2. I tilfælde af, at en differentieret national afgiftsordning viser sig uforenelig med fællesskabsretten, skal den pågældende medlemsstat indrømme indførte produkter afgiftsberigtigelse efter en sådan sats, at det element af diskrimination eller beskyttelse, som traktaten forbyder, derved fjernes. Artikel 95 sikrer dog kun produkter indført fra andre medlemsstater en sådan behandling.

3. I medfør af det i traktatens artikel 5 angivne princip om samarbejde er det de nationale retter, der skal sikre den retsbeskyttelse, som for de retsundergivne følger af fællesskabsrettens direkte virkning.

4. I mangel af fællesskabsbestemmelser om tilbagebetaling af interne afgifter opkrævet i strid med EØF-traktatens artikel 95, påhviler det medlemsstaterne at sikre tilbagebetalingen af disse afgifter i overensstemmelse med reglerne i deres interne retsorden; det tilkommer dem i så henseende at udpege de kompetente retter og at fastsætte de nærmere processuelle regler for sagsanlæg.

Disse regler må ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende nationale søgsmål og må ikke umuliggøre hævdelse af rettigheder, som følger af Fællesskabets retsorden.

Fællesskabsretten indebærer ikke, at der skal ske tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse. Fællesskabsretten udelukker således ikke, at der tages hensyn til, at afgifter opkrævet med urette har kunnet overvæltes på andre virksomheder eller forbrugerne.

Det er ligeledes foreneligt med fællesskabsrettens principper, at der, i overensstemmelse med den pågældende stats nationale ret, eventuelt tages hensyn til det tab, som en importør har lidt på grund af, at diskriminerende eller beskyttende fiskale foranstaltninger har medført en begrænsning i importmængden fra andre medlemsstater.

I sag 68/79

angående en anmodning, som i medfør af EØF-traktatens artikel 177 af Østre Landsret er indgivet til Domstolen for i den sag, som verserer for nævnte ret mellem

HANS JUST I/S, producent og importør af spiritusholdige drikkevarer, København,

og

MINISTERIET FOR SKATTER OG AFGIFTER,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 95 med henblik på den danske lovbekendtgørelse af 4. april 1978 om afgift af spiritus m.m.,

afsiger

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten H. Kutscher, afdelingsformændene A. O'Keeffe og A. Touffait, dommerne J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G.Bosco, T. Koopmans og O. Due,

generaladvokat: G. Reischl
justitssekretær: A. Van Houtte

følgende

DOM

Sagsfremstilling

Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb og de indlæg, som er indgivet i henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes således:

I — Faktiske omstændigheder og skriftveksling

Ifølge den danske lovgivning om afgift af spiritus m.m. (for tiden lovbekendtgørelse nr. 151 af 4. 4. 1978) opkræves afgift af spiritus efter forskellige satser, alt efter om det drejer sig om akvavit og snaps, som beskattes med en lavere sats, eller om andre former for spiritus.

I henhold til lovbekendtgørelsens §§ 3 og 4 anses for akvavit (snaps) produkter, som er fremstillet af neutral alkohol og tilsat vegetabilske aromastoffer, som har en ethanolstyrke på mindst 40, men ikke over 49,9 rumfangsprocent og et ekstraktindhold på højst 2 g pr. 100 ml, og som ikke har karakter af gin, vodka, genever, wacholder og lignende, likør, punch, bitter og lignende, anisspiritus, rom, frugtbrændevin og andre varer, hvis typiske smagskarakter fremkommer ved destillationen eller lagringen.

Spiritusafgiften på 130,30 DKR af akvavit (snaps) og på 185,75 DKR af

andre alkoholholdige drikkevarer forhøjedes ved lov nr. 437 af 6. september 1977 med virkning fra den 7. september 1977 til 167,50 DKR pr. liter af 100 % ethanolstyrke for akvavit (snaps) og til 257,15 DKR pr. liter af 100 % ethanolstyrke for anden spiritus.

Firma Hans Just I/S, der har hjemsted i København, er importør af vin og spiritus samt producent af spiritusholdige varer. Firmaet handler kun i uvæsentligt omfang med varer, der beskattes som akvavit (snaps), hvorimod det har en betydelig omsætning af anden spiritus.

Firma Hans Just er i medfør af § 6 i bekendtgørelse af lov om afgift af spiritus m.m. registreret hos toldvæsenet og er i overensstemmelse hermed forpligtet til måned for måned til staten af afregne afgiften af den del af omsætningen, som sker gennem virksomheder, der ikke er registreret hos toldvæsenet.

Afgiftstilsvaret — i henhold til loven — for juni måned 1978 opgjorde firma Hans Just således:

akvavit og snaps

5,88 liter af 100 % ethanolstyrke à 167,60 DKR 984,90 DKR

anden spiritus

2 159,10 liter af 100 % ethanolstyrke à 257,15 DKR 555 212,55 DKR

i alt

2 164,98 liter 556 197,45 DKR

Den 31. juli 1978 anførte firma Hans Just over for Direktoratet for Toldvæsenet, at afgiften for anden spiritus ifølge EØF-traktatens artikel 95 kun kunne kræves beregtiget efter afgiftssatsen for akvavit (snaps), og at tilsvaret for juni måned derfor skulle beregnes af 2 164,98 liter af 100 % ethanolstyrke à 167,50 DKR pr. liter svarende til en afgift på 362 634,15 DKR.

Da toldvæsenet tilkendegav, at undladelse af betaling af det fulde i henhold til loven forfaldne beløb ville indebære inddrivelse ved udlæg samt inddragelse af firmaets registrering hos toldvæsenet, blev differencen, 193 563,30 DKR indbetalt under protest med forbehold om tilbagesøgning.

Firma Hans Just har derefter anlagt sag ved Østre Landsret, hvorunder firmaet har påstået Ministeriet for Skatter og Afgifter tilpligtet at tilbagebetale 193 563,30 DKR med tillæg af renter samt forbeholdt sig at kræve tilbagebetaling af de tilsvarende beløb betalt for afgiftsperioderne fra 1. januar 1973 til 31. maj 1978 samt efter 1. juli 1978.

Østre Landsrets 4. afdeling har ved beslutning af 26. marts 1979 udsat sagen, indtil Domstolen i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har truffet præjudiciel afgørelse vedrørende følgende spørgsmål:

Spørgsmål 1 A

Er det i strid med EF-retten, at en national afgiftsordning indeholder forskellige afgiftssatser for henholdsvis akvavit og snaps og anden spiritus, når henses til

a) *at* de to kategorier i den nationale lovgivning adskilles gennem en definition, der refererer til indholdet af råvarer og af ekstrakter, til styrken samt til et smagskriterium,

b) *at* sondringen ikke bygger på, om der er tale om importerede eller nationale

varer, og der inden for de to afgiftskategorier heller ikke sondres efter varernes oprindelse?

Spørgsmål 1 B

Vil det for besvarelsen af spørgsmål 1 A have nogen betydning, hvis det godtgøres, at afgiften i forhold til fremstillingsprisen belaster den laveste beskattede kategori af spiritusprodukter (akvavit og snaps) lige så meget, som den belaster den højt beskattede kategori af spiritusprodukter (anden spiritus)?

Spørgsmål 2

Dersom det er lovligt at have forskellige afgiftssatser, som nævnt i spørgsmål 1, stiller EF-retten da krav om anvendelse af disse over for importerede produkter:

a) Skal importerede spiritusprodukter beskattes efter samme sats som identiske eller de mest lignende indenlandske produkter?

b) Skal alle importerede spiritusprodukter beskattes efter den laveste nationale sats, uanset at »anden spiritus« af indenlandsk oprindelse beskattes efter en højere sats?

Spørgsmål 3

a) Såfremt flere satser er ulovlige, efter hvilke kriterier afgøres det da, hvilken sats der skal finde anvendelse?

b) Kan artikel 95 påberåbes af danske producenter eller kun af importører?

Spørgsmål 4

Indeholder EF-retten i givet fald regler af betydning for afgørelsen af spørgsmålet om tilbagebetaling af afgifter erlagt i strid med artikel 95? Vil det i denne forbindelse have nogen betydning, at forhandleren kan dokumentere at have lidt et tab?

Østre Landsrets beslutning er indgået til Domstolens justitskontor den 26. april 1979.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, repræsenteret af sin juridiske konsulent, Johannes Føns Buhl den 29. juni 1979, af firma Hans Just I/S, sagsøgeren i hovedsagen, repræsenteret af advokat Peter Alsted den 19. juli 1979, og af kongeriget Danmarks regering, repræsenteret af chefen for udenrigsministeriets markedsafdelings sekretariat Per Lachmann, bistået af kammeradvokaten, højesteretssagfører Poul Schmith, ved advokat Georg Lett den 20. juli 1979.

Domstolen har på grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

II — De til Domstolen indgivne skriftlige indlæg

Firma Hans Just I/S, sagsøgeren i hovedsagen, er af den opfattelse, at den danske lovgivning om spiritusafgifter er i strid med EØF-traktatens artikel 95, stk. 1, og — især — med artikel 95, stk. 2, på grund af den indirekte beskyttelse, den lavere afgift på akvavit (snaps) giver den indenlandske produktion, som har en dominerende stilling på det danske

marked, og at en afgift opkrævet i strid med traktaten bør refunderes.

Vedrørende spørgsmål 1 A

a) Et afgiftssystem som det danske er et ganske utvivlsomt tilfælde af skjult diskrimination af udenlandske varer på grund af deres oprindelse, hvilket er forbudt i artikel 95.

b) Det er tilstrækkeligt at henvise til to forhold:

— Forbruget af akvavit (snaps) udgør ca. $^2/_3$ af det samlede danske forbrug af spiritus; 99 % af forbruget af dette produkt dækkes af indenlandsk produktion.

— Definition af akvavit (snaps) viser, at lovens sondring mellem forskellige former for spiritus ikke hviler på objektive kriterier. Det har ikke været muligt for de danske myndigheder at definere akvavit (snaps) på anden måde end ved navns nævnelse at udelukke en række andre varer, der ellers ville opfylde definitionen. Ved en sådan kunstig afgrænsning af de afgiftsbegunstigede varer har man kunnet udelukke en række varer, der typisk produceres i udlandet, således at begunstigelsen alene kommer til at gælde en vare, der for 99 %'s vedkommende produceres i indlandet.

c) Det er rigtigt, at den danske lovgivning ikke betjener sig af varens oprindelse som kriterium for en sondring; men det er klart, at lovgivningen har benyttet sig af kriterier, der i højst mulig grad vil føre til samme resultat. Der er tale om et klart forsøg på omgåelse af oprindelsesdiskriminationsforbudet.

Artikel 95 forbyder ikke alene åbenlys oprindelsesdiskrimination, men også skjult oprindelsesdiskrimination; de danske spiritusafgiftsregler tilsigter og har i hvert fald som virkning, at hovedparten af dansk produceret spiritus får en bedre afgiftsmæssig behandling end udenlandsk.

d) Artikel 95 forudsætter ikke en generel ligebehandling af al spiritus i afgiftsmæssig henseende; den forbyder alene forskelsbehandling som følge af varens oprindelse. Forbudet er ubetinget; ifølge Domstolens praksis, især dommen af 10. oktober 1978 (sag 148/77, *Hansen*, Sml., s. 1787), udelukker det imidlertid ikke, at man i afgiftsmæssig henseende kan forskelsbehandle varer af andre grunde end deres oprindelse. Den her foreliggende sag vedrører alene spørgsmålet, om regler som de gældende danske medfører en i traktaten forbudt forskelsbehandling på grund af varernes oprindelse.

Traktatens diskriminationsforbudsregler er af Domstolen stedse blevet fortolket på baggrund af deres formål, som er at sikre en reel og ikke blot formel ligestilling mellem indenlandske og udenlandske varer. Der foreligger forskelsbehandling ikke blot, når de nationale regler udtrykkeligt benytter varernes oprindelse som skelnemærke, men også når de uden åbenlyst at benytte det forbudte kriterium, dog skjult er indrettet på en sådan måde, at de får samme reelle virkninger. En afgiftsforskelsbehandling kan ikke være undtaget fra forbudets anvendelsesområde, blot fordi de nationale regler accepterer ligebehandling af en stærkt begrænset uden-

landsk produktion og en betydelig indenlandsk produktion, hvis reglerne samtidig fastsætter væsentligt højere afgifter for varer, der for størstepartens vedkommende er af udenlandsk oprindelse. Var noget sådant lovligt, ville døren være åbnet på vid gab for afgiftsdiskriminationer på grundlag af varernes oprindelse.

Begrebet »lignende varer« i artikel 95, stk. 1, er kun et specielt udtryk for det almindelige krav i diskriminationsbestemmelserne om, at varerne skal være sammenlignelige. Der er ikke tale om et selvstændigt krav i forhold til kravet om en konstateret oprindelsesdiskrimination; sammenligneligheden må afgøres på grundlag af hvert enkelt sagsforholds specifikke omstændigheder.

Artikel 95, stk. 2, har til formål at sikre den videst mulige anvendelse af diskriminationsforbudet, i særdeleshed i alle situationer, hvor nationale regler reelt fører til afgiftsmæssig forskelsbehandling på grund af varens oprindelse. Dette er tilfældet, når den nationale lovgivning er udformet således, at den reelt har sådanne virkninger, at udenlandske varer rent faktisk afgiftsbehandles dårligere end indenlandske varer. En sådan forskelsbehandling kan kun retfærdiggøres af objektive og saglige grunde, som ikke har sammenhæng med varernes oprindelse. Varernes karakter af sammenlignelige og/eller konkurrerende produkter indgår som et væsentligt led i afgørelsen af, om forskelsbehandlingen er objektivt og sagligt begrundet.

e) Det allerede anførte vedrørende de i Danmark forbrugte spiritusvarers oprindelsessteder godtgør i sig selv, at de danske regler fører til, at indenlandske spiritusvarer stilles bedre end udenlandsk spiritus. Afgiftssatsernes og reguleringspristallets udvikling bekræfter i øvrigt, at differentieringen mellem de to afgiftsklasser favoriserer den indenlandske fabrikation af akvavit (snaps) på al anden spiritus' bekostning.

f) Den danske tradition, hvorefter akvavit væsentligst drikkes til måltider, har ingen betydning i denne sammenhæng; traktatens hensigt er ikke at opretholde eller udbygge bestående forbrugsmønstre i de enkelte lande. En national tradition med hensyn til, hvorledes og hvornår bestemte produkter konsumeres, har ingen betydning for EF-retten.

g) Det er også klart, at den danske lovgivning gennem mange år har søgt at beskytte den hjemlige produktion af akvavit (snaps).

h) I denne forbindelse må der også tages hensyn til den definitionsmæssige, kunstige afgrænsning af på den ene side akvavit (snaps) og på den anden side anden spiritus. Loven fastlægger, for så vidt angår de »andre varer«, dels et styrkekriterium, dels et smagskriterium, hvormed hensigten er at udskille de varer, der som akvavit (snaps) hovedsageligt konsumeres sammen med mad, således at disse stilles bedre end anden spiritus. Lovens styrkekrav — ethanolstyrke mellem 40 % og 49,9 % — ved vurderingen af varens beskatning forekommer, ligesom smagskriteriet, vilkårligt.

Spørgsmål 1 A bør besvares på følgende måde:

Et nationalt afgiftssystem for spiritus, der behandler varegrupper forskelligt med den virkning, at en varegruppe, der for hovedpartens vedkommende fremstilles i den pågældende stat, bliver afgiftsmæssigt begunstiget i forhold til en anden varegruppe, der for hovedpartens vedkommende produceres i udlandet, er i strid med EØF-traktatens artikel 95, medmindre det kan godtgøres, at der foreligger objektive og saglige grunde for den forskellige afgiftsmæssige belastning, dvs. grunde der intet har at gøre med varernes typiske oprindelse. Jo større procentvis del af de afgiftsbegunstigede varer, der fremstilles i det pågældende land, jo større krav må der stilles til den objektive og saglige begrundelse.

Vedrørende spørgsmål 1 B

Dette spørgsmål er af ganske hypotetisk art.

Selv om det antages, at det danske afgiftssystem var et værdiafgiftssystem, ville det ikke være udelukket, at det kunne være udtryk for skjult forskelsbehandling i strid med artikel 95. Under alle omsændigheder er den afgørende faktor dog, at de nugældende danske regler beskatter en lang række varer, hvis fremstillingspris ikke er højere end fremstillingsprisen for akvavit (snaps) med afgiften på »anden spiritus«. Det danske afgiftssystem kan således ikke sidestilles med et værdiafgiftssystem.

Vedrørende spørgsmål 2

a) Dette spørgsmål har ingen relevans for nærværende sag, idet afgiftsdifferentieringen, som praktiseret ved regler svarende til de danske, er i strid med artikel 95.

b) Det følger af Domstolens dom i sag 148/77 *(Hansen)*, at det ikke er forbudt at opretholde flere interne afgiftssatser, såfremt særlige forhold berettiger til det, og såfremt den lavere afgift gælder såvel hjemligt fremstillede som importerede varer af den pågældende type.

c) Inden for de enkelte lovlige afgiftsklasser, som EF-retten måtte tillade, skal afgiften for importerede varer og for den hjemlige produktion under alle omstændigheder være ens.

Vedrørende spørgsmål 3

a) Artikel 95 forbyder oprindelsesdiskrimination; med hensyn til afgifterne kræver den kun, at satserne ikke er diskriminerende. Overtrædelse af artikel 95 giver den berørte virksomhed ret til at kræve virkningerne af forskelsbehandlingen ophævet; den har krav på at blive stillet, som om diskrimineringen ikke havde foreligget. Den skal altså stilles, som om den siden traktatbruddets indtræden kun havde skullet betale den laveste af de to afgiftssatser.

b) Alene at forbeholde importører retten til at påberåbe sig artikel 95 vil medføre, at der i Denmark vil opstå to nye afgiftsklasser til afløsning af de nugældende; en sådan sondring forekommer på forhånd helt urimelig. Kunne indenlandske producenter ikke kræve ligestilling i en situation som den foreliggende, ville de i afgiftsmæssig henseende blive udsat for diskrimination i forhold til indførte varer; der ville foreligge »omvendt diskrimination«, hvilket ville være i strid med fællesmarkedets idégrundlag.

Vedrørende spørgsmål 4

a) Et tilbagesøgningskrav, der støtter sig på nationale afgiftsreglers modstrid med EF-retten, skal principielt bedømmes efter nationale regler; det ville ifølge Domstolens praksis kun forholde sig anderledes, hvis nationale procesregler og frister i praksis umuliggjorde indtaling af rettigheder, som de nationale retter har pligt til at beskytte. I denne forbindelse må det erindres, at dansk rets regler om tilbagebetaling af afgifter erlagt i strid med lovgivningen mangler tilstrækkelig klarhed, og — især — at det forekommer usikkert, hvilke krav EF-retten stiller til danske borgeres retsbeskyttelse i den pågældende situation.

På baggrund af hidtidig dansk retspraksis kan det næppe forventes, at et tilbagesøgningskrav vil blive imødekommet, hvis det kan konstateres, at en afgift, som har været opkrævet med urette, kan antages at være overvæltet på forbrugeren.

Den danske lovgivning indeholder ikke sådanne regler, som fællesskabsretten forudsætter. En virksomheds rettigheder kan nok indtales for en national ret, men denne vil som følge af den manglende lovhjemmel og med henvisning til hidtidig retspraksis muligvis afvise kravet.

b) De afgiftsforpligtede har ikke efter dansk ret nogen mulighed for at undlade betaling af afgifterne, førend der foreligger en endelig dom; de har heller ikke nogen ret til tilbagesøgning af de i urigtig formening om skyld betalte afgifter. Dette er en set fra EF-rettens side uholdbar retstilstand.

d) Da der ikke på dette område findes lovbestemmelser eller retspraksis, er retsstillingen efter dansk ret den, at en forudgående protest ikke i sig selv giver virksomheden større ret til at opnå tilbagebetaling; spørgsmålet er følgelig, om EF-retten tillægger en protest mod en traktatstridig afgiftsbetaling betydning.

c) Med hensyn til bevisspørgsmålet kan et tab som følge af erlæggelsen af den omtvistede afgift kun konstateres indirekte. Det må i denne forbindelse tages i betragtning, at jo større prisdifferencen mellem to varekategorier bliver, jo vanskeligere bliver det at sælge den dyrere vare; det kan da også konstateres, at afgiftsstigningen pr. 7. september 1977 medførte et særdeles betydeligt fald i salget af »anden spiritus end akvavit (snaps)«. Denne nedgang har indebåret ikke alene et betydeligt fald i firma Hans Just's indtjening, men tillige, at dette har været nødsaget til at foretage afskedigelser af personale.

e) Det forhold, at den omtvistede danske lovgivning har været i strid med traktaten siden Danmarks tilslutning til EF den 1. januar 1973 er uden betydning. Domstolens objektivitet bør ikke påvirkes af de vidtrækkende økonomiske konsekvenser, dens afgørelse måtte have for den enkelte medlemsstat.

f) Ud fra hensynet til fællesskabsrettens effektive virkning vil det i et tilfælde som det foreliggende være rigtigst at anerkende fuld tilbagesøgningsret for den pågældende virksomhed; i det mindste

må der gives ret til tilbagesøgning, principielt fra det tidspunkt hvor modstriden mellem de nationale regler og EF-retten er opstået, subsidiært i hvert fald fra protestens eller sagsanlæggets tidspunkt.

g) Spørgsmål 4 bør besvares således:

EF-retten kræver, eller i det mindste forudsætter, at den nationale lovgivning hjemler tilbagesøgning af afgifter erlagt i strid med artikel 95. For den rette efterlevelse af EØF-traktatens forudsætninger må det i denne relation reelt være uden betydning, hvorvidt den, der rejser tilbagesøgningskravet, kan dokumentere et egentligt tab, idet den beskyttelse, fællesskabsretten skal sikre de berørte virksomheder, ville blive illusorisk, dersom nationale bestemmelser skulle kunne tilsidesætte de krav, EØF-traktaten sikrer de berettigede.

Kongeriget Danmarks regering anfører, at nærværende præjudicielle sag er en udløber af den for Domstolen verserende sag 171/78 *(Kommissionen for De europæiske Fællesskaber* mod *kongeriget Danmark),* og den henviser i vidt omfang til de af den under sidstnævnte sag indgivne processkrifter.

Vedrørende spørgsmål 1 A

a) Det følger af Domstolens dom i sag 148/77 *(Hansen),* at artikel 95 ikke er til hinder for, at en national afgiftslov har flere satser for spiritusprodukter. Den danske lov om afgift af spiritus indebærer ikke nogen diskrimination over for indførte varer, idet de samme regler anvendes over for såvel nationalt producerede som udenlandske varer. Opdelingen i to satser, der begge gælder lige fuldt for udenlandske og nationalt producerede varer, er ikke diskriminerende, da den ikke bygger på noget kriterium, der vanskeliggør eller fordyrer import. Udenlandsk akvavit (snaps) importeres til Danmark og beskattes efter samme sats, som gælder for dansk akvavit, ligesom den danske produktion af anden spiritus, der dækker en tredjedel af det samlede danske forbrug af anden spiritus, afgiftsbelastes efter den høje sats.

Den aktuelle markedsposition for akvavit på det danske marked er ikke relevant. Den er ikke en følge af forskelsbehandling, men skyldes, at forbrugerne foretrækker dansk akvavit.

b) Vedrørende spørgsmålet om »lighed« mellem de forskellige produkter må det fastholdes, at artikel 95, stk. 1, ikke skal forstås som en abstrakt inddeling af samtlige varegrupper, således at medlemslandene er bundet til afgiftsmæssig neutralitet inden for hver kategori af varer, der herefter kan betegnes som lignende. Tværtimod kan medlemsstaterne indrømme fiskale fordele i form af fritagelse for eller nedsættelse af afgift for bestemte former for spiritus eller bestemte producentgrupper; artikel 95, stk. 1, stiller alene krav om, at de inden for rammerne af en afgiftsdifferentiering behandler indenlandske og indførte varer ens.

Akvavit (snaps) og anden spiritus er ikke lignende varer.

Artikel 95, stk. 2, finder heller ikke anvendelse. Den højere afgiftssats på anden spiritus end akvavit (snaps) kan således ikke sidestilles med en beskyttelse af danske produkter i forhold til varer fra andre medlemsstater. Anden spiritus

end akvavit kan nemlig ikke betragtes som »varer fra andre medlemsstater«, da der også i betydeligt omfang fremstilles anden spiritus end akvavit i Danmark; akvavit og anden spiritus er i øvrigt ikke indbyrdes substituerbare. Endelig indebærer afgiftsdifferentieringen ingen beskyttelse af akvavit i forhold til anden spiritus; den modsvarer en gennemsnitlig forskel mellem produkternes værdi.

c) Spørgsmål 1 A må derfor besvares benægtende.

Vedrørende spørgsmål 1 B

En ren værdibeskatning strider ikke imod fællesskabsretten. Hvis afgiften belaster den lavest beskattede kategori af spiritusprodukter lige så meget som den belaster den højt beskattede kategori af spiritusprodukter, foreligger der hverken nogen forskelsbehandling af produkterne i artikel 95, stk. 1's forstand eller nogen beskyttelse af akvavitten i artikel 95, stk. 2's forstand.

Vedrørende spørgsmål 2

Domstolen har (i *Hansen*-dommen) fastslået, at en national begunstigelsesordning uden forskel også skal gælde for spiritusprodukter fra andre medlemslande, der opfylder samme betingelser som de nationale produkter; dette er tilfældet med den danske spiritusafgiftsordning.

Spørgsmål 2, punkt a) må derfor besvares bekræftende. Hermed er svaret på spørgsmål 2, punkt b) også uden videre givet.

Vedrørende spørgsmål 3

a) Spørgsmål 3 a), bygger på den forudsætning, at flere afgiftssatser på spiritus er i strid med fællesskabsretten; det fremgår imidlertid af *Hansen*-dommen, at denne opfattelse er forkert. Der er ingen anledning til at give udtryk for, hvilke kriterier der med en anden retstilstand burde finde anvendelse. Ensådan ordning måtte i øvrigt opnås gennem harmonisering af de nationale lovgivninger og ikke ved dom.

b) Hvad angår spørgsmål 3 b), må det fastslås, at artikel 95 alene vedrører den afgiftsmæssige behandling af importerede varer.

Producenter af anden spiritus end akvavit kan ikke med hjemmel i artikel 95 rejse krav om samme afgiftsmæssige behandling af deres produktion som af akvavit. Det må herved i øvrigt anføres, at en væsentlig del af den i sagen omhandlede spiritus hidrører fra firmaets egen produktion.

Spørgsmål 3 b), må derfor besvares således, at artikel 95 kun kan påberåbes i forhold til de importerede varer.

Vedrørende spørgsmål 4

a) Dette spørgsmål bliver ikke aktuelt, idet det danske spiritusafgiftssystem er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

b) For det tilfælde, at Domstolen alligevel skulle finde anledning til at besvare spørgsmålet, anfører den danske regering, at uanset at der ikke i traktaten eller i afledet fællesskabsret findes bestemmelser, der regulerer spørgsmålet om retten til at kræve tilbagebetalt afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, og der ej heller på fællesskabsplan er sket en harmonisering af de nationale regler vedrørende tilbagebetaling, følger det imidlertid af Domstolens praksis, at beskyttelsen af fællesskabsrettens direkte virkning i princippet indebærer retten til at kræve tilbagebetalt afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten. I medfør af det i traktatens artikel 5 angivne princip om

samarbejde, er det de nationale retter, der skal sikre denne beskyttelse på den måde, som national ret bestemmer. Især reguleres spørgsmålet om, hvorvidt og i givet fald i hvilket omfang, der kan ske tilbagebetaling, af national ret. Fællesskabsretten lægger dog visse begrænsninger på national rets regulering af tilbagebetalingsspørgsmålet. Dels må de nationale procesregler og frister ikke i praksis umuliggøre indtaling af rettigheder, som de nationale retter har pligt til at beskytte; selve det forhold, at der findes rimelige tidsfrister for søgsmål af fiskal karakter, er derimod udtryk for et grundlæggende retssikkerhedsprincip. Dels må de regler, der gælder for søgsmål vedrørende fællesskabsretten ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende nationale søgsmål.

Specielt i relation til artikel 95 afgøres spørgsmålet om en afgift, der er i strid med artikel 95, er uberettiget i sin helhed eller kun delvis, efter national ret.

c) Da det med respekt for fællesskabsrettens krav er den nationale rets regler om tilbagebetaling, der finder anvendelse, afhænger det af den nationale ret, om en tabsbetragtning kan blive relevant.

Firma Hans Just har solgt sine varer til normale priser, således at det udover at få dækket sin kostpris også har fået dækket sit udlæg til den omstridte afgift, samt normal avance. Det er forbrugerne, der har betalt afgiften, og firma Hans Just har kun fungeret som opkrævningsinstans for afgiften. Det har således ikke lidt noget tab ved opkrævningen af den omtvistede afgift; omvendt vil det opnå en ugrundet berigelse, hvis Ministeriet for Skatter og Afgifter tilpligtes at betale forskellen mellem den høje og den lave afgift tilbage til firmaet.

Grundelementet i dansk rets regler om tilbagesøgning af ydelser erlagt i urigtig formening om skyld er berigelsesbetragtningen. En ret til tilbagesøgning indrømmes kun under betingelse af, at berigelsen er opnået på yderens bekostning. Tabsbetragtningen som betingelse for gennemførelse af kravet om tilbagebetaling er på ingen måde for vidtgående. At fællesskabsrettens direkte virkning skal beskyttes betyder, at borgernes rettigheder i henhold til EF-retten må respekteres, men ikke at der stilles krav til national ret, der ville føre til ugrundede berigelser.

Sidste del af spørgsmål 4 må besvares således, at hvorvidt en tabsbetragtning er af betydning, afhænger af indholdet af national ret, idet intet i fællesskabsretten forbyder anvendelse af en tabsbetragtning, så længe den ikke anvendes mindre gunstigt på søgsmål grundet på fællesskabsretten end på tilsvarende søgsmål grundet på national ret, og tabsbetragtningen ikke modvirker beskyttelsen af fællesskabsrettens direkte virkning.

Også *Kommissionen* anfører, at de til Domstolen indgivne spørgsmål står i nøje sammenhæng med den af *Kommissionen* mod *kongeriget Danmark* rejste sag (sag 171/78), som angår den manglende opfyldelse af forpligtelserne i henhold til EØF-traktatens artikel 95, der ifølge Kommissionens opfattelse følger af afgiftsmæssig forskelsbehandling af spiritus i Danmark.

Vedrørende spørgsmål 1 A og B

a) De anførte kriterier for en afgiftsmæssig forskelsbehandling kan ikke betragtes isoleret. Tilladeligheden af en afgiftsmæssig forskelsbehandling må bero på, om et differentieret afgiftssystem påvirker forbrugeren i en sådan retning, at det virker diskriminatorisk til fordel for nationalt fremstillede produkter af lignende art.

b) For forbrugeren er spiritusprodukter på grundlag af korn eller af vin og frugt i besiddelse af ensartede egenskaber og dækker de samme behov. Disse kan afhænge og være påvirket af forskellige faktorer, f.eks. vaner, individuel smag, lokale eller nationale traditioner; tilbage står imidlertid, at spirituosa som færdigvarer har karakter af produkter, der er parallelle set ud fra forbrugernes synspunkt, eller udtrykt på anden måde er af lignende art.

c) Forskellen mellem på den ene side akvavit (snaps) og på den anden side gin, vodka og genever består kun i en aromaforskel; en aromaforskel alene kan ikke begrunde, at produkternes ensartethed drages i tvivl. Det samme gælder med hensyn til destillerede alkoholholdige drikkevarer, som f.eks. cognac, whisky og frugtbrændevin; også disse produkter må i forhold til akvavit anses som værende af lignende art.

d) Formålet med artikel 95, der indeholder et absolut forbud, er at forhindre, at der efter at told og afgifter med tilsvarende virkning er fjernet, opretholdes andre hindringer for samhandelen i forbindelse med import ikke blot af identiske, men også lignende eller konkurrerende varer. Bestemmelsen skal gennemføres på basis af objektive kriterier og uden skelen til økonomiske eller sociale hensyn. Forbudet mod afgiftsmæssig forskelsbehandling tillader ikke nogen undtagelser; enhver anden fortolkning ville hindre artikel 95 i at sikre og fastholde et gennemskueligt fællesmarked og gennemføre princippet om afgiftsneutralitet inden for Fællesskabet.

Vedrørende spørgsmål 2

a) Artikel 95 omfatter enhver intern afgift på varer af lignende art, som indføres fra andre medlemsstater.

Det følger af *Hansen*-dommen, at EF-retten tillader medlemsstaterne at indrømme en afgiftsmæssig forskelsbehandling til fordel for visse typer af alkohol eller til fordel for visse kategorier af producenter; men en sådan afgiftsmæssig forskelsbehandling må gælde også i forhold til import af spirituosa fra andre medlemsstater i Fællesskabet.

b) Artikel 95 tillader ikke at gennemføre nogen forskelsbehandling ud fra økonomiske, sociale eller andre kriterier, som eventuelt kan ligge til grund for et differentieret nationalt afgiftssystem. Da der er tale om varer af »lignende art«, skal alle importerede spiritusprodukter beskattes efter den laveste nationale sats, uanset om eventuelt »anden spiritus« af indenlandsk oprindelse måtte være beskattet efter en højere sats.

Vedrørende spørgsmål 3

a) Det afgørende kriterium er, at beskatningen ikke virker diskriminatorisk på varer indført fra andre medlemsstater til forskel for indenlandske varer af lignende art. Artikel 95 indeholder i så henseende kun en forpligtelse med hensyn til resultatet; den angiver ikke, hvilke kriterier medlemsstaterne skal anvende ved fastsættelse af interne afgifter. Alkoholstyrken synes i denne henseende at være det mest hensigtsmæssige kriterium.

b) Spørgsmålet om, hvorvidt kun importører kan påberåbe sig artikel 95

forekommer ikke klart. Artikel 95 forbyder enhver form for diskriminerende afgifter på varer, der indføres fra andre medlemsstater. Den teoretiske mulighed, at en medlemsstat pålægger nationalt producerede varer en højere afgift end lignende udenlandske varer, tager den derimod ikke stilling til.

Vedrørende spørgsmål 4

a) Artikel 95 har direkte virkning, og giver de retsundergivne rettigheder, som de nationale domstole skal beskytte. Det følger af Domstolens praksis, at klager over afgifter, der ikke skulle have været betalt, bør ske på grundlag af de gældende nationale retsregler. Erstatningen vil altså kunne afhænge af regler, som på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin er forskellige i de forskellige medlemsstater. I medfør af det i traktatens artikel 5 angivne princip om samarbejde er det de nationale retter, der skal sikre den retsbeskyttelse, som for de retsundergivne følger af den direkte virkning af fællesskabsrettens bestemmelser.

b) Om konstatering af et tab skal have særlig betydning for afgørelsen af spørgsmålet om tilbagebetaling af afgifter, må ligeledes bero på de herom gældende nationale bestemmelser.

Konklusion

De til Domstolen stillede spørgsmål bør besvares på følgende måde:

Spørgsmål 1 A

Det må konstateres, at det for så vidt angår »akvavit eller snaps« og »anden spiritus« drejer sig om lignende varer eller produkter af lignende art. I medfør af bestemmelserne i EØF-traktatens artikel 95, der har direkte virkning i medlemsstaterne, og skaber rettigheder for de enkelte retssubjekter, er det derfor i strid med EF-retten, at en national afgiftsordning indeholder forskellige afgiftssatser for henholdsvis akvavit og snaps og anden spiritus.

Spørgsmål 1 B

Anvendelse af et differentieret afgiftssystem beregnet ad valorem efter produktets fremstillingspris undtager ikke medlemsstaterne fra at overholde pligten til ifølge EØF-traktatens artikel 95 ikke direkte eller indirekte at pålægge afgifter på varer fra andre medlemsstater, som diskriminerer disse i forhold til indenlandske varer af lignende art.

Spørgsmål 2

Den anførte fortolkning af fællesskabsretten afvises, idet artikel 95 i EØF-traktaten ikke blot omfatter »identiske« varer som importeres fra andre medlemsstater, men dens bestemmelser omfatter enhver afgift på varer af »lignende art«, som indføres fra andre medlemsstater.

Spørgsmål 3

a) — Afgørende for, at et afgiftssystem er i overensstemmelse med traktatens artikel 95 er, at de pålagte afgifter ikke får en diskriminatorisk virkning på indførsel af varer fra andre medlemsstater til fordel for lignende indenlandske varer.

b) — Artikel 95 i EØF-traktaten udelukker ikke som sådan en producent fra at påberåbe sig de i artiklen indeholdte bestemmelser, men disse tager alene sigte på at sikre ikke-diskriminatoriske betingelser for import fra andre medlemsstater.

Spørgsmål 4

Artikel 95 giver umiddelbart de retsundergivne rettigheder som de nationale domstole skal beskytte. På EF-rettens

nuværende stade findes der ikke fælles bestemmelser om betingelserne for tilbagebetaling af afgifter opkrævet af medlemsstaterne i strid med denne artikels bestemmelser. Det følger af EØF-traktatens bestemmelser i øvrigt, at medlemsstaterne skal sikre den retsbeskyttelse, som for de retsundergivne følger af den direkte virkning af fællesskabsrettens bestemmelser, og forskelle i medlemsstaternes bestemmelser på dette område må ikke kunne fremkalde fordrejninger eller skade det fælles markeds funktion.

III — Mundtlige forhandlinger

Sagsøgeren i hovedsagen, firma Hans Just I/S, repræsenteret af advokat Peter Alsted, kongeriget Danmarks regering, repræsenteret af advokat Georg Lett, og Kommissionen, repræsenteret af Johannes Føns Buhl, har afgivet mundtlige indlæg og besvaret spørgsmål fra Domstolen i retsmødet den 10. oktober 1979.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. december 1979.

Præmisser

1 Ved beslutning af 26. marts 1979, indgået til Domstolen den 26. april s.å., har Østre Landsret i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen en række præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af EØF-traktatens artikel 95 med henblik på afgørelsen af, dels om den afgiftsmæssige sondring i lovbekendtgørelse nr. 151 af 4. april 1978 om afgift af spiritus m.m. er forenelig med denne artikel, dels i hvilket omfang den, som har været forpligtet til betaling af afgifter, som er opkrævet i strid med fællesskabsretten, kan kræve tilbagebetaling af afgifterne.

2 Ifølge § 2 i lovbekendtgørelse nr. 151 af 1978, som den forelæggende ret har henvist til, udgør afgiften:

1) for akvavit og snaps (disse to produkter sammenfattes herefter under betegnelsen »akvavit«, da ordene er synonyme) 167,50 DKR pr. liter af 100 % ethanolstyrke, og

2) for »andre varer«, 257,15 DKR pr. liter af 100 % ethanolstyrke.

3 Ifølge lovbekendtgørelsens § 3 omfattes en vare af § 2, stk. 1, nr. 1, hvis den »er fremstillet af neutral alkohol og tilsat vegetabilske aromastoffer«, og herudover »ikke har karakter af gin, vodka, genever, wacholder o.lignende, likør, punch, bitter o.lignende, anisspiritus eller rom, frugtbrændevin og andre varer, hvis typiske smagskarakter traditionelt fremkommer ved destillationen eller lagringen«.

4 Det fremgår af forelæggelsesbeslutningen, at firma Hans Just I/S, sagsøgeren i hovedsagen, er importør af vin og spiritus samt producent af spiritusholdige varer. Firmaet handler kun i uvæsentligt omfang med varer, der beskattes som akvavit, men sælger derimod betydelige mængder af anden spiritus. I sin månedlige opgørelse til toldvæsenet for juni måned 1978 opgjorde sagsøgeren afgiftstilsvaret for et parti indført spiritus. En uvæsentlig del af dette parti udgjordes af akvavit, af hvilken afgiften var 167,50 DKR pr. liter af 100 % ethanolstyrke, medens den største del af partiet udgjordes af anden spiritus end akvavit, hvoraf afgiften var 257,15 DKR pr. liter af 100 % ethanolstyrke.

5 I forbindelse med afregningen af disse afgifter anførte firmaet over for toldvæsenet, at afgiften for anden spiritus kun kunne kræves berigtiget efter afgiftssatsen for akvavit. Toldvæsenet tilkendegav herefter, at undladelse af betaling af det fulde i henhold til loven forfaldne beløb ville indebære inddrivelse ved udlæg samt inddragelse af firmaets registrering hos toldvæsenet. Som følge heraf indbetalte sagsøgeren hele beløbet, men under protest og med forbehold om tilbagesøgning. Det sagsøgende firma amlagde herefter den sag, der foreligger til behandling for Østre Landsret, og har herunder gjort gældende, at beskatningen af anden indført spiritus end akvavit efter en højere sats end den, som anvendes på akvavit, er i strid med reglerne i traktatens artikel 95. Firmaet har derfor nedlagt påstand om tilbagebetaling af de beløb, det mener sig afkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser.

6 Den nationale ret, som er bekendt med den af *Kommissionen* mod *kongeriget Danmark* anlagte traktatbrudsag 171/78, hvorunder de omhandlede reglers forenelighed med traktaten er blevet bestridt, har besluttet at udsætte sagen

og at forelægge Domstolen en række præjudicielle spørgsmål, hvoraf de tre første angår den under sagen omtvistede afgiftsordnings forenelighed med artikel 95, medens det fjerde og sidste drejer sig om, hvorvidt de erlagte afgifter skal tilbagebetales.

Vedrørende det anfægtede afgiftssystems forenelighed med artikel 95 (spørgsmålene 1, 2 og 3)

7 De tre første spørgsmål har følgende ordlyd:

Spørgsmål 1 A

Er det i strid med EF-retten, at en national afgiftsordning indeholder forskellige afgiftssatser for henholdsvis akvavit og snaps og anden spiritus, når henses til

a) *at* de to kategorier i den nationale lovgivning adskilles gennem en definition, der refererer til indholdet af råvarer og af ekstrakter, til styrken samt til et smagskriterium,

b) *at* sondringen ikke bygger på, om der er tale om importerede eller nationale varer, og der inden for de to afgiftskategorier heller ikke sondres efter varernes oprindelse?

Spørgsmål 1 B

Vil det for besvarelsen af spørgsmål 1 A have nogen betydning, hvis det godtgøres, at afgiften i forhold til fremstillingsprisen belaster den laveste beskattede kategori af spiritusprodukter (akvavit og snaps) lige så meget, som den belaster den højt beskattede kategori af spiritusprodukter (»anden spiritus«)?

Spørgsmål 2

Dersom det er lovligt at have forskellige afgiftssatser som nævnt i spørgsmål 1, stiller EF-retten da krav om anvendelse af disse over for importerede produkter:

a) Skal importerede spiritusprodukter beskattes efter samme sats som identiske eller de mest lignende indenlandske produkter?

b) Skal alle importerede spiritusprodukter beskattes efter den laveste nationale sats, uanset at »anden spiritus« af indenlandsk oprindelse beskattes efter en højere sats?

Spørgsmål 3

a) Såfremt flere satser er ulovlige, efter hvilke kriterier afgøres det da, hvilken sats, der skal finde anvendelse?

b) Kan artikel 95 påberåbes af danske producenter eller kun af importører?

8 De regler i lovbekendtgørelsen, som danner baggrund for den ved Østre Landsret anlagte sag, har givet anledning til en af Kommissionen i medfør af EØF-traktatens artikel 169 anlagt traktatbrudsag, sag 171/78. De under denne sag behandlede retlige spørgsmål er i det væsentlige identiske med dem, som er rejst i de tre første af Østre Landsrets spørgsmål.

9 I en i dag afsagt dom har Domstolen udtalt, at kongeriget Danmark ved den afgiftsmæssige forskelsbehandling over for spiritusprodukter indført fra andre medlemsstater, som fremgår af den omhandlede lovbekendtgørelse, har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EØF-traktatens artikel 95. Det vil herefter for så vidt være tilstrækkeligt at henvise til dommen i sag 171/78, hvoraf en udskrift vedlægges nærværende dom. Under henvisning til den nævnte doms præmisser vil de af den nationale ret stillede spørgsmål være at besvare på følgende måde.

10 I det første spørgsmål henvises til en række af den danske afgiftslovs karakteristiske træk, og Domstolen anmodes om at afgøre, om en sådan afgiftsordning er forenelig med fællesskabsrettens krav. I dommen i sag 171/78 har Domstolen undersøgt denne ordning, og har fastslået, at den virker diskriminerende over for et ubestemt antal produkter, som indføres, eller som eventuelt vil kunne indføres til Danmark, og at den tillige vil kunne beskytte den indenlandske produktion af akvavit.

11 For så vidt har Domstolen ikke principielt udelukket muligheden af, at en national afgiftsordning kan indeholde en sondring mellem forskellige alkoholholdige drikkevarer, hvorved det imidlertid forudsættes, at en sådan sondring ikke må medføre afgiftsmæssig diskrimination eller sikre en beskyttelse af indenlandsk produktion. Domstolen har fundet, at sondringen i den

danske afgiftslovgivning mellem akvavit og andre former for spiritus virker diskriminerende og beskyttende.

12 Det første spørgsmål vil herefter være at besvare således, at selv om traktaten ikke principielt udelukker en afgiftsmæssig sondring mellem forskellige former for spiritus, må en sådan sondring ikke medføre afgiftsmæssig diskrimination eller give en beskyttelse, selv indirekte, af en indenlandsk produktion. En afgiftsordning, der sikrer et enkelt produkt, som udgør hovedparten af den indenlandske produktion, en afgiftsmæssig fortrinsstilling ved udelukkelse af alle lignende eller konkurrerende indførte produkter, er uforenelig med fællesskabsretten.

13 Spørgsmål 2 og 3 er alternative. Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det kun spørgsmål 3, som kræver en stillingtagen. Dette spørgsmål falder i to dele.

14 Der spørges først, hvilken sats der skal finde anvendelse, når en afgiftsordning med flere satser er kendt uforenelig med fællesskabsretten. Da fællesskabsretten på sit nuværende stade ikke begrænser medlemsstaternes frihed til på dette område at fastsætte afgiftssatserne, følger det af artikel 95, at den sats, der skal finde anvendelse på importerede produkter, skal bestemmes således, at det element af diskrimination eller beskyttelse, som traktaten forbyder, derved fjernes.

15 I spørgsmål 3 b), spørges der, om artikel 95 kun kan påberåbes af importører, eller om reglen også gælder for danske producenter. Dette spørgsmål er stillet på baggrund af det forhold, at en vis del af den danske spiritusproduktion omfattes af den højeste afgiftssats, således som det er beskrevet i domsbegrundelsen i sag 171/78. Da artikel 95 udtrykkeligt henviser til »varer fra andre medlemsstater« kan bestemmelsen ikke påberåbes af medlemsstatens producenter.

16 Spørgsmål 3 vil herefter være at besvare således, at i tilfælde af, at en differentieret national afgitsordning viser sig uforenelig med fællesskabsretten, skal den pågældende medlemsstat indrømme indførte produkter afgiftsberigtigelse efter en sådan sats, at det element af diskrimination eller beskyttelse,

som traktaten forbyder, derved fjernes. Artikel 95 sikrer dog kun produkter indført fra andre medlemsstater en sådan behandling.

Vedrørende spørgsmålet om tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten (spørgsmål 4)

17 Østre Landsrets fjerde spørgsmål lyder således:

Indeholder EF-retten i givet fald regler af betydning for afgørelsen af spørgsmålet om tilbagebetaling af afgifter erlagt i strid med artikel 95? Vil det i denne forbindelse have nogen betydning, at forhandleren kan dokumentere at have lidt et tab?

18 Det under hovedsagen sagsøgende firma anfører hertil, at det gennem en længere periode har betalt afgift af de indførte produkter i god tro, i tillid til at den danske lovgivning var i overensstemmelse med fællesskabsretten. I 1978, hvor firmaet blev klar over, at de danske regler muligvis var i strid med fællesskabsretten, rejste det indsigelse. Under trussel om inddrivelse ved udlæg og inddragelse af firmaets registrering hos toldvæsenet så det sig imidlertid nødsaget til at indbetale de krævede afgifter, og har herefter anlagt sag til tilbagebetaling af beløbene. Firmaet erkender, at tilbagesøgningskravet skal bedømmes efter nationale regler, men henviser til, at disse regler ifølge Domstolens praksis (dommene *Rewe* og *Comet* af 16. 12. 1976) ikke i praksis må umuliggøre hævdelse af rettigheder, som de nationale retter har pligt til at beskytte.

19 Sagsøgeren anfører, at medlemsstaterne har pligt til at sikre den retsbeskyttelse, som for de retsundergivne følger af den direkte virkning af fællesskabsrettens bestemmelser. Det vil i et tilfælde som det foreliggende være rigtigst at anerkende fuld tilbagesøgningsret. Dansk rets regler om tilbagesøgning af afgifter opkrævet i strid med lovgivningen mangler imidlertid tilstrækkelig klarhed. På baggrund af hidtidig dansk retspraksis må det umiddelbart forventes, at en dansk domstol vil nægte tilbagesøgning, når det kan konstateres, at en skat eller en afgift, som har været opkrævet med urette, kan antages at være overvæltet på forbrugeren. Vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt den, som ulovligt er blevet afkrævet en afgift, skal kunne dokumen-

tere at have lidt et tab, bemærker sagsøgeren, at jo større prisdifferencen mellem to varekategorier bliver, jo vanskeligere bliver det at sælge den dyrere vare. I hvert fald medførte afgiftsstigningen på spiritus pr. 7. september 1977, som gennemførtes ved lov nr. 437 af 6. september 1977, et særdeles betydeligt fald i salget af »anden spiritus«; denne nedgang har medført ikke alene et betydeligt fald i firmaets indtjening, men tillige, at dette har været nødsaget til at foretage afskedigelser af personale. Tilsvarende tilbagegang i salget af anden spiritus har ramt samtlige danske firmaer i branchen.

20 Den danske regering anerkender, at beskyttelsen af fællesskabsrettens direkte virkning i princippet indebærer, at de afgiftspligtige kan kræve tilbagebetaling af afgifter, som er opkrævet i strid med fællesskabsretten. Den anfører, at tilbagebetalingen skal ske efter reglerne i national ret, hvorved det skal tages i betragtning, at fællesskabsrettens direkte virkning ikke må tilsidesættes, og at de nærmere regler for tilbagesøgningen ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende nationale søgsmål. I dansk rets regler om tilbagesøgning af ydelser erlagt i urigtig formening om skyld er grundelementet berigelsesbetragtningen. Den danske regering bemærker herved, at sagsøgeren i hovedsagen efter at have betalt afgift har solgt sine varer til normale priser, således at firmaet udover at få dækket sin kostpris har fået dækket sit udlæg til den omstridte afgift, samt normal avance. Det er således i realiteten forbrugerne, der har betalt afgiften, og sagsøgeren har derfor ikke lidt noget tab. Tilbagebetaling ville altså medføre en ugrundet berigelse for sagsøgeren. Såfremt der skal ske tilbagebetaling til en virksomhed, der i realiteten kun har fungeret som opkrævningsinstans for afgiften, ville staten senere kunne blive stillet over for tilbagebetalingskrav fra dem, som i sidste instans har betalt afgiften, og derved blive udsat for at skulle godtgøre det samme beløb to gange.

21 Den danske regering har endvidere understreget de økonomiske konsekvenser for den danske stat, som ville følge af en forpligtelse til fuldstændig tilbagebetaling af de opkrævede afgifter, for så vidt disse måtte blive kendt stridende mod fællesskabsretten. Forskellen mellem afgiften af akvavit og afgiften af indført spiritus udgør på årsbasis et provenu for staten på omkring 200 mio DKR; da forældelsesfristen for tilbagebetalingskrav er fem år, kunne den danske stat blive stillet over for tilbagebetalingskrav i en størrelsesorden af 1 mio DKR.

22 Det fremgår af en sammenlignende undersøgelse af de nationale retssystemer, at spørgsmålet om anfægtelse af ulovlige krav om betaling af afgifter og spørgsmålet om tilbagebetaling af urigtigt erlagte afgifter er løst på forskellig måde i de enkelte medlemsstater, og inden for samme stat endog kan afhænge af, hvilke typer af skatter og afgifter der er tale om. I nogle tilfælde er der, for klager over ulovlige afgiftskrav og for andragender om tilbagebetaling, ved lov fastsat præcise frist- og procedureregler for såvel klager til afgiftsmyndighederne som indbringelse af spørgsmålet for domstolene. Med henblik på sådanne anfægtelsesmuligheder har Domstolen i dommene *Rewe* og *Comet* af 16. december 1976 (sagerne 33 og 45/76, Sml; s. 1989 hhv. s. 2043) udtalt, at det er foreneligt med fællesskabsretten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige søgsmålsfrister til beskyttelse af både den afgiftspligtige og den pågældende myndighed.

23 I andre tilfælde skal sager om tilbagebetaling af urigtigt erlagte afgifter indbringes for de almindelige domstole, i de fleste tilfælde efter de regler, som gælder for tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld. Der er adgang til at rejse sådanne søgsmål inden for kortere eller længere frister, i visse tilfælde inden for den almindelige formueretlige forældelsesfrist, hvorved de berørte medlemsstater i tilfælde af, at der konstateres en indbyrdes uforenelighed mellem nationale afgiftsregler og fællesskabsretten, kan blive stillet over for krav, der sammenlagt har en betydelig størrelse.

24 Ordningen i kongeriget Danmark hører til denne sidstnævnte gruppe, idet krav om tilbagebetaling af urigtigt erlagte afgifter i Danmark skal forfølges for de almindelige domstole og efter samme regler som tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, med en forældelsesfrist, som i princippet er fem år. Ifølge dansk retspraksis lægger retterne ved sådanne søgsmål vægt på, om urigtigt erlagte afgifter, som er blevet indregnet i varernes pris, har kunnet overvæltes på senere omsætningsled; det fremgår ligeledes, at retterne ved fastsættelsen af de beløb, som skal tilbagebetales, kan tage hensyn til det eventuelle tab, den afgiftspligtige har lidt som følge af den ulovlige afgifts indflydelse på hans omsætning.

25 Det fremgår af de allerede nævnte domme *Rewe* og *Comet* af 16. december 1976, at det i medfør af det i traktatens artikel 5 angivne princip om samarbejde er de nationale retter, der skal sikre den retsbeskyttelse, som for de

retsundergivne følger af fællesskabsrettens direkte virkning. I mangel af fællesskabsbestemmelser om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de nærmere processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning afføder for de retsundergivne, idet disse regler dog ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende nationale søgsmål, og idet reglerne i intet tilfælde må være således udformet, at de umuliggør hævdelse af rettigheder, som de nationale retter har pligt til at beskytte.

26 Der er grund til at præcisere, at kravet om beskyttelse af de rettigheder, som Fællesskabets retsorden sikrer på dette område, ikke indebærer, at der skal ske tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse. Fra et fællesskabsretligt synspunkt er der således intet til hinder for, at nationale retter i overensstemmelse med deres nationale regler tager hensyn til, om de med urette opkrævede afgifter har kunnet indregnes i de afgiftspligtige virksomheders priser, og har kunnet overvæltes på køberne. Det er ligeledes foreneligt med fællesskabsrettens principper, at nationale retter, for hvem tilbagesøgningskrav indbringes, i overensstemmelse med deres nationale regler tager det tab i betragtning, som en importør kan have lidt som følge af, at diskriminerende eller beskyttende afgiftsmæssige foranstaltninger har medført en begrænsning af importmængden fra andre medlemsstater.

27 Spørgsmål 4 vil herefter være at besvare således, *at* det påhviler medlemsstaterne i overensstemmelse med reglerne i deres interne retsorden at sikre tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med artikel 95 under betingelser, som ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende nationale søgsmål, og som under ingen omstændigheder må umuliggøre hævdelse af rettigheder, som følger af Fællesskabets retsorden; *at* fællesskabsretten ikke udelukker, at der tages hensyn til, at afgifter opkrævet med urette har kunnet overvæltes på andre virksomheder eller forbrugerne; og endelig, *at* det er foreneligt med fællesskabsrettens principper, at der, i overensstemmelse med den pågældende stats nationale ret, eventuelt tages hensyn til det tab, som den, der er blevet afkrævet afgifterne, har lidt på grund af, at de har medført en begrænsning i importmængden fra andre medlemsstater.

Vedrørende sagens omkostninger

De udgifter, der er afholdt af kongeriget Danmarks regering og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres.

Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt den af Østre Landsret ved beslutning af 26. marts 1979, for ret:

1. **Selv om traktaten ikke principielt udelukker en afgiftsmæssig sondring mellem forskellige former for spiritus, må en sådan sondring ikke medføre afgiftsmæssig diskrimination eller give en beskyttelse, selv indirekte, af en indenlandsk produktion. En afgiftsordning, som sikrer et enkelt produkt, der udgør hovedparten af den indenlandske produktion, en afgiftsmæssig fortrinsstilling ved udelukkelse af alle lignende eller konkurrerende indførte produkter, er uforenelig med fællesskabsretten.**

2. **I tilfælde af, at en differentieret national afgiftsordning viser sig uforenelig med fællesskabsretten, skal den pågældende medlemsstat indrømme indførte produkter afgiftsberigtigelse efter en sådan sats, at det element af diskrimination eller beskyttelse, som traktaten forbyder, derved fjernes. Artikel 95 sikrer dog kun produkter indført fra andre medlemsstater en sådan behandling.**

3. **Det påhviler medlemsstaterne i overensstemmelse med reglerne i deres interne retsorden at sikre tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med artikel 95 under betingelser, som ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende nationale søgsmål, og som under**

ingen omstændigheder må umuliggøre hævdelse af rettigheder, som følger af Fællesskabets retsorden. Fællesskabsretten udelukker ikke, at der tages hensyn til, at afgifter opkrævet med urette har kunnet overvæltes på andre virksomheder eller forbrugerne. Det er foreneligt med fællesskabsrettens principper, at der, i overensstemmelse med den pågældende stats nationale ret, eventuelt tages hensyn til det tab, som den, der er blevet afkrævet afgifterne, har lidt på grund af, at de har medført en begrænsning i importmængden fra andre medlemsstater.

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars Pescatore

Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 27. februar 1980.

A. Van Houtte
Justitssekretær

H. Kutscher
Præsident

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT G. REISCHL FREMSAT DEN 4. DECEMBER 1979 [1]

Høje Ret.

Den retstvist, der ligger til grund for nærværende præjudicielle sag, drejer sig om, hvorvidt en i den danske lov om afgift af spiritus m.m. (lovbekendtgørelse nr. 151 af 4. 4. 1978) fastlagt afgiftsmæssig sondring mellem akvavit og anden spiritus er uforenelig med EØF-traktatens artikel 95, stk. 1 og stk. 2, samt — såfremt dette måtte være tilfældet — i hvilket omfang firma Hans Just I/S har krav på tilbagebetaling af et i henhold til den nævnte lov betalt beløb, som svarer til forskellen mellem disse to afgiftssatser. Det første spørgsmål er genstand for en traktatbrudssag, som i

1 — Oversat fra tysk.