WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 20 października 2011 r.*

W sprawie C-94/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vestre Landsret (Dania) postanowieniem z dnia 11 lutego 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 lutego 2010 r., w postępowaniu:

Danfoss A/S,

Sauer-Danfoss ApS

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Safjan (sprawozdawca), A. Borg Barthet, E. Levits i J.J. Kasel, sędziowie,

* Język postępowania: duński.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 lutego 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Danfoss A/S przez T.K. Kristjánssona i H.S. Hansena, advokaterne,

— w imieniu Sauer-Danfoss ApS przez A. Møllina i E. Vistisena, advokaterne,

— w imieniu rządu duńskiego przez V. Pasternak Jørgensen, K. Lundgaarda Hansena i B. Weis Fogh, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoza Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Albenzia, avvocato dello Stato,

— w imieniu rządu polskiego przez K. Rokicką, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathawaya, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Mantle'a, barrister,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Fengera i W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 marca 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni prawa Unii Europejskiej w dziedzinie zwrotu nienależnego świadczenia oraz odpowiedzialności państwa członkowskiego z tytułu pobrania podatku niezgodnego z tym prawem.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółkami Danfoss A/S (zwaną dalej „spółką Danfoss") i Sauer-Danfoss ApS (zwaną dalej „spółką Sauer-Danfoss") a Skatteministeriet (ministerstwem podatków), w przedmiocie odmowy zwrotu podatku od olejów mineralnych pobranego z naruszeniem prawa Unii Europejskiej oraz naprawienia szkody, jaką spółki te poniosły w związku z pobraniem tego niezgodnego z prawem podatku.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1) stanowi w art. 1:

„1. Niniejsza dyrektywa wyznacza system dotyczący wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i innych podatków pośrednich, które są pobierane bezpośrednio lub pośrednio przy sprzedaży takich produktów, z wyjątkiem podatku od wartości dodanej i podatków ustalonych przez Wspólnotę.

2. Szczegółowe przepisy odnoszące się do struktury i stawek podatku dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym są wymienione we właściwych dyrektywach".

4 Zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 dyrektywy:

„1. Niniejszą dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

— olejów mineralnych,

— alkoholu i napojów alkoholowych,

— wyrobów tytoniowych.

2. Wyroby wymienione w ust. 1 mogą podlegać innym podatkom pośrednim do szczególnych celów [służącym szczególnym celom], pod warunkiem że podatki te są zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz VAT, jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność i kontrolowanie podatku [powstanie obowiązku podatkowego i kontrolę podatkową]".

5 Artykuł 1 dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. L 316, s. 12) stanowi:

„1. W odniesieniu do olejów mineralnych państwa członkowskie stosują zharmonizowany podatek akcyzowy zgodnie z niniejszą dyrektywą.

2. Państwa członkowskie ustalają stawki podatku zgodnie z dyrektywą 92/82/EWG w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych [tłumaczenie nieoficjalne, podobnie jak pozostałe cytaty z tej dyrektywy poniżej]".

6 Zgodnie z art. 8 ust. 1 dyrektywy 92/81:

„Poza ogólnymi przepisami dyrektywy 92/12/EWG w sprawie zwolnionych zastosowań wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych państwa członkowskie zwalniają poniższe wyroby ze zharmonizowanego podatku akcyzowego, na zasadach przez siebie określonych, w celu zapewnienia prawidłowego i przejrzystego stosowania zwolnień tego rodzaju, jak również w celu zapobiegania oszustwom, uchylaniu się od opodatkowania oraz nadużyciom:

a) oleje mineralne wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwo silnikowe lub paliwo opałowe;

b) oleje mineralne dostarczane jako paliwo do celów żeglugi powietrznej innej niż prywatne loty niehandlowe.

[…]".

7 W komunikacie Komisji z dnia 7 listopada 1990 r. dotyczącym projektu dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych [COM(90) 434 wersja ostateczna] wyraźnie wskazano, że smary i oleje hydrauliczne podlegają zwolnieniu przewidzianemu w dyrektywie 92/81.

Prawo krajowe

8 W celu transpozycji dyrektyw 92/12 i 92/81 ustawodawca duński wydał ustawę nr 1029 z dnia 19 grudnia 1992 r. o podatku od olejów mineralnych (zwaną dalej „ustawą o podatku od olejów mineralnych"). Artykuł 1 akapit pierwszy tej ustawy przewidywał:

„Produkty naftowe są na terytorium kraju objęte podatkiem akcyzowym. Stawkę podatku ustala się następująco:

[…]

12) smary, oleje hydrauliczne i inne podobne wyroby: 1,78 DKK za litr".

9 Podatnikami z tytułu akcyzy od smarów i olejów hydraulicznych byli producenci produktów naftowych, lecz w uzasadnieniu do projektu ustawy o podatku od olejów mineralnych przewidywano, że zostanie ona przerzucona na nabywców opodatkowanych olejów.

10 Na skutek wyroku z dnia 10 czerwca 1999 r. w sprawie C-346/97 Braathens, Rec. s. I-3419, potwierdzonego wyrokiem z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-437/01 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-9861, zgodnie z którym wprowadzenie pośredniego opodatkowania wyrobów zwolnionych ze zharmonizowanej akcyzy pozbawiałoby art. 8 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/81 wszelkiej skuteczności, w związku z czym nie może zostać uzasadnione na gruncie art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, duńskie organy podatkowe postanowiły administracyjnie zawiesić pobór podatku od smarów i olejów hydraulicznych z dniem 1 grudnia 2001 r. Ustawą nr 395 z dnia 6 czerwca 2002 r. uchylono ten podatek, ze skutkiem również od dnia 1 grudnia 2001 r.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11 Między 1 stycznia 1995 r. a 30 listopada 2001 r. spółka Danfoss nabywała smary od różnych duńskich producentów produktów naftowych, którzy po uiszczeniu podatku od olejów mineralnych duńskim organom skarbowym przerzucili na spółkę Danfoss całość tej kwoty, czyli w sumie 6108054 DKK.

12 Między 1 stycznia 1998 r. a 30 listopada 2001 r. spółka Danfoss sprzedała część smarów spółce Sauer-Danfoss, wliczając do ceny sprzedaży podatek od olejów mineralnych w łącznej kwocie 1686096 DKK.

13 Po uchyleniu podatku od olejów mineralnych spółki Danfoss i Sauer-Danfoss zażądały od duńskich organów skarbowych zwrotu – odpowiadającej niezgodnemu z prawem podatkowi – części całkowitej ceny nabytych przez nie smarów, w kwocie, odpowiednio, 6108054 i 1686096 DKK, zaznaczając jednakże, iż w razie uzyskania przez spółkę Danfoss całości żądanego zwrotu, przekaże ona spółce Sauer-Danfoss kwotę 1686096 DKK, czyli część ceny sprzedaży smarów przez spółkę Danfoss odpowiadającą wliczonemu podatkowi od olejów mineralnych, a spółka Sauer-Danfoss wycofa swoje żądanie. Wniosek tej ostatniej spółki ma więc charakter subsydiarny względem wniosku spółki Danfoss.

14 Z postanowienia odsyłającego wynika ponadto, że producenci produktów naftowych nie żądali zwrotu akcyzy od smarów sprzedawanych spółce Danfoss.

15 Na poparcie swoich wniosków spółki skarżące w sprawie przed sądem krajowym podniosły argument, iż zgodnie z zasadą skuteczności prawa Unii Europejskiej tylko one, a nie producenci produktów naftowych powinny być uprawnione do żądania zwrotu niezgodnego z prawem podatku, gdyż to one poniosły jego finansowe skutki. Zażądały również naprawienia przez państwo duńskie szkody, jaką poniosły w związku z pobraniem omawianego podatku.

16 Wnioski spółek skarżących w sprawie przed sądem krajowym zostały oddalone. Zdaniem władz duńskich prawo do zwrotu nienależnego świadczenia przewidziane w prawie Unii Europejskiej przysługuje bowiem jedynie bezpośredniemu podatnikowi, a nie kolejnym uczestnikom obrotu handlowego, którzy nie byli sami zobowiązani do uiszczenia podatku ani nie zapłacili skarbowi państwa żadnej kwoty, której zwrotu mogliby się domagać.

17 W odniesieniu do prawa do naprawienia szkody władze duńskie wykluczyły wypłatę jakiegokolwiek odszkodowania, jako że w okresie poprzedzającym wydanie ww.

wyroku w sprawie Braathens niezgodność podatku ustanowionego w ustawie o podatku od olejów mineralnych nie była na tyle oczywista, by jego pobór mógł powodować odpowiedzialność państwa, a w odniesieniu do okresu po ogłoszeniu tego wyroku nie jest możliwe ustalenie, na jakim etapie obrotu handlowego wystąpiła szkoda, brak więc bezpośredniego związku przyczynowego. W razie bowiem przerzucenia ciężaru nienależnie pobranego podatku kwestia, czy i ewentualnie w jakim zakresie określone przedsiębiorstwa lub użytkownicy znajdujący się na dalszych etapach obrotu handlowego rzeczywiście ponieśli ciężar finansowy podatku, uzależniona jest od różnorodnych czynników, między innymi od polityki cenowej stosowanej przez podatnika i każdego kolejnego uczestnika obrotu w odniesieniu do konkretnych wyrobów, od sposobu użytkowania tych wyrobów oraz od stanu konkurencji na rozpatrywanym rynku.

18 Spółki skarżące w sprawie przed sądem krajowym wniosły w związku z tym skargę na decyzję o oddaleniu ich wniosków do Vestre Landsret, który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy prawo Unii Europejskiej stoi na przeszkodzie nieuwzględnieniu przez państwo członkowskie żądania zwrotu podatku akcyzowego wniesionego przez przedsiębiorstwo, na które został przerzucony ciężar tego niezgodnego z dyrektywą podatku akcyzowego, w przypadku gdy nieuwzględnienie żądania – w okolicznościach takich, jak zaistniałe w ramach niniejszej sprawy – uzasadniane jest tym, że to nie owo przedsiębiorstwo zapłaciło podatek państwu?

2) Czy prawo Unii Europejskiej stoi na przeszkodzie nieuwzględnieniu przez państwo członkowskie żądania zapłaty odszkodowania wniesionego przez przedsiębiorstwo, na które został przerzucony ciężar tego niezgodnego z dyrektywą podatku akcyzowego, w przypadku gdy nieuwzględnienie żądania – w okolicznościach takich, jak zaistniałe w ramach niniejszej sprawy – uzasadniane jest podnoszonymi przez to państwo członkowskie względami (w szczególności związanymi z tym, że to przedsiębiorstwo nie jest bezpośrednio poszkodowane i że nie istnieje bezpośredni związek przyczynowy pomiędzy szkodą a zachowaniem dającym podstawę do pociągnięcia do odpowiedzialności)?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

19 Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy państwo członkowskie ma prawo odrzucić wniosek o zwrot odpowiedniej kwoty złożony przez podmiot, na który został przerzucony ciężar nienależnego podatku, na tej podstawie, że podmiot ten nie jest podatnikiem z tytułu tego podatku i nie zapłacił wspomnianej kwoty organom skarbowym.

20 Odpowiadając na to pytanie należy na wstępie przypomnieć, że prawo do zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem prawa Unii Europejskiej jest konsekwencją i dopełnieniem uprawnień przysługujących jednostkom na mocy przepisów prawa Unii, które zakazują pobierania takich podatków. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (zob. wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. s. 3595, pkt 12; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-264/08 Direct Parcel Distribution Belgium, Zb.Orz. s. I-731, pkt 45; a także z dnia 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 Lady & Kid i in., Zb.Orz. s. I-7375, pkt 17).

21 Jednakże w drodze wyjątku od zasady nakazującej zwrot podatków niezgodnych z prawem Unii Europejskiej możliwa jest odmowa zwrotu nienależnie pobranego podatku, jeżeli zwrot ten powodowałby bezpodstawne wzbogacenie osób uprawnionych, to znaczy gdy zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty podatku przerzuciła go w rzeczywistości bezpośrednio na nabywcę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Lady & Kid i in., pkt 18, 20).

22 W takiej bowiem sytuacji ciężar nienależnie pobranego podatku poniósł nie podatnik, lecz nabywca, na którego ten ciężar został przerzucony. Z tego względu zwrot podatnikowi kwoty podatku przerzuconego wcześniej na nabywcę byłby dla niego równoznaczny z uzyskaniem podwójnej korzyści, która mogłaby zostać uznana za bezpodstawne wzbogacenie, przy czym skutki bezprawności podatku względem nabywcy nie zostałyby usunięte (wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Lady & Kid i in., pkt 19).

23 Jak z tego wynika, prawo do zwrotu nienależnego świadczenia ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii Europejskiej poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi.

24 Następnie trzeba również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wobec braku przepisów prawa Unii w zakresie żądania zwrotu podatków, do każdego z państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków dochodzenia tych roszczeń, które muszą być jednak zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności (zob. wyroki: z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 MyTravel, Zb.Orz. s. I-8477, pkt 17; z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 37).

25 W świetle celu, jakiemu służy prawo do zwrotu nienależnego świadczenia, o którym przypomina pkt 23 niniejszego wyroku, poszanowanie zasady skuteczności wymaga, by warunki dochodzenia roszczeń o zwrot nienależnego świadczenia zostały przez państwa członkowskie określone, w ramach zasady autonomii proceduralnej, w sposób pozwalający na neutralizację finansowego ciężaru nienależnego podatku.

26 W tym duchu Trybunał orzekł już, że jeżeli na podstawie prawa krajowego nabywca końcowy jest w stanie uzyskać od podatnika zwrot kwoty przerzuconego na niego podatku, podatnik ten musi z kolei być w stanie uzyskać zwrot tego podatku od władz

krajowych (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 24). Podobnie, są zgodne z zasadą skuteczności uregulowania krajowe pozwalające usługodawcy, który omyłkowo zapłacił organom skarbowym podatek VAT, żądać jego zwrotu, a usługobiorcy wystąpić przeciw niemu z powództwem cywilnoprawnym o zwrot nienależnego świadczenia, ponieważ pozwalają one usługobiorcy, który poniósł ciężar omyłkowo zapłaconego podatku, uzyskać zwrot nienależnie zapłaconej kwoty (zob. ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 39).

27 Państwo członkowskie może zatem co do zasady nie uwzględnić wniosku o zwrot nienależnego podatku złożonego przez końcowego nabywcę, na którego przerzucono ciężar tego podatku, z tego powodu, że to nie ów nabywca zapłacił podatek organom skarbowym, pod warunkiem iż podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia.

28 Jeśli jednak uzyskanie zwrotu podatku od podatnika okaże się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, na przykład w razie jego niewypłacalności, zasada skuteczności wymagać będzie, aby nabywca mógł skierować wniosek o zwrot bezpośrednio do organów skarbowych, a państwo członkowskie przewidziało stosowne instytucje i uregulowania proceduralne na taką okoliczność (zob. ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 41).

29 Na pierwsze pytanie należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że państwo członkowskie może nie uwzględnić wniosku o zwrot nienależnego podatku złożonego przez nabywcę, na którego przerzucono ciężar tego podatku, z tego powodu, że to nie ów nabywca zapłacił podatek organom skarbowym, pod warunkiem iż podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia, a uzyskanie zwrotu nienależnego podatku od tego ostatniego nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

W przedmiocie pytania drugiego

30 Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd krajowy dąży do ustalenia, czy państwo członkowskie może nie uwzględnić żądania odszkodowania wniesionego przez przedsiębiorstwo, na które podatnik przerzucił ciężar nienależnego podatku, z tego względu, że istnienie bezpośredniego związku przyczynowego między pobraniem podatku przez państwo a szkodą, jaką poniosło przedsiębiorstwo, jest co do zasady wykluczone.

31 Jednocześnie sąd krajowy oczekuje od Trybunału wyjaśnienia, czy dobrowolna decyzja podatnika, żeby przerzucić nienależny podatek na dalszy etap obrotu, powoduje przerwanie bezpośredniego związku przyczynowego między działaniem państwa członkowskiego a szkodą poniesioną przez nabywcę.

32 Należy na wstępie przypomnieć, że kwalifikacja prawna powództw wniesionych przez skarżących w sprawie przed sądem krajowym jako powództw o zwrot nienależnego świadczenia lub o naprawienie poniesionej szkody nie należy do Trybunału (zob. wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 81; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 201) oraz że powództwo odszkodowawcze może zostać wniesione równocześnie z powództwem o zwrot nienależnego świadczenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 34).

33 Wypada też przypomnieć, że prawo poszkodowanych do naprawienia szkody spowodowanej naruszeniem prawa Unii Europejskiej przez państwo członkowskie uzależnione jest od spełnienia trzech przesłanek, a mianowicie naruszona norma prawna Unii jest dla jednostek źródłem uprawnień, naruszenie jest wystarczająco istotne i istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem a poniesioną przez jednostki szkodą (zob. wyroki: z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie C-118/08 Transportes Urbanos y Servicios Generales, Zb.Orz. s. I-635, pkt 30; z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie C-568/08 Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie i in., Zb.Orz. s. I-12655, pkt 87).

34 W odniesieniu do przesłanki bezpośredniego związku przyczynowego z utrwalonego orzecznictwa wynika, że to do sądu krajowego należy ustalenie, czy szkoda wynika w sposób wystarczająco bezpośredni z naruszenia prawa Unii Europejskiej (zob. wyroki: z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du pêcheur i Factortame, Rec. s. I-1029, pkt 65; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 122; z dnia 17 kwietnia 2007 r. w sprawie C-470/03 AGM-COS.MET, Zb.Orz. s. I-2749, pkt 83).

35 Jednakże w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania sądu krajowego Trybunał może dostarczyć mu wskazówek, jakie uzna za niezbędne (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, pkt 38; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stadeco, Zb.Orz. s. I-5295, pkt 43).

36 Z tego względu należy zauważyć, że w ramach uregulowań krajowych tego rodzaju co w sprawie przed sądem krajowym, zgodnie z którymi da się stwierdzić istnienie bezpośredniego związku przyczynowego jedynie między pobraniem przez państwo nienależnego podatku a szkodą po stronie podatnika, nie można rozumieć wymogu istnienia owego związku w sposób, który powoduje, że uzyskanie naprawienia poniesionej szkody staje się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

37 Zatem tego rodzaju uregulowania krajowe są co do zasady zgodne z zasadą skuteczności, pod warunkiem że nabywca, na którego podatnik przerzucił ciężar omawianego podatku, może na podstawie prawa krajowego wnieść powództwo o naprawienie wynikającej stąd szkody przeciwko owemu podatnikowi.

38 Jednakże, analogicznie do ustaleń poczynionych w pkt 28 niniejszego wyroku, jeżeli uzyskanie naprawienia przez podatnika szkody, jaką poniósł nabywca, na którego przerzucono ciężar finansowy nienależnego podatku, okaże się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, na przykład w razie niewypłacalności podatnika, zasada skuteczności wymagać będzie, by ów nabywca mógł skierować roszczenie odszkodowawcze

bezpośrednio przeciwko państwu, a państwo to, w celu odmowy uwzględnienia owego roszczenia, nie mogło powołać się na brak bezpośredniego związku przyczynowego między pobraniem nienależnego podatku a szkodą poniesioną przez nabywcę.

39 Na drugie pytanie należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że państwo członkowskie może nie uwzględnić żądania odszkodowania wniesionego przez nabywcę, na którego podatnik przerzucił ciężar nienależnego podatku, ze względu na brak bezpośredniego związku przyczynowego między pobraniem podatku przez państwo a szkodą, jaką poniósł nabywca, pod warunkiem że nabywca może na podstawie prawa krajowego wnieść powództwo odszkodowawcze przeciwko owemu podatnikowi, a uzyskanie naprawienia przez niego szkody nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Zasady prawa Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że:

1) państwo członkowskie może nie uwzględnić wniosku o zwrot nienależnego podatku złożonego przez nabywcę, na którego przerzucono ciężar tego podatku, z tego powodu, że to nie ów nabywca zapłacił podatek organom

skarbowym, pod warunkiem iż podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia, a uzyskanie zwrotu nienależnego podatku od tego ostatniego nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione;

2) państwo członkowskie może nie uwzględnić żądania odszkodowania wniesionego przez nabywcę, na którego podatnik przerzucił ciężar nienależnego podatku, ze względu na brak bezpośredniego związku przyczynowego między pobraniem podatku przez państwo a szkodą, jaką poniósł nabywca, pod warunkiem że nabywca może na podstawie prawa krajowego wnieść powództwo odszkodowawcze przeciwko owemu podatnikowi, a uzyskanie naprawienia przez niego szkody nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

Podpisy