

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 24 martie 2011¹

I — Introducere

1. Unui stat membru care a perceput impozite cu încălcarea dreptului Uniunii îi revine obligația de principiu de a restitui contribuabilului aceste impozite, astfel cum este amintit în mod repetat de jurisprudență. Cu toate acestea, nu a fost clarificat dacă dreptul Uniunii conferă un drept direct împotriva statului și acelei persoane care a trebuit, în definitiv, să suporte sarcina economică a impozitului, deoarece aceasta a fost repercutată asupra contribuabilului, de exemplu, prin intermediul prețului de achiziție.

care au fost percepute taxele au repercutat asupra reclamantelor aceste taxe prin intermediul prețului de achiziție.

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul Uniunii*

2. În prezenta cauză, Vestre Landsret (Danemarca) solicită Curții clarificarea acestui aspect. Landsret trebuie să se pronunțe asupra unor acțiuni îndreptate împotriva Ministerului de Finanțe danez, prin intermediul cărora două întreprinderi din sectorul industrial solicită restituirea taxelor pe care Danemarca le-a aplicat până în noiembrie 2001 uleiurilor lubrifiante și hidraulice, deși dreptul Uniunii prevedea scutirea de la plata accizelor armonizate în cazul uleiurilor minerale utilizate altfel decât drept carburant sau combustibil pentru încălzire. Societățile petroliere de la

1. Directiva privind accizele

3. Directiva 92/12 CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse² (denumită în continuare „Directiva privind accizele”) stabilește, potrivit articolului 1 alineatul (1), regimurile pentru produsele

1 — Limba originală: germana.

2 — JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129.

supuse accizelor și altor taxe indirecte care sunt percepute direct sau indirect pentru consumul acestor produse, cu excepția taxei pe valoarea adăugată și a taxelor impuse de Comunitate. La alineatul (2) al acestui articol se arată că dispozițiile speciale referitoare la structurile și ratele accizelor aplicate produselor supuse accizelor se stabilesc în directive specifice.

4. Articolul 3 alineatele (1) și (2) din Directiva privind accizele are următorul cuprins:

„(1) Prezenta directivă se aplică la nivel comunitar următoarelor produse, conform definiției din directivele relevante:

- uleiuri minerale;
- alcool și băuturi alcoolice;
- tutun prelucrat.

(2) Produsele enumerate la alineatul (1) pot fi supuse altor taxe indirecte în scopuri specifice, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele de impozitare aplicabile accizelor și TVA în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitate și monitorizarea taxei.”

2. Directiva privind impozitul pe uleiurile minerale

5. Directiva 92/81/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor aplicate uleiurilor minerale³ (denumită în continuare: „Directiva privind impozitul pe uleiurile minerale”) prevede, la articolul 1 alineatul (1), faptul că statele membre aplică uleiurilor minerale o acciză armonizată conform respectivei directive.

6. Potrivit articolului 8 alineatul (1) litera (a) și litera (b) primul paragraf din directiva privind impozitul pe uleiurile minerale:

„Pe lângă dispozițiile generale prevăzute în Directiva 92/12 privind utilizările scutite ale produselor supuse accizelor și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc următoarele produse de la acciza armonizată, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul:

- (a) uleiurile minerale utilizate altfel decât drept carburant sau combustibil pentru încălzire;
- (b) uleiurile minerale livrate pentru utilizare drept carburant în aviație, cu excepția zborurilor de agrement cu caracter privat.” [traducere neoficială]

3 — JO L 316, p. 12.

B — *Legislația daneză*

7. Prin Legea nr. 1029 din 19 decembrie 1992 privind impozitarea energiei obținute din uleiuri minerale (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe uleiurile minerale”), a fost introdusă în Danemarca, printre altele, o taxă pe uleiurile lubrifiante și pe uleiurile hidraulice.

8. Potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 12 din Legea privind impozitul pe uleiurile minerale, în versiunea în vigoare la data acțiunii principale, uleiurile lubrifiante și cele hidraulice (denumite în continuare, împreună, „uleiuri lubrifiante”) au fost supuse unei accize cu o valoare de 1,78 DKK/litru (denumită în continuare „taxa privind uleiurile lubrifiante”).

9. Taxa privind uleiurile lubrifiante trebuia achitată de societățile petroliere. Cu ocazia introducerii acesteia, expunerea de motive a proiectului de lege prevedea, între altele:

„Este probabil ca taxa să poată fi repercutată de societățile petroliere. O mare parte din uleiurile care vor fi supuse taxei sunt utilizate în industrie sau în sectorul profesional, unde posibilitățile de repercutare diferă.”

10. În continuare, se menționează în aceeași expunere de motive faptul că taxa „va stimula efectuarea de economii la consumul de produse petroliere, ceea ce va avea, per ansamblu, un efect benefic asupra mediului înconjurător”.

11. Ca reacție la Hotărârea Curții pronunțată în cauza Braathens⁴, Danemarca a eliminat taxa pe uleiurile lubrifiante prin Legea nr. 395 din 6 iunie 2002, cu efect retroactiv de la 1 decembrie 2001. În respectiva hotărâre, Curtea a reținut, referindu-se la o taxă de protecție a mediului aplicată în Suedia consumului de carburant aferent zborurilor efectuate pe teritoriul național, că articolul 8 alineatul (1) litera (b) din Directiva privind impozitul pe uleiurile minerale ar fi privat de orice efect util în condițiile în care statelor membre li s-ar permite să supună produsele scutite de la plata accizei armonizate unei alte taxe indirecte. O astfel de taxă nu poate fi, așadar, justificată prin articolul 3 alineatul (2) din directiva privind accizele.

12. Potrivit cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare, în cadrul discuțiilor purtate asupra proiectului de lege, ministrul de finanțe danez ar fi precizat în fața comisiei de finanțe a Folketing⁵ că nu are niciun fel de îndoieli cu privire la conformitatea taxei privind uleiurile lubrifiante cu dreptul comunitar.

13. Ulterior promulgării acestei legi, administrația vămilor și a taxelor a emis o circulară conținând instrucțiuni privind restituirea impozitelor percepute în mod nelegal (circulara nr. 80 a Skatteministerium din 15 iulie 2002 privind, printre altele, restituirea taxei pe uleiurile lubrifiante). Cu privire la persoanele îndreptățite să beneficieze de

4 — Hotărârea din 10 iunie 1999 (C-346/97, Rec., p. I-3419).

5 — Parlamentul danez.

această restituire, punctul 3.1 din circulară precizează:

„Beneficiari ai restituirilor pe prima treaptă din circuitul comercial sunt societățile care, în urma abrogării legii, sunt considerate drept beneficiari ai restituirilor. Este vorba despre societăți care au achitat impozitul și nu l-au repercutat asupra treptei succesive din circuitul comercial.

Posibilitatea altor persoane de a beneficia de restituire va fi stabilită potrivit principiilor generale din materia răspunderii.”

III — Situația de fapt și întrebările preliminare

14. Danfoss A/S (denumită în continuare „Danfoss”) produce printre altele sisteme de răcire, de încălzire și de automatizare pentru sectorul industrial. Societatea utilizează uleiuri lubrifiante atât în procesul de producție a acestor sisteme, cât și în cazul echipamentelor de transmisie, pentru a evita o supraîncălzire și o deteriorare a aparatelor rotative și de tăiere.

15. Danfoss a achiziționat uleiurile lubrifiante pe care le-a utilizat între 1 ianuarie 1995

și 30 noiembrie 2001 de la diferite societăți petroliere daneze, care, potrivit Legii privind impozitul pe uleiurile minerale, au achitat către statul danez taxa pe uleiurile lubrifiante.

16. Nu se contestă faptul că societățile comerciale au repercutat asupra societății Danfoss taxa pe uleiurile lubrifiante, calculată pentru uleiurile achiziționate de aceasta. Suma se ridică la un total de 6 108 054 DKK.

17. O parte din aceste uleiuri lubrifiante au fost vândute de Danfoss către Sauer-Danfoss ApS (denumită în continuare „Sauer-Danfoss”), care a utilizat de asemenea aceste uleiuri drept adjuvanți în procesul de producție.

18. Danfoss a susținut în acțiunea principală că în prețul uleiurilor lubrifiante revândute către Sauer-Danfoss a fost calculată o taxă pe uleiurile lubrifiante în valoare de 1 686 096 DKK. Cu excepția acestei revânzări către Sauer-Danfoss, nici Danfoss, nici Sauer-Danfoss nu au repercutat, potrivit propriilor informații, taxa pe uleiurile lubrifiante asupra întreprinderilor succesive din circuitul comercial. Guvernul danez contestă acest aspect.

19. Societățile petroliere nu au solicitat restituirea taxei pe uleiurile lubrifiante aferentă cantităților de uleiuri lubrifiante vândute către Danfoss.

20. În schimb, Danfoss și Sauer-Danfoss au depus la autoritățile fiscale cereri de restituire pentru suma de 6 108 054 DKK și, respectiv, de 1 686 096 DKK.

21. Suma repercutată asupra Sauer-Danfoss este conținută în suma solicitată de Danfoss. Cele două societăți au convenit ca Danfoss, în situația în care va primi înapoi întreaga sumă, să restituie suma de 1 686 096 DKK societății Sauer-Danfoss, care va renunța la cererea depusă împotriva ministerului. Cererea depusă de Sauer-Danfoss împotriva ministerului are, așadar, un caracter subsidiar față de cererea depusă de Danfoss.

22. Autoritățile fiscale au respins cererile de restituire. Drept motiv, acestea au invocat că nu există un drept la restituire, întrucât societățile nu au achitat în mod direct statului taxa pe uleiurile lubrifiante, fiind necesar, prin urmare, ca existența unui astfel de drept să fie apreciată în funcție de prevederile dreptului danez privind condițiile generale de angajare a răspunderii. Aceste condiții nu erau însă îndeplinite.

23. Cu privire la temeiul răspunderii, autoritățile fiscale au precizat că, anterior Hotărârii Braathens, care a precizat relația existentă între Directiva privind accizele și Directiva privind impozitul pe uleiurile minerale, lipsa de conformitate a taxei pe uleiurile lubrifiante cu dreptul comunitar nu era atât de evidentă încât perceperea sa să poată angaja răspunderea statului. În ceea ce privește perioada ulterioară hotărârii menționate, nu se poate considera drept adecvat prejudiciul suferit de o societate care succedă în circuitul

comercial persoanei impozabile. Astfel, statul nu poate prevedea unde anume în circuitul comercial va fi cauzat prejudiciul.

24. Drept urmare, la 15 martie, respectiv la 4 mai 2005, Danfoss și Sauer-Danfoss au formulat acțiuni la Vestre Landsret împotriva Skatteministerium, prin care solicitau plata sumelor aflate în litigiu. În aceste condiții, Vestre Landsret a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dreptul comunitar se opune ca un stat membru să respingă o cerere de rambursare formulată de o întreprindere asupra căreia a fost repercutată o acciză contrară unei directive atunci când această respingere – în împrejurări precum cele din cauza principală – are motivarea că nu este întreprinderea care a plătit statului taxa?

2) Dreptul comunitar se opune ca un stat membru să respingă o cerere de despăgubire formulată de o întreprindere asupra căreia a fost repercutată o acciză contrară unei directive atunci când această respingere – în împrejurări precum cele din cauza principală – are motivarea invocată de statul membru (mai exact, că întreprinderea nu este o parte afectată în mod direct și că nu există nicio legătură de cauzalitate între un eventual prejudiciu și comportamentul care stă la baza răspunderii)?”

25. La procedura în fața Curții au participat Danfoss, Sauer-Danfoss, guvernele danez, spaniol, italian, polonez, suedez și al Regatului Unit, precum și Comisia Europeană; guvernul spaniol și cel polonez au prezentat doar observații scrise, iar guvernul suedez a prezentat doar observații orale.

A — *Cu privire la prima întrebare*

27. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în situația în care un stat membru percepe o taxă cu încălcarea dreptului Uniunii, iar contribuabilul a repercutat această taxă asupra clientului său, acest client poate solicita, în temeiul dreptului Uniunii, în mod direct statului, restituirea acestei sume.

IV — *Aprecieri*

26. Trebuie reținut de la început că cele două întrebări urmăresc, în definitiv, același obiectiv: în temeiul dreptului Uniunii, este posibil ca întreprinderile aflate într-o situație precum cea în care se află Danfoss și Sauer-Danfoss să solicite în mod direct statului plata unei sume al cărei quantum corespunde taxei pe uleiurile lubrifiante percepute de stat cu încălcarea dreptului Uniunii de la societățile petroliere, care au repercutat taxa, la rândul lor, asupra acestora? Cele două întrebări se deosebesc însă între ele în ceea ce privește temeiul legal. În timp ce prima întrebare are în vedere o cerere de restituire în sensul unei rambursări, cea de a doua întrebare privește o posibilă cerere de reparare a prejudiciului. În consecință, cele două întrebări necesită răspunsuri separate.

28. Faptul că statelor membre le revine obligația de principiu de a restitui impozitele și celelalte taxe pe care le-au perceput cu încălcarea dreptului Uniunii reprezintă de mult timp o jurisprudență constantă⁶.

29. Potrivit unei formulări clasice a Curții, dreptul de a obține restituirea impozitelor percepute într-un stat membru cu încălcarea normelor de drept al Uniunii este urmarea și completarea drepturilor conferite

6 — A se vedea în acest sens mai întâi Hotărârea din 27 februarie 1980, Just (68/79, Rec., p. 501, punctele 25-27), Hotărârea din 27 martie 1980, Denkvit italiana (61/79, Rec., p. 1205, punctele 22-27), și Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82, Rec., p. 3595, punctul 12), ulterior, în mod expres, printre altele, Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții (C-192/95-C-218/95, Rec., p. I-165, punctul 20), Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 84), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 202), și Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, Rep., p. I-731, punctul 45). A se vedea, de actualitate în legătură cu această temă, chiar dacă se referă și la alte aspecte, Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate la 7 decembrie 2010 în cauza Lady & Kid și alții (C-398/09, Rep., p. I-7375) și punctul 53 și urm. din Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate la 22 decembrie 2010 în cauza Accor (C-310/09, Rep., p. I-8117).

justițiabililor de dispozițiile de drept al Uniunii care interzic astfel de impozite⁷.

30. Justițiabil în acest sens este, în orice ipoteză, însuși contribuabilul în cauză. Potrivit unei jurisprudențe constante, acesta are, în principiu, în temeiul dreptului Uniunii, un drept împotriva statului privind restituirea taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii⁸.

31. Potrivit jurisprudenței, obligația statului de restituire față de contribuabil nu cunoaște decât o excepție, care, în plus, trebuie interpretată restrictiv. Prin urmare, un stat membru poate refuza contribuabilului restituirea atunci când primul constată că sarcina taxei a fost repercutată în întregime asupra unui terț, iar restituirea ar conduce în cazul contribuabilului – fapt ce trebuie verificat în mod suplimentar – la o îmbogățire fără justă cauză⁹.

7 — Hotărârile San Giorgio (citată la nota de subsol 6, punctul 12), Comateb și alții (citată la nota de subsol 6, punctul 20), Metallgesellschaft și alții (citată la nota de subsol 6, punctul 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 6, punctul 202) și Direct Parcel Distribution Belgium (citată la nota de subsol 6, punctul 45).

8 — A se vedea hotărârile citate la nota de subsol 6, care privesc, toate, cazul în care contribuabilul însuși solicită restituirea, precum și Hotărârea din 29 iunie 1988, Deville (240/87, Rec., p. 3513, punctul 11), și Hotărârea din 2 octombrie 2003, Weber's Wine World și alții (C-147/01, Rec, p. I-11365, punctele 93-95).

9 — Hotărârea Just (citată la nota de subsol 6, punctul 26), Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michailidis (C-441/98 și C-442/98, Rec., p. I-7145, punctul 33), și Hotărârea Weber's Wine World și alții (citată la nota de subsol 8, punctele 94 și 102). În Concluziile sale prezentate în cauza Lady & Kid și alții, citate la nota de subsol 6, avocatul general Cruz Villalón subliniază în mod intemeiat, la punctele 34 și 44, faptul că, în acest caz, Curtea și-a însușit o excepție emanată din dreptul național și pledează ca, în afară de situația repercutării, să se admită și alte excepții (punctul 35 și urm.).

32. Până în prezent nu este clarificat dacă, în cazul unei asemenea repercutări, dreptul de restituire îndreptat împotriva statului nu revine contribuabilului, ci persoanei asupra căreia a fost repercutată taxa și care, la rândul său, nu a putut să o repercuteze mai departe (denumită în continuare, în scopul simplificării, „utilizatorul final”). Jurisprudența furnizează însă diferite indicații care pot ajuta în formularea unui răspuns la această întrebare.

1. Interesul demn de protecție al utilizatorului final privind restituirea

33. În Hotărârea Comateb și alții¹⁰, Curtea a reținut în mod expres posibilitatea ca utilizatorul final să solicite în mod direct autorităților naționale restituirea taxelor plătite fără un temei legal și a căror sarcină a suportat-o. Totuși, Curtea a menționat această posibilitate doar ca o simplă ipoteză, în a cărei prezență nu se pune problema ca atare a restituirii către contribuabil. Curtea nu s-a pronunțat cu privire la aspectul dacă și în ce condiții trebuie să existe un astfel de drept imediat al utilizatorului final împotriva statului, în temeiul dreptului național sau al dreptului Uniunii.

10 — Citată la nota de subsol 6, punctul 24.

34. În cadrul aceleiași hotărâri, Curtea a subliniat totuși că restituirea taxei către contribuabil, deși acesta a repercutat-o asupra clienților săi, ar reprezenta o plată dublă în favoarea acestuia, care ar putea fi apreciată drept îmbogățire fără justă cauză, *fără ca prin aceasta să fie înlăturate urmările pe care caracterul nelegal al taxei le-a avut pentru clientul contribuabilului*¹¹. Prin aceasta, Curtea a recunoscut că taxa contrară dreptului Uniunii poate afecta din punct de vedere economic o altă persoană decât cea a contribuabilului și că există nevoia de a redirecționa cuantumul taxei către patrimoniul acestei alte persoane.

35. O asemenea necesitate rezultă și din caracterul general al taxelor indirecte. Într-adevăr, acestea se aplică cheltuielilor sau consumului, caracteristica lor constând tocmai în aceea că sarcina financiară aferentă acestora poate fi repercutată asupra utilizatorului final și este suportată de acesta¹². Astfel stau lucrurile și în cazul taxei daneze aplicate uleiurilor lubrifiante, în litigiu în speță. În expunerea de motive referitoare la proiectul de lege privind introducerea acestei taxe se subliniază în mod expres faptul că este probabil ca impozitul să poată fi repercutat de societățile petroliere. Scopul urmărit de statul danez, acela de a stimula economia la consumul de produse

petroliere, presupune de altfel în mod logic repercutarea taxei și scumpirea produsului petrolier pentru acela care îl consumă.

36. Jurisprudența Curții, potrivit căreia întrebarea legată de repercutarea sau nerepercutarea unei taxe indirecte reprezintă în fiecare caz în parte o chestiune de fapt, întrucât repercutarea efectivă, completă sau parțială, depinde în cazul fiecărei tranzacții comerciale de mai mulți factori¹³, nu pune sub semnul întrebării elementul caracteristic taxelor indirecte. Aceasta precizează doar că statul nu se poate prevala față de contribuabil de prezumția de repercutare pentru a putea invoca împotriva dreptului contribuabilului de a cere restituirea faptul că restituirea ar putea conduce la îmbogățirea fără justă cauză a acestuia.

37. Din acest motiv, este necesar ca și utilizatorul final, asupra căruia a fost repercutată o taxă indirectă percepută cu încălcarea dreptului Uniunii, precum taxa daneză pe uleiurile lubrifiante, să fie considerat drept justițiabil căruia dispozițiile dreptului Uniunii, care interzic perceperea unei astfel de taxe, îi conferă drepturi. Este necesar ca și acesta să poată

11 — Hotărârea Comateb și alții (citată la nota de subsol 6, punctul 22; sublinierea noastră).

12 — În acest sens, a se vedea punctul 35 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate la 17 martie 2005 în cauza Banca populare di Cremona (C-475/03, Rec., p. I-9373).

13 — Hotărârea din 25 februarie 1988, Bianco și Girard (331/85, 376/85 și 378/85, Rec., p. 1099, punctele 17 și 20), Hotărârea Comateb și alții (citată la nota de subsol 6, punctele 25-27) și Hotărârea Weber's Wine World și alții (citată la nota de subsol 8, punctul 96 și urm.).

solicita restituirea taxei care a fost repercutată asupra sa.

2. Consecințe deduse din necesitatea de protecție

38. Cu toate acestea, ar fi prematur ca, plecând de la necesitatea de a proteja dreptul la restituire al utilizatorului final asupra căruia a fost repercutată o taxă percepută cu încălcarea dreptului Uniunii, să se concluzioneze în mod automat că dreptul Uniunii îi recunoaște acestuia un drept la restituire direct împotriva statului. Astfel, trebuie avut în vedere că, spre deosebire de situația contribuabilului, care se poate îndrepta în mod necesar doar împotriva statului, acțiunea utilizatorului final poate viza în locul statului și contribuabilul final.

39. În acest sens, Curtea a reținut în privința contribuabilului faptul că acesta trebuie să poată solicita statului restituirea taxei atunci când îi revine obligația de a restitui utilizatorului final taxa pe care a repercutat-o asupra sa¹⁴. Într-un astfel de caz, repercutarea nu are drept consecință o îmbogățire fără justă cauză a contribuabilului ca urmare a restituirii.

14 — Hotărârea Comateb și alții (citată la nota de subsol 6, punctul 24).

40. Așadar, în ceea ce privește debitorul utilizatorului final, este foarte posibil ca „urmarea și completarea” drepturilor recunoscute acestuia de dreptul Uniunii să fie altele decât în cazul contribuabilului.

41. Prin urmare, este necesar să se examineze în continuare dacă jurisprudența privind dreptul la restituire al contribuabilului conține elemente care să indice că un astfel de drept, care poate fi exercitat în mod direct împotriva statului, poate să îi fie recunoscut și utilizatorului final. În acest scop, trebuie analizat în primul rând conținutul exact pe care jurisprudența îl conferă dreptului la restituire al contribuabilului.

a) Conținutul concret al dreptului la restituire al contribuabilului

42. Potrivit jurisprudenței, statul trebuie să restituie contribuabilului, pe de o parte, impozitul perceput fără temei, iar pe de altă parte, și sumele plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv¹⁵.

15 — Curtea reține aici, în special, prejudiciul patrimonial cauzat contribuabilului prin aceea că o taxă, care din punct de vedere al dreptului Uniunii nu poate fi criticată, a fost percepută prea devreme, încălcarea dreptului Uniunii constând, așadar, doar în această exigibilitate stabilită prematur. În acest caz, recunoașterea dobânzilor reprezintă restituirea sumelor plătite fără temei legal. A se vedea Hotărârile Metallgesellschaft și alții (citată la nota de subsol 6, punctele 87-89) și Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 6, punctul 205) și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 112), precum și Ordonanța din 23 aprilie 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Rep., p. I-2875, punctul 114).

i) Criteriul consecinței inevitabile

43. Dreptul la restituire nu cuprinde însă acele dezavantaje care au la bază propriile decizii ale contribuabilului și care nu constituie consecința inevitabilă a acțiunilor statului membru aflate în contradicție cu dreptul Uniunii¹⁶. Într-o oarecare măsură, jurisprudența încă nu a conturat criteriul consecinței inevitabile, acesta aplicându-se până în prezent, atât cât se poate observa, doar într-un context foarte specific al dreptului fiscal¹⁷. Acest criteriu are, evident, rolul de a delimita ceea ce se poate solicita în temeiul dreptului la restituire recunoscut de dreptul Uniunii de ceea ce se poate solicita „doar” în temeiul dreptului la despăgubiri, dedus de asemenea din dreptul Uniunii, dar care este supus unor cerințe mai stricte¹⁸.

16 — Hotărârile *Test Claimants in the FII Group Litigation* (citată la nota de subsol 6, punctul 207) și *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (citată la nota de subsol 15, punctul 113), precum și *Ordonanța Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (citată la nota de subsol 15, punctul 115).

17 — Potrivit acesteia, nici scutiile sau alte avantaje fiscale la care o societate comercială rezidentă a renunțat pentru a putea compensa în întregime un impozit perceput fără a fi datorat cu o altă datorie fiscală și nici cheltuielile suportate de societățile aparținând acestui grup de societăți cu ocazia adaptării la reglementările naționale în discuție nu pot fi compensate printr-o acțiune în despăgubire întemeiată pe dreptul Uniunii (a se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 16).

18 — A se vedea în acest sens *Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation* (citată la nota de subsol 6, punctele 207-209).

ii) Drept la restituire în pofida repercutării

44. Cu toate acestea, potrivit jurisprudenței, prejudiciul cauzat contribuabilului prin faptul că a repercutat taxa prin intermediul prețului asupra clienților săi, iar majorarea de preț a condus la o reducere a volumului de vânzări, este inclus, cel puțin în mod indirect, în dreptul la restituire. Aceasta rezultă din precizările Curții în legătură cu excepția, deja menționată, de la obligația de restituire a statului.

45. Prin urmare, un stat membru îi poate refuza contribuabilului restituirea numai atunci când acesta constată că sarcina taxei a fost suportată în întregime de altă persoană decât contribuabilul, iar restituirea ar conduce în cazul contribuabilului la o îmbogățire fără justă cauză¹⁹. Jurisprudența neagă însă existența unei îmbogățiri fără justă cauză a contribuabilului în măsura în care acesta a suferit pierderi economice ca urmare a reducerii volumului de vânzări²⁰. În această privință, Curtea a subliniat că repercutarea unei taxe asupra unui terț nu înlătură în mod necesar, în cazul contribuabilului, consecințele economice cauzate de impozitare. Prin urmare, nu se poate deduce, plecând doar de la existența unei repercutări, faptul că o restituire ar conduce la o îmbogățire fără justă cauză a

19 — Hotărârile *Just* (citată la nota de subsol 6, punctul 26), *Michailidis* (citată la nota de subsol 9, punctul 33) și *Weber's Wine World* și alții (citată la nota de subsol 8, punctul 94).

20 — Hotărârile *Comateb* și alții (citată la nota de subsol 6, punctul 29 și urm.), *Michailidis* (citată la nota de subsol 9, punctul 34 și urm.) și *Weber's Wine World* și alții (citată la nota de subsol 8, punctele 95 și 98 și urm.).

contribuabilului și de aceea dreptul la restituire nu ar trebui să fie recunoscut²¹.

întrebarea legată de repercutarea sau nerepercutarea unei taxe indirecte reprezintă în fiecare caz în parte o chestiune de fapt, întrucât repercutarea efectivă, completă sau parțială depinde în cazul fiecărei tranzacții comerciale de mai mulți factori²³.

iii) Concluzii privind un eventual drept la restituire al utilizatorului final

46. Pentru ca, plecând de la caracteristicile prezentate ale dreptului la restituire recunoscut contribuabilului de dreptul Uniunii, să putem conchide în legătură cu întrebarea dacă un astfel de drept poate fi recunoscut, în principiu, și utilizatorului final, este necesar ca aceste caracteristici să fie supuse, în primul rând, unui examen critic.

47. În această privință, trebuie constatat că recunoașterea dreptului la restituire, deși taxa a fost repercutată, este compatibilă cu „criteriul consecinței inevitabile”²² doar dacă se consideră că prejudiciul cauzat de reducerea volumului de vânzări reprezintă, în pofida interpunerii unei decizii a societății de a repercuta taxa, o consecință inevitabilă a percepției taxei de către stat. Din punctul nostru de vedere, acest aspect este destul de incert.

48. Un astfel de punct de vedere contravine de altfel și jurisprudenței potrivit căreia

49. Trebuie să ne întrebăm, așadar, dacă dreptul la restituire reprezintă într-adevăr temeiul legal adecvat pentru repararea unui asemenea prejudiciu. Considerăm că mai potrivit este ca repararea unor astfel de prejudicii să se realizeze potrivit materiei răspunderii, mai precis, potrivit regulilor pe care Curtea le-a stabilit în ceea ce privește răspunderea statelor membre pentru prejudiciile suferite de particulari ca urmare a încălcărilor aduse dreptului Uniunii.

50. În sfârșit, repararea prejudiciului prin intermediul dreptului la restituire are efecte și în privința modului în care pot fi înlăturate, în cazul utilizatorului final, urmările economice ale percepției taxei cu încălcarea dreptului Uniunii.

51. Astfel, în cazul în care contribuabilul dispune, în pofida repercutării taxei percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, de un drept la restituire, pentru motivul că, din cauza

21 — A se vedea Hotărârea *Weber's Wine World și alții* (citată la nota de subsol 8, punctul 101 și urm.).

22 — A se vedea în acest sens punctul 43 de mai sus.

23 — Hotărârile *Bianco și Girard* (citată la nota de subsol 13, punctele 17 și 20), *Comateb și alții* (citată la nota de subsol 6, punctele 25-27) și *Weber's Wine World și alții* (citată la nota de subsol 8, punctul 96 și urm.).

reducerii volumului de vânzări, a suferit o pierdere economică — în scopul exemplificării, având același quantum cu taxa — acest drept ar fi realizat odată cu restituirea din partea statului și, prin urmare, epuizat în esență. Într-o astfel de situație, utilizatorul final nu și-ar mai putea îndrepta cu succes de cauză cererea de restituire împotriva contribuabilului, întrucât suma primită de la stat trebuie să rămână acestuia din urmă, compensându-i efectiv prejudiciul. De asemenea, este exclusă o cesiune a unui drept de la contribuabil la utilizatorul final, dacă se dorește ca acestuia să nu i se recunoască, în plus, un nou drept la restituire, care ar avea atunci rolul de a înlocui efectiv însăși taxa. Într-un astfel de caz, ar fi mai firesc ca utilizatorul final să se îndrepte împotriva statului însuși.

52. Per ansamblu, se poate observa că, până în prezent, jurisprudența privind conținutul dreptului la restituire al contribuabilului conține elemente atât pro, cât și contra posibilității de recunoaștere a unui astfel de drept direct la restituire și utilizatorului final.

53. În cazul în care contribuabilului i se recunoaște, în plus față de dreptul la restituire, un drept la despăgubiri pentru prejudiciile cauzate de reducerea volumului de vânzări, se pot crea situații precum cele de mai sus, în care utilizatorul final nu se mai poate

îndrepta decât împotriva statului. Din motive de coerență, ar fi necesar ca și în cazul reducerii patrimoniului aparținând utilizatorului final să se recunoască aplicarea criteriului consecinței inevitabile. Astfel, dacă se consideră că prejudiciul amintit, suferit de contribuabil, reprezintă, în pofida propriei decizii de a repercuta taxa, o consecință inevitabilă a perceperii taxei de către stat, atunci nici reducerea pe care această repercutare a cauzat-o patrimoniului utilizatorului final nu va fi mai puțin inevitabilă.

54. În schimb, dacă se utilizează criteriul consecinței inevitabile potrivit sensului său, trebuie să se constate că, în cazul utilizatorului final, acesta nu este îndeplinit. Astfel, repercutarea nu reprezintă un automatism, ci are la bază, în definitiv, o decizie pe care contribuabilul o ia în cadrul societății sale. Plecând de la această interpretare strictă, dreptul la restituire care poate fi recunoscut contribuabilului se opune prin natura sa recunoașterii, în aceeași manieră, a unui astfel de drept în favoarea utilizatorului final.

55. Aceste elemente contradictorii ne conduc la concluzia că jurisprudența actuală privind conținutul dreptului la restituire al contribuabilului nu oferă criterii decisive pentru determinarea entității de la care utilizatorul

final trebuie să poată solicita, în principiu, restituirea. Alte indicații sunt furnizate însă de jurisprudența Curții privind principiile echivalenței și efectivității.

b) Drept direct împotriva statului dedus din principiile echivalenței și efectivității

56. Potrivit unei jurisprudențe constante, în absența unei reglementări comunitare în materie de cereri de restituire a taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, sistemul juridic intern al fiecărui stat membru este cel care trebuie să prevadă condițiile în care aceste cereri pot fi efectuate, aceste condiții trebuind să respecte principiile echivalenței și efectivității²⁴. Prin urmare, aceste condiții nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare întemeiate pe dispoziții de drept intern și nici organizate astfel încât să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii²⁵.

24 — Hotărârea din 6 octombrie 2005, *MyTravel* (C-291/03, Rec., p. I-8477, punctul 17), și Hotărârea din 15 martie 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 37).

25 — Hotărârile *Weber's Wine World* și alții (citată la nota de subsol 8, punctul 103), *MyTravel* (citată la nota de subsol 24, punctul 17), *Reemtsma Cigarettenfabriken* (citată la nota de subsol 24, punctul 37) și *Direct Parcel Distribution Belgium* (citată la nota de subsol 6, punctul 46).

57. Aceste condiții cuprind, în primul rând, desemnarea instanțelor competente și stabilirea procedurii judecătorești, adică a modalităților procedurale²⁶. Însă, în acest context, Curtea a repartizat statelor membre, cel puțin parțial, și stabilirea cerințelor de fond²⁷.

58. Problema entității care poate fi reținută drept debitor este o problemă de fond. În cazul contribuabilului, răspunsul este oferit chiar de dreptul Uniunii: statul este debitorul. De altfel, în cadrul acestui raport bilateral, nu se poate reține nicio altă persoană. În ceea ce privește utilizatorul final, un răspuns parțial este oferit de principiile echivalenței și efectivității, care, astfel cum s-a stabilit, se aplică și problemelor de fond.

59. Într-adevăr, în cazul în care dreptul danez, astfel cum este invocat în mod evident de Danfoss și Sauer-Danfoss, recunoaște

26 — Hotărârile *Just* (citată la nota de subsol 6, punctul 25), *Metallgesellschaft* și alții (citată la nota de subsol 6, punctul 85), *Weber's Wine World* și alții (citată la nota de subsol 8, punctul 103), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (citată la nota de subsol 6, punctul 203) și *Direct Parcel Distribution Belgium* (citată la nota de subsol 6, punctul 46).

27 — Hotărârile *Denkavit italiana* (citată la nota de subsol 6, punctul 22), *San Giorgio* (citată la nota de subsol 6, punctul 12) și *Metallgesellschaft* și alții (citată la nota de subsol 6, punctul 86); a se vedea de asemenea, în legătură cu răspunderea extracontractuală a statelor membre pentru încălcări ale dreptului Uniunii, Hotărârea din 19 noiembrie 1991, *Francovich* și alții (C-6/90 și C-9/90, Rec., p. I-5357, punctele 42 și 43), Hotărârea din 10 iulie 1997, *Palmasani* (C-261/95, Rec., p. I-4025, punctul 27), Hotărârea din 17 aprilie 2007, *AGM-COS.MET* (C-470/03, Rep., p. I-2749, punctul 86), și Hotărârea din 24 martie 2009, *Danske Slagterier* (C-445/06, Rep., p. I-2119, punctul 31).

utilizatorului final, asupra căruia a fost repercutată o taxă percepută cu încălcarea dreptului danez, un drept direct la restituire împotriva statului, principiul echivalenței impune ca un asemenea drept să fie recunoscut și în cazul unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii.

60. În plus, dacă restituirea, în cazul îndreptării utilizatorului final către contribuabil, ar fi practic imposibilă sau excesiv de dificilă, principiul efectivității poate impune ca utilizatorul final să se poată îndrepta în mod direct împotriva statului. În cadrul Hotărârii Reemtsma, acest aspect a fost avut în vedere de Curte pentru cazul în care un prestator de servicii calculează în mod eronat clientului său taxa pe valoarea adăugată, varsă această taxă statului, iar ulterior intră în stare de insolabilitate²⁸. Această concluzie se impune cu atât mai mult în cazul în care eroarea nu a fost comisă de prestatorul de servicii sau de vânzător, ci chiar de stat. Prin urmare, principiul efectivității poate impune, în cazul în care contribuabilul se află în stare de insolabilitate, ca utilizatorul final să poată solicita restituirea direct de la stat.

61. În această privință, principiul efectivității necesită de asemenea ca acest drept să fie, potrivit naturii sale, în mod real un drept la

restituire. Astfel, pentru utilizatorul final ar fi excesiv de dificilă exercitarea drepturilor sale, dacă ar trebui să îndeplinească, de exemplu, condițiile mai stricte care, potrivit jurisprudenței, se aplică acțiunilor în despăgubire întemeiate pe dreptul Uniunii²⁹. Nici nu putem distinge un motiv pentru care statul ar putea într-un astfel de caz să se ascundă în spatele acestor condiții de exercitare a drepturilor mai stricte. În cele din urmă, statul deține în continuare valoarea taxei percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, iar important este doar ca această sumă să fie restituită celui care, în definitiv, a suportat consecințele economice ale taxei.

62. În cazul în care dreptul național nu recunoaște utilizatorului final care suportă consecințele economice ale taxei un drept la restituire, nici împotriva statului, nici împotriva contribuabilului, rezultă totuși din principiul efectivității necesitatea ca cel puțin unul din aceste drepturi la restituire să fie create. Astfel, principiul efectivității obligă statele membre să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite restituirea către utilizator a taxei percepute cu încălcarea dreptului Uniunii³⁰. Nici în acest caz nu se respectă nivelul de protecție impus de dreptul Uniunii dacă utilizatorul

29 — A se vedea în acest sens Hotărârea Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 6, punctele 207-209).

30 — A se vedea în acest sens Hotărârea Reemtsma Cigarettenfabriken (citată la nota de subsol 24, punctul 41); a se vedea de asemenea articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf TUE.

28 — Hotărârea Reemtsma Cigarettenfabriken (citată la nota de subsol 24, punctul 41).

final este limitat la eventuale acțiuni în despăgubire împotriva statului.

63. Prin urmare, trebuie reținut drept concluzie intermediară faptul că principiile echivalenței și efectivității pot reprezenta temeiul pentru un drept direct al utilizatorului final împotriva statului.

c) Lipsa unor cerințe suplimentare în dreptul Uniunii

64. În măsura în care din principiile echivalenței și efectivității nu rezultă un drept direct al utilizatorului final împotriva statului, trebuie să se aplice regula generală potrivit căreia, în absența unei reglementări în dreptul Uniunii în materie de cereri de restituire a taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, sistemul juridic intern al fiecărui stat membru este cel care trebuie să prevadă condițiile în care aceste cereri pot fi efectuate³¹.

65. În Hotărârea *Denkavit italiana*³², Curtea a subliniat expres faptul că protecția drepturilor recunoscute justițiabililor ca

urmare a efectului direct al interdicției de a percepe anumite taxe nu necesită în mod necondiționat o reglementare unitară, comună tuturor statelor membre, a condițiilor de formă și de fond de care depinde restituirea acestor taxe. Acest principiu ar trebui să se aplice totodată și mai ales în cazul unui eventual beneficiar al acestui drept, situat „în linia a doua”, asupra căruia contribuabilul a repercutat o taxă percepută cu încălcarea dreptului Uniunii.

66. Într-adevăr, trebuie avut în vedere că – aspect subliniat în mod repetat de Curte – restituirea taxelor plătite fără a fi datorate este reglementată în mod diferit în statele membre, și chiar și în interiorul aceluiași stat membru, în funcție de natura taxei. În timp ce, în unele cazuri, drepturile la restituire aparțin materiei dreptului administrativ, în alte cazuri, acestea aparțin materiei dreptului civil și urmează regulile instituite pentru restituirea plății nedatorate³³. În cazul în care nu s-ar lua în considerare, cu excepția situațiilor în care principiul efectivității impune acest lucru³⁴, aceste reguli oarecum complexe și s-ar dori recunoașterea în cadrul dreptului Uniunii a unui drept general și direct la restituire al

31 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 24.

32 — Citată la nota de subsol 6, punctul 22.

33 — A se vedea Hotărârea *Just* (citată la nota de subsol 6, punctul 23 și urm.), Hotărârea din 17 noiembrie 1998, *Aprile* (C-228/96, Rec., p. I-7141, punctul 17), și Hotărârea din 17 iunie 2004, *Recheio – Cash & Carry* (C-30/02, Rec., p. I-6051, punctul 16).

34 — În schimb, principiul echivalenței nu ar avea ca efect încălcarea dispoziției naționale, ci tocmai aplicarea acesteia cazurilor de percepere a taxelor cu încălcarea dreptului Uniunii.

utilizatorului final împotriva statului, fără ca legiuitorul Uniunii Europene să poată stabili în mod concret cadrul legal al unui astfel de drept, probabil că s-ar crea mai multe probleme decât s-ar rezolva. De asemenea, este posibil – mai ales în cazul taxelor de mică amploare, care țin de viața cotidiană – ca utilizatorul să considere mult mai atractivă posibilitatea de a se adresa partenerului său contractual decât cea de a se îndrepta împotriva statului.

adăugată și apoi o varsă statului. Chiar dacă în privința răspunderii statului trebuie să se distingă între situația în care un prestator de servicii facturează în mod eronat clientului său un impozit pe care acesta nu îl datorează și cea în care statul a perceput o taxă cu încălcarea dreptului Uniunii, care ulterior a fost repercutată, nu există necesitatea de a reglementa în mod diferit dreptul la restituire al persoanei afectate din punct de vedere economic. În ambele cazuri este necesar doar să se stabilească faptul că persoanei afectate i se pot restitui de către stat sumele încasate fără un temei legal, fie pe cale directă, fie pe cale indirectă.

67. Prin urmare, ține de competența dreptului intern și, eventual, a instanțelor naționale de a determina dacă persoana asupra căreia contribuabilul a repercutat o taxă percepută de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii, poate solicita direct de la stat sau, în principiu, doar de la contribuabil restituirea taxei sau dacă are în această privință un drept de a alege, fiind totuși necesar să se respecte principiile echivalenței și efectivității.

68. În plus, acest rezultat corespunde și soluției identificate de Curte în Hotărârea Reemtsma Cigarettenfabriken³⁵ pentru cazul în care un prestator de servicii calculează în mod eronat clientului său taxa pe valoarea

69. Cu toate acestea, este posibil ca în acțiunea principală principiul efectivității să necesite luarea în considerare a unui drept direct la restituire împotriva statului – aspect care trebuie examinat, în definitiv, de instanța de trimitere. Într-adevăr, guvernul danez a precizat, cu privire la situația juridică din Danemarca, faptul că utilizatorului final nu i se recunoaște un drept direct la restituire împotriva statului. În schimb, Danfoss și Sauer-Danfoss au arătat că, potrivit dreptului danez, utilizatorul final nu poate solicita restituirea nici de la contribuabil. Răspunzând la o întrebare în această privință, guvernul danez a confirmat în cadrul ședinței că există neclarități în privința existenței unui astfel de drept în sistemul de drept danez. În cazul în care, în temeiul dreptului danez, utilizatorul final nu poate, într-adevăr, solicita, nici direct, nici indirect, restituirea taxei, ar

35 — Citată la nota de subsol 24, punctul 37 și urm.

fi excesiv de dificil pentru reclamantele din acțiunea principală să își exercite drepturile care le revin dacă acestea ar fi limitate la posibilitatea, neclarificată din punct de vedere juridic și încă incertă, de a solicita restituirea de la societățile petroliere, iar acțiunile lor împotriva Skatteministeriet ar fi respinse din acest motiv.

să se stabilească dacă, în cazul în care un stat membru a perceput o acciză cu încălcarea dreptului Uniunii, iar contribuabilul a repercutat această acciză asupra clientului său, un drept la despăgubire al clientului împotriva statului poate fi respins cu motivarea că între perceperea taxei și prejudiciul cauzat clientului nu există *a priori* o legătură directă de cauzalitate.

3. Concluzie

70. Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare că ține de competența dreptului intern și, eventual, a instanțelor naționale de a determina dacă persoana asupra căreia contribuabilul a repercutat o taxă națională percepută de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii poate solicita direct de la stat sau, în principiu, doar de la contribuabil restituirea taxei sau dacă are în această privință un drept de a alege, fiind totuși necesar să se respecte principiile echivalenței și efectivității.

72. Potrivit unei jurisprudențe constante, în principiu, statele membre răspund pentru prejudiciile cauzate particularilor prin încălcări ale dreptului Uniunii care le sunt imputabile³⁶.

73. Dreptul la repararea prejudiciului depinde de îndeplinirea a trei condiții: norma de drept al Uniunii încălcată să aibă ca obiect conferirea de drepturi particularilor, încălcarea acestei norme să fie suficient de gravă și să existe o legătură directă de cauzalitate între încălcarea obligației și prejudiciul suferit

B — *Cu privire la a doua întrebare*

71. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență,

36 — Hotărârea Francovich și alții (citată la nota de subsol 27, punctul 35), Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, Rec., p. I-1029, punctul 31), Hotărârea Danske Slagterier (citată la nota de subsol 27, punctul 27), Hotărârea din 26 ianuarie 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Rep., p. I-635, punctul 29), Hotărârea din 25 noiembrie 2010, Fuß (C-429/09, Rep., p. I-12167, punctul 45), și Hotărârea din 9 decembrie 2010, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie și alții (C-568/08, Rep., p. I-12655, punctul 87).

de particulari³⁷. Întrebarea preliminară are în vedere cea de a treia condiție.

74. Este adevărat că, în principiu, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă într-adevăr există o legătură directă de cauzalitate între încălcarea dreptului Uniunii de către stat și prejudiciul suferit de particulari³⁸. Pe de o parte, pentru a oferi instanței un răspuns util, Curtea poate totuși să îi furnizeze indicațiile pe care le consideră necesare³⁹. Pe de altă parte, în prezenta cauză sunt avute în vedere chestiuni de drept și mai puțin chestiuni de fapt. Este necesar să se clarifice dacă într-adevăr condiția legăturii directe de cauzalitate trebuie interpretată atât de restrictiv încât să se aplice, astfel cum a subliniat mai ales guvernul danez, doar în raporturile cu contribuabilul, nu și în raporturile cu persoana asupra căreia contribuabilul a repercutat acciza percepută cu încălcarea dreptului Uniunii.

75. Trebuie reținut mai întâi că în prezenta cauză nu există îndoieli cu privire la

cauzalitate ca atare. În cazul în care acciza nu ar fi fost percepută, reclamantele din acțiunea principală nu ar fi suferit prejudiciul invocat, constând în cuantumul taxei care a fost repercutată asupra acestora de societățile petroliere.

76. În ceea ce privește *caracterul direct* al cauzalității, acesta nu trebuie interpretat într-un sens absolut, fiind suficient, potrivit jurisprudenței, „un mod suficient de direct”⁴⁰. Această precizare a fost adusă⁴¹ de Curte cu trimitere la jurisprudența sa privind răspunderea extracontractuală a Uniunii, căreia i se aplică, în esență, aceleași trei condiții aplicabile răspunderii statelor membre pentru încălcări ale dreptului Uniunii⁴². Din această jurisprudență rezultă de asemenea că rolul criteriului „un mod suficient de direct” este de a asigura că nu se datorează despăgubiri pentru orice consecință negativă, oricât ar fi aceasta de îndepărtată⁴³. În cazul în care nu se dorește extinderea fără măsură a noțiunii „direct” prin asocierea sa cu termenul „suficient”, s-ar putea utiliza mai simplu sintagma

37 — Hotărârea Brasserie du pêcheur și Factortame (citată la nota de subsol 36, punctul 51), Hotărârea Danske Slagterier (citată la nota de subsol 27, punctul 20) și Hotărârea Transportes Urbanos y Servicios Generales (citată la nota de subsol 36, punctul 30).

38 — Hotărârea Brasserie du pêcheur și Factortame (citată la nota de subsol 36, punctul 65), Hotărârea din 15 iunie 1999, Rechberger și alții (C-140/97, Rec., p. I-3499, punctul 72), Hotărârea AGM-COS.MET (citată la nota de subsol 27, punctul 83) și Hotărârea Fuß (citată la nota de subsol 36, punctele 48 și 59).

39 — Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec., p. I-493, punctul 38), și Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, Rep., p. I-5295, punctul 43).

40 — Hotărârile Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 6, punctul 218) și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 15, punctul 122).

41 — Hotărârea din 4 octombrie 1979, Dumortier și alții/Consiliul (64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 și 45/79, Rec., p. 3091, punctul 21).

42 — Hotărârea Brasserie du pêcheur și Factortame (citată la nota de subsol 36, punctul 53).

43 — Hotărârea Dumortier și alții/Consiliul (citată la nota de subsol 41, punctul 21).

„legătură de cauzalitate strânsă”. Sintagma „legătură directă de cauzalitate” este utilizată însă atât de des în jurisprudență, încât vom opta pentru utilizarea sa – în sensul mai larg – în cadrul observațiilor care urmează.

trei condiții menționate mai sus, la punctul 73, printre care se numără și cea a „legăturii de cauzalitate suficient de directe”, pentru ca dreptul Uniunii să recunoască particularilor un drept la repararea prejudiciului⁴⁴. Recent, Curtea a reținut în mod expres faptul că statele membre nu au dreptul să impună condiții suplimentare în această privință⁴⁵.

77. Guvernul danez precizează, făcând trimitere la principiile dreptului danez privind răspunderea, că doar „partea afectată în mod direct” are un drept la repararea prejudiciului, iar persoana asupra căreia a fost repercutată taxa percepută fără a fi datorată nu poate fi încadrată în această categorie. Dimpotrivă, acest prejudiciu depinde de o serie întreagă de alte împrejurări, cum ar fi politica de preț a contribuabilului sau propria sa politică de preț, utilizarea concretă a produselor supuse impozitării și situația concurențială. În plus, cercul celor care, la final, au fost afectați din punct de vedere economic este imprevizibil și nedeterminat.

79. Criteriul reținut de guvernul danez reprezintă, în definitiv, o condiție suplimentară, plecându-se totodată de la o interpretare mai strictă a termenului de cauzalitate. Într-adevăr, dreptul la repararea prejudiciului recunoscut în dreptul Uniunii este refuzat sistematic, fără o verificare de la caz la caz, acelorora care suportă consecințele economice ale taxei percepute cu încălcarea dreptului Uniunii și care au suferit, așadar, în mod evident un prejudiciu. Eficiența deplină a dreptului Uniunii și protecția efectivă a drepturilor recunoscute de dreptul Uniunii, care trebuie asigurată de acest drept la repararea prejudiciului⁴⁶, ar fi afectată în mod semnificativ în cazul unei astfel de reduceri nediferențiate a cercului posibililor beneficiari ai acestui drept.

78. Un asemenea criteriu al „părții afectate în mod direct” nu are niciun temei în dreptul Uniunii. Dimpotrivă, potrivit unei jurisprudențe constante, sunt suficiente cele

44 — Hotărârile Francovich și alții (citată la nota de subsol 27, punctul 41), AGM-COS.MET (citată la nota de subsol 27, punctul 85) și Fuß (citată la nota de subsol 36, punctul 65).

45 — Hotărârea Fuß (citată la nota de subsol 36, punctul 66).

46 — A se vedea în acest sens Hotărârea Francovich și alții (citată la nota de subsol 27, punctul 33), Hotărârea Brasserie du pêcheur și Factortame (citată la nota de subsol 36, punctul 52) și Hotărârea din 30 septembrie 2003, Köbler (C-224/01, Rec., p. I-10239, punctul 33).

80. În plus, trebuie reținut că prejudiciul suferit de utilizatorul final nu poate fi privit în niciun caz drept o consecință îndepărtată a percepției taxei. Astfel cum s-a menționat deja în legătură cu prima întrebare preliminară, se poate spune că este aproape caracteristic taxelor indirecte ca nu contribuabilul să suporte consecințele economice ale acestora, ci utilizatorul final, motiv pentru care acesta este cel care, în final, suferă un prejudiciu. În esență, același prejudiciu este transmis mai departe în cadrul circuitului economic. Valoarea sa rămâne neschimbată, fiind, așadar, pentru stat previzibil și calculabil. Doar faptul că era posibil pentru contribuabil să renunțe la repercutarea taxei prin intermediul prețului, iar partea afectată în mod real, la rândul său, nu a repercutat mai departe taxa, nici nu face ca raportul cauzal dintre perceperea taxei și prejudiciu să fie întrerupt, nici nu privează acest raport cauzal în mod automat de caracterul său suficient de direct, astfel cum este definit acesta în jurisprudență.

81. Faptul că cercul celor cărora li s-ar putea recunoaște un drept la repararea prejudiciului este eventual – cel puțin la început – nedeterminat nu pune sub semnul întrebării posibilitatea raportului cauzal direct. Într-adevăr, faptul că cercul beneficiarilor despăgubirii poate fi format dintr-un număr nedeterminat de persoane nu poate avea drept efect excluderea dreptului la repararea prejudiciului

recunoscut de dreptul Uniunii⁴⁷. În plus, este posibil ca cercul părților afectate în mod real să fie, la început, mai puțin cunoscut decât cel al contribuabililor și, cu toate acestea, să poată fi definit, în egală măsură, tot de la început. Sunt avute în vedere persoanele asupra cărora este repercutată taxa și care, la rândul lor, nu o pot repercuta mai departe.

82. Chiar și o analiză a unui alt domeniu al materiei răspunderii reglementate în dreptul Uniunii ne confirmă că acesta nu cunoaște o limitare la „partea afectată în mod direct” în sensul menționat de dreptul danez. În Hotărârea Manfredi⁴⁸, Curtea a reținut, cu privire la interzicerea în dreptul Uniunii a înțelegerilor, faptul că oricine poate solicita repararea prejudiciului care i-a fost cauzat dacă între acesta și înțelegerea interzisă există un raport de cauzalitate.

83. Prin urmare, în cazul în care un stat membru a perceput o acciză cu încălcarea dreptului Uniunii, iar contribuabilul a repercutat această acciză asupra clientului său, un drept la repararea prejudiciului al clientului împotriva statului nu poate fi respins cu motivarea că între perceperea taxei și prejudiciul cauzat clientului nu există *a priori* o legătură directă de cauzalitate.

47 — A se vedea în acest sens Hotărârea Brasserie du pêcheur și Factortame (citată la nota de subsol 36, punctul 71).

48 — Hotărârea din 13 iulie 2006, Manfredi și alții (C-295/04-C-298/04, Rec., p. I-6619, punctul 61).

V — Concluzie

84. Propunem, aşadar, ca la întrebările adresate de Vestre Landsret să se răspundă după cum urmează:

- „1) Ține de competența dreptului intern și, eventual, a instanțelor naționale de a determina dacă persoana asupra căreia contribuabilul a repercutat o taxă națională percepută de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii poate solicita direct de la stat sau, în principiu, doar de la contribuabil restituirea taxei sau dacă are în această privință un drept de a alege, fiind totuși necesar să se respecte principiile echivalenței și efectivității.
- 2) În cazul în care un stat membru a perceput o acciză cu încălcarea dreptului Uniunii, iar contribuabilul a repercutat această acciză asupra clientului său, dreptul la repararea prejudiciului al clientului împotriva statului nu poate fi respins cu motivarea că între perceperea taxei și prejudiciul cauzat clientului nu există *a priori* o legătură directă de cauzalitate.”