DOMSTOLENS DOM
14. januar 1997 *

I de forenede sager C-192/95 — C-218/95,

angående en anmodning, som Tribunal d'instance de Paris i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Société Comateb (sag C-192/95),

Société Panigua (sag C-193/95),

Société Édouard et fils (sag C-194/95),

Société de distribution de vins et liqueurs (sag C-195/95),

Établissements André Haan (sag C-196/95),

Société Diffusion générale de quincaillerie (sag C-197/95),

Société Diffusion générale (sag C-198/95),

* Processprog: fransk.

Société Cama Renault (sag C-199/95),

SCP Ovide et Dorville (sag C-200/95),

Société Ducros Guadeloupe (sag C-201/95),

Société Comptoir commercial Caraïbes (sag C-202/95),

Société Giafa (sag C-203/95),

Société LVS (sag C-204/95),

Société Catherine et Jean-Claude Tabar Nouval (sag C-205/95),

Société L'Heure et L'Or (sag C-206/95),

Société Général bazar bricolage (sag C-207/95),

Société Grain d'or (sag C-208/95),

Société Cash Service (sag C-209/95),

Établissements Efira (sag C-210/95),

Société Farandole (sag C-211/95),

Société Carat (sag C-212/95),

Société Rio (sag C-213/95),

Société guadeloupéenne de distribution moderne (SGDM) (sag C-214/95),

Martinique automobiles SA (sag C-215/95),

Socovi SARL (sag C-216/95),

Établissements Gabriel Vangour et Cie SARL (sag C-217/95),

Simat Guadeloupe SARL (sag C-218/95)

mod

Directeur général des douanes et droits indirects,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af fællesskabsretten med hensyn til tilbagesøgningskrav,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G. C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida og J. L. Murray samt dommerne P. J. G. Kapteyn, D. A. O. Edward (refererende dommer), J.-P. Puissochet, P. Jann og H. Ragnemalm,

generaladvokat: G. Tesauro
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Comateb m.fl. ved advokat John Sylvanus Dagnon, Guadeloupe

— den franske regering ved kontorchef Catherine de Salins og fuldmægtig Anne de Bourgoing, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— den spanske regering ved direktør Alberto Navarro González, Direktoratet for EF-spørgsmål, og statens advokat, Rosario Silva de Lapuerta, Sekretariatet for EF-ret, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Michel Nolin, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 23. april 1996 er afgivet mundtlige indlæg af Comateb m.fl. ved advokat John Sylvanus Dagnon og advokaterne Jean-Claude Bouchard

og Olivier Cortez, Hauts-de-Seine, af den franske regering ved Anne de Bourgoing og af Kommissionen ved Jean-Francis Pasquier, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. juni 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved 27 domme af 20. december 1994, indgået til Domstolen den 19. juni 1995, har Tribunal d'instance de Paris i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten.

2 Spørgsmålet er blevet rejst under sager anlagt af 27 selskaber (herefter »Comateb m.fl.«) mod directeur général des douanes et droits indirects (generaldirektøren for told og indirekte afgifter) med påstand om tilbagebetaling af den særtold (den såkaldte »octroi de mer«), som er opkrævet af told- og afgiftsmyndighederne i departementet Guadeloupe i forbindelse med indførsel af forskellige varer til departementet fra andre medlemsstater, tredjelande og andre dele af det franske område i perioden fra den 17. juli 1992 — dagen efter afsigelsen af dom i sagen Legros m.fl. (sag C-163/90, Sml. I, s. 4625) — til den 31. december 1992, samt påstand om, at toldmyndighederne i henhold til artikel 700 i den nye franske code de procédure civile (»retsplejelov«) tilpligtes at betale sagsøgerne en godtgørelse.

3 I dommen i Legros-sagen, der vedrørte særtolden, udtalte Domstolen, at en afgift, der proportionalt med varers toldværdi opkræves af en medlemsstat ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat til en region inden for den første medlemsstats område, må anses for en afgift med tilsvarende virkning som indførselstold, selv om afgiften også opkræves ved indførsel af varer til denne region fra et andet område i den samme medlemsstat.

4 Directeur général des douanes et droits indirects har anført, at da den omhandlede særtold er blevet overvæltet på køberen, kan den i henhold til artikel 352a i Code des douanes (»toldlov«) ikke tilbagebetales. Denne bestemmelse har følgende ordlyd: »Når en person med urette har betalt nationale skatter og afgifter, som er opkrævet efter den i denne lov foreskrevne fremgangsmåde, kan vedkommende få de erlagte skatter og afgifter tilbagebetalt, medmindre skatterne og afgifterne er overvæltet på køberen.«

5 Den forelæggende ret har anført, at »det er ubestridt, at den omhandlede særtold er blevet overvæltet på køberne« af sagsøgerne.

6 Endvidere har den forelæggende ret anført, at »efter fransk lovgivning skal den afgiftspligtige lade den omhandlede afgift indgå som en del af købsprisen for varer til brug i virksomheden og dermed efterfølgende i kostprisen for den solgte vare ved beregningen af den afgiftspligtige fortjeneste. Det vil sige, at afgiften efter fransk lovgivning opkræves i det tidligere omsætningsled uden mulighed for fradrag i et senere omsætningsled, da der i modsætning til, hvad der er tilfældet med hensyn til moms, ikke foretages særskilt fakturering, og at der skal ske overvæltning, hvilket er afgiftsmyndighedernes begrundelse for at nægte tilbagebetaling«.

7 I denne forbindelse har parterne i retsmødet ved Domstolen bl. a. henvist til forbuddet mod videresalg med tab i artikel 1 i den franske lov af 2. juli 1963, som ændret ved artikel 32 i bekendtgørelse af 1. december 1986. Heri bestemmes:

»Med bøde på mellem 5 000 og 100 000 FF straffes den handlende, som videresælger en vare i uændret stand til en pris, der er lavere end den faktiske indkøbspris. Den faktiske indkøbspris formodes at være prisen på købsfakturaen med tillæg af omsætningsafgifter, særlige afgifter, der skal erlægges i forbindelse med videresalget, og eventuelt transportomkostninger.«

8 Tribunal d'instance de Paris fandt, at fransk lovgivning må antages at »indeholde en betingelse om overvæltning — således at der ikke skal ske tilbagebetaling —« og besluttede på denne baggrund af udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Gør det forhold, at en medlemsstat modsætter sig tilbagebetaling af en afgift, som er opkrævet i strid med fællesskabsretten, under henvisning til, at afgiften er overvæltet på køberen, det i praksis umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling, når virksomheden i henhold til medlemsstatens lovgivning er forpligtet til at lade afgiften indgå som en del af den solgte vares kostpris?«

9 Indledningsvis bemærkes for det første, at det præjudicielle spørgsmål, den nationale ret har forelagt, ikke vedrører tilbagebetaling af særtold, der er opkrævet for varer hidrørende fra tredjelande. Domstolen har i dom af 7. november 1996, sag C-126/94, Cadi Surgelés m.fl., Sml. I, s. 5647, fortolket fællesskabsretten for så vidt angår sådanne tilbagebetalingskrav.

10 For det andet bemærkes, at Comateb m.fl. har påberåbt sig Rådets forordning (EØF) nr. 1430/79 af 2. juli 1979 om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter (EFT L 175, s. 1).

11 Som Domstolen fastslog i dom af 9. november 1983, sag 199/82, San Giorgio (Sml. s. 3595, præmis 20), finder denne forordning ifølge forordningens artikel 1, stk. 2, kun anvendelse på told, afgifter, landbrugsafgifter og andre afgifter, indført ved forskellige fællesskabsbestemmelser, der opkræves af medlemsstaterne på Fællesskabets vegne.

12 Forordningen finder således ikke anvendelse på national told og nationale skatter og afgifter, selv om de er opkrævet i strid med fællesskabsretten.

13 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret reelt oplyst, om en medlemsstat kan modsætte sig tilbagebetaling af en afgift, der er erlagt med urette, med henvisning til, at afgiften er overvæltet på køberen, når dette er påbudt i medlemsstatens lovgivning.

14 Alle parterne har henvist til Domstolens praksis vedrørende tilbagesøgningskrav, der bl. a. er fastlagt i dom af 27. februar 1980, sag 68/79, Just (Sml. s. 501), af 27. marts 1980, sag 61/79, Denkavit (Sml. s. 1205), San Giorgio-dommen, og dom af 25. februar 1988, forenede sager 331/85, 376/85 og 378/85, Bianco og Girard (Sml. s. 1099).

15 Ifølge den franske og den spanske regering fremgår det af denne praksis, at bestemmelser, hvorefter tilbagebetaling af skatter, told og afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, er udelukket, ikke kan antages at være uforenelige med fællesskabsretten, når det er godtgjort, at de afgiftspligtige faktisk har overvæltet afgifterne på andre.

16 Comateb m.fl. har anført, at denne praksis ikke finder anvendelse, når der i lovgivningen i en medlemsstat er bestemmelser, hvorefter den erhvervsdrivende er forpligtet til at lade afgiften indgå som en del af den solgte vares kostpris. Selv om bevisbyrden for, at afgiften ikke er overvæltet på køberen, ikke ved disse bestemmelser er pålagt køberen, gør de det i praksis umuligt at søge afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, tilbage.

17 Den franske regering og Kommissionen har heroverfor anført, at det forhold, at en erhvervsdrivende efter lovgivningen er forpligtet til at lade afgiften indgå som en del af kostprisen, ikke indebærer, at den erhvervsdrivende er forpligtet til at overvælte afgiften på køberen. Den erhvervsdrivende vil således altid kunne træffe en forretningsmæssig beslutning om helt eller delvis selv at bære afgiftsbyrden, således at afgiften ikke påvirker salgsprisen.

18 En lovbestemt pligt til at lade afgiften indgå som en del af kostprisen har således ifølge den franske regering og Kommissionen ingen indvirkning på Domstolens praksis vedrørende tilbagesøgningskrav. Det må derfor i hvert enkelt tilfælde fastslås, om den omhandlede afgift faktisk er blevet overvæltet.

19 Den forudsætning, det præjudicielle spørgsmål bygger på, anfægtes således, og med henblik på en hensigtsmæssig besvarelse af den forelæggende rets spørgsmål må rækkevidden af retspraksis vedrørende tilbagesøgning af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten derfor først fastlægges.

20 Det bemærkes for det første, at retten til at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet af en medlemsstat i strid med fællesskabsretten er en virkning af og et supplement til de rettigheder, der er tillagt borgerne ved fællesskabsbestemmelserne om forbud mod sådanne afgifter (San Giorgio-dommen, præmis 12). Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten.

21 Der gælder imidlertid en undtagelse til dette udgangspunkt. Som Domstolen fastslog i dommene i Just-, Denkavit- og San Giorgio-sagerne, indebærer beskyttelsen af de rettigheder, der på dette område er indrømmet ved fællesskabsretten, ikke, at skatter, told og afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten skal tilbagebetales, når det er godtgjort, at den afgiftspligtige faktisk har overvæltet dem på andre (jf. bl. a. San Giorgio-dommen, præmis 13).

22 Under disse omstændigheder er det 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 han allerede har modtaget fra 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 dermed være afhjulpet i forhold til køberen.

23 Det påhviler derfor de nationale domstole på baggrund af omstændighederne i hvert enkelt tilfælde at vurdere, om den erhvervsdrivende helt eller delvis har overført afgiftsbyrden på andre, og om tilbagebetaling til den erhvervsdrivende i givet fald vil udgøre en ugrundet berigelse.

24 I denne forbindelse bemærkes for det første, at hvis den endelige køber hos den erhvervsdrivende kan få den afgift, der er overvæltet på ham, tilbagebetalt, skal den erhvervsdrivende herefter kunne kræve beløbet tilbagebetalt af de nationale myndigheder. Hvis den endelige køber derimod selv kan få den afgift, der er opkrævet med urette, og som han har måttet betale, tilbagebetalt direkte fra de nationale myndigheder, foreligger spørgsmålet om tilbagebetaling til den erhvervsdrivende ikke som sådant.

25 For det andet bemærkes, at Domstolen i dommen i Bianco og Girard-sagen, præmis 17, udtalte, at selv om nationale lovregler om indirekte afgifter tilsigter, at afgifterne overvæltes på den endelige forbruger, og selv om indirekte afgifter inden for erhvervslivet i almindelighed overvæltes delvis eller fuldt ud, kan man ikke generelt lægge til grund, at sådanne afgifter i alle tilfælde rent faktisk overvæltes. Hvorvidt der rent faktisk, delvis eller fuldt ud, sker en overvæltning, afhænger således af en række forskellige omstændigheder ved hver enkelt transaktion, som

giver denne en særlig karakter i forhold til andre transaktioner, der sker i andre sammenhænge. Spørgsmålet om, hvorvidt der i det enkelte tilfælde er sket en overvæltning af en indirekte afgift, beror derfor på de faktiske omstændigheder, som det henhører under den pågældende nationale ret at klarlægge, hvorved denne må have et frit skøn med hensyn til bevisbedømmelsen. Det kan imidlertid ikke antages, at der i forbindelse med indirekte afgifter består en formodning for, at der er sket en overvæltning, således at det påhviler den afgiftspligtige at godtgøre, at dette ikke har været tilfældet.

26 Det samme gælder, når den afgiftspligtige efter den lovgivning, der finder anvendelse, er forpligtet til at lade afgiften indgå som en del af kostprisen for den pågældende vare. Den omstændighed, at der findes en sådan lovbestemt pligt, er ikke tilstrækkelig til, at der skabes en formodning for, at hele afgiftsbyrden er overvæltet på senere led, heller ikke selv om en tilsidesættelse af denne pligt vil kunne medføre en sanktion.

27 En medlemsstat kan derfor kun modsætte sig, at en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, tilbagebetales til den erhvervsdrivende, når det er godtgjort, at en anden person end den erhvervsdrivende fuldt ud har måttet betale afgiften, og at en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende ville medføre en ugrundet berigelse for ham.

28 Heraf følger, at hvis kun en del af afgiftsbyrden er overvæltet på senere led, må de nationale myndigheder tilbagebetale det ikke-overvæltede beløb til den erhvervsdrivende.

29 Det må imidlertid fremhæves, at selv om det er godtgjort, at afgiften helt eller delvis er overvæltet på køberen, vil en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende af det overvæltede beløb ikke nødvendigvis medføre en ugrundet berigelse for ham.

30 Som Domstolen fastslog i dommen i Just-sagen, præmis 26, er det foreneligt med fællesskabsrettens principper, at nationale retter, for hvem tilbagesøgningskrav indbringes, tager det tab i betragtning, som en importør kan have lidt som følge af, at diskriminerende eller beskyttende afgiftsmæssige foranstaltninger har medført en begrænsning af importmængden fra andre medlemsstater.

31 Som generaladvokaten har anført i punkt 23 i forslaget til afgørelse, kan den erhvervsdrivende have lidt et tab netop som følge af, at han har overvæltet den afgift, myndighederne har opkrævet i strid med fællesskabsretten, på senere led, fordi den prisstigning, overvæltningen af afgiften har fremkaldt, har medført et fald i salgsmængden. På grund af opkrævningen af særtolden kan varer fra andre dele af Fællesskabet således blive væsentlig dyrere end lokale varer, som er fritaget for denne told, og importørerne lider derved et tab, selv om de eventuelt overvælter afgiften.

32 Under disse omstændigheder vil den erhvervsdrivende med rette kunne gøre gældende, at selv om afgiften er overvæltet på køberen, har han lidt et tab som følge af, at afgiften er indgået som en del af kostprisen, hvilket har medført en stigning i varernes pris og et fald i salgsmængden, og at dette indebærer, at der ikke eller ikke fuldt ud er tale om en sådan ugrundet berigelse, som en tilbagebetaling ellers ville medføre.

33 Heraf følger, at hvis den erhvervsdrivende efter reglerne i national ret under hovedsagen vil kunne påberåbe sig et sådant tab, må den nationale domstol tage stilling til de nærmere følger heraf.

34 Endvidere må de erhvervsdrivende ikke være afskåret fra ved de nationale domstole i overensstemmelse med den fremgangsmåde, der er foreskrevet i national ret, og på de betingelser, der er fastlagt i dom af 5. marts 1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du pêcheur og Factortame (Sml. I, s. 1029), at indtale krav om erstatning for tab, der er lidt som følge af opkrævningen af den ulovlige afgift, uanset om den måtte være overvæltet.

35 Det forelagte spørgsmål skal herefter besvares således:

— En medlemsstat kan kun modsætte sig, at en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, tilbagebetales til den erhvervsdrivende, når det er godtgjort, at en anden person fuldt ud har måttet betale afgiften, og at en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende ville medføre en ugrundet berigelse for ham. Det påhviler de nationale domstole på baggrund af de konkrete omstændigheder i den enkelte sag at vurdere, om disse betingelser er opfyldt. Hvis kun en del af afgiftsbyrden er overvæltet på senere led, må de nationale myndigheder tilbagebetale det ikke-overvæltede beløb til den erhvervsdrivende.

— Den omstændighed, at der findes en lovbestemt pligt til at lade afgiften indgå som en del af kostprisen, er ikke tilstrækkelig til, at der skabes en formodning for, at hele afgiftsbyrden er overvæltet på senere led, heller ikke selv om en tilsidesættelse af denne pligt vil kunne medføre en sanktion.

— Hvis den erhvervsdrivende, selv om afgiften er overvæltet på køberen, efter reglerne i national ret kan påberåbe sig, at han har lidt et tab som følge af pålæggelsen af den ulovlige afgift, og at dette indebærer, at der ikke eller ikke fuldt ud er tale om en ugrundet berigelse, må den nationale domstol tage stilling til de nærmere følger heraf.

Sagens omkostninger

36 De udgifter, der er afholdt af den franske og den spanske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Tribunal d'instance de Paris ved domme af 20. december 1994, for ret:

1) En medlemsstat kan kun modsætte sig, at en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, tilbagebetales til den erhvervsdrivende, når det er godtgjort, at en anden person fuldt ud har måttet betale afgiften, og at en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende ville medføre en ugrundet berigelse for ham. Det påhviler de nationale domstole på baggrund af de konkrete omstændigheder i den enkelte sag at vurdere, om disse betingelser er opfyldt. Hvis kun en del af afgiftsbyrden er overvæltet på senere led, må de nationale myndigheder tilbagebetale det ikke-overvæltede beløb til den erhvervsdrivende.

2) Den omstændighed, at der findes en lovbestemt pligt til at lade afgiften indgå som en del af kostprisen, er ikke tilstrækkelig til, at der skabes en formodning for, at hele afgiftsbyrden er overvæltet på senere led, heller ikke selv om en tilsidesættelse af denne pligt vil kunne medføre en sanktion.

3) Hvis den erhvervsdrivende, selv om afgiften er overvæltet på køberen, efter reglerne i national ret kan påberåbe sig, at han har lidt et tab som følge af pålæggelsen af den ulovlige afgift, og at dette indebærer, at der ikke eller ikke fuldt ud er tale om en ugrundet berigelse, må den nationale domstol tage stilling til de nærmere følger heraf.

Rodríguez Iglesias Mancini Moitinho de Almeida

Murray Kapteyn Edward

Puissochet Jann Ragnemalm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 14. januar 1997.

R. Grass
Justitssekretær

G. C. Rodríguez Iglesias
Præsident