DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

6. september 2011 *

I sag C-398/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Østre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 12. oktober 2009, indgået til Domstolen den 14. oktober 2009, i sagen:

Lady & Kid A/S,

Direct Nyt ApS,

A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,

KID-Holding A/S

mod

Skatteministeriet,

har

* Processprog: dansk.

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, K. Schiemann og D. Šváby samt dommerne A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, M. Safjan (refererende dommer), M. Berger og A. Prechal,

generaladvokat: P. Cruz Villalón
justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. september 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Lady & Kid A/S m.fl. ved advokat H. Peytz

— den danske regering ved T. Winkler, som befuldmægtiget, bistået af advokat S. Fugleholm

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og N. Fenger, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. december 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af de fællesskabsretlige regler om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem på den ene side Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (herefter »Direct Nyt«), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (herefter »Harald Nyborg«) og KID-Holding A/S og på den anden side Skatteministeriet vedrørende sidstnævntes afslag på at tilbagebetale førstnævnte en afgift, som er opkrævet i strid med fællesskabsretten (herefter »den uretmæssige afgift«).

Retsforskrifter

3 Ved lov nr. 840 af 18. december 1987 indførte Kongeriget Danmark med virkning fra den 1. januar 1988 en afgift, benævnt arbejdsmarkedsbidrag (herefter »ambi«). Ambien, som udgjorde 2,5 %, blev i princippet beregnet på samme grundlag som merværdiafgift (herefter »moms«). Ambien skulle imidlertid ikke betales ved import af varer til Danmark, men blev opkrævet af de importerede varers fulde salgspris ved første salg i Danmark.

4 Samtidig med indførelsen af ambien ophævedes til gengæld en række arbejdsgiverafgifter, der påhvilede danske virksomheder med ca. 10 300 DKK pr. fuldtidsansat.

5 Formålet med denne afgiftsomlægning var at fjerne sammenhængen mellem afgifterne og antallet af beskæftigede med henblik på at stimulere væksten og fremme beskæftigelsen, samtidig med at omlægningen var statsfinansielt neutral.

6 Ambien blev opkrævet hos danske virksomheder i perioden fra den 1. januar 1988 til den 31. december 1991, idet lov nr. 840 af 18. december 1987 blev ophævet ved lov af 21. december 1991 med virkning fra den 1. januar 1992.

7 I 1989 blev ambiens lovlighed anfægtet ved søgsmål anlagt ved Østre Landsret af nogle importvirksomheder. Østre Landsret fandt, at spørgsmålet om ambiens forenelighed med fællesskabsretten burde forelægges Domstolen. I sit svar ved dom af 31. marts 1992, Dansk Denkavit og Poulsen Trading (sag C-200/90, Sml. I, s. 2217), fastslog Domstolen, at en afgift som ambien var uforenelig med artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), idet en sådan afgift:

— svares såvel af momspligtige aktiviteter som af anden erhvervsmæssig aktivitet, der består i levering af ydelser mod vederlag

— for momspligtige virksomheder opkræves ud fra samme beregningsgrundlag som for moms, dvs. som en procentdel af virksomhedens salg med fradrag af indkøb

— i modsætning til moms ikke skal svares ved import, men opkræves af de importerede varers fulde salgspris ved første salg i den pågældende medlemsstat

— i modsætning til moms ikke skal angives særskilt ved fakturering, og

— opkræves sideløbende med moms.

8 På baggrund af denne dom indførtes ved lov nr. 389 af 20. maj 1992, der trådte i kraft den 22. maj 1992, en tilbagebetalingsordning for den ulovligt opkrævede ambi. Denne lov indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

»*§ 1.*

Det afgøres efter dansk rets almindelige regler, om og i givet fald i hvilket omfang der består krav på tilbagebetaling eller erstatning i forbindelse med beløb, der er indbetalt til statskassen i medfør af lov nr. 840 af 18. december 1987 om arbejdsmarkedsbidrag med senere ændringer.

§ 2.

[…]

Stk. 2. Det krævede beløb skal være specificeret og begrundet samt være ledsaget af dokumentation, der gør det muligt nærmere at bedømme, om den bidragspligtige har lidt et tab.«

9 Lov nr. 389 af 20. maj 1992 blev suppleret ved cirkulære nr. 122 af 10. juli 1996, som fastlagde de betingelser, importvirksomhederne skulle opfylde med henblik på den administrative behandling af tilbagebetalingssagerne:

— Virksomheden skal have været i reel konkurrence med danske producenter af tilsvarende varer.

— Virksomheden skal have sparet mindre i arbejdsgiverafgifter mv., end den har betalt i ambi.

— Virksomhedens konkurrencemæssige situation skal være forringet som følge af omlægningen, dvs. at der er tale om løntunge danske produkter, således at den danske virksomhed sparede mere i arbejdsgiverafgifter end importøren på de konkurrerende produkter.

— De danske konkurrenter har sparet væsentligt mere i arbejdsgiverafgifter, end de har betalt i ambi.

— Den konkurrencemæssige forringelse skal være ikke uvæsentlig.

— Ambien må ikke have været overvæltet gennem prisforhøjelser.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Sagsøgerne i hovedsagen, som alle drev detailhandelsvirksomhed, anlagde i 1997 og 1998 sag mod Skatteministeriet ved Københavns Byret med påstand om ugyldighed af afslagene på deres anmodninger om tilbagebetaling af ulovligt opkrævet ambi. Afslagene på tilbagebetaling var begrundet med, at virksomhedernes besparelse over den samlede periode, hvor de havde været pligtige at betale ambi, som følge af de ophævede arbejdsgiverafgifter oversteg den ambi, der var betalt i perioden, og at virksomhederne derfor havde fået fuld dækning for den betalte ambi.

11 Skatteministeriet blev frifundet i alle fire sager ved Københavns Byrets dom af 16. december 2002. Sagsøgerne i hovedsagen indbragte herefter sagerne for Østre Landsret ved ankestævninger af 13. januar 2003.

12 Følgende fremgår af forelæggelsesafgørelsen:

— KID-Holding A/S drev gennem virksomheden Daells Varehus store varehuse med mange forskellige produkter, herunder importerede tekstilvarer. Daells Varehus betalte i alt 20 053 556 DKK i ambi og sparede arbejdsgiverafgifter med i alt 23 151 291 DKK.

— Lady & Kid A/S drev under navnene Daells Discount A/S og Madeleine en række lavprisforretninger med et begrænset udvalg af Daells Varehus' sortiment, herunder i betydeligt omfang tekstilvarer. Lady & Kid betalte i alt 779 986 DKK i ambi og sparede i samme periode arbejdsgiverafgifter med i alt 1 872 901 DKK.

— Harald Nyborg drev et antal varehuse med salg af bl.a. isenkram, sportsudstyr, autotilbehør og landbrugsredskaber. Harald Nyborg havde indbetalt i alt 5 333 609 DKK i ambi og sparet i alt 3 322 105 DKK i arbejdsgiverafgifter.

— Direct Nyt drev udelukkende postordrevirksomhed med importerede varer. Direct Nyt betalte i alt 709 933 DKK i ambi. Da selskabet ikke selv havde ansatte, sparede det ikke arbejdsgiverafgifter i perioden.

13 Under sagernes behandling for Østre Landsret har Skatteministeriet anerkendt, at Harald Nyborg og Direct Nyt i et vist omfang havde solgt importerede varer i konkurrence med tilsvarende løntunge danske varer, at ophævelsen af arbejdsgiverafgifterne måtte anses for at have ført til uændrede priser på de løntunge danske varer, og at disse to virksomheder derfor af konkurrencemæssige grunde havde været afskåret fra at forhøje deres priser med merudgiften til ambi. Skatteministeriet har på denne baggrund besluttet at tilbagebetale den ambi, som efter ministeriets opfattelse ikke er overvæltet. I alt er der til disse virksomheder tilbagebetalt 760 349 DKK med tillæg af renter, henholdsvis 319 469 DKK med tillæg af renter.

14 Der er endvidere under sagernes behandling for Østre Landsret opnået enighed mellem parterne om, at 35 % af Harald Nyborgs køb bestod af importerede varer, mens 84 % af den ambi, som virksomheden betalte til statskassen, vedrørte disse varer, samt at 40 % af Daells Varehus' køb bestod af importerede varer, mens 94 % af den ambi, som virksomheden betalte til statskassen, vedrørte disse varer. Der er ligeledes opnået enighed om, at de tidligere arbejdsgiverafgifter belastede virksomhedernes handel med importerede varer og dansk indkøbte varer forholdsmæssigt lige meget.

15 Sagsøgerne i hovedsagen har rejst tvivl om, hvorvidt den nationale lovgivning og de anfægtede afgørelser fra Skatteministeriet er forenelige med fællesskabsretten, og Østre Landsret har fundet det nødvendigt at forelægge Domstolen en række spørgsmål om fortolkningen af fællesskabsretten på området for tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld. Landsretten har således besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal Domstolens dom af 14. januar 1997 i [de forenede sager C-192/95 - C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165] forstås således, at overvæltning af en uretmæssig afgift på en vare forudsætter, at afgiften overvæltes på køberen af varen i den enkelte transaktion, eller kan overvæltning på priserne også ske i priserne på andre varer i helt andre transaktioner, der ligger før eller efter det pågældende varesalg, f.eks. således at der foretages en samlet vurdering af overvæltningen over en fireårig periode på et stort antal varegrupper, herunder for både importerede og ikke-importerede varer?

2) Skal det fællesskabsretlige begreb »overvæltning« forstås således, at en uretmæssig afgift på et varesalg kun kan anses for overvæltet, hvis varens pris er forhøjet i forhold til den pris, som gjaldt umiddelbart før, at afgiften blev indført, eller kan afgiften også anses for overvæltet, hvis den afgiftspligtige virksomhed samtidig med indførelsen af den uretmæssige afgift fik en besparelse på andre afgifter opkrævet på et andet grundlag, og virksomheden derfor fastholdt sine priser uændrede?

3) Skal det fællesskabsretlige begreb »ugrundet berigelse« forstås således, at tilbagebetaling af en uretmæssig afgift på et varesalg kan anses for at medføre en ugrundet berigelse, hvis virksomheden før eller efter salget af den afgiftspligtige vare har haft en besparelse som følge af ophævelsen af andre afgifter opkrævet på et

andet grundlag, hvis det lægges til grund, at denne ophævelse af andre afgifter også kom andre virksomheder til gode, herunder virksomheder, der ikke eller kun i mindre grad betalte den uretmæssige afgift?

4) Hvis det lægges til grund, at en uretmæssig afgift som følge af sin opbygning har haft til følge, at der er betalt forholdsmæssigt mere i afgift af virksomheder, der importerede varer, end af virksomheder, der i højere grad købte indenlandske varer, og der samtidig med indførelse af den uretmæssige afgift samtidig blev ophævet en anden retmæssig afgift opkrævet på andet grundlag, som forholdsmæssigt havde belastet de to virksomheder i samme omfang og uden hensyn til sammensætningen af virksomhedens indkøb, ønskes oplyst,

   a) hvorvidt det efter fællesskabsretten er berettiget helt eller delvist at afslå tilbagebetaling af den uretmæssige afgift til en virksomhed, der importerer varer, med henvisning til overvæltning og ugrundet berigelse, i det omfang afslaget medfører, at virksomheden som følge af sin forholdsvis større betaling af den uretmæssige afgift end en tilsvarende virksomhed, som købte tilsvarende varer indenlandsk, herved alt andet lige vil blive stillet ringere som resultat af afgiftsomlægningen og afslaget på tilbagebetaling end tilsvarende virksomheder, der i højere grad købte indenlandske varer

   b) hvorvidt tilbagebetaling af den uretmæssige afgift i den pågældende situation begrebsmæssigt kan føre til »ugrundet berigelse« og dermed kan afslås, hvis tilbagebetalingen — selv om afgiften anses for overvæltet — er nødvendig for at opnå, at virkningen af afgiftsomlægningen efter eventuel tilbagebetaling alt andet lige bliver den samme for virksomheder, der importerede varer, som for virksomheder, der indkøbte indenlandske varer

c) hvorvidt afslag på tilbagebetaling i en sådan situation, der medfører, at virksomheder, som i højere grad købte indenlandske varer og derved opnåede en fordel i forhold til virksomheder, som i højere grad importerede varer, er i strid med fællesskabsretten i øvrigt, herunder ligebehandlingsprincippet, og

d) om svaret på spørgsmål 3 medfører, at det ikke er berettiget at afslå tilbagebetaling af den uretmæssigt opkrævede afgift under henvisning til ugrundet berigelse, i det omfang en sådan tilbagebetaling blot ophæver fordelen for de virksomheder, der købte varer indenlandsk, i forhold til virksomheder, der i højere grad importerede varer.«

Om de præjudicielle spørgsmål

Andet og tredje spørgsmål

16 Det andet og tredje spørgsmål, som behandles først og samlet, skal forstås således, at de vedrører problemet, om det udelukkende er overvæltning af en uretmæssig afgift gennem en forhøjelse af prisen på varerne ved det salg, af hvilket afgiften blev opkrævet, der i tilfælde af tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld kan give anledning til ugrundet berigelse af den afgiftspligtige, eller om en ugrundet berigelse ligeledes kan følge af en besparelse, der sker som følge af den samtidige ophævelse af andre afgifter opkrævet på et andet beregningsgrundlag, selv om den afgiftspligtige ikke har ændret sine salgspriser.

17 I denne henseende skal der henvises til, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-retten, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved de EU-retlige bestemmelser, som forbyder sådanne afgifter. Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten (jf. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml., s. 3595, præmis 12, af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michaïlidis, Sml. I, s. 7145, præmis 30, af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 35, og af 28.1.2010, sag C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium, Sml. I, s. 731, præmis 45).

18 Som en undtagelse til princippet om tilbagebetaling af afgifter, som er uforenelige med EU-retten, kan det afslås at tilbagebetale en afgift, der er opkrævet med urette, når dette ville medføre en ugrundet berigelse. Kravet om beskyttelse af de rettigheder, som Unionens retsorden sikrer på dette område, indebærer således ikke, at skatter, told og afgifter opkrævet i strid med EU-retten skal tilbagebetales, når det er godtgjort, at den afgiftspligtige faktisk har overvæltet dem på andre (jf. bl.a. dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 21).

19 Under sådanne omstændigheder er det således ikke den erhvervsdrivende, der endeligt har måttet betale den afgift, som er opkrævet med urette, men køberen, på hvem afgiften er blevet overvæltet. Såfremt den erhvervsdrivende fik tilbagebetalt det afgiftsbeløb, som denne allerede har overvæltet på køberen, ville der for den erhvervsdrivende være tale om en dobbelt betaling, der ville kunne anses for en »ugrundet berigelse«, og konsekvenserne af, at afgiften er ulovlig, ville ikke derved være afhjulpet i forhold til køberen (jf. dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 22).

20 Et sådant afslag på tilbagebetaling af en afgift, der er pålagt salg af varer, udgør imidlertid en begrænsning af en subjektiv ret, der følger af Unionens retsorden, som skal fortolkes restriktivt. Direkte overvæltning på køberen af den med urette erlagte afgift udgør derfor den eneste undtagelse fra retten til tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med EU-retten.

21 Domstolen har endvidere præciseret, at selv i tilfælde af, at det godtgøres, at den med urette erlagte afgift er overvæltet på tredjemand, vil en tilbagebetaling af afgiften til den erhvervsdrivende ikke nødvendigvis medføre en ugrundet berigelse af denne, idet den omstændighed, at afgiften indregnes i den pris, der kræves, kan bevirke, at den afgiftspligtige lider et tab i forbindelse med en forringelse af salgsmængden (dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 29-32, og Michaïlidis-dommen, præmis 34 og 35, samt dom af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World m.fl., Sml. I, s. 11365, præmis 98 og 99).

22 Ligeledes kan en medlemsstat ikke modsætte sig et krav om tilbagebetaling af en uretmæssig afgift med den begrundelse, at afgiften er blevet økonomisk udlignet gennem ophævelsen af en lovlig afgift af tilsvarende størrelse.

23 Tilbagebetaling af en ulovlig afgift til en erhvervsdrivende, som har overvæltet det hertil svarende beløb på sine kunder, kan under de ovenfor anførte omstændigheder ganske vist føre til en ugrundet berigelse af denne erhvervsdrivende, men dette er ikke tilfældet, når der er tale om en ophævelse af andre afgifter, som angiveligt står i forbindelse med indførelsen af en afgift, som er i strid med EU-retten.

24 En sådan ophævelse er et resultat af de valg, der træffes af medlemsstaten på skatte- og afgiftsområdet, og som er udtryk for dennes almindelige politik på det økonomiske og sociale område. Sådanne valg kan have de mest forskelligartede konsekvenser, som — uafhængigt af de vanskeligheder, som kan være forbundet med at fastslå, om og i hvilket omfang en afgift faktisk blot er trådt i stedet for en anden — er til hinder for, at tilbagebetaling af en uretmæssig afgift i en sådan sammenhæng kan anses for at indebære en ugrundet berigelse.

25 Domstolens dom af 26. juni 1979, McCarren (sag 177/78, Sml. s. 2161), og af 13. december 1983, Apple and Pear Development Council (sag 222/82, Sml. s. 4083), afkræfter ikke denne konklusion. Selv om Domstolen i præmis 25 i McCarren-dommen

og i præmis 41 i dommen i sagen Apple and Pear Development Council ikke udelukkede, at den nationale domstol på grundlag af national lovgivning kunne nægte tilbagebetaling af en uretmæssig afgift af andre grunde, end at afgiften var blevet overvæltet, udgør direkte overvæltning på køberen af den med urette erlagte afgift, som det fremgår af denne doms præmis 20, den eneste undtagelse fra retten til tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med EU-retten.

26 Det andet og tredje forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld udelukkende kan give anledning til en ugrundet berigelse i tilfælde, hvor de beløb, som en afgiftspligtig person med urette har erlagt i form af en afgift, som er opkrævet i en medlemsstat i strid med EU-retten, er blevet direkte overvæltet på køberen. Det følger heraf, at EU-retten er til hinder for, at en medlemsstat nægter at tilbagebetale en uretmæssig afgift med den begrundelse, at de af den afgiftspligtige med urette erlagte beløb er blevet udlignet gennem en besparelse som følge af den samtidige ophævelse af andre afgifter, eftersom en sådan udligning, fra et EU-retligt synspunkt, ikke kan betragtes som en ugrundet berigelse i relation til denne afgift.

27 Under hensyn til besvarelsen af det andet og tredje spørgsmål er det ufornødent at besvare det første og fjerde spørgsmål.

Sagens omkostninger

28 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

De EU-retlige regler om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld skal fortolkes således, at tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld udelukkende kan give anledning til en ugrundet berigelse i tilfælde, hvor de beløb, som en afgiftspligtig person med urette har erlagt i form af en afgift, som er opkrævet i en medlemsstat i strid med EU-retten, er blevet direkte overvæltet på køberen. Det følger heraf, at EU-retten er til hinder for, at en medlemsstat nægter at tilbagebetale en uretmæssig afgift med den begrundelse, at de af den afgiftspligtige med urette erlagte beløb er blevet udlignet gennem en besparelse som følge af den samtidige ophævelse af andre afgifter, eftersom en sådan udligning, fra et EU-retligt synspunkt, ikke kan betragtes som en ugrundet berigelse i relation til denne afgift.

Underskrifter