ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

20. října 2011 *

Ve věci C-94/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Vestre Landsret (Dánsko) ze dne 11. února 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 17. února 2010, v řízení

Danfoss A/S,

Sauer-Danfoss ApS

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Safjan (zpravodaj), A. Borg Barthet, E. Levits a J.-J. Kasel, soudci,

* Jednací jazyk: dánština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. února 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Danfoss A/S T. K. Kristjánssonem a H. S. Hansenem, advokaterne,

– za Sauer-Danfoss ApS A. Møllinem a E. Vistisenem, advokaterne,

– za dánskou vládu V. Pasternak Jørgensen, K. Lundgaard Hansenem a B. Weis Fogh, jako zmocněnci,

– za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Albenziem, avvocato dello Stato,

– za polskou vládu K. Rokickou, jako zmocněnkyní,

– za švédskou vládu A. Falk, jako zmocněnkyní,

– za vládu Spojeného království S. Hathawayem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Mantlem, barrister,

– za Evropskou komisi N. Fengerem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 24. března 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu unijního práva v oblasti vydávání bezdůvodného obohacení a odpovědnosti členského státu za výběr daně, která je neslučitelná s tímto právem.

2 Tato žádost byla předložena ve sporu mezi společnostmi Danfoss A/S (dále jen „Danfoss“) a Sauer-Danfoss ApS (dále jen „Sauer-Danfoss“) na straně jedné a Skatteministeriet (ministerstvem financí) na straně druhé ve věci odmítnutí Skatteministeriet vrátit žalobkyním daň z minerálních olejů vybranou v rozporu s unijním právem a nahradit jim škodu vzniklou v důsledku výběru uvedené protiprávní daně.

Právní rámec

Unijní právo

3 Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179) ve svém článku 1 stanoví:

„1. Tato směrnice stanoví obecnou úpravu pro výrobky podléhající spotřebním a jiným nepřímým daním přímo či nepřímo uloženým na spotřebu těchto výrobků, s výjimkou daně z přidané hodnoty a daní zavedených Společenstvím.

2. Zvláštní směrnice obsahují zvláštní ustanovení o struktuře a sazbách spotřební daně z výrobků, které jí podléhají."

4 Podle čl. 3 odst. 1 a 2 této směrnice platí:

„1. Tato směrnice se na úrovni Společenství vztahuje na následující výrobky, jak je vymezují příslušné směrnice:

– minerální oleje,

– alkohol a alkoholické nápoje,

– tabákové výrobky.

2. Výrobky uvedené v odstavci 1 mohou ze zvláštních důvodů podléhat dalším nepřímým daním za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla zdaňování platná pro spotřební daně a pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně."

5 Článek 1 směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů (Úř. věst. L 316, s. 12) stanoví:

„1. Členské státy použijí na minerální oleje harmonizovanou spotřební daň v souladu s touto směrnicí.

2. Členské státy stanoví své sazby podle směrnice Rady 92/82/EHS o sbližování sazeb spotřebních daní z minerálních olejů." *(neoficiální překlad)*

6 Podle čl. 8 odst. 1 směrnice 92/81 platí:

„1. Kromě obecných ustanovení směrnice 92/12/EHS o osvobození určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem spotřební daně, od daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, členské státy osvobodí následující výrobky od harmonizované spotřební daně za podmínek, které stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového systému:

a) minerální oleje používané k jiným účelům než jako pohonná hmota nebo palivo;

b) minerální oleje dodávané jako pohonné hmoty pro jiný druh létání než soukromé rekreační létání.

[…]“ *(neoficiální překlad)*

7 Ve sdělení Komise ze dne 7. listopadu 1990, týkajícím se návrhu směrnice Rady o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů *(neoficiální překlad)* [KOM(90) 434 v konečném znění], se výslovně uvádí, že se osvobození od daně stanovené směrnicí 92/81 vztahuje na mazací a hydraulické oleje.

Vnitrostátní právo

8 Dánský zákonodárce přijal k provedení směrnice 92/12 a 92/81 zákon č. 1029 ze dne 19. prosince 1992, o energetických daních z výrobků z minerálních olejů (dále jen „zákon o daních z minerálních olejů“). Článek 1 první pododstavec citovaného zákona stanovil:

„Výrobky z minerálních olejů podléhají v tuzemsku spotřební dani. Sazba daně se stanoví následovně:

[…]

12) mazací oleje, hydraulické oleje a obdobné výrobky: 1,78 DKK za litr.“

9 Ke spotřební dani z mazacích a hydraulických olejů byly povinny ropné společnosti, nicméně důvodová zpráva k zákonu o daních z minerálních olejů počítala s tím, že tato daň bude přenesena na kupující olejů podléhajících dani.

10 V návaznosti na rozsudek ze dne 10. června 1999, Braathens (C-346/97, Recueil, s. I-3419), potvrzený rozsudkem ze dne 25. září 2003, Komise v. Itálie (C-437/01, Recueil, s. I-9861), z něhož plyne, že zavedení nepřímé daně z produktů osvobozených od harmonizované spotřební daně zbavuje čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice 92/81 veškerého užitečného účinku, a nemůže se tedy opírat o čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, rozhodly dánské daňové orgány o tom, že s účinností od 1. prosince 2001 pozastaví správní cestou výběr daně z mazacích a hydraulických olejů. Zákonem č. 395 ze dne 6. června 2002 bylo rozhodnuto o jejím zrušení, taktéž s účinností od 1. prosince 2001.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 V období od 1. ledna 1995 do 30. listopadu 2001 nakupovala Danfoss mazací oleje od několika dánských ropných společností, které poté, co spotřební daň z mazacích olejů odvedly do dánské státní pokladny, přenesly tuto daň v plné výši 6 108 054 DKK na společnost Danfoss.

12 V období od 1. ledna 1998 do 30. listopadu 2001 prodala Danfoss část těchto olejů společnosti Sauer-Danfoss a do jejich prodejní ceny zahrnula i částku daně z minerálních olejů v celkové výši 1 686 096 DKK.

13 Po zrušení daně z minerálních olejů požádala Danfoss dánské daňové orgány o vrácení části celkové ceny zakoupených olejů odpovídající protiprávní dani, tedy 6 108 054 DKK, a Sauer-Danfoss z téhož titulu o vrácení částky 1 686 096 DKK; tyto společnosti nicméně zároveň uvedly, že pokud Danfoss získá celou částku požadovanou od daňových orgánů, převede na Sauer-Danfoss částku 1 686 096 DKK odpovídající části prodejní ceny Danfoss představující daň z minerálních olejů zahrnutou do této prodejní ceny, a že Sauer-Danfoss následně vezme svou žádost zpět. Žádost společnosti Sauer-Danfoss je tak podpůrná ve vztahu k žádosti společnosti Danfoss.

14 Z předkládacího rozhodnutí dále plyne, že ropné společnosti nenárokovaly vrácení spotřební daně, jíž byly zatíženy mazací oleje prodané společnosti Danfoss.

15 Na podporu svých žádostí uvedly žalobkyně v původním řízení, že vzhledem k tomu, že musely nést finanční důsledky protiprávní daně, mají v souladu se zásadou efektivity unijního práva nárok domáhat se jejího vrácení ony samy, nikoli ropné společnosti. Kromě toho požadovaly od dánského státu náhradu škody vzniklé v důsledku výběru uvedené daně.

16 Žádosti žalobkyň v původním řízení byly zamítnuty. Podle dánských orgánů totiž nároku na vydání bezdůvodného obohacení stanoveného unijním právem požívá jen osoba přímo povinná k dani, a nikoli další články obchodního řetězce, které samy nemají povinnost odvést daň a samy státu ani neodvedly žádnou částku, o jejíž vrácení by mohly žádat.

17 Pokud jde o nárok na náhradu škody, dánské orgány jakékoli nahrazování škody vyloučily, jelikož v období před vydáním výše uvedeného rozsudku Braathens nebyla neslučitelnost daně stanovené zákonem o daních z minerálních olejů zjevná natolik,

aby výběr této daně mohl vést ke vzniku odpovědnosti státu, a v období po vydání tohoto rozsudku bylo nemožné zjistit, v které fázi distribučního řetězce škoda vznikla, takže zde chybí přímá příčinná souvislost. V případě přenesení bezdůvodně odvedené daně, totiž otázka zda, a pokud ano, do jaké míry skutečně ponesou určité podniky či určití uživatelé na následujících úrovních distribučního řetězce daňové zatížení, závisí na několika faktorech, zejména na cenové politice, kterou osoba povinná k dani a každý další hospodářský subjekt na následujících úrovních uplatňuje u dotčených výrobků, na způsobu využití těchto výrobků a na stavu hospodářské soutěže na relevantním trhu.

18 Žalobkyně v původním řízení podaly proti rozhodnutím o zamítnutí jejich žádostí opravný prostředek k Vestre Landsret, který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání unijní právo tomu, aby členský stát zamítl žádost o vrácení daně podanou podnikem, na nějž byla přenesena spotřební daň vybraná v rozporu se směrnicí, je-li toto zamítnutí – za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci – založeno na tom, že spotřební daň nebyla státu zaplacena tímto podnikem?

2) Brání unijní právo tomu, aby členský stát zamítl žádost o náhradu škody podanou podnikem, na nějž byla přenesena spotřební daň vybraná v rozporu se směrnicí, je-li toto zamítnutí – za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci – založeno na důvodech uvedených tímto členským státem (konkrétně, že podnik není přímým poškozeným a že neexistuje přímá příčinná souvislost mezi škodou a jednáním zakládajícím odpovědnost)?“

K předběžným otázkám

K první otázce

19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda členský stát může z důvodu, že určitý hospodářský subjekt, na nějž byla přenesena částka bezdůvodně odvedené daně, není osobou povinnou k této dani, a tudíž daňovým orgánům tuto částku neodvedl, zamítnout žádost tohoto subjektu o vrácení uvedené částky.

20 Pro zodpovězení této otázky je třeba předeslat, že nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s unijním právem je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními unijního práva, která takovým daním brání. Členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem (viz rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, s. 3595, bod 12; ze dne 28. ledna 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, Sb. rozh. s. I-731, bod 45, a ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další, C-398/09, Sb. rozh. s. I-7375, bod 17).

21 Odchylně od zásady vracení daní neslučitelných s unijním právem přitom může být navrácení daně vybrané bez řádného důvodu odmítnuto jen tehdy, pokud by zakládalo bezdůvodné obohacení oprávněných osob, to znamená, pokud se prokáže, že osoba, jež byla nucena uvedené daně odvést, je ve skutečnosti přenesla přímo na kupujícího (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Lady & Kid a další, body 18 a 20).

22 Za těchto okolností totiž nebyla protiprávně vybranou daní zatížena osoba povinná k dani, nýbrž kupující, na něhož byla přenesena. Vrátit osobě povinné k dani částku daně, kterou tato osoba již vybrala od kupujícího, by se tak pro ni rovnalo získání dvojí platby, která by mohla být kvalifikována jako bezdůvodné obohacení, aniž by tím přitom byly napraveny důsledky, jež měla protiprávnost daně pro kupujícího (rozsudek ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I-165, bod 22, a výše uvedený rozsudek Lady & Kid a další, bod 19).

23 Z uvedeného plyne, že účelem nároku na vydání bezdůvodného obohacení je napravit důsledky rozporu daně s unijním právem, a sice tím, že se odstraní hospodářská zátěž, která byla hospodářskému subjektu takto bez řádného důvodu uložena a kterou tento subjekt v konečném důsledku skutečně nesl.

24 K tomu je třeba ještě připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že při neexistenci unijní právní úpravy ve věci žádostí o vrácení daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých mohou být tyto žádosti podávány, to však za předpokladu dodržení zásady rovnocennosti a zásady efektivity (viz rozsudky ze dne 6. října 2005, MyTravel, C-291/03, Sb. rozh. s. I-8477, bod 17, a ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 37).

25 V tomto ohledu je k dodržení zásady efektivity s ohledem na účel nároku na vydání bezdůvodného obohacení, připomenutý v bodě 23 tohoto rozsudku, nezbytné, aby členské státy stanovily podmínky pro podávání žalob na vydání bezdůvodného obohacení v souladu se zásadou procesní autonomie tak, aby mohlo být odstraněno hospodářské zatížení bezdůvodně odvedenou daní.

26 V této souvislosti již bylo rozhodnuto, že může-li podle vnitrostátního práva konečný kupující získat částku daně, která na něj byla přenesena, zpět od osoby povinné k dani, pak musí existovat možnost, aby osobě povinné k dani vrátily předmětnou

částku vnitrostátní orgány (viz výše uvedený rozsudek Comateb a další, bod 24). Obdobně platí, že vnitrostátní právní systém, který dodavateli, jenž omylem poukázal DPH orgánům daňové správy, umožňuje požadovat její vrácení a který příjemci služby umožňuje vymáhat na dodavateli občanskoprávní žalobou vydání bezdůvodného obohacení, respektuje zásadu efektivity, neboť příjemci, kterému byla omylem naúčtována daň, umožňuje, aby mu byly bezdůvodně zaplacené částky vráceny (viz výše uvedený rozsudek Reemtsma Cigarettenfabriken, bod 39).

27 Z toho plyne, že členský stát v zásadě může z důvodu, že konečný kupující, na něhož byla přenesena bezdůvodně odvedená daň, nebyl tím, kdo odvedl tuto daň daňovým orgánům, zamítnout žádost tohoto kupujícího o vrácení této daně, může-li podle vnitrostátního práva tento kupující, který je v konečném důsledku touto daní hospodářsky zatížen, podat proti osobě povinné k dani občanskoprávní žalobu na vydání bezdůvodného obohacení.

28 Nicméně, pokud se vrácení ze strany osoby povinné k dani jeví jako nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě její platební neschopnosti, může zásada efektivity vyžadovat, aby kupujícímu byla dána možnost obrátit se svou žádostí o vrácení daně přímo na orgány daňové správy a aby členský stát pro tyto účely zavedl potřebné nástroje a procesní úpravu (viz výše uvedený rozsudek Reemtsma Cigarettenfabriken, bod 41).

29 Na první otázku je tudíž třeba odpovědět v tom smyslu, že členský stát může z důvodu, že konečný kupující, na něhož byla přenesena bezdůvodně odvedená daň, nebyl tím, kdo odvedl tuto daň daňovým orgánům, zamítnout žádost tohoto kupujícího o vrácení této daně, může-li na základě vnitrostátního práva tento kupující podat proti osobě povinné k dani občanskoprávní žalobu na vydání bezdůvodného obohacení a není-li vrácení bezdůvodně odvedené daně touto osobou prakticky nemožné či nepřiměřeně náročné.

K druhé otázce

30 Podstatou druhé otázky soudu položené Soudnímu dvoru je to, zda členský stát může zamítnout žádost o náhradu škody podanou podnikem, na který osoba povinná k dani přenesla bezdůvodně odvedená daň, a to z důvodu, že přímá příčinná souvislost mezi výběrem této daně ze strany státu a škodou způsobenou uvedenému podniku je předem vyloučena.

31 Předkládající soud tak žádá Soudní dvůr, aby rozhodl, zda lze mít za to, že svobodně přijaté rozhodnutí osoby povinné k dani přenést bezdůvodně odvedenou daň na další osoby přerušuje přímou příčinnou souvislost mezi jednáním členského státu a škodou způsobenou kupujícímu.

32 Úvodem je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru nepřísluší, aby právně kvalifikoval žaloby, jimiž se žalobkyně v původním řízení u předkládajícího soudu domáhaly vrácení bezdůvodně odvedené daně, respektive náhrady způsobené škody (viz rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 81, a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 201), a že žaloba na náhradu škody se nevylučuje se žalobou na vydání bezdůvodného obohacení (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Comateb a další, bod 34).

33 Rovněž je třeba připomenout, že přiznání nároku poškozeným jednotlivcům na náhradu škody způsobené v důsledku porušení unijního práva členským státem je vázáno na splnění tří podmínek, a sice že cílem porušené unijní právní normy je přiznat práva těmto jednotlivcům, že porušení této normy je dostatečně závažné a že existuje přímá příčinná souvislost mezi tímto porušením povinnosti a škodou způsobenou jednotlivcům (viz rozsudky ze dne 26. ledna 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Sb. rozh. s. I-635, bod 30, a ze dne 9. prosince 2010, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie a další, C-568/08, Sb. rozh. s. I-12655, bod 87).

34 Z ustálené judikatury stran požadavku přímé příčinné souvislosti plyne, že je v zásadě věcí vnitrostátního soudu, aby ověřil, zda tvrzená škoda pramení dostatečně přímým způsobem z porušení unijního práva členským státem (viz rozsudky ze dne 5. března 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame, C-46/93 a C-48/93, Recueil, s. I-1029, bod 65; ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 122, a ze dne 17. dubna 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Sb. rozh. s. I-2749, bod 83).

35 Soudní dvůr nicméně může v zájmu poskytnutí užitečné odpovědi poskytnout předkládajícímu soudu vodítka, která považuje za nezbytná (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 38, a ze dne 18. června 2009, Stadeco, C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 43).

36 Z tohoto hlediska je třeba poukázat na to, že takový vnitrostátní právní systém, jako je systém dotčený ve věci v původním řízení, který umožňuje konstatovat přímou příčinnou souvislost jen mezi výběrem bezdůvodně odvedené daně ze strany státu a škodou způsobenou osobě povinné k dani, nemůže nastavit požadavek na tuto příčinnou souvislost takovým způsobem, aby získání náhrady způsobené škody bylo prakticky nemožné či nepřiměřeně náročné.

37 Z toho plyne, že takový vnitrostátní právní systém v zásadě je v souladu se zásadou efektivity, může-li podle vnitrostátního práva kupující, na něhož osoba povinná k dani přenesla uvedenou daňovou zátěž, podat proti této osobě povinné k dani občanskoprávní žalobu na náhradu takto způsobené škody.

38 *Per analogiam* k tomu, co bylo připomenuto v bodě 28 tohoto rozsudku, ovšem platí, že pokud by bylo nahrazení škody způsobené kupujícímu, jenž byl hospodářsky zatížen bezdůvodně odvedenou daní, která byla na něj přenesena, ze strany osoby povinné k dani prakticky nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti osoby povinné k dani, může zásada efektivity vyžadovat, aby byla tomuto kupujícímu dána možnost obrátit se svou žádostí o náhradu škody přímo na

stát, aniž se stát může vůči němu účinně dovolávat neexistence přímé příčinné souvislosti mezi výběrem bezdůvodně odvedené daně a škodou způsobenou kupujícímu.

39 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět v tom smyslu, že členský stát může z důvodu neexistence přímé příčinné souvislosti mezi výběrem bezdůvodně odvedené daně, kterou osoba povinná k dani přenesla na kupujícího, a způsobenou škodou zamítnout žádost tohoto kupujícího o náhradu škody, může-li se kupující na základě vnitrostátního práva obrátit s takovou žádostí na osobu povinnou k dani a není-li nahrazení škody způsobené kupujícímu ze strany této osoby prakticky nemožné či nepřiměřeně náročné.

K nákladům řízení

40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Ustanovení unijního práva musí být vykládány v tom smyslu, že:

1) členský stát může z důvodu, že konečný kupující, na něhož byla přenesena bezdůvodně odvedená daň, nebyl tím, kdo odvedl tuto daň daňovým orgánům, zamítnout žádost tohoto kupujícího o vrácení této daně, může-li na

základě vnitrostátního práva tento kupující podat proti osobě povinné k dani občanskoprávní žalobu na vydání bezdůvodného obohacení a není-li vrácení bezdůvodně odvedené daně touto osobou prakticky nemožné či nepřiměřeně náročné;

2) členský stát může z důvodu neexistence přímé příčinné souvislosti mezi výběrem bezdůvodně odvedené daně, kterou osoba povinná k dani přenesla na kupujícího, a způsobenou škodou zamítnout žádost tohoto kupujícího o náhradu škody, může-li se kupující na základě vnitrostátního práva obrátit s takovou žádostí na osobu povinnou k dani a není-li nahrazení škody způsobené kupujícímu ze strany této osoby prakticky nemožné či nepřiměřeně náročné.

Podpisy.