DOMSTOLENS DOM
av den 27 februari 1980*

I mål 68/79

har Østre Landsret till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Hans Just I/S, tillverkare och importör av spritdrycker, med säte i Köpenhamn,

och

Ministeriet for skatter og afgifter.

Begäran avser tolkningen av artikel 95 i EEG-fördraget i förhållande till den danska lagen av den 4 april 1978 om punktskatt på sprit.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden H. Kutscher, avdelningsordförandena A. O'Keeffe och A. Touffait samt domarna J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans och O. Due,

generaladvokat: G. Reischl,
justitiesekreterare: A. Van Houtte,

meddelar följande

dom

DOMSKÄL

1 Genom beslut av den 26 mars 1979, som inkom till domstolen den 26 april 1979, har Østre Landsret i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget ställt

* Rättegångsspråk: danska.

flera frågor om tolkningen av artikel 95 i EEG-fördraget för att å ena sidan kunna bedöma förenligheten med denna bestämmelse av den skattemässiga skillnad som föreskrivs i lovbekendtgørelse nr 151 av den 4 april 1978 om punktskatt på sprit och, å andra sidan, avgöra i vilken omfattning en skattskyldig som varit tvungen att betala skatter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten kan kräva återbetalning av denna skatt.

2 Enligt artikel 2 i lovbekendtgørelse nr 151, till vilken den hänskjutande domstolen har hänvisat, fastställs punktskatterna enligt följande:

1) För akvavit och snaps (produkter som nedan endast kallas "akvavit" eftersom dessa två uttryck är synonyma) 167,50 danska kronor per liter ren etylakohol, och

2) för "andra produkter", 257,15 danska kronor per liter ren etylalkohol.

3 Enligt artikel 3 i samma lag omfattas en vara av artikel 2.1 om den "är framställd av neutral alkohol och tillsatt vegetabiliska aromämnen", och dessutom "inte har karaktär av gin, vodka, genever, wacholder eller liknande och inte heller har karaktär av likör, punsch, bitter eller anissprit, rom, sprit baserad på frukt och andra varor, vars typiska smakkaraktär traditionellt framkommer vid destillation eller lagring".

4 Av beslutet om hänskjutande framgår att företaget Hans Just I/S, sökanden i målet vid den nationella domstolen, importerar vin och sprit och även framställer alkoholdrycker. Företaget handlar endast obetydligt med produkter som beskattas som akvavit, men säljer däremot betydliga mängder annan sprit. I sin månadsredovisning till tullmyndigheterna för juni 1978 deklarerade sökanden ett parti importerade alkoholdrycker för tillämpning av punktskatt. En mindre del av denna kvantitet utgjordes av akvavit, vilken beskattas med 167,50 danska kronor per liter ren etylakohol, medan den större delen av partiet utgjordes av annan sprit än akvavit, vilken beskattas med 257,15 danska kronor per liter ren etylalkohol.

5 I samband med beräkningen av dessa skatter till tullmyndigheten gjorde företaget gällande att skatten för annan sprit än akvavit endast kunde tas ut enligt skattesatsen för akvavit. Myndigheten meddelade sökanden att om inte hela skatten betalades in skulle den till betalning förfallna skatten bli föremål för indrivning och företaget eventuellt strykas ur tullmyndighetens register. Till följd av detta betalade sökanden under protest in den totala skatten och förbehöll sig rätten att kräva återbetalning av skillnaden mellan de två

skattesatserna. Sökanden väckte därefter den vid Østre Landsret anhängiggjorda talan och gjorde gällande att beskattningen av annan importerad sprit än akvavit enligt en högre sats än den som tas ut för akvavit strider mot artikel 95 i fördraget. Sökanden krävde följaktligen återbetalning av de belopp sökanden anser sig ha varit tvungen att betala i strid med bestämmelserna i gemenskapsrätten.

6 Den nationella domstolen har, med hänsyn till den talan om en stats fördragsbrott som kommissionen har väckt mot Danmark, mål 171/78, avseende den ifrågavarande lagstiftningens förenlighet med fördraget, beslutat att förklara målet vilande och har ställt flera tolkningsfrågor till domstolen, av vilka de tre första avser det i målet omtvistade skattesystemets förenlighet med artikel 95, och den fjärde och sista huruvida de uttagna skatterna skall återbetalas.

Det omtvistade skattesystemets förenlighet med artikel 95 (fråga 1, 2 och 3)

7 De tre första frågorna har följande ordalydelse:

Fråga 1 A

Strider ett nationellt beskattningssystem som föreskriver olika skattesatser för akvavit och snaps, å ena sidan, och annan sprit, å andra sidan, mot gemenskapsrätten, med beaktande av

a) att den nationella lagstiftningen skiljer mellan de två kategorierna på grundval av en definition som hänvisar till innehållet av råvaror och extrakter, alkoholhalten samt ett smakkriterium,

b) att skillnaden i lagen mellan de två kategorierna inte grundas på en eventuell skillnad mellan nationella och importerade produkter, och att det inom de två skatteklasserna inte heller görs någon skillnad på grundval av varornas ursprung?

Fråga 1 B

Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 A om pålagan, i förhållande till tillverkningspriset, belastar den lägst beskattade spritkategorin (akvavit

och snaps) lika mycket som den belastar den högst beskattade kategorin av sådana produkter ("annan sprit än akvavit")?

Fråga 2

Om det anses att reglerna i gemenskapsrätten inte hindrar närvaron av differentierade skattesatser enligt fråga 1, ställer gemenskapsrätten då vissa krav för tillämpningen av dessa satser på importerade produkter; närmare bestämt:

a) Måste importerad sprit beskattas enligt samma sats som de identiska eller de mest liknande inhemska produkterna?

b) Måste all importerad sprit beskattas enligt den lägsta satsen, oavsett om "annan sprit än akvavit" av inhemskt ursprung beskattas enligt en högre sats?

Fråga 3

a) Om det däremot anses att en differentierad beskattning är oförenlig med gemenskapsrätten, vilka kriterier skall då tillämpas för att avgöra vilken sats som skall användas?

b) Kan artikel 95 även åberopas av danska producenter eller endast av importörer?

8 Bestämmelserna i den lag vars tillämpning ligger till grund för den tvist som pågår vid Østre Landsret har föranlett en talan om en stats fördragsbrott som kommissionen har väckt i enlighet med artikel 169 i EEG-fördraget, och som är föremål för mål 171/78. De rättsfrågor som behandlats inom ramen för den talan är identiska med dem som tas upp i Østre Landsrets tre första frågor.

9 I en dom meddelad denna dag har domstolen funnit att Danmark, genom att tillämpa en sådan differentierad beskattning av sprit som den som föreskrivs i den ifrågavarande lagen, har underlåtit att uppfylla sina förpliktelser enligt artikel 95 i EEG-fördraget vad gäller produkter som importeras från andra medlemsstater. Det räcker därför att hänvisa till domen i mål 171/78, som finns som bilaga till förevarande dom. Men hänsyn till de domskäl som anges i den domen skall den nationella domstolens frågor besvaras på följande sätt.

10 Den första frågan, som hänvisar till olika särdrag i den danska skattelagstiftningen, går ut på att domstolen skall klargöra huruvida ett sådan skattesystem är förenligt med kraven i gemenskapsrätten. I sin dom i mål 171/78 undersökte domstolen särdragen i detta system och kom till den slutsatsen att det är diskriminerande mot ett obestämt antal produkter som har importerats eller skall importeras till Danmark och att det dessutom är av sådan art att det skulle kunna skydda den inhemska produktionen av akvavit.

11 Domstolen har dock inte i princip uteslutit möjligheten att i en nationell skattelagstiftning differentiera mellan olika alkoholdrycker, varvid dock förutsätts att en sådan differentiering inte får användas i skattemässigt diskriminerande syfte eller på ett sätt som skyddar inhemsk produktion. Domstolen har funnit att differentieringen i den danska skattelagstiftningen mellan akvavit och andra former av alkohol har en diskriminerande och skyddande verkan.

12 Svaret på de första frågorna blir alltså följande. Även om EEG-fördraget i princip inte utesluter en differentierad beskattning av olika alkoholprodukter, får en sådan differentiering inte användas i skattemässigt diskriminerande syften eller på ett sätt som, om än indirekt, skyddar inhemsk produktion. Ett skattesystem som säkerställer en skatteförmån för en enda produkt som utgör merparten av den inhemska produktionen, med uteslutande av alla andra liknande eller konkurrerande importerade produkter, är oförenlig med gemenskapsrätten.

13 Den andra och tredje frågan är alternativa. Med hänsyn till svaret på den första frågan behöver endast den tredje frågan besvaras. Denna fråga består av två delar.

14 Den första delen av frågan går ut på vilken sats som skall tillämpas på importerade produkter när ett differentierat beskattningssystem har visat sig vara oförenligt med gemenskapsrätten. Eftersom gemenskapsrätten, på sitt nuvarande stadium, inte begränsar medlemsstaternas frihet att fastställa skattesatser på detta område, följer det av artikel 95 att den sats som skall tillämpas på importerade produkter skall fastställas så att den undanröjer utrymmet för diskriminering eller skydd som är förbjudna enligt fördraget.

15 Den andra delen av den tredje frågan går ut på om artikel 95 endast kan åberopas av importörer eller om denna bestämmelse även gäller för danska producenter. Denna fråga har ställts mot bakgrund av den omständigheten att en viss del av den inhemska produktionen av sprit är underkastad den högsta

skattesatsen, såsom det beskrivits i domskälen i domen 171/78. Eftersom artikel 95 uttryckligen hänvisar till "varor från andra medlemsstater" kan denna bestämmelse inte åberopas av inhemska producenter i den ifrågavarande medlemsstaten.

16 Svaret på den tredje frågan blir alltså följande. Om ett differentierat nationellt beskattningssystem visar sig vara oförenligt med gemenskapsrätten måste den ifrågavarande medlemsstaten för importerade produkter medge en sådan skattesats som undanröjer utrymmet för diskriminering eller skydd som är förbjudna enligt fördraget. Denna behandling säkerställs genom artikel 95 endast för varor som importeras från andra medlemsstater.

Återbetalning av skatter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten (fråga 4)

17 Østre Landsrets fjärde fråga har följande ordalydelse:

Innehåller gemenskapsrätten några bestämmelser av betydelse för avgörandet av frågan om återbetalning av skatter som tagits ut i strid med artikel 95? Har det i detta avseende någon betydelse att en ekonomisk aktör kan bevisa att han har lidit skada?

18 Det sökande företaget i målet vid den nationella domstolen har i detta hänseende anfört att företaget under en lång period utgick från att den danska lagstiftningen var förenlig med gemenskapsrätten och att det därför i god tro och med fullständig tillit till lagstiftningen betalade skatt för de importerade alkoholprodukterna. År 1978, då företaget blev medvetet om att den danska lagstiftningen eventuellt stred mot gemenskapsrätten, reste företaget invändningar. Under hot om indrivning och strykning av företagets registrering hos tullmyndigheten ansåg sig företaget dock tvunget att betala den krävda skatten, och har därefter väckt talan om återbetalning. Företaget medger att detta krav på återbetalning skall bedömas inom ramen för nationell rätt, men erinar om att dessa bestämmelser enligt domstolens praxis (domarna Rewe och Comet av den 16.12.1976) inte i praktiken får göra det omöjligt att utöva de rättigheter som det åligger de nationella domstolarna att skydda.

19 Sökanden har gjort gällande att medlemsstaterna är skyldiga att säkerställa det rättsskydd som tillkommer de enskilda till följd av den direkta effekten av bestämmelserna i gemenskapsrätten. Den bästa lösningen skulle, i ett fall

som det förevarande, vara att erkänna en fullständig rätt till återbetalning. De danska lagreglerna om återbetalning av otillbörligt uttagna skatter är dock oklara. Mot bakgrund av hittillsvarande rättspraxis kan det förväntas att en dansk domstol inte skulle medge återbetalning närhelst den konstaterar att otillbörligt uttagna skatter eller avgifter har övervältrats på konsumenten. Vad gäller frågan huruvida man kan kräva att en person som rättsstridigt har tvingats att betala en skatt skall kunna bevisa skada, har sökanden anmärkt att ju större prisskillnaden mellan två produktkategorier är, desto svårare är det att sälja den dyrare produkten. I vart fall medförde höjningen av skattesatserna på sprit per den 7 september 1977, som genomfördes i lag nr 437 av den 6 september 1977, en väsentlig minskning av försäljningen av annan sprit än akvavit. Denna minskning medförde inte enbart ett stort inkomstbortfall för företaget, utan dessutom att det tvingades avskeda personal. Motsvarande minskning av försäljningen av annan sprit än akvavit har drabbat samtliga danska företag i branschen.

20 Den danska regeringen har medgett att skyddet av den direkta effekt som följer av gemenskapsrätten i princip innebär att de skattskyldiga kan kräva återbetalning av skatter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten. Den anser att denna återbetalning skall ske i överensstämmelse med reglerna i nationell rätt, med hänsyn till att det självklart inte går att bortse från den direkta effekten av gemenskapsrätten och att villkoren för återbetalning inte får vara mindre gynnsamma än de som gäller för liknande talan av nationell karaktär. Enligt dansk lagstiftning utgör oskälig fördel grundstenen i reglerna om återbetalning av oriktigt erlagda skatter. Den danska regeringen har i detta avseende framhållit att sökanden i målet vid den nationella domstolen, efter att ha erlagt skatt, har sålt sina produkter till normala priser och därmed utöver sitt tillverkningspris har fått täckning för sina utgifter för de omtvistade skatterna samt en normal vinstmarginal. Det är således i praktiken konsumenterna som har betalat skatterna och sökanden har följaktligen inte lidit någon skada. En återbetalning av skatterna skulle följaktligen innebära en oskälig fördel för företaget. Om skatterna skulle återbetalas till företaget, vilket i praktiken endast har fungerat som uppbördsställe för skatten, skulle staten senare kunna krävas på återbetalning av den som i sista hand har belastats med skatten, och därmed tvingas återbetala samma belopp två gånger.

21 Den danska regeringen har vidare understrukit de finansiella konsekvenserna som skulle kunna följa för den danska staten om den skulle bli skyldig att fullt ut återbetala de uttagna skatterna, i den mån dessa fastslås vara oförenliga med gemenskapsrätten. Skillnaden mellan beskattningen av importerad

sprit och akvavit ger staten en årsinkomst på omkring 200 miljoner danska kronor. Eftersom fristen för att kräva återbetalning är fem år skulle den danska staten kunna bli skyldig att återbetala belopp som uppgår till omkring 1 miljard danska kronor.

22 En jämförelse mellan de nationella systemen visar att frågan om invändning mot rättsstridigt krävda skatter eller återbetalning av oriktigt erlagda skatter, regleras på olika sätt i de enskilda medlemsstaterna och till och med inom en och samma medlemsstat, beroende på vilket slags skatter och avgifter det är tal om. I vissa fall är sådana invändningar eller yrkanden genom lag underkastade precisa formföreskrifter och tidsfrister både vad gäller klagomål till skattemyndigheterna och talan inför domstol. Med beaktande av funktionen av sådana former av talan fann domstolen i sina domar av den 16 december 1976 i målen 33 och 45/76 Rewe och Comet (Rec. s. 1989, resp. s. 2043) att det är förenligt med gemenskapsrätten att det med hänsyn till rättssäkerheten fastställs rimliga tidsfrister för talan som samtidigt skyddar den skattskyldige och den berörda förvaltningsmyndigheten.

23 I andra fall skall talan om återbetalning av oriktigt erlagda skatter väckas vid de allmänna domstolarna, särskilt i form av talan om återbetalning av belopp som erlagts i den oriktiga tron att betalningsplikt förelåg. Sådan talan kan väckas under kortare eller längre tid, i vissa fall inom den allmänna preskriptionstiden, vilket innebär att de berörda medlemsstaterna kan komma att stå inför ersättningsanspråk som sammanlagt har en betydande storlek, om det konstateras att vissa nationella skattebestämmelser är oförenliga med kraven i gemenskapsrätten.

24 Det system som tillämpas i Danmark tillhör denna sistnämnda grupp eftersom krav på återbetalning av oriktigt erlagda skatter i denna stat skall anhängiggöras vid de allmänna domstolarna i form av talan om återbetalning av belopp som erlagts i den oriktiga tron att betalningsplikt förelåg, vilken har en preskriptionstid på i princip fem år. Enlig dansk rättspraxis tar domstolarna i sådana fall hänsyn till att de oriktigt erlagda skatterna som har inräknats i priset för varan i olika etapper kan ha övervältrats i den ekonomiska kedjan. Det framgår också att dessa domstolar, när de fastställer de belopp som skall återbetalas, tar hänsyn till den skada som en skattskyldig eventuellt kan ha lidit till följd av en rättsstridigt beskattning av hans omsättningsvolym.

25 Det framgår av de ovan nämnda domarna Rewe och Comet av den 16 december 1975 att det vid tillämpningen av den samarbetsprincip som

föreskrivs i artikel 5 i fördraget är de nationella domstolarnas uppgift att säkerställa det rättsskydd som skapas för de enskilda genom den direkta effekten av bestämmelserna i gemenskapsrätten. I avsaknad av gemenskapsbestämmelser om återbetalning av otillbörligt uttagna skatter tillkommer det varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning utse de behöriga domstolarna och fastställa förfarandebestämmelserna för sådan talan vid domstol som är avsedd att säkerställa skyddet av de rättigheter som skapas för de enskilda genom den direkta effekten av gemenskapsrätten, varvid förutsätts att dessa bestämmelser inte får vara mindre gynnsamma än de som gäller för liknande talan av nationell karaktär och får på inget sätt göra det omöjligt att utöva de rättigheter som det åligger de nationella domstolarna att skydda.

26 Det bör i detta hänseende preciseras att skyddet av de rättigheter som gemenskapens rättsordning garanterar på detta område inte kräver återbetalning av otillbörligt uttagna skatter om detta skulle medföra en oskälig fördel för de berättigade. Det finns således ingenting i gemenskapsrätten som hindrar att de nationella domstolarna i överensstämmelse med deras nationella rätt tar hänsyn till den omständigheten att de otillbörligt uttagna skatterna kan ha inräknats i det skattskyldiga företagets priser och övervältrats på köparna. Det är även förenligt med principerna i gemenskapsrätten att de domstolar vid vilka talan om återbetalning har väckts, i överensstämmelse med deras nationella rätt, tar hänsyn till den skada som en importör eventuellt kan ha lidit på grund av att de skattemässigt diskriminerande eller skyddande åtgärderna har begränsat importvolymen från andra medlemsstater.

27 Svaret på den fjärde frågan blir alltså följande. Det åligger medlemsstaterna att, i överensstämmelse med bestämmelserna i deras nationella rätt, säkerställa återbetalning av de skatter som tagits ut i strid med artikel 95 på villkor som inte får vara mindre gynnsamma än de som gäller för liknande talan av nationell karaktär, och som på intet sätt får omöjliggöra utövandet av de rättigheter som tillkommer de enskilda genom gemenskapens rättsordning. Gemenskapsrätten utesluter inte att det tas hänsyn till att den skattebelastning som följer av att otillbörligt uttagna skatter har kunnat övervältras på andra ekonomiska aktörer eller på konsumenterna. Slutligen är det förenligt med principerna i gemenskapsrätten att det, i enlighet med den berörda statens nationella rätt, eventuellt tas hänsyn till den skada som den som har varit tvungen att betala skatterna kan ha lidit till följd av att skatterna har begränsat importvolymen från andra medlemsstater.

Rättegångskostnader

De kostnader som har förorsakats Danmarks regering och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla.

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid Østre Landsret utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

– angående de frågor som genom beslut av den 26 mars 1979 har förts vidare av Østre Landsret – följande dom:

1) **Även om fördraget i princip inte utesluter en differentierad beskattning av olika alkoholprodukter, får en sådan differentiering inte användas i skattemässigt diskriminerande syften eller på ett sätt som, om än indirekt, skyddar inhemsk produktion. Ett skattesystem som säkerställer en skatteförmån för en enda produkt, som utgör merparten av den inhemska produktionen, genom att utesluta alla andra liknande eller konkurrerande importerade produkter, är oförenligt med gemenskapsrätten.**

2) **Om ett differentierat nationellt beskattningssystem visar sig vara oförenligt med gemenskapsrätten, måste den ifrågavarande medlemsstaten för importerade produkter medge en sådan skattesats som undanröjer utrymmet för diskriminering eller skydd som är förbjudna enligt fördraget. Denna behandling säkerställs genom artikel 95 endast för varor som importeras från andra medlemsstater.**

3) **Det åligger medlemsstaterna att, i överensstämmelse med bestämmelserna i deras nationella rätt, säkerställa återbetalning av de skatter som tagits ut i strid med artikel 95 på villkor som inte får vara mindre gynnsamma än de som gäller för liknande talan av nationell karaktär, och som på intet sätt får omöjliggöra utövandet av de rättigheter som**

följer av gemenskapens rättsordning. Gemenskapsrätten utesluter inte att det tas hänsyn till att den skattebelastning som följer av otillbörligt uttagna skatter har kunnat övervältras på andra ekonomiska aktörer eller på konsumenterna. Det är förenligt med principerna i gemenskapsrätten att det, i enlighet med den berörda statens nationella rätt, eventuellt tas hänsyn till den skada som den som har varit tvungen att betala skatterna kan ha lidit till följd av att skatterna har begränsat importvolymen från andra medlemsstater.

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars Pescatore

Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 27 februari 1980.

A. Van Houtte
Justitiesekreterare

H. Kutscher
Ordförande