FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PEDRO CRUZ VILLALÓN
föredraget den 7 december 2010[1]

Innehållsförteckning

I — Inledning ..... I - 7378

II — Tillämpliga bestämmelser ..... I - 7379

III — Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna ..... I - 7382

IV — Förfarandet vid domstolen ..... I - 7384

V — Rättspraxis rörande återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter ..... I - 7385

A — Rätten till återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter ..... I - 7385

B — Undantag vid övervältring på grundval av obehörig vinst ..... I - 7386

C — Utvecklingen därefter ..... I - 7387

VI — Prövning av tolkningsfrågorna ..... I - 7388

A — Den andra tolkningsfrågan: ”uppvägning” som alternativ till övervältring ..... I - 7388

1. Obehörig vinst som grund för undantag från skyldigheten att återbetala rättsstridigt uttagna skatter och avgifter ..... I - 7388

2. De särskilda omständigheterna i förevarande mål och behovet av en ad hoc-lösning ..... I - 7390

3. Kategorin ”övervältring” medger inte ett tillfredsställande svar på frågan ..... I - 7391

1 — Originalspråk: spanska.

4. ”Uppvägningen” som ett möjligt undantag från återbetalningsskyldigheten ..... I - 7393

5. Under vilka villkor en ”uppvägning” kan få samma betydelse som en ”övervältring” ..... I - 7395

6. Förslag till avgörande ..... I - 7397

B — Den tredje och den fjärde tolkningsfrågan ..... I - 7397

C — Den första tolkningsfrågan ..... I - 7401

VII — Förslag till avgörande ..... I - 7403

I — Inledning

1. Trettio år efter det att domstolen genom domen i målet Just [2] öppnade dörren för möjligheten att göra undantag från rätten till återbetalning av skatt som en medlemsstat tagit ut i strid med gemenskapsrätten, ställer nu åter en dansk domstol flera tolkningsfrågor rörande kriterierna för när undantag får göras vid övervältring och vid obehörig vinst i allmänhet.

2. I domen i målet Just, vilken delvis har missförståtts och ofta har kritiserats, [3] och i den omfattande rättspraxis som har följt därefter, har domstolen slagit fast att en ansökan om återbetalning av rättsstridigt uttagen skatt endast får avslås om återbetalningen ger upphov till obehörig vinst för sökanden.

3. Hittills har domstolen endast prövat fall i vilka den obehöriga vinsten har orsakats av att den rättsstridigt uppburna skatten i själva verket har ”övervältrats”. I det mål som nu underställs domstolens prövning är omständigheterna emellertid märkbart annorlunda och till och med helt nya, eftersom den skatt som har förklarats rättsstridig ingick som en del i ett lagstiftningspaket som en medlemsstat antagit och på grund av sin karaktär i praktiken inte kunde särskiljas från de andra lagbestämmelser som samtidigt antogs. I förevarande fall trädde den statliga skatt som förklarats rättsstridig nämligen i kraft samtidigt som ett

2 — Dom av den 27 februari 1980 i mål 68/79, Just (REG 1980, s. 501; svensk specialutgåva, volym 5, s. 31).

3 — Se exempelvis Hubeau, F., ”La répétition de l'indu en droit communautaire”, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, s. 448.

antal arbetsgivaravgifter avskaffades, och de skattskyldiga för den rättsstridiga skatten och de som gynnades av att avgifterna avskaffades var i stort sett desamma.

4. Det är främst av detta skäl som det, trots parternas och den hänskjutande domstolens ansträngningar, är svårt att hänföra omständigheterna i målet till begreppet ”övervältring” av skatt. Följaktligen föreslår jag att domstolen då den preciserar sin rättspraxis rörande obehörig vinst inte enbart begränsar den till fall med ”övervältring”, utan, med hänsyn till omständigheterna, även låter den omfatta fall där den nya skatten ”uppvägs” av att andra lagstadgade pålagor avskaffas.

5. Den aktuella begäran om förhandsavgörande innehåller även en andra grupp av frågor som berör en annan problematik. Där beskrivs en situation med särbehandling till följd av dessa lagändringar. Närmare bestämt var lagändringarna till men för företag som främst ägnade sig åt import jämfört med företag som främst saluförde varor som inte var importerade.

II — Tillämpliga bestämmelser

6. Danmark införde genom lag nr 840 av den 18 december 1987, med verkan från den 1 januari 1988, en indirekt skatt benämnd ”arbetsmarknadsbidrag” (nedan kallad ambi, som är den danska förkortningen), vilken beräknades på samma underlag som mervärdesskatt. Till skillnad från mervärdesskatten skulle ambi dock inte betalas vid import, utan togs ut på de importerade varornas fulla försäljningspris vid första försäljning i Danmark. Ambi skulle inte heller anges som en separat post på fakturan.

7. Samtidigt som ambi infördes avskaffade den danska lagstiftaren som ovan nämnts ett antal arbetsgivaravgifter, vilka togs ut av danska företag med cirka 10 200 danska kronor per heltidsanställd. Syftet med lagändringarna var att ta bort kopplingen mellan arbetsgivaravgifter och antalet anställda för att öka de danska företagens konkurrensförmåga.

8. Ambi avskaffades genom lag nr 891 av den 21 december 1991, med verkan från den 1 januari 1992. Ambi togs således ut av danska företag under en tid av fyra år.

9. Två importföretag, Dansk Denkavit ApS och P. Poulsen Trading ApS, hade bestritt ambiskattens rättsenlighet och gjort gällande att den stred mot artikel 33 i sjätte direktivet [4] och mot artiklarna 9 EG och 95 EG, samt yrkat att skatten skulle återbetalas. I samband med denna tvist begärde Østre Landsret (regional domstol) ett förhandsavgörande från domstolen och hänsköt flera tolkningsfrågor, vilka domstolen delvis besvarade i dom av den 31 mars 1992 i målet Dansk Denkavit och Poulsen Trading. [5] Domstolen slog där fast att artikel 33 i sjätte direktivet utgjorde hinder för att införa eller bibehålla en skatt som (i likhet med arbetsmarknadsbidraget)

— ska erläggas såväl för mervärdesskattepliktig verksamhet som för annan verksamhet av industriell eller kommersiell natur som består av tjänster som tillhandahålls mot betalning,

— när det gäller mervärdesskattepliktiga företag ska tas ut enligt samma beräkningsgrund som vid mervärdesskatt, det vill säga i procent av försäljningssumman efter avdrag för gjorda inköp,

— till skillnad från mervärdesskatten inte ska betalas vid import utan tas ut på hela försäljningssumman för de importerade varorna vid det första försäljningstillfället i medlemsstaten i fråga,

— i motsats till mervärdesskatten inte ska anges som en särskild post på fakturan, och

— ska tas ut jämsides med mervärdesskatten.

10. Med hänsyn till detta fann domstolen att det saknades anledning att besvara de övriga frågor som Østre Landsret hade ställt. Dessa handlade i korthet om huruvida skattesystemet i fråga var förenligt med förbudet mot skatter med motsvarande verkan som tullavgifter enligt artikel 9 EG och följande artiklar (tredje frågan) och med förbudet om diskriminerande interna skatter enligt artikel 95 EG (fjärde frågan).

11. Året därpå bekräftade domstolen innehållet i denna dom i samband med en talan om fördragsbrott som kommissionen hade väckt mot Danmark och som enbart grundade sig

4 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1).

5 — Dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denkavit och Poulsen Trading (REG 1992, s. I-2217; svensk specialutgåva, volym 12, s. 13)

på åsidosättande av artikel 33 i sjätte direktivet (dom av den 1 december 1993 i målet kommissionen mot Danmark). [6]

12. Till följd av den förstnämnda av dessa domar införde Danmark lag nr 389 av den 20 maj 1992 om en återbetalningsordning för det rättsstridigt uttagna arbetsmarknadsbidraget, samt utfärdade förordning nr 645 av den 30 juni 1996 om tillvägagångssätt och dokumentation vid ansökan om återbetalning av ambi och cirkulär nr 122 av den 10 juli 1996 med riktlinjer för den administrativa handläggningen av dessa ansökningar.

13. I cirkulär nr 122, som gällde vid tidpunkten för handläggningen av de krav på återbetalning som avses i detta mål, [7] föreskrevs följande i punkt 4.2:

”För att återbetalning ska kunna ske som följd av domarna ska följande omständigheter föreligga för ett importföretag:

— Företaget ska ha varit i en situation av faktisk konkurrens med danska producenter av motsvarande varor.

— Företaget ska ha sparat mindre i arbetsgivaravgifter än vad företaget har betalt i arbetsmarknadsbidrag.

— Företagets konkurrensposition ska ha påverkats negativt som följd av omläggningen, det vill säga att det är fråga om danska varor för vilka lönekostnaderna är högre, med följd att det danska företaget sparade mer i arbetsgivaravgifter än importören sparade med avseende på de konkurrerande varorna.

— De danska konkurrenterna ska ha sparat betydligt mer i arbetsgivaravgifter än de har betalt in i arbetsmarknadsbidrag.

— Den negativa inverkan på konkurrensen ska inte vara obetydlig.

— Arbetsmarknadsbidraget får inte ha övervältrats genom prishöjningar.

Återbetalning kan vidare ske när de gängse prismekanismerna har satts ur spel till följd av särskilda omständigheter. …”

14. I sitt skriftliga yttrande har den danska regeringen uppgett att kommissionen rådfrågades när alla dessa bestämmelser kring

6 — Dom av den 1 december 1993 i mål C-234/91, kommissionen mot Danmark (REG 1993, s. I-6273).

7 — Det upphävdes med verkan från och med den 2 januari 2007.

återbetalningen av ambi utformades. Kommissionens företrädare bekräftade vid den muntliga förhandlingen att denna dialog ledde till att ett annat mål om fördragsbrott mot Danmark (som förefaller ha haft anknytning till förfarandena om återbetalning av ambi) först vilandeförklarades 1998 och att talan slutgiltigt återkallades 2006.

15. Ett stort antal krav på återbetalning av ambi har hittills handlagts av den danska skattemyndigheten med stöd av dessa bestämmelser (mer än 27 000 enligt den danska regeringen). Av handlingarna i målet framgår att mer än 70 procent av de företag som har framställt krav helt eller delvis har fått ambi återbetald.

III — Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16. De fyra klagandena [8] i de aktuella målen vid Østre Landsret är samtliga detaljistföretag med försäljning i varuhus, i butiker och via postorder och de var således skyldiga att erlägga ambi. När ambi förklarades vara rättsstridig ansökte de om återbetalning av de felaktigt inbetalda beloppen. Skatteministeriet avslog ansökningarna med motiveringen att den besparing som företagen hade gjort under hela ambiperioden på grund av att arbetsgivaravgifterna hade avskaffats översteg den ambi som de hade betalat in under samma period.

17. Talan mot dessa beslut väcktes vid Københavns Byret (distriktsdomstolen i Köpenhamn), som den 16 december 2002 dömde till Skatteministeriets fördel i samtliga fyra mål. De berörda företagen överklagade målen till Østre Landsret.

18. Eftersom Østre Landsret vid prövningen av dessa överklaganden måste ta ställning till vilka krav som enligt unionsrätten ställs på den nationella lagstiftningen om återbetalning av skatt som tagits ut i strid med unionsrätten, har Østre Landsret hänskjutit följande tolkningsfrågor till Europeiska unionens domstol: [9]

”1) Ska domstolens dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95-C-218/95, Comateb m.fl. (REG 1997, s. I-165), tolkas så, att övervältring av en rättsstridig skatt på en vara förutsätter att skatten övervältas på köparen av varan i

8 — Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning, och KID-Holding A/S.

9 — Beslutet att hänskjuta dessa tolkningsfrågor överklagades till Højesteret (Danmarks högsta domstol), som den 11 februari 2010 (Sag 344/2009) avvisade överklagandet. Højesteret hänvisade härvidlag till EU-domstolens dom av den 16 december 2008 i mål C-210/06, Cartesio (REG 2008, s. I-9641), och till det danska processrättsliga systemet.

den berörda transaktionen eller kan en övervältring genom priserna också ske genom priserna på andra varor vid helt andra transaktioner som tidsmässigt ligger före eller efter den berörda försäljningen, exempelvis så att det görs en helhetsbedömning av övervältringen över en period på fyra år beträffande ett stort antal varugrupper, såväl importerade som icke-importerade varor?

2) Ska det gemenskapsrättsliga begreppet 'övervältring' tolkas så, att en rättsstridig skatt på en varuförsäljning endast kan anses ha övervältrats om varans pris har höjts i förhållande till det pris som gällde omedelbart innan skatten infördes eller kan skatten också anses ha övervältrats om det skattepliktiga företaget samtidigt som den rättsstridiga skatten infördes gjorde en besparing till följd av att det behövde betala in andra pålagor som togs ut på ett annat underlag och företagets priser därför inte ändrades?

3) Ska det gemenskapsrättsliga begreppet 'obehörig vinst' tolkas så, att återbetalning av en rättsstridig skatt på en varuförsäljning kan anses som en obehörig vinst om företaget före eller efter den skattepliktiga försäljningen har gjort en besparing på grund av att andra pålagor som togs ut på ett annat underlag har avskaffats, om det beaktas att detta avskaffande även gynnade andra företag, inbegripet företag som inte eller endast i mindre omfattning betalade den rättsstridiga skatten?

4) Om det antas att en rättsstridig skatt på grund av sin utformning har medfört att företag som importerade varor har betalt oproportionerligt mer i skatt än företag som i större utsträckning köpte inhemska varor och att det samtidigt som den rättsstridiga skatten infördes avskaffades en rättsenlig pålaga som togs ut på ett annat underlag och belastade båda företagstyperna på samma sätt oberoende av sammansättningen på företagens inköp, önskas få klarhet i

i) huruvida det enligt gemenskapsrätten är motiverat att, med hänvisning till övervältring och obehörig vinst, helt eller delvis avslå en ansökan om återbetalning av den rättsstridiga skatten till ett företag som importerar varor om avslaget innebär att företaget, som relativt sett har betalt in mer av den rättsstridiga skatten än

ett företag som köpte motsvarande inhemska varor, om allt annat är lika, kommer att missgynnas av skatteomläggningen och avslaget på ansökan om återbetalning i förhållande till företag som i större utsträckning köpte inhemska varor,

ii) huruvida ansökan om återbetalning av den rättsstridiga skatten i en sådan situation kan medföra 'obehörig vinst' och därmed kan avslås, om återbetalningen, även om skatten anses övervältrad, är nödvändig för att effekten av skatteomläggningen efter en eventuell återbetalning – om allt annat är lika – blir densamma för företag som importerade varor som för företag som köpte inhemska varor,

iii) huruvida avslaget på en ansökan om återbetalning i en sådan situation, som medför att företag som i större utsträckning köpte inhemska varor och därmed gynnades i förhållande till företag som i större utsträckning importerade varor, strider mot övrig gemenskapsrätt, bland annat mot likabehandlingsprincipen, och

iv) huruvida svaret på fråga 3 medför att det inte är motiverat att avslå en ansökan om återbetalning av den rättsstridigt uttagna skatten med hänvisning till obehörig vinst, om en sådan återbetalning endast neutraliserar fördelen för de företag som köpte inhemska varor i förhållande till företag som i större utsträckning köpte importerade varor?"

IV — Förfarandet vid domstolen

19. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 14 oktober 2009.

20. Den danska regeringen, kommissionen och de fyra klagandeföretagen (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning och KID-Holding A/S) har inkommit med skriftliga yttranden genom en gemensam inlaga.

21. Förhandling i målet hölls den 28 september 2010, vid vilken ombuden för nämnda företag (gemensamt), Skatteministeriet, Konungariket Danmark och kommissionen närvarade för att yttra sig muntligen.

V — Rättspraxis rörande återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter

A — *Rätten till återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter*

22. Redan 1960 slog domstolen fast rätten till återbetalning av belopp som en medlemsstat har tagit ut i strid med unionsrätten. [10] I en omfattande rättspraxis har denna princip därefter bekräftats, på grundval av regeln om direkt effekt. [11] Kort sagt är rätten till återbetalning av skatter och avgifter som en medlemsstat tagit ut i strid med unionsrätten en följd av och ett komplement till de rättigheter som tillerkänts enskilda i de gemenskapsbestämmelser som förbjuder sådana skatter och avgifter. [12]

23. Även om rätten till återbetalning direkt bygger på unionsrätten, väcks emellertid talan om återbetalning i enlighet med nationella bestämmelser. [13] Det har i rättspraxis slagits fast att det åligger medlemsstaternas domstolar att med tillämpning av samarbetsprincipen säkerställa det rättsliga skydd för enskilda som följer av unionsrättens direkta effekt. Det följer således av fast rättspraxis att i avsaknad av unionsrättsliga bestämmelser rörande återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter skall det i den nationella rättsordningen i varje medlemsstat anges vilka domstolar som är behöriga och fastställas förfaranderegler för sådan talan om återbetalning. [14]

24. I vissa domar [15] har domstolen utsträckt lagstiftarens roll till att, utöver regleringen

10 — Dom av den 16 december 1960 i mål 6/60, Humblet mot État belge (REG 1960, s. 1125 och följande sidor, särskilt s. 1146; svensk specialutgåva, volym 1, s. 47).

11 — Dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe-Zentralfinanz och Rewe-Zentral (REG 1976, s. 1989; svensk specialutgåva, volym 3, s. 261), punkt 5, av den 16 december 1976 i mål 45/76, Comet (REG 1976, s. 2043), punkterna 12 och 13, av den 27 mars 1980 i mål 61/79, Denkavit italiana (REG 1980, s. 1205; svensk specialutgåva, volym 5, s. 149), punkt 12, av den 10 juli 1980 i mål 811/79, Ariete (REG 1980, s. 2545), punkterna 9, 12 och 14, av den 10 juli 1980 i mål 826/79, Mireco (REG 1980, s. 2559), punkt 10, och av den 29 juni 1988 i mål 240/87, Deville (REG 1988, s. 3513), punkt 11.

12 — Dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, volym 7, s. 389), punkt 12, av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m.fl. (REG 1997, s. I-6783), punkt 38, och av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95-C-218/95, Comateb (REG 1997, s. I-165), punkt 20.

13 — Spitzer, J.-P., "La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu", *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Bryssel, 1997.

14 — Dom av den 21 maj 1976 i mål 26/74, Roquette frères mot kommissionen (REG 1976, s. 677), punkt 11, domarna i de ovannämnda målen Rewe, punkt 5, och Comet, punkterna 12 och 13, dom av den 5 mars 1980 i mål 265/78, Ferwerda (REG 1980, s. 617; svensk specialutgåva, volym 5, s. 45), punkt 10, och av den 14 december 1995 i mål C-312/93, Peterbroeck (REG 1995, s. I-4599), punkt 12, domen i det ovannämnda målet Fantask m.fl., punkt 39, samt dom av den 24 september 2002 i mål C-255/00, Grundig Italiana (REG 2002, s. I-8003), punkt 33, och av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World (REG 2003, s. 11365), punkt 103.

15 — Exempelvis i dom av den 12 juni 1980 i mål 130/79, Express Dairy Foods (REG 1980, s. 1887; svensk specialutgåva, volym 5, s. 227), punkt 11, samt i domarna i de ovannämnda målen San Giorgio, punkt 12, och Ariete, punkt 9.

av de formella villkoren för återbetalning, omfatta utformningen av materiella villkor. I rättspraxis har det särskilt slagits fast att nationell rätt ska tillämpas i fråga om frister för återbetalning, räntor och andra frågor som hänger samman med återbetalning av felaktigt uppburna belopp. [16]

25. Den danska regeringen har i förevarande mål om förhandsavgörande hänvisat till den nationella rätten också i samband med att den har ifrågasatt om domstolen bör ingripa på detta område och under alla förhållanden åberopat den som grund för sin begäran om att målet ska hänskjutas till stora avdelningen. Närmare bestämt menar den danska regeringen att det enligt befintlig rättspraxis enbart ankommer på unionslagstiftaren eller, i avsaknad därav, på lagstiftaren i varje enskild medlemsstat att fastställa de formella och materiella reglerna för behandling av ansökningar om återbetalning och att dessa materiella regler inte får fastställas genom rättspraxis.

26. Enligt min uppfattning kan domstolens behörighet att yttra sig i dessa frågor knappast ifrågasättas. I de ovannämnda domarna begränsade visserligen domstolen själv sin rätt att ingripa inom detta område. Det handlar emellertid inte om någon absolut begränsning, eftersom hänvisningen till den nationella rätten omges av vissa tvingande regler för tillämpningen.

27. Å ena sidan måste den nationella lagstiftaren under alla förhållanden respektera principerna om likvärdighet och effektivitet. Villkoren – materiella eller formella – för återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter får således varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande krav enligt nationell rätt eller göra utövandet av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten praktiskt taget omöjligt eller orimligt svårt. [17]

28. Å andra sidan har domstolen uttalat sig om möjligheten att göra undantag från regeln om återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter.

B — *Undantag vid övervältring på grundval av obehörig vinst*

29. År 1980 infördes i rättspraxis en viktig begränsning av rätten till återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter. Med utgångspunkt i begreppen övervältring av skatt och obehörig vinst slog domstolen i den ovannämnda domen i målet Just fast att unionsrätten ”inte kräver återbetalning av otillbörligt uttagna skatter om detta skulle medföra en [obehörig vinst] för de berättigade” och att hänsyn därför får tas till att

16 — Domen i det ovannämnda målet Express Dairy Foods, punkterna 11 och 17.

17 — Se den rättspraxis som nämns i fotnot 15.

”den skattebelastning som följer av att otillbörligt uttagna skatter har kunnat övervältras på andra ekonomiska aktörer eller på konsumenterna”. [18]

30. Under sådana omständigheter är det enligt rättspraxis ”inte näringsidkaren som har burit kostnaden för den skatt som har uppburits utan grund utan den köpare på vilken kostnaden har övervältrats. Att återbetala näringsidkaren det skattebelopp som han redan har uppburit av köparen skulle motsvara en dubbel betalning som kan betraktas som en [obehörig] vinst, utan att de följder som den rättsstridiga skatten får för köparen därigenom har åtgärdats.” Det åligger de nationella domstolarna ”att mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet bedöma om kostnaden för skatten helt eller delvis har övervältrats av näringsidkaren på andra personer och om i förekommande fall en återbetalning till näringsidkaren skulle utgöra en [obehörig] vinst”. [19] Bland dessa ”omständigheter” bör hänsyn även tas till att näringsidkaren kan ha åsamkats en skada ”just med anledning av att han har övervältrat den skatt som myndigheten har uppburit i strid med gemenskapsrätten på ett senare omsättningsled, eftersom skatteövervältringen har lett till en ökning av varans pris, vilket i sin tur har medfört att försäljningsvolymen minskat”. [20]

31. I domen i målet Just prövade domstolen en begäran om förhandsavgörande där en dansk domstol frågade huruvida undantag för övervältring som tillämpats av danska domstolar i vissa fall kunde användas som grund för att avslå ansökningar om återbetalning av skatter som stred mot gemenskapsrätten. Genom att domstolen besvarade denna fråga jakande bekräftade den indirekt möjligheten för de nationella rättsordningarna att reglera materiella aspekter av återbetalning.

C — *Utvecklingen därefter*

32. I den omfattande rättspraxis som följt på domen i målet Just har domstolen bekräftat det den slog fast där, [21] samtidigt som den har gjort vissa viktiga klargöranden beträffande villkoren för tillämpning. Syftet med dessa klargöranden har varit att undvika att principen om de nationella domstolarnas självständighet ger upphov till allt för stora skillnader som innebär att viktiga delar av unionens funktionssätt äventyras.

33. Domstolen har exempelvis i enlighet med effektivitetsprincipen slagit fast att alla bevisregler i nationell rätt som gör det praktiskt taget omöjligt eller orimligt svårt att erhålla

18 — Domen i det ovannämnda målet Just, punkterna 26 och 27.

19 — Domen i de ovannämnda förenade målen Comateb, punkterna 22 och 23.

20 — Domen i de ovannämnda förenade målen Comateb, punkt 31. Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Just, punkt 26.

21 — Domarna i de ovannämnda målen Denkavit italiana, punkt 26, Express Dairy Foods, punkt 13, Ariete, punkt 17, och Mireco, punkt 16, dom av den 27 maj 1981 i de förenade målen 142/80 och 143/80, Essevi och Salengo (REG 1981, s. 1413; svensk specialutgåva, volym 6, s. 113), punkt 35, samt domen i de ovannämnda förenade målen Comateb, punkt 21 och följande punkter.

återbetalning är oförenliga med unionsrätten. [22] När det gäller indirekta skatter som har förklarats strida mot unionsrätten, kan återbetalning inte nekas på grundval av en presumtion om att skatten har övervältrats och att det åligger den skattskyldige att visa att så inte har skett. Att det föreligger en laglig skyldighet att räkna in skatten i priset innebär inte att det kan presumeras att hela skatten har övervältrats. Frågan huruvida övervältring av en indirekt skatt har skett eller inte är således i varje enskilt fall en faktisk fråga som den nationella domstolen har behörighet att avgöra. [23]

34. Således har domstolen gjort en självständig tolkning av begreppen övervältring och obehörig vinst. Den har gjort undantaget från skyldigheten att återbetala rättsstridigt uttagna skatter och avgifter till en unionsrättslig regel och anammat vad som ursprungligen var en bestämmelse i nationell rätt. Dess ingripande på detta område har emellertid hittills kunnat betecknas som ”minimalt”, [24] med tanke på den processuella (och materiella) autonomi som medlemsstaterna av tradition har tillerkänts inom detta område.

22 — Domen i det ovannämnda målet San Giorgio, punkt 14.

23 — Dom av den 25 februari 1988 i de förenade målen 331/85, 376/85 och 378/85, Bianco och Girard (REG 1988, s. 1099; svensk specialutgåva, volym 9, s. 387), punkt 17, och domen i de ovannämnda förenade målen Comateb, punkt 25.

24 — Hubeau, F., a.a., s. 448.

VI — Prövning av tolkningsfrågorna

A — *Den andra tolkningsfrågan: ”uppvägning” som alternativ till övervältring*

35. Jag ska börja med att behandla den andra tolkningsfrågan, eftersom den ligger till grund för de övriga frågorna.

1. Obehörig vinst som grund för undantag från skyldigheten att återbetala rättsstridigt uttagna skatter och avgifter

36. Merparten av de fall som domstolen hittills har prövat ingår i ett mönster där övervältringen är av avgörande betydelse för att avslå begäran om återbetalning, även om undantag har kunnat göras från denna regel om avslag om det förelegat någon omständighet som inneburit att en återbetalning inte skulle ge upphov till en obehörig vinst ens om det har skett en övervältring. [25]

25 — Särskilt om den skattskyldiges försäljning har minskat till följd av övervältringen och den därav följande prishöjningen.

37. Ett stort antal domar har rört den här typen av sammanhang med övervältring, vilket skapat ett allmänt intryck av att övervältring och obehörig vinst är två kumulativa villkor som utgör den enda möjliga grunden för undantag från skyldigheten att återbetala rättsstridigt uttagna skatter och avgifter enligt unionsrätten. [26]

38. Enligt min uppfattning är emellertid övervältring och obehörig vinst inte två olika villkor för att neka återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter. I själva verket är den obehöriga vinsten den enda grunden för undantag, medan övervältringen är en av flera möjliga yttringar av denna obehöriga vinst, även om den framstår som en av de mest karaktäristiska. Detta förklarar varför det enligt rättspraxis medges en begränsning av undantaget (eller ett ”undantag från undantaget”) om en återbetalning inte ger upphov till en obehörig vinst på grund av andra sammanfallande omständigheter (exempelvis en samtidig försämring av konkurrenskraften), även om det har styrkts att det har skett en övervältring.

39. I själva verket kretsar det yttersta syftet med undantaget från principen om återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter kring syftet att undvika att den som ansöker om återbetalning erhåller en obehörig vinst. [27]

40. Att skatten inräknas i försäljningspriset är således inte ett unikt och slutgiltigt kriterium för att medge undantag från återbetalningsskyldigheten. Den avgörande omständigheten är att återbetalningen faktiskt kan ge upphov till en obehörig vinst, antingen på grund av att den slutligen har burits av varans köpare eller av något annat skäl. Med andra ord

26 — Vissa av dessa domar är särskilt skarpt formulerade. I domen i det ovannämnda målet Weber’s Wine World anger domstolen till exempel följande i punkt 94: ”… finns det endast ett undantag från denna återbetalningsskyldighet. En medlemsstat kan endast motsätta sig att återbetala en skatt som har uppburits i strid med gemenskapsrätten om det har fastställts av de nationella myndigheterna att hela kostnaden för skatten har burits av en annan person än den skattskyldige och att återbetalningen av skatten skulle innebära en obehörig vinst för denne”. I sin kommentar till denna dom tar Simon, D. fasta på denna tanke och hävdar att ”domstolen kräver att båda villkoren ska vara uppfyllda och låter förstå att en övervältring ’inte nödvändigtvis neutraliserar de ekonomiska konsekvenserna av pålagan på den skattskyldige’” (Simon, D., *Europe*, december 2003, comm. 378).

27 — Denna grund framgår tydligt av punkt 26 i domen i det ovannämnda målet Just: ”…skyddet av de rättigheter som gemenskapens rättsordning garanterar på detta område … kräver [inte] återbetalning av otillbörligt uttagna skatter om detta skulle medföra en [otillbörlig vinst] 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…” Användningen av ordet ”således” i ovannämnda punkt anser jag är mycket talande i det här sammanhanget. Det visar att det som kommer först (undantaget på grund av [otillbörlig vinst] är orsak till det som kommer efter (undantaget på grund av övervältring). På liknande sätt uttalade sig domstolen i domen i det ovannämnda målet Denkavit italiana, punkt 26. I båda fallen nämns bara övervältringen i domslutet, men en granskning av skälen leder till slutsatsen att undantaget är mer allmänt formulerat. Denna tanke avspeglas även tydligt i domen i de ovannämnda förenade målen Comateb, punkt 22, samt dom av den 21 september 2000 i de förenade målen C-441/98 och C-442/98, Michaïlidis (REG 2000, s. I-7145), punkt 31, och av den 20 september 2001 i mål C-453/99, Courage och Crehan (REG 2001, s. I-6297), punkt 30.

är den obehöriga vinsten inte bara grunden för undantaget – den är själva undantaget. [28]

41. En återbetalning av skatten behöver således inte ge upphov till en obehörig vinst även om det har skett en övervältring, liksom den kan ge upphov till en obehörig vinst även om det inte har skett någon övervältring.

42. Det är därför som en övervältring av skatten inte nödvändigtvis måste vara det enda undantaget från skyldigheten till återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter.

43. Eftersom den utgör ett undantag från huvudregeln måste möjligheten att neka återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter tolkas restriktivt. Det får emellertid inte medföra att man bortser från att det finns nationella bestämmelser som tar upp andra aspekter än övervältring som är lika legitima som den, eftersom de också bygger på en obehörig vinst för sökanden.

44. Det bör också erinras om att detta undantag har sitt ursprung i nationell rätt, även om domstolen har anammat det. Det handlar således inte om en orubblig bestämmelse som är rent unionsrättslig och som måste tillämpas av medlemsstaterna. Som ovan nämnts åligger det dessa att fastställa de formella och materiella villkoren för återbetalningen. Om de väljer att tillämpa undantaget på grund av övervältring och obehörig vinst måste de samtidigt uppfylla de villkor som fastställts i unionens rättspraxis, men det finns inget som hindrar dem från att införa andra undantag, vilkas förenlighet med unionsrätten domstolen kan komma att pröva.

2. De särskilda omständigheterna i förevarande mål och behovet av en ad hoc-lösning

45. I sina tolkningsfrågor försöker Østre Landsret foga in de särskilda omständigheterna i förevarande mål inom ramen för de etablerade begreppen övervältring och obehörig vinst. Kort sagt frågar den danska domstolen huruvida i ett fall som detta de två villkor som domstolen hittills har ansett nödvändiga för att neka återbetalning av ambi är uppfyllda, det vill säga för det första huruvida det har skett en övervältring och för det andra huruvida en eventuell återbetalning av skatten på grund av andra omständigheter skulle ge upphov till en obehörig vinst för de skattskyldiga företagen.

28 — Denna grund för undantaget har starkt ifrågasatts i doktrinen och av vissa generaladvokater. I korthet går kritiken ut på att om själva rätten till återbetalning av en rättsstridig skatt bygger på syftet att undvika en ”obehörig vinst” för den stat som har tagit ut den, är det inte så lite fräckt att begränsa denna rätt just för att undvika att den skattskyldige erhåller en obehörig vinst (se härvidlag Hubeau, F., a.a., s. 449, Berlin, D., ”Chronique de jurisprudente fiscale européenne”, *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, s. 167, samt generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i de förenade målen Comateb, föredraget den 27 juni 1996). Även om delar av denna kritik kan ha en teoretisk relevans, är emellertid undantaget från rätten till återbetalning på grund av obehörig vinst idag fast förankrat i rättspraxis.

46. I fallet med ambi förefaller det emellertid nödvändigt att utarbeta ett ad hoc-svar som klargör hittillsvarande rättspraxis. Orsaken till det är, som ovan nämnts, att det handlar om en ny typ av situation med mycket speciella omständigheter, i vilken en skatt som förklarats rättsstridig utgör en del av ett lagstiftningspaket som måste prövas i sin helhet.

47. Därmed hamnar den andra tolkningsfrågan i problematikens centrum. Där undrar den hänskjutande domstolen nämligen huruvida den rättsstridiga skatten kan anses ha övervältrats om den samtidigt har ”uppvägts” av en besparing till följd av samma skatteomläggning även om priserna i själva verket inte har höjts. Uppenbarligen innebär det svar på den andra frågan som jag föreslår en omformulering av frågan, vilken för övrigt ligger till grund för de övriga.

3. Kategorin ”övervältring” medger inte ett tillfredsställande svar på frågan

48. Liksom i många andra mål som har prövats av domstolen tidigare var ambi en indirekt skatt, med stora likheter med mervärdesskatt. Av två olika skäl är det emellertid långt ifrån uppenbart att ambi verkligen övervältrades. För det första kunde de två delarna av skatteomläggningen neutralisera varandra och därmed kunde en prishöjning undvikas. För det andra skulle, ur ett formellt perspektiv, ambi till skillnad från mervärdesskatten inte anges som en separat post på fakturan. [29]

49. Den danska regeringen menar att det i det här fallet trots allt har skett en ”övervältring”, eftersom ambi ”ersatte” de arbetsgivaravgifter som samtidigt avskaffades som en del av priset för produkten, vilket just därför kunde hållas oförändrat (i det avseendet kan ambi sägas ha ”övervältrats”). Den omständigheten att ambi inte angavs som en särskild post på fakturan utgör enligt den danska regeringen inte något större hinder för bedömningen av om det skett en övervältring, eftersom det går att göra en samlad bedömning av samtliga priser på de berörda företagens varor under hela den period då skatten togs ut.

29 — Till skillnad från vad som är fallet med mervärdesskatten förefaller övervältringen inte ha varit en faktor vid utformningen av ambi. Även om ambi liksom mervärdesskatt tas ut i de olika faserna av försäljningen av en vara och man kan notera en tendens hos varje skattskyldig att övervältra den på nästa länk i den ekonomiska kedjan, finns här inte den inneboende övervältring som karaktäriserar mervärdesskatten (som tas ut i olika steg, men som syftar till att endast belasta slutkonsumenten).

50. Det är uppenbart att den danska regeringens ståndpunkt avviker starkt från vad som normalt brukar avses med ”övervältring” av en skatt, och den överensstämmer under alla omständigheter inte med den tolkning som finns i domstolens praxis.

51. Den skattetekniska definitionen av begreppet övervältring är att det är ett instrument som gör det möjligt att förflytta skattebördan till den som i slutändan är skattskyldig, vilket innebär att skatten är neutral för individen eller företaget som först betalar och sedan övervältrar den och bara blir en etapp i uppbördsprocessen. [30] Denna förflyttning av skattebördan sker normalt via försäljningspriset och flyter antingen ihop med detta eller anges separat, som är fallet med mervärdesskatten. Under alla förhållanden bör införandet av skatten kunna ses i prisutvecklingen. I de fall där det, vilket främst förefaller ha varit fallet med ambi, inte är uppenbart att skattebördan i sin helhet har förflyttats till en tredje part, är det minst sagt svårt att dra slutsatsen att det har skett en verklig ”övervältring”.

52. Till detta kommer svårigheterna med att bevisa att det skett en ”övervältring genom uppvägning” som den danska regeringen hävdar. Längden på den berörda tidsperioden, mängden varor som berörs och skillnaderna i skattebörda på importerade och inhemska varor som klagandena har pekat på, ger upphov till vissa tvivel om huruvida det går att styrka dessa uppgifter tillräckligt väl.

53. Det följer visserligen av fast rättspraxis att övervältringen ”är … beroende av flera faktorer som sammanhänger med en kommersiell transaktion och skiljer denna från andra fall med andra omständigheter” och att den ”är … en faktisk fråga som den nationella domstolen har behörighet att avgöra”. [31] Av detta kan slutsatsen dras att den nationella domstolen mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet kan komma fram till att det skett en övervältring på andra sätt än att skatten har inräknats i priset. I de citerade domarna var syftet med detta klargörande emellertid att visa att en indirekt skatt inte automatiskt kan anses ha övervältrats.

54. Det finns dock gränser för hur flexibelt fenomenet ”övervältring” kan tolkas. Trots ovannämnda uttalande från domstolen förefaller det mig alltför långsökt att hävda att enbart den omständigheten att en kostnad för arbetsgivaravgifter har ”ersatts” av en nyinförd skatt som tas ut av samma skattskyldiga person men på andra grunder och i annan

30 — Se exempelvis Pérez Royo, F., red., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, fjärde upplagan, 2010, s. 741.

31 — Domarna i de ovannämnda förenade målen Bianco och Girard, punkt 17, och Comateb., punkt 25, samt domen i det ovannämnda målet Weber’s Wine World, punkt 96.

omfattning är tillräcklig för att anse att den nya skatten har övervältrats.

55. Det är under sådana här omständigheter som det blir möjligt att ställa sig frågan huruvida det, mot bakgrund av att det inte har skett någon övervältring i ordets sedvanliga bemärkelse, handlar om en ”annan” omständighet som också kan föras tillbaka till begreppet ”obehörig vinst”. Så skulle vara fallet med ett fenomen som kronologiskt och funktionellt kommer före övervältringen, nämligen den ”uppvägning” som den andra tolkningsfrågan handlar om.

56. Det är under sådana här omständigheter som det blir möjligt att ställa sig frågan huruvida det, mot bakgrund av att det inte har skett någon övervältring i ordets sedvanliga bemärkelse, handlar om en ”annan” omständighet som också kan föras tillbaka till begreppet ”obehörig vinst”. Så är fallet med den ”uppvägning” som den andra tolkningsfrågan handlar om.

4. ”Uppvägningen” som ett möjligt undantag från återbetalningsskyldigheten

57. ”Uppvägningen” i fråga ryms nämligen på ett naturligt sätt i argumentationen om obehörig vinst, vilken enligt min bedömning utgör den verkliga grunden för all domstolens praxis rörande undantag från skyldigheten att återbetala rättsstridigt uttagna skatter och avgifter.

58. Jag anser således att domstolen i förevarande mål bör se bortom den ordagranna lydelsen av de frågor som Østre Landsret har hänskjutit, detta för att undvika att göra våld på det traditionella övervältringsbegreppet och på ett konstlat, och enligt min uppfattning dessutom onödigt, sätt pressa in ett sakförhållande i det som inte överensstämmer med dess centrala egenskaper.

59. Onödigt är det eftersom befintlig rättspraxis inom detta område enligt min uppfattning gör det möjligt att utvidga undantaget från rätten till återbetalning till att omfatta andra förhållanden än en ”övervältring” av den aktuella skatten som skulle kunna leda till en obehörig vinst om den rättsstridiga skatten återbetalades. Så är fallet med den ”uppvägning” som åberopats i förevarande mål.

60. Denna uppvägningstanke är heller inte helt ny i rättspraxis, den väcktes till och med innan domen i målet Just banade väg för undantaget från rätten till återbetalning på grund av övervältring och obehörig vinst.

61. Knappt ett år före domen i målet Just fastställde domstolen i målet Pigs and Bacon

Commission [32] att en rättsstridig skatt eventuellt kan ”uppvägas” av att den skattskyldige får andra ekonomiska fördelar. Den irländska domstolen High Courts begäran om förhandsavgörande i det målet handlade om ett offentligt organ, benämnt Pigs and Bacon Commission, som tog ut en avgift på all fläskproduktion samtidigt som den beviljade vissa bidrag enbart till dem som exporterade via det organet.

62. I domen i det målet slog domstolen fast att ett system som det irländska stred mot bestämmelserna om fri rörlighet för varor och den gemensamma organisationen av marknaden för griskött på två olika sätt. Dels snedvreds konkurrensvillkoren genom att det beviljades exportstöd, dels missgynnades ekonomiskt sett alla producenter som sålde direkt till utlandet utan att använda sig av det offentliga organets tjänster (eftersom de var tvungna att betala avgiften, men inte hade rätt till något stöd). [33] Eftersom avgiften var oförenlig med fördragets krav, fick den inte tas ut av producenterna.

63. Liksom i tidigare praxis angav domstolen att det ankom på den nationella domstolen att avgöra ”om och i vilken utsträckning” avgiften i fråga skulle betalas tillbaka till de ekonomiska aktörer som hade erlagt den. Särskilt viktigt i det här sammanhanget är att domstolen mot bakgrund av omständigheterna i målet slog fast att det ankom på den nationella domstolen att avgöra ”om och i vilken utsträckning” en sådan fordran eventuellt kunde ”kvittas” mot exportstöd som hade betalats ut. [34]

64. Omständigheterna i målet Pigs and Bacon Commission var visserligen inte desamma som i förevarande mål. Där skulle en kvittning ske på grund av att producenterna hade rätt till återbetalning av avgiften, samtidigt som de tvingades återbetala det rättsstridiga stödet.

65. Kort därefter fick domstolen tillfälle att tillämpa denna nya tanke om ”kvittning” i ett sammanhang som inte rörde direkt stöd. I domen i målet Apple and Pear Development Council, vilken handlade om det brittiska organet med samma namn, bekräftade domstolen att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra ”om och i vilken omfattning” en avgift som har använts för att finansiera ett organ vars verksamhet delvis anses strida mot gemenskapsrätten ska betalas tillbaka,

32 — Dom av den 26 juni 1979 i mål 177/78, Pigs and Bacon Commission (REG 1979, s. 2161; svensk specialutgåva, volym 4, s. 463).

33 — Domen i det ovannämnda målet Pigs and Bacon Commission, punkterna 19 och 20.

34 — Domen i det ovannämnda målet Pigs and Bacon Commission, punkt 25.

och ”om och i vilken omfattning” denna rätt till återbetalning ”eventuellt motvägs av de direkta fördelar som avgiftsbetalaren dragit av nämnda organs verksamhet”. [35]

66. Det kan således hävdas att det bakom de ovannämnda domarna ligger en avsikt att undvika att det uppstår en obehörig vinst för avgiftsbetalaren till följd av återbetalningen av en rättsstridigt uttagen avgift. Denna tanke uppkom dessutom vid sidan om det traditionella begreppet övervältring, vilket alltsedan domen i målet Just ligger till grund för domstolens bedömningar om huruvida undantag får göras från rätten till återbetalning av rättsstridigt uttagna avgifter och skatter.

67. Enligt min uppfattning visar de två ovannämnda domarna att undantag får göras från rätten till återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter även om det inte har skett en övervältring, om den som erlagt avgiften eller skatten har erhållit andra fördelar från den myndighet som tog ut den rättsstridiga avgiften eller skatten. [36] Den yttersta slutsatsen blir då att det inte bara är då det har skett en övervältring som återbetalning kan nekas, utan även då en obehörig vinst har uppkommit till följd av en samtidig besparing. [37]

5. Under vilka villkor en ”uppvägning” kan få samma betydelse som en ”övervältring”

68. Det bör emellertid direkt påpekas att detta undantag från rätten till återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter bara kan godtas på vissa strikta villkor.

69. För att undvika möjliga bedrägerier och ad hoc-lösningar från medlemsstaternas sida, måste det för det första finnas ett direkt orsakssamband mellan den skatt som förklarats rättsstridig och avskaffandet av de lagstadgade pålagorna.

70. Det räcker således inte att lagändringar som i någon mån har gynnat den skattskyldige har införts mer eller mindre samtidigt som den rättsstridiga skatten togs ut. Den samtidiga besparing som kan ge upphov till obehörig vinst måste redan från början ha varit upplösligt förbunden med införandet av den rättsstridiga skatten.

35 — Dom av den 13 december 1983 i mål 222/82 (REG 1983, s. 4083; svensk specialutgåva, volym 7, s. 413), punkterna 40 och 41.

36 — Det görs i viss doktrin gällande att rätten till återbetalning av rättsstridigt uttagna avgifter och skatter är en rätt som kan uppvägas. Se exempelvis Martínez-Carrasco Pignatelli, J.M., *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, Septem Ediciones, Oviedo, 2003, § 294, och De Wolf, M., *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudente de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Buylant, Bruxelles-LGDJ, Paris, 2005, s. 416.

37 — Undantaget från skyldigheten till återbetalning av rättsstridigt uttag av skatt eller avgift på grund av uppvägning kan dessutom undgå viss kritik som avser undantaget på grund av övervältring. I fallet med uppvägning finns nämligen, till skillnad från i fallet med övervältring, ingen tredje part som slutligen kan komma att belastas av den rättsstridiga skatten eller avgiften.

71. Detta krav förefaller självklart mot bakgrund av domen i målet Deville. Domstolen hänvisade där till effektivitetsprincipen som gräns för tillämpningen av övervältringsteorin och underströk att ”en nationell lagstiftare *efter en dom av domstolen* av vilken det följer att en viss lagstiftning är oförenlig med fördraget, inte kan anta en processuell regel som specifikt begränsar möjligheten att återkräva avgifter som har tagits ut felaktigt med stöd av denna lagstiftning”. [38] Motiveringen till att återbetalning ej medges får således inte formuleras efter det att avgiften har förklarats rättsstridig.

72. Vad beträffar ambi har dess koppling till avskaffandet av arbetsgivaravgifter redan påpekats för domstolen i det ovannämnda målet Dansk Denkavit och Poulsen Trading (punkt 3) och den har inte direkt ifrågasatts i förevarande mål. Det finns dock under alla förhållanden inget som hindrar den nationella domstolen från att kräva att detta ska styrkas ytterligare om den finner det påkallat. [39]

73. För det andra ska den krets som gynnas av de avskaffade pålagorna och den som är skyldig att erlägga den nya skatten i tillräcklig mån sammanfalla.

74. För det tredje ska den uppkomna besparingen utan alltför stora svårigheter kunna kvantifieras på samma sätt som den erlagda skatten, så att det finns grund för att hävda att det skett en ”uppvägning”.

75. Avslutningsvis bör det klargöras att det ankommer på den nationella domstol som handlägger målet att i varje enskilt fall och mot bakgrund av den bevisning som de nationella myndigheterna åberopar avgöra huruvida den rättsstridiga skatten har ”uppvägts” på ett sådant sätt att återbetalningen kan nekas eller minskas. Det ankommer således på medlemsstaten att bevisa att det uppstått en obehörig vinst till följd av en ”uppvägning” av den rättsstridiga pålagan. [40] I annat fall tillämpas en presumtion som domstolen uttryckligen har förbjudit på grund av att den ”gör det

38 — Dom av den 29 juni 1988 i mål 240/87, Deville (REG 1988, s. 3513), punkt 13 (min kursivering). Se även dom av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile (REG 1998, s. I-7141), punkt 16, och av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport (REG 1999, s. I-579), punkt 38. Vidare fastslogs det i Europaparlamentets resolution av den 9 februari 1983 om medlemsstaternas ansvar för tillämpningen och efterlevnaden av gemenskapsrätten att ”om domstolen har fastställt att vissa avgifter är oförenliga med fördraget är all nationell lagstiftning som därefter införs och som begränsar rätten till återbetalning av de felaktigt uttagna beloppen – och därigenom gör det möjligt för medlemsstaterna att felaktigt behålla avkastningen av dessa felaktigt uttagna avgifter – oförenlig med gemenskapens anda och bör upphävas” (EGT C 68, s. 32).

39 — I sitt skriftliga yttrande har den danska regeringen exempelvis angett att det finns en formulering om detta i förarbetena till den lag genom vilken ambi infördes.

40 — Naturligtvis ska även den som har begärt återbetalning ha möjlighet att inge de handlingar han finner nödvändiga, och den nationella domstolen får även beakta dessa (se härvidlag domen i de ovannämnda förenade målen Michaïlidis, punkt 41).

praktiskt taget omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning”.[41]

6. Förslag till avgörande

76. Mot bakgrund av vad som ovan anförts anser jag att den andra tolkningsfrågan bör besvaras så, att unionsrätten inte utgör hinder för en medlemsstat att avslå en ansökan om återbetalning av en rättsstridigt uttagen skatt om medlemsstaten kan visa att de rättsstridigt uttagna beloppen kan anses uppvägas av en samtidig motsvarande minskning av andra pålagor som samma skattskyldiga i själva verket har gynnats av, förutsatt att det finns ett direkt orsakssamband mellan införandet av den ena pålagan och avskaffandet av den andra.

B — *Den tredje och den fjärde tolkningsfrågan*

77. På ett något tillkrånglat sätt undrar den hänskjutande domstolen i den tredje och den fjärde tolkningsfrågan i korthet om en eventuell särbehandling till följd av skatteomläggningen i sin helhet (vilken skulle kunna gynna en viss typ av företag mer än andra) är ytterligare en aspekt som, för att kunna besluta om huruvida ambi ska återbetalas eller ej, ska beaktas vid bedömningen av om det uppkommit en obehörig vinst.

78. Enligt den ovannämnda domen i målet Weber’s Wine World kan den nationella domstolen endast fastställa förekomsten och omfattningen av den obehöriga vinst som återbetalningen av en skatt som tagits ut i strid med gemenskapsrätten medför för en skattskyldig ”på grundval av en ekonomisk analys som tar hänsyn till samtliga relevanta omständigheter”.[42]

79. Hittills har denna ekonomiska analys enligt rättspraxis gått ut på att visa att den skattskyldige inte har drabbats av en minskad försäljning, i det fall efterfrågan är mycket elastisk, till följd av övervältringen av den rättsstridiga skatten och den därmed förknippade prisökningen.

80. I förevarande mål måste emellertid den ekonomiska analysen innehålla en bedömning av den andra faktor, som är lika viktig, som Østre Landsret tar upp i sin tredje och fjärde tolkningsfråga.

41 — Domarna i de ovannämnda förenade målen Bianco och Girard, punkt 17, och Comateb m.fl., punkt 25, samt domen i det ovannämnda målet San Giorgio, punkt 14.

42 — Punkt 100.

81. I själva verket bygger dessa två frågor från Østre Landsret på ett grundantagande, nämligen att ambi proportionellt sett innebar en större belastning för importföretag än för företag som främst köpte inhemska varor, medan de avskaffade arbetsgivaravgifterna proportionellt sett ”belastade de två typerna av företag på samma sätt och inte gjorde någon skillnad beroende på sammansättningen av företagens inköp”.

82. Parterna i målet vid den nationella domstolen och kommissionen är emellertid starkt oeniga om såväl räckvidden av de frågor som Østre Landsret har ställt som de faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen utgår från.

83. Klagandena anser att det är styrkt att företag som främst bedrev import betalade betydligt högre ambi till skattemyndigheterna än de företag som främst använde sig av inhemska varor. Skillnaden berodde enligt klagandena dels på att ambi, till skillnad från vad som är fallet med mervärdesskatt vid transaktioner inom gemenskapen, inte togs ut vid importtillfället, utan vid den första försäljningen i Danmark av de importerade varorna, dels på att importören då, till skillnad från den inhemska tillverkaren, inte kunde dra av värdet på de importerade varorna från underlaget för beräkningen av ambi.

84. Den danska regeringen har å sin sida bestämt förnekat att ambi belastade danska och importerade varor olika och gjort gällande att det inte var ambi utan ”avskaffandet av arbetsgivaravgifter – vars rättsenlighet inte ifrågasätts – som minskade tillverkningskostnaderna i Danmark och därför gynnade varor tillverkade i Danmark”.

85. Kommissionen, som på denna punkt har instämt med den danska regeringen, uppgav vid förhandlingen att skälet till att vissa företag hade betalat proportionellt sett mer i ambi än andra var att skattebördan när det gällde danska varor fördelades mellan de efterföljande länkarna i försäljningskedjan, medan ambi beträffande importerade varor togs ut i sin helhet då den första försäljningen skedde i Danmark. Enligt kommissionen innebär inte detta att de importerade varorna belastades mer än de inhemska, utan bara att importföretagen betalade högre belopp. Det innebär emellertid inte att det kan hävdas att det finns ett ”diskrimineringsproblem”, eftersom reglerna för återbetalning av skatten är desamma för alla företag, oberoende av hur hög ambi de felaktigt har betalat. I sitt svar på dessa två sistnämnda frågor har kommissionen således koncentrerat sig enbart på huruvida återbetalningsmekanismen som sådan är diskriminerande.

86. Här är det viktigt att påpeka att frågan huruvida ambi är diskriminerande i den mening som avses i artikel 110 FEUF [43] inte har väckts i förevarande mål, till skillnad från vad som var fallet i den begäran om förhandsavgörande som ledde fram till den ovannämnda domen i målet Dansk Denkavit och Poulsen Trading, en begäran som även den hade framställts av Østre Landsret. I den domen begränsade sig domstolen till att slå fast att en skatt som ambi stred mot artikel 33 i sjätte direktivet, eftersom den liknade mervärdesskatt. Domstolen fann dock att det inte var nödvändigt att uttala sig om huruvida den var diskriminerande (och därmed stred mot den tidigare artikel 95 EG), vilket var en fråga som också hade ställts. [44] Å andra sidan inledde kommissionen flera förfaranden om fördragsbrott mot Danmark med anledning av denna skattereform, men endast ett av dem (det som handlade om åsidosättande av artikel 33 i sjätte direktivet) kom att prövas av domstolen och det ledde till en fällande dom.

87. I denna nya begäran om förhandsavgörande frågar den danska domstolen visserligen inte uttryckligen om ambi är diskriminerande, men den riktar indirekt domstolens uppmärksamhet på frågan genom reglerna för återbetalning av rättsstridigt uttagna skatter och avgifter.

88. Vid förhandlingen menade den danska regeringen att det fanns risk för att man ”svarade på en fråga som Østre Landsret inte har ställt”. Den syftade då antagligen på att det var olämpligt att åter ta upp problemet med skattens diskriminerande karaktär.

43 — Före detta artikel 95 EG, som sedan blev artikel 90 EG. Enligt rättspraxis är det enligt denna bestämmelse förbjudet med skatteregler som direkt eller indirekt missgynnar importerade varor i förhållande till inhemska varor, antingen genom att det enbart är importerade varor som beskattas eller att de beskattas hårdare eller för att reglerna för hur skatten ska betalas eller beräknas är mindre gynnsamma. Dom av den 16 juni 1966 i mål 57/65, Lütticke (REG 1966, s. 293; svensk specialutgåva, volym 1, s. 243), av den 22 juni 1976 i mål 127/75, Bobie Getränkevertrieb (REG 1976, s. 1079; svensk specialutgåva, volym 3, s. 137), av den 8 januari 1980 i mål 21/79, kommissionen mot Italien (REG 1980, s. 1), av den 27 februari 1980 i mål 55/79, kommissionen mot Irland (REG 1980, s. 481), av den 12 juli 1983 i mål 170/78, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1983, s. 2265; svensk specialutgåva, volym 5, s. 19), av den 3 juli 1985 i mål 277/83, kommissionen mot Italien (REG 1985, s. 2049), av den 17 juli 1997 i mål C-90/94, Haahr Petroleum (REG 1997, s. I-4085), av den 2 april 1998 i mål C-213/96, Outokumpu (REG 1998, s. I-1777), av den 17 juni 1998 i mål C-68/96, Grundig Italiana (REG 1998, s. I-3775), av den 27 februari 2002 i mål C-302/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2002, s. I-2055), av den 19 september 2002 i mål C-101/00, Tulliasiamies och Siilin (REG 2002, s. I-7487), punkt 54, av den 5 oktober 2006 i de förenade målen C-290/05 och C-333/05, Nádasdi och Németh (REG 2006, s. I-10115), och av den 18 januari 2007 i mål C-313/05, Brzeziński (REG 2007, s. I-513). Domstolen har särskilt slagit fast att det är oförenligt med nämnda bestämmelse ”att en importerad vara beläggs med skatter eller avgifter enligt andra beräkningsmetoder eller regler än vad som gäller för en liknande inhemsk vara, om detta leder till en högre skatt eller avgift för den importerade varan, även om denna skillnad endast uppstår i ett fåtal fall”. Dom av den 17 februari 1976 i mål 45/75, Rewe (REG 1976, s. 181; svensk specialutgåva, volym 3, s. 25), punkt 15, domen av den 27 februari 1980 i det ovannämnda målet, kommissionen mot Irland, punkt 8, samt dom av den 26 juni 1991 i mål C-153/89, kommissionen mot Belgien (REG 1991, s. I-3171), punkt 12, av den 26 juni 1991 i mål C-152/89, kommissionen mot Luxemburg (REG 1991, s. I-3141; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-237), punkt 20, av den 12 maj 1992 i mål C-327/90, kommissionen mot Grekland (REG 1992, s. I-3033), punkt 12, och av den 23 oktober 1997 i mål C-375/95, kommissionen mot Grekland (REG 1997, s. I-5981), punkt 20.

44 — I sitt förslag till avgörande i det målet, vilket föredrogs den 30 januari 1992, tog generaladvokaten Tesauro däremot upp denna fråga, men han menade att det ankom på den nationella domstolen att ”avgöra huruvida bestämmelserna om den omtvistade pålagan är sådana att de under alla omständigheter utesluter en diskriminering av importerade varor”. Beträffande detta erinrade Tesauro om att enligt rättspraxis kan ett skattesystem endast anses vara förenligt med artikel 95 EG (artikel 110 FEUF) om det konstateras att det är utformat på ett sådant sätt att det under alla omständigheter utesluter möjligheten att importerade varor diskrimineras. Om tillämpningsbestämmelserna inte är öppna ankommer det på den medlemsstat som har infört systemet att visa att det inte under några omständigheter ger upphov till några diskriminerande effekter (punkt 11 i nämnda förslag till avgörande).

89. Enligt min uppfattning är inte det problem som Østre Landsret har aktualiserat i förevarande mål huruvida skatteomläggningen i sin helhet var diskriminerande och inte heller, vilket kommissionen hävdar, huruvida det finns en diskriminering i återbetalningsmekanismen som sådan. Det enda som Østre Landsret på ett eller annat sätt frågar är huruvida konsekvenserna av skatteomläggningen, vilken kan ha gynnat företag med lägre import av varor i förhållande till företag som är mer importinriktade, är en faktor som ska beaktas vid beräkningen av hur hög ambi som ska återbetalas utan att det uppkommer en obehörig vinst.

90. Det är inte svårt att komma fram till ett jakande svar på denna fråga. Som jag tidigare har visat fastslogs det tidigt att obehörig vinst kan medföra undantag från statens skyldighet att återbetala rättsstridigt uttagna skatter och avgifter, och sedan 1980 har övervältring av skatt varit det vanligaste uttrycket för otillbörlig vinst. Detta undantag bör emellertid tolkas restriktivt. Om det trots övervältringen har skett en prisökning som medför att företagets konkurrenskraft minskar, bör detta beaktas. Det kan bli så att undantaget inte tillämpas om det visar sig att en återbetalning under de aktuella omständigheterna inte skulle ge upphov till någon obehörig vinst. [45]

91. I förevarande mål har klagandena inte gjort gällande att det skett en sådan försämring av konkurrenskraften, utan gjort gällande att konkurrenternas ställning relativt sett har förbättrats till följd av de proportionellt sett lägre kostnader för arbetsgivaravgifter och skatter som omläggningen medfört. Trots denna skillnad är logiken kort sagt densamma i båda fallen och det bör därför även svaret vara.

92. Jag har tidigare visat att undantaget från rätten till återbetalning vid övervältring inte bör tillämpas om övervältringen ger upphov till en försämrad konkurrenskraft för det berörda företaget så att det kan uteslutas att det uppstår en obehörig vinst vid en återbetalning. På motsvarande sätt bör undantaget på grund av att den rättsstridiga skatten eller avgiften ”uppvägs” inte heller tillämpas om skatteomläggningen i fråga har gynnat de konkurrerande företagen mer och lett till försämrad konkurrenskraft för det berörda företaget, vilket också i detta fall gör att det helt eller delvis kan uteslutas att företaget skulle komma att göra en obehörig vinst om skatten återbetalades. Under sådana omständigheter återupprättar rättsfiguren obehörig vinst, i den mån det är motiverat, rätten till återbetalning för att neutralisera dessa eventuella skillnader i behandling.

45 — Domen i de ovannämnda förenade målen Comateb m.fl., punkt 31, och domen i det ovannämnda målet Just, punkt 26.

93. Självfallet är detta avhängigt av hur effekterna av skatteomläggningen bedöms i detta perspektiv, en uppgift som enbart ankommer på den nationella domstolen.

97. Märkligt nog har såväl den danska regeringen som klagandena som stöd för sina ståndpunkter hänvisat till punkt 25 i domen i de ovannämnda förenade målen Comateb, i vilken domstolen slog fast att övervältringen ”beror … på ett flertal faktorer som utmärker varje enskild handelstransaktion och som särskiljer denna från andra fall som ingår i andra sammanhang”.

C — *Den första tolkningsfrågan*

94. Det föreslagna svaret på den andra tolkningsfrågan gör att den första tolkningsfråga som Østre Landsret har ställt i princip inte behöver besvaras. Den handlar om huruvida en eventuell övervältring av ambi ska bedömas på grundval av en enskild transaktion eller om det ska göras en helhetsbedömning.

98. Den danska regeringen menar att denna hänvisning till sammanhanget för varje enskild handelstransaktion innebär att en helhetsbedömning av övervältringen kan göras om även priserna har bedömts i ett helhetsperspektiv. Klagandena anser däremot att denna hänvisning [46] innebär att det måste göras en bedömning av hur priset har påverkats i varje enskild transaktion, vid varje försäljning, och att det inte går att göra en helhetsbedömning som grundar sig på uppfattningen att övervältringen av de avskaffade arbetsgivaravgifterna helt enkelt ersattes av övervältringen av ambi, eftersom de avskaffade arbetsgivaravgifterna var lika betungande för importerade varor som för inhemska, medan ambi var proportionellt sett mer betungande för de förstnämnda.

95. Eftersom det som jag tidigare har påpekat inte kan uteslutas att det har uppkommit ”övervältringsfenomen” i ordets sedvanliga bemärkelse, ska jag emellertid nu även pröva den första tolkningsfrågan.

96. Den danska domstolen undrar om det räcker att göra en helhetsbedömning av de transaktioner som den skattskyldige har företagit under en period av fyra år beträffande ett stort antal varugrupper eller om det måste göras en bedömning av varje enskild transaktion för att det ska kunna avgöras huruvida det har skett en övervältring.

99. Min uppfattning är att den hänvisning till omständigheterna kring varje enskild transaktion som finns i domen i de förenade målen Comateb snarare bör tolkas som ett sätt att nyansera begreppet övervältring än som en hänvisning till att övervältringen bör

46 — Tillsammans med vissa formuleringar som finns i rättspraxis, som övervältring ”på köparen”, ”slutkonsumenten” och så vidare.

bedömas i varje enskilt fall, det vill säga vara för vara och försäljning för försäljning.

100. Som jag tidigare nämnt är denna flexibla syn på fenomenet övervältring inte oinskränkt utan har vissa gränser, särskilt de gränser som härrör från själva begreppet ”övervältring”.

101. Av detta skäl överskrider den typ av bedömning av övervältringen som de danska myndigheterna skulle kunna göra enligt lydelsen av den första frågan med råge dessa gränser för begreppet, eftersom den innefattar uppgifter om en alltför lång period (fyra år) och om ”ett stort antal varugrupper” och till och med ”helt andra transaktioner som tidsmässigt ligger före eller efter den berörda försäljningen”.

102. Även om man tillämpar en vid definition av uttrycken ”sammanhang” och ”faktorer som utmärker varje enskild handelstransaktion” i punkt 25 i domen i de ovannämnda förenade målen Comateb, kan den knappast omfatta sådana omständigheter som anges i den första tolkningsfrågan. Det skulle på sin höjd gå att göra en bedömning utifrån vissa varugrupper eller transaktioner som i viss mån hänger samman och avseende kortare perioder, men det förefaller inte vara möjligt att hävda att en helhetsbedömning ska göras av priserna på grundval av alla företagets transaktioner under en period av fyra år.

103. Att den nationella domstolen hänvisar till principen om fri bevisvärdering påverkar enligt min uppfattning inte ovanstående slutsats. Det bör här erinras om att ”[ä]ven om frågan huruvida en avgift har övervältrats avser de faktiska förhållandena och därmed omfattas av den nationella domstolens behörighet”, och även om det endast ankommer på denna att bedöma bevisningen i denna fråga, ”[får] bevisreglerna inte … vara sådana att de medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att få återbetalning av den avgift” som har tagits ut i strid med unionsrätten. [47]

104. Oavsett omständigheterna i förevarande mål skulle en helhetsbedömning av högst olika transaktioner rörande helt olika varugrupper under en period av fyra år kunna göra det omöjligt för en skattskyldig att bevisa att slutsatsen att skatten har övervältrats är felaktig.

47 — Domen i de ovannämnda förenade målen Michaïlidis, punkt 40.

VII — Förslag till avgörande

105. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar Østre Landsrets tolkningsfrågor på följande sätt:

1) Unionsrätten utgör inte hinder för att undantag görs från rätten till återbetalning av en rättsstridig skatt om denna skatt kan ha uppvägts av att andra lagstadgade pålagor, som också är kvantifierbara, samtidigt avskaffades, med följden att det annars skulle uppkomma en obehörig vinst. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida sådana omständigheter föreligger, mot bakgrund av de uppgifter som har lämnats av de nationella myndigheterna, på vilka bevisbördan vilar.

2) Den nationella domstolen ska ta hänsyn till om en viss grupp av företag har behandlats mindre gynnsamt än andra då den avgör om den rättsstridiga skatten ska återbetalas eller inte.

3) Domstolens dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95–C-218/95, Comateb m.fl., kan inte förstås så, att övervältring genom priserna kan ske med avseende på priserna på andra varor vid helt andra transaktioner som tidsmässigt ligger före eller efter den berörda försäljningen, exempelvis så att det görs en helhetsbedömning av övervältringen över en period på fyra år beträffande ett stort antal varugrupper, såväl importerade som icke importerade varor.