РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

20 октомври 2011 година *

По дело C-94/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Vestre Landsret (Дания) с акт от 11 февруари 2010 г., постъпил в Съда на 17 февруари 2010 г., в рамките на производство по дело

Danfoss A/S,

Sauer-Danfoss ApS

срещу

Skatteministeriet,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н M. Safjan (докладчик), г-н A. Borg Barthet, г-н E. Levits и г-н J.-J. Kasel, съдии,

* Език на производството: датски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 февруари 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Danfoss A/S, от адв. T. K. Kristjánsson и адв. H. S. Hansen, advokaterne,

— за Sauer-Danfoss ApS, от адв. A. Møllin и адв. E. Vistisen, advokaterne,

— за датското правителство, от г-жа V. Pasternak Jørgensen, г-н K. Lundgaard Hansen и г-жа B. Weis Fogh, в качеството на представители,

— за испанското правителство, от г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представител,

— за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— за полското правителство, от г-жа K. Rokicka, в качеството на представител,

— за шведското правителство, от г-жа A. Falk, в качеството на представител,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н S. Hathaway, в качеството на представител, подпомаган от г-н P. Mantle, barrister,

— за Европейската комисия, от г-н N. Fenger и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 24 март 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на правото на Съюза в областта на връщането на недължимо платеното и на отговорността на държавата членка за събирането на данък, несъвместим с това право.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Danfoss A/S (наричано по-нататък „Danfoss“) и Sauer-Danfoss ApS (наричано по-нататък „Sauer-Danfoss“), от една страна, и Skatteministeriet (Министерство на финансите), от друга, по повод отказа на Skatteministeriet да им възстанови данък върху минералните масла, събран в нарушение на правото на Съюза, и да поправи вредите, причинени със събирането на посочения незаконосъобразен данък.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Член 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 (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129) предвижда:

„1. Настоящата директива установява режима на продуктите, подлежащи на облагане с акцизи и други косвени данъци, с които се облага пряко или непряко потреблението на такива продукти, с изключение на данък върху добавената стойност и данъци, въведени от Общността.

2. Особени разпоредби относно структурите и ставките на данъци върху продукти, подлежащи на облагане с акцизи, се въвеждат с отделни директиви."

4 Съгласно член 3, параграфи 1 и 2 от тази директива:

„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.“

5 Член 1 от Директива 92/81/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акциза върху минералните масла (ОВ L 316, стр. 12) предвижда:

„1. Държавите членки облагат с хармонизиран акциз минералните масла в съответствие с настоящата директива.

2. Държавите членки определят своите ставки в съответствие с Директива 92/82/ЕИО за сближаването на акцизните ставки върху минералните масла.“ [неофициален превод]

6 Съгласно член 8, параграф 1 от Директива 92/81:

„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 освобождаванията 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]

7 В Известие на Комисията от 7 ноември 1990 г. относно предложение за Директива на Съвета за хармонизиране на структурата на акциза върху минералните масла (COM(90) 434 окончателен) изрично се пояснява, че смазочните и хидравлични масла се освобождават съгласно Директива 92/81.

Национално право

8 С оглед транспонирането на директиви 92/12 и 92/81 датският законодател прие Закон № 1029 от 19 декември 1992 г. за данъчното облагане на минералните масла (наричан по-нататък „Законът за данъка върху минералните масла“). Член 1, параграф 1 от посочения закон предвижда:

„Петролните продукти се облагат с акциз на територията на страната. Акцизната ставка е, както следва:

[…]

12) за смазочни и хидравлични масла и други сходни продукти — 1,78 DKK на литър.“

9 Акцизът върху смазочните и хидравлични масла се е дължал от нефтените дружества, но в мотивите към Закона за данъка върху минералните масла се посочва, че този данък вероятно ще бъде начисляван на купувачите на облаганите масла.

10 След постановяването на Решение от 10 юни 1999 г. по дело Braathens (C-346/97, Recueil, стр. I-3419), потвърдено с Решение от 25 септември 2003 г. по дело Комисия/Италия (C-437/01, Recueil, стр. I-9861), от което следва, че въвеждането на косвен данък за освободени от хармонизирания акциз продукти би лишило изцяло от полезно действие член 8, параграф 1, буква б) от Директива 92/81 и поради това не може да се основава на член 3, параграф 2 от Директива 92/12, датските данъчни органи спират с административен акт събирането на данъка върху смазочните и хидравлични масла, считано от 1 декември 2001 г. Със Закон № 395 от 6 юни 2002 г. този данък е отменен, считано пак от 1 декември 2001 г.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

11 Между 1 януари 1995 г. и 30 ноември 2001 г. Danfoss закупува смазочни масла от различни датски нефтени дружества, които са превели данъка върху минералните масла на датската държава, след което са начислили на Danfoss пълния размер на този данък, а именно 6 108 054 DKK.

12 Между 1 януари 1998 г. и 30 ноември 2001 г. Danfoss препродава част от тези масла на Sauer-Danfoss, като включва в продажната цена данъка върху минералните масла в общ размер на 1 686 096 DKK.

13 След отмяната на данъка върху минералните масла Danfoss и Sauer-Danfoss искат от датските данъчни органи да им възстановят частта от общата цена, платена за закупуването на смазочни масла, която съответства на незаконосъобразния данък, а именно съответно 6 108 054 DKK и 1 686 096 DKK, като обаче поясняват, че ако Danfoss получи обратно цялата сума, която иска от данъчните органи, то ще изплати 1 686 096 DKK на Sauer-Danfoss, т.е. частта от продажната цена на Danfoss, която представлява включеният в тази цена данък върху минералните масла, и че в този случай Sauer-Danfoss ще оттегли искането си. В този смисъл искането на Sauer-Danfoss е субсидиарно спрямо това на Danfoss.

14 От акта за преюдициално запитване също така следва, че нефтените дружества не са поискали да им бъде възстановен акцизът, начислен върху продадените на Danfoss смазочни масла.

15 В подкрепа на исканията си жалбоподателите в главното производство твърдят, че доколкото е трябвало да понесат финансовите последици от незаконосъобразния данък, принципът на ефективност на правото на Съюза изисквал правото на възстановяване да се признае само на тях, но не и на нефтените дружества. Те също така искат от датската държава обезщетение за вредите, причинени със събирането на споменатия данък.

16 Исканията на жалбоподателите в главното производство са отхвърлени. Според датските органи всъщност предвиденото от законодателството на Съюза право на връщане на недължимо платеното има само пряко данъчнозадълженото лице, но не и лицата след него в търговската верига, които не са били длъжни да платят данъка и освен това самите те не са внесли никакви суми в държавния бюджет, чието възстановяване да могат да претендират.

17 Що се отнася до правото на обезщетение, датските органи изключват всякакво обезщетяване, тъй като, що се отнася до периода преди постановяването на

Решение по дело Braathens, посочено по-горе, несъвместимостта на предвиденията със Закона за данъка върху минералните масла данък не била достатъчно явна, за да може събирането му да доведе до отговорност на държавата, а що се отнася до периода след постановяването на това решение — защото нямало как да се определи къде по търговската верига е претърпяна вредата, и следователно липсвала пряка причинно-следствена връзка. Всъщност в случай на начисляване на недължимия данък отговорът на въпроса дали и евентуално в каква степен определени предприятия или потребители надолу по веригата на разпространение ще понесат действителната тежест на този данък зависел от редица фактори, по-специално от практикуваната от данъчнозадълженото лице и от всеки последващ икономически оператор надолу по веригата ценова политика във връзка със съответните продукти, от начина на използване на посочените продукти и от състоянието на конкуренцията на съответния пазар.

18 Жалбоподателите в главното производство обжалват пред Vestre Landsret решенията, с които са отхвърлени исканията им, като тази юрисдикция 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)?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

19 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска Съдът да установи дали държавата членка може да откаже да уважи искане за възстановяване, направено от икономически оператор, на който е начислен недължимият данък, по съображение че той не е лицето, което дължи този данък, и поради това не е платил съответния размер на данъка на данъчните органи.

20 За да се отговори на този въпрос, в самото начало трябва да се напомни, че правото да се получат обратно данъци, събрани в държава членка в нарушение на правото на Съюза, е следствие и допълнение на правата, предоставени на правните субекти от разпоредби на правото на Съюза, забраняващи подобни данъци. Следователно държавата членка по принцип е длъжна да върне данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза (вж. Решение от 9 ноември 1983 г. по дело San Giorgio, 199/82, Recueil, стр. 3595, точка 12, Решение от 28 януари 2010 г. по дело Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, Сборник, стр. I-731, точка 45 и Решение от 6 септември 2011 г. по дело Lady & Kid и др., C-398/09, Сборник, стр. I-7375, точка 17).

21 При все това по изключение от принципа на възстановяване на данъците, несъвместими с правото на Съюза, възстановяването на недължимо платените данъци може да бъде отказано единствено когато то може да доведе до неоснователно обогатяване на правоимащите, а именно когато е доказано, че лицето, задължено да плати тези данъци, фактически ги е начислило направо на купувача (вж. в този смисъл Решение по дело Lady & Kid и др., посочено по-горе, точки 18 и 20).

22 Всъщност при подобни условия тежестта на недължимо платения данък се понася не от данъчнозадълженото лице, а от купувача, върху когото тя е прехвърлена. Ето защо да се върне на данъчнозадълженото лице платената като данък сума, която то вече е получило от купувача, би било равносилно на двойно плащане, което би могло да се квалифицира като неоснователно обогатяване, без по този начин да се поправят последиците от незаконосъобразността на данъка за купувача (Решение от 14 януари 1997 г. по дело Comateb и др., C-192/95-C-218/95, Recueil, стр. 165, точка 22 и Решение по дело Lady & Kid и др., посочено по-горе, точка 19).

23 Това показва, че целта на правото на връщане на недължимо платеното е да се поправят последиците от несъвместимостта на данъка с правото на Съюза, като се неутрализира икономическата тежест, неоправдано възложена на оператора, който в крайна сметка я е понесъл на практика.

24 След това уточнение също така трябва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика при липсата на уредба в правото на Съюза във връзка с исканията за възстановяване на данъци условията, при които такива искания могат да бъдат упражнявани, следва да се предвидят във вътрешния правен ред на всяка държава членка, като тези условия все пак трябва да зачитат принципите на равностойност и на ефективност (вж. 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 В това отношение предвид напомнената в точка 23 от настоящото решение цел на правото на връщане на недължимо платеното зачитането на принципа на ефективност налага държавите членки да определят условията за предявяване на иск за връщане на недължимо платеното съгласно принципа на процесуална автономия, така че да може да се неутрализира икономическата тежест на недължимо платения данък.

26 Във връзка с това Съдът вече е постановил, че данъчнозадълженото лице трябва да има право да получи обратно данъка от националните органи тогава, когато по силата на вътрешното право трябва да възстанови на крайния купувач начислената му сума (вж. Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе, точка 24).

По същия начин националната правна система, която позволява на доставчика, платил по погрешка ДДС на данъчните органи, да иска неговото възстановяване, а на получателя на услуги — да предяви срещу последния граждански иск за връщане на недължимо платеното, зачита принципа на ефективност, тъй като позволява да бъде уважено искането на споменатия получател, поел тежестта на фактурирания по погрешка данък, за възстановяване на недължимо платените суми (вж. Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken, посочено по-горе, точка 39).

27 От това следва, че държавата членка по принцип може да откаже да уважи искане за възстановяване на недължимо платен данък, направено от крайния купувач, на който този данък е начислен, по съображение че не той е платил данъка на данъчните органи, стига споменатият купувач, който в крайна сметка е понесъл тежестта на данъка, да може съгласно вътрешното право да предяви срещу данъчнозадълженото лице граждански иск за връщане на недължимо платеното.

28 Ако обаче възстановяването от страна на данъчнозадълженото лице се окаже невъзможно или прекомерно трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на това лице, принципът на ефективност изисква купувачът да може да насочи претенцията си за възстановяване пряко срещу данъчните органи, като за тази цел държавите членки трябва да предвидят необходимите процесуалните средства и условия (вж. Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken, посочено по-горе, точка 41).

29 Ето защо на първия въпрос следва да се отговори в смисъл, че държавата членка може да откаже да уважи искане за възстановяване на недължимо платен данък, направено от купувача, на който този данък е начислен, по съображение че не той е платил данъка на данъчните органи, стига споменатият купувач да може съгласно вътрешното право да предяви срещу данъчнозадълженото лице граждански иск за връщане на недължимо платеното и възстановяването от страна на последното лице на недължимо платения данък да не е практически невъзможно или прекомерно трудно.

По втория въпрос

30 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска от Съда да установи дали държавата членка може да отхвърли искане за обезщетение, направено от предприятие, на което данъчнозадълженото лице е начислило недължим данък, по съображение че поначало няма пряка причинно-следствена връзка между събирането от държавата на въпросния данък и вредата за посоченото предприятие.

31 Така запитващата юрисдикция приканва Съда да уточни дали може да се приеме, че свободно взетото от данъчнозадълженото лице решение да прехвърли недължимия данък надолу по веригата прекъсва причинно-следствената връзка между действията на държавата членка и претърпяната от купувача вреда.

32 В самото начало трябва да се отбележи както че не е задача на Съда да дава правна квалификация на исканията, направени от жалбоподателите в главното производство пред запитващата юрисдикция, като искане за възстановяване на недължимо платен данък или като искане за обезщетение за претърпяната вреда (вж. Решение 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 81 и Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 201), така и че искът за обезщетение може да бъде предявен едновременно с иска за връщане на недължимо платеното (вж. в този смисъл Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе, точка 34).

33 Важно е да се припомни също, че признаването на увредените частноправни субекти на право на обезщетение за вредата, която те са претърпели поради нарушаване от държава членка на правото на Съюза, е обвързано от три условия, а именно: целта на нарушената правна норма на Съюза да е предоставянето на права на споменатите частноправни субекти, нарушението на тази норма да е достатъчно съществено и да съществува пряка причинно-следствена връзка между нарушението и претърпяната от частноправните субекти вреда (вж. Решение от 26 януари 2010 г. по дело Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Сборник, стр. I-635, точка 30 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).

34 Що се отнася до изискването за пряка причинно-следствена връзка, съгласно постоянната съдебна практика по принцип задача на националния съд е да провери дали твърдяната вреда произтича достатъчно пряко от нарушаването от държавата членка на правото на Съюза (вж. 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 65, Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 122 и Решение от 17 април 2007 г. по дело AGM-COS.MET, C-470/03, Сборник, стр. I-2749, точка 83).

35 Все пак, за да е полезен със своя отговор, Съдът може да предостави на запитващата юрисдикция указанията, които счита за необходими (вж. в този смисъл 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).

36 В това отношение е необходимо да се отбележи, че при национална правна система като разглежданата в главното производство, в която пряка причинно-следствена връзка може да бъде установена само между събирането от държавата на недължим данък и вредата, претърпяна от данъчнозадълженото лице, изискването за посочената връзка не следва да се разбира в смисъл, че поправянето на претърпяната вреда е станало практически невъзможно или прекомерно трудно.

37 Ето защо такава национална правна система по принцип е съобразена с принципа на ефективност, стига купувачът, на който данъчнозадълженото лице е прехвърлило тежестта на посочения данък, да може въз основа на вътрешното право да предяви срещу посоченото данъчнозадължено лице иск за поправяне на претърпяната от това вреда.

38 По аналогия с напомненото в точка 28 от настоящото решение обаче, ако поправянето от данъчнозадълженото лице на вредата, претърпяна от купувача, понесъл икономическата тежест на недължимия данък, който му е начислен, се окаже невъзможно или прекомерно трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на данъчнозадълженото лице, принципът на ефективност изисква споменатият купувач да може да насочи претенцията си за възстановяване

пряко срещу държавата, без последната да може да му противопостави липсата на пряка причинно-следствена връзка между събирането на данъка и претърпяната от купувача вреда.

39 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори в смисъл, че държавата членка може да отхвърли искане за обезщетение, направено от купувача, на който данъчнозадълженото лице е начислило недължим данък, по съображение че липсва пряка причинно-следствена връзка между събирането на данъка и претърпяната вреда, стига купувачът да може въз основа на вътрешното право да насочи споменатото искане срещу данъчнозадълженото лице и поправянето от последното лице на претърпяната от купувача вреда да не е практически невъзможно или прекомерно трудно.

По съдебните разноски

40 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Нормите на правото на Съюза трябва да се тълкуват в смисъл, че:

1) държавата членка може да откаже да уважи искане за възстановяване на недължимо платен данък, направено от купувача, на който този данък е начислен, по съображение че не купувачът е платил данъка на

данъчните органи, стига споменатият купувач да може съгласно вътрешното право да предяви срещу данъчнозадълженото лице граждански иск за връщане на недължимо платеното и възстановяването от страна на последното лице на недължимо платения данък да не е практически невъзможно или прекомерно трудно;

2) държавата членка може да отхвърли искане за обезщетение, направено от купувача, на който данъчнозадълженото лице е начислило недължим данък, по съображение че липсва пряка причинно-следствена връзка между събирането на данъка и претърпяната вреда, стига купувачът да може въз основа на вътрешното право да насочи споменатото искане срещу данъчнозадълженото лице и поправянето от последното лице на претърпяната от купувача вреда да не е практически невъзможно или прекомерно трудно.

Подписи