala skatten och vilka för övrigt inte själva har betalat in något belopp till staten för vilket de kan ansöka om återbetalning.

17 Vad beträffar rätten till skadestånd, anser de danska myndigheterna att all rätt till ersättning är utesluten, eftersom, såvitt avser perioden före avkunnandet av domen i det

ovannämnda målet Braathens, mineraloljeskattens oförenlighet inte var tillräckligt klar för att ett uttag av skatten skulle medföra att staten ådrog sig skadeståndsansvar, och eftersom, såvitt avser perioden efter avkunnandet, det var omöjligt att fastställa i vilket omsättningsled som skadan hade inträffat, varför det inte fanns något direkt orsakssamband. När den felaktigt betalda skatten övervältras beror frågan om, och i så fall i vilken omfattning, vissa verksamheter eller konsumenter i senare omsättningsled kan komma att få bära kostnaden för skatten nämligen på flera omständigheter, såsom hur de skattskyldiga och de ekonomiska aktörerna i senare led i omsättningskedjan fastställer priserna på de skattepliktiga produkterna, vilket konkret användningsområde produkterna har och konkurrenssituationen på den relevanta marknaden.

18 Sökandena överklagade därefter avslagsbesluten till Vestre Landsret, som beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör unionsrätten hinder för att en medlemsstat avslår en ansökan om återbetalning som gjorts av ett företag på vilket en punktskatt som strider mot ett direktiv har övervältrats – under sådana omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen – när avslaget motiveras med att det inte är detta företag som har betalat in skatten till staten?

2) Utgör unionsrätten hinder för att en medlemsstat avslår en begäran om ersättning som framställts av ett företag på vilket en punktskatt som strider mot ett direktiv har övervältrats – under sådana omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen – med den motivering som medlemsstaten har anfört (nämligen att företaget inte är den direkt skadelidande och att det inte föreligger ett direkt orsakssamband mellan en eventuell förlust och det beteende som kan grunda skadeståndsansvar)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

19 Den nationella domstolen har ställt den första frågan till domstolen för att få klarhet i huruvida en medlemsstat får avslå en ansökan om återbetalning som gjorts av en aktör på vilken en felaktigt betald skatt har övervältrats, med motiveringen att det inte är denna aktör som är betalningsskyldig för skatten och att vederbörande följaktligen inte har betalat in beloppet till skattemyndigheterna.

20 För att besvara denna fråga erinrar domstolen först om att rätten till återbetalning av skatter och avgifter som en medlemsstat har tagit ut i strid med unionsrätten utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i de unionsbestämmelser i vilka sådana skatter eller avgifter förbjuds. En medlemsstat är således i princip skyldig att återbetala de skatter eller avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten (se dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3595, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, av den 28 januari 2010 i mål C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium, REU 2010, s. I-731, punkt 45, och av den 6 september 2011 i mål C-398/09, Lady & Kid m.fl., REU 2011, s. I-7375, punkt 17).

21 Med undantag från principen om återbetalning av skatter eller avgifter som strider mot unionsrätten, kan återbetalning av sådana skatter och avgifter endast nekas om detta skulle innebära en obehörig vinst för den eller dem som har rätt till återbetalning, det vill säga när det är fastställt att den som är skyldig att erlägga skatterna eller avgifterna faktiskt har övervältrat dem direkt på köparen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lady & Kid m.fl., punkterna 18 och 20).

22 Under sådana omständigheter är det nämligen inte den skattskyldige som har burit kostnaden för den felaktigt uttagna skatten eller avgiften utan den köpare på vilken kostnaden har övervältrats. En återbetalning till den skattskyldige av den skatt eller avgift som vederbörande redan har tagit ut av köparen skulle därför innebära en dubbel betalning som kan betraktas som en obehörig vinst, utan att de följder som den rättsstridiga skatten eller avgiften får för köparen därigenom blir avhjälpta (dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95-C-218/95, Comateb m.fl., REG 1997, s. I-165, punkt 22, och domen i det ovannämnda målet Lady & Kid m.fl., punkt 19).

23 Av detta framgår att rätten till återbetalning av felaktigt betalda belopp syftar till att avhjälpa följderna av skattens eller avgiftens oförenlighet med unionsrätten, genom att den ekonomiska kostnad som skatten eller avgiften inneburit för den ekonomiska aktör som slutligen burit den undanröjs.

24 Efter detta klargörande ska det även erinras om att det av fast rättspraxis följer att det, när det saknas unionsbestämmelser på området för ansökningar om återbetalning av skatter och avgifter, ankommer på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur en sådan ansökan får göras, med förbehåll för principerna om likvärdighet och effektivitet (se dom av den 6 oktober 2005 i mål C-291/03, MyTravel, REG 2005, s. I-8477, punkt 17, och av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, REG 2007, s. I-2425, punkt 37).

25 I detta hänseende kräver iakttagandet av effektivitetsprincipen, med hänsyn till syftet med rätten till återbetalning av felaktigt betalda belopp, vilket det har erinrats om i punkt 23 i denna dom, att villkoren för att väcka talan om återbetalning av felaktigt betalda belopp fastställs av medlemsstaterna enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi på ett sådant sätt, att den ekonomiska kostnaden av skatten eller avgiften kan undanröjas.

26 Det har i detta hänseende tidigare slagits fast att om den slutgiltige köparen enligt nationell rätt har möjlighet få den skatt eller avgift som har övervältrats på denne återbetalad till sig från den skattskyldige, ska den skattskyldige i sin tur ha möjlighet att få återbetalning från de nationella myndigheterna (se domen i de ovannämnda

förenade målen Comateb m.fl., punkt 24). På samma sätt är ett system, som gör det möjligt för den leverantör som felaktigt betalat mervärdesskatt till skattemyndigheterna att ansöka om återbetalning av skatten och för köparen av tjänster att väcka civilrättslig talan om återbetalning av felaktigt betalda belopp mot denna leverantör, förenligt med effektivitetsprincipen. Detta system ger nämligen köparen, som burit kostnaden av den skatt som felaktigt fakturerats, möjlighet att få återbetalning av de belopp som felaktigt betalats (se domen i det ovannämnda målet Reemtsma Cigarettenfabriken, punkt 39).

27 Av detta följer att en medlemsstat i princip får avslå en ansökan om återbetalning av en felaktigt betald skatt eller avgift som gjorts av den slutgiltige köpare på vilken skatten eller avgiften har övervältrats, med motiveringen att det inte är köparen som har betalat in skatten till skattemyndigheterna, förutsatt att nämnda köpare, som slutligen faktiskt har burit kostnaden för skatten, enligt nationell rätt kan väcka civilrättslig talan om återbetalning av det felaktigt betalda beloppet mot den skattskyldige.

28 Om det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning från den skattskyldige, särskilt vid dennes insolvens, krävs det emellertid enligt effektivitetsprincipen att köparen har möjlighet att rikta sitt återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheterna och att medlemsstaten för detta ändamål föreskriver de medel och förfaranderegler som är nödvändiga (se domen i det ovannämnda målet Reemtsma Cigarettenfabriken, punkt 41).

29 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. En medlemsstat får avslå en ansökan om återbetalning av en felaktigt betald skatt eller avgift som gjorts av den köpare på vilken skatten eller avgiften har övervältrats, med motiveringen att det inte är köparen som har betalat skatten eller avgiften till skattemyndigheterna, förutsatt att nämnda köpare enligt nationell rätt kan väcka civilrättslig talan om återbetalning av det felaktigt betalda beloppet mot den skattskyldige och att det i praktiken inte är omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning från den senare.

Den andra frågan

30 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida en medlemsstat får avslå en begäran om ersättning som framställts av ett företag på vilket den skattskyldige har övervältrat en felaktigt uttagen skatt, med motiveringen att ett direkt orsakssamband, mellan statens uttag av denna skatt och den skada som detta företag lidit, redan från början kan uteslutas.

31 Den nationella domstolen har härvid begärt att domstolen ska klargöra huruvida det beslut som den skattskyldige frivilligt har fattat, genom vilket den felaktigt uttagna skatten har övervältrats på en ekonomisk aktör i ett senare omsättningsled, kan anses bryta det direkta orsakssambandet mellan medlemsstatens beteende och den skada som köparen lidit.

32 Det ska inledningsvis erinras om att det inte är domstolen som har att rättsligt kvalificera de ansökningar som sökandena har ingett till den nationella domstolen, genom vilka de har yrkat återbetalning av den felaktigt betalda skatten eller ersättning för den skada som de lidit (se dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 81, och av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 201), och att en skadeståndstalan kan föras samtidigt med en talan om återbetalning av felaktigt betalda belopp (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Comateb m.fl., punkt 34).

33 Domstolen erinrar även om att skadelidande enskilda personer har rätt till ersättning för skada som de lidit till följd av att en medlemsstat har åsidosatt unionsrätten under förutsättning att tre villkor är uppfyllda, nämligen att syftet med den unionsbestämmelse som har överträtts är att ge enskilda rättigheter, att överträdelsen av denna bestämmelse är tillräckligt klar och att det finns ett direkt orsakssamband mellan överträdelsen och den skada som de enskilda har lidit (se dom av den 26 januari 2010 i mål C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, REU 2010, s. I-635, punkt 30, och av den 9 december 2010 i mål C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie m.fl., REU 2010, s. I-12655, punkt 87).

34 Vad beträffar kravet på ett direkt orsakssamband, framgår av fast rättspraxis att det i princip ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida den påstådda skadan utgör ett tillräckligt direkt resultat av medlemsstatens överträdelse av unionsrätten (se dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame, REG 1996, s. I-1029, punkt 65, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 122, och av den 17 april 2007 i mål C-470/03, AGM-COS.MET, REG 2007, s. I-2749, punkt 83).

35 I syfte att ge den nationella domstolen ett användbart svar, får domstolen emellertid tillhandahålla nämnda domstol samtliga uppgifter som den anser är nödvändiga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, REG 2001, s. I-493, punkt 38, och av den 18 juni 2009 i mål C-566/07, Stadeco, REG 2009, s. I-5295, punkt 43).

36 I detta sammanhang är det viktigt att påpeka att ett nationellt rättssystem, såsom det aktuella, enligt vilket det endast kan konstateras ett direkt orsakssamband mellan statens uppbörd av en felaktigt uttagen skatt och den skada som den skattskyldige har lidit, inte får innebära att kravet på nämnda samband tolkas på så sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning för den skada som lidits.

37 Av detta följer att ett sådant rättssystem i princip är förenligt med effektivitetsprincipen, förutsatt att köparen, på vilken den skattskyldige har övervältrat kostnaden av nämnda skatt, enligt nationell rätt kan väcka talan om ersättning mot den skattskyldige för den skada som köparen därigenom lidit.

38 Om det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt för den köpare som har burit den ekonomiska kostnaden för den felaktigt uttagna skatten att från den skattskyldige få ersättning för den skada som vederbörande lidit – särskilt om den skattskyldige är insolvent – krävs det emellertid enligt effektivitetsprincipen, i analogi med vad som har anförts i punkt 28 i denna dom, att köparen har möjlighet att rikta sitt ersättningskrav

direkt mot staten, utan att staten med framgång kan invända att det inte finns ett direkt orsakssamband mellan uppbörden av den felaktigt uttagna skatten och den skada som köparen har lidit.

39 Den andra frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. En medlemsstat får avslå en begäran om ersättning som har framställts av den köpare på vilken den skattskyldige har övervältrat en felaktigt uttagen skatt eller avgift, med motiveringen att det inte finns ett direkt orsakssamband mellan uppbörden av skatten eller avgiften och den skada som köparen har lidit, förutsatt att köparen enligt nationell rätt kan framställa nämnda begäran mot den skattskyldige och att det i praktiken inte är omöjligt eller orimligt svårt att erhålla ersättning från den skattskyldige för den skada som köparen har lidit.

Rättegångskostnader

40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Unionsbestämmelserna ska tolkas på följande sätt:

1) En medlemsstat får avslå en ansökan om återbetalning av en felaktigt betald skatt eller avgift som gjorts av den köpare på vilken skatten eller avgiften har övervältrats, med motiveringen att det inte är köparen som har betalat

skatten eller avgiften till skattemyndigheterna, förutsatt att nämnda köpare enligt nationell rätt kan väcka civilrättslig talan om återbetalning av det felaktigt betalda beloppet mot den skattskyldige och att det i praktiken inte är omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning från den senare.

2) En medlemsstat får avslå en begäran om ersättning som framställts av den köpare på vilken den skattskyldige har övervältrat en felaktigt uttagen skatt eller avgift, med motiveringen att det inte finns ett direkt orsakssamband mellan uppbörden av skatten eller avgiften och den skada som köparen har lidit, förutsatt att köparen enligt nationell rätt kan framställa nämnda begäran mot den skattskyldige och att det i praktiken inte är omöjligt eller orimligt svårt att erhålla ersättning från den skattskyldige för den skada som köparen har lidit.

Underskrifter