DOMSTOLENS DOM
den 14 januari 1997 *

I de förenade målen C-192/95 till C-218/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Tribunal d'instance de Paris, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Société Comateb (C-192/95),

Société Panigua (C-193/95),

Société Édouard et fils (C-194/95),

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

Établissements André Haan (C-196/95),

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

Société Diffusion générale (C-198/95),

* Rättegångsspråk: franska.

Société Cama Renault (C-199/95),

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

Société Ducros Guadeloupe (C-201/95),

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

Société Giafa (C-203/95),

Société LVS (C-204/95),

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

Société L'Heure et L'Or (C-206/95),

Société Générale bazar bricolage (C-207/95),

Société Grain d'or (C-208/95),

Société Cash Service (C-209/95),

Établissements Efira (C-210/95),

Société Farandole (C-211/95),

Société Carat (C-212/95),

Société Rio (C-213/95),

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

Martinique automobiles SA (C-215/95),

Socovi SARL (C-216/95),

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

Simat Guadeloupe SARL (C-218/95)

och

Directeur général des douanes et droits indirects,

angående tolkningen av gemenskapsrätten i fråga om återkrav av belopp som har uppburits utan grund,

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida och J.L. Murray samt domarna P.J.G. Kapteyn, D. A. O Edward (referent), J.-P. Puissochet, P. Jann och H. Ragnemalm,

generaladvokat: G. Tesauro,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Comateb m. fl., genom advokaten John Sylvanus Dagnon, Guadeloupe,

— Frankrikes regering, genom Catherine de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och Anne de Bourgoing, chargé de mission, samma avdelning, i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom generaldirektören Alberto Navarro González med ansvar för juridisk och institutionell EG-samordning och Rosario Silva de Lapuerta, abogado del Estado, vid den statens rättstjänst, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Michel Nolin, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 23 april 1996 av: Comateb m. fl., företrätt av advokaterna John Sylvanus Dagnon, Jean-Claude

Bouchard och Olivier Cortez, Hauts-de-Seine, Frankrikes regering, företrädd av Anne de Bourgoing, och kommissionen, företrädd av nationelle tjänstemannen Jean-Francis Pasquier, med förordnande vid rättstjänsten, i egenskap av ombud,

och efter att den 27 juni 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal d'instance de Paris har genom 27 beslut av den 20 december 1994, som inkommit till domstolen den 19 juni 1995, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande angående en tolkningsfråga avseende återbetalning av en skatt som har uppburits i strid med gemenskapsrätten.

2 Frågan har uppkommit inom ramen för de ansökningar som har inlämnats av 27 bolag (nedan kallade Comateb m. fl.) gentemot directeur général des douanes et droits indirects (generaltullstyrelsen) och vars syfte är att erhålla återbetalning av den sjötull som tullstyrelsen i departementet Guadeloupe uppbar i samband med importen till detta departement av olika varor från en annan medlemsstat, tredje land och andra delar av det franska territoriet under perioden mellan den 17 juli 1992 — dagen efter att dom avkunnades i målet Legros m. fl. (C-163/90, Rec. s. I-4625) — och den 31 december 1992 samt att tullmyndigheten skall förpliktas att utge skadestånd till bolagen med stöd av artikel 700 i den nya franska civilprocesslagen.

3 I den ovannämnda domen i målet Legros m. fl., som gällde sjötullen, fastslog domstolen att en skatt, som är proportionell mot produkternas tullvärde och som en medlemsstat uppbär på de varor som importeras från en annan medlemsstat med anledning av att de förs in i en region inom den förstnämnda statens territorium, utgör en avgift med motsvarande verkan som en importtull, trots att skatten likaledes påförs varor som förs in i regionen från en annan del av samma stat.

4 Directeur général des douanes et droits indirects har gjort gällande att eftersom de omtvistade skatterna har övervältrats på köparen kan de inte ersättas med tillämpning av artikel 352a i tullagen, i vilken det föreskrivs att "då en person utan grund har erlagt nationella tullar och skatter, som uppbärs enligt förfarandena i denna lag, kan vederbörande erhålla ersättning därför, försåvitt inte dessa tullar och skatter har övervältrats på köparen".

5 Den hänskjutande domstolen har angett att "det är ostridigt att den omtvistade sjötullen har övervältrats på köparna" av de sökande bolagen.

6 Sagda domstol har dessutom angivit att "i den nationella franska lagstiftningen åläggs skattebetalaren att räkna in den omtvistade skatten i inköpspriset för de varor som är nödvändiga för hans verksamhet, och därefter i den försålda varans självkostnadspris då den beskattningsbara vinsten skall beräknas. Detta innebär att det i denna lagstiftning föreskrivs att skatten skall tas ut i ett tidigare omsättningsled, utan möjlighet till avdrag i ett senare omsättningsled, eftersom det saknas en sådan separat fakturering som finns i fråga om mervärdesskatt, och åläggs skyldigheten att genomföra den skatteövervältring som skattemyndigheterna har åberopat som grund för att bestrida återbetalning".

7 I det avseendet har parterna under sammanträdet vid domstolen bland annat erinrat om det förbud mot försäljning till förlust som föreskrivs i artikel 1 i den franska lagen av den 2 juli 1963 i dess lydelse enligt artikel 32 i beslut av den 1 december 1986, och i vilken följande föreskrivs:

"Den köpman som återförsäljer en produkt i befintligt skick till ett pris som understiger dess faktiska inköpspris ådöms böter från 5 000 till 100 000 franc. Det faktiska inköpspriset definieras som det pris som anges på inköpsfakturan ökat med omsättningsskatter, särskilda skatter på återförsäljningen i fråga samt, i förekommande fall, transportkostnader."

8 Då Tribunal d'instance de Paris anser att den franska lagstiftningen "har givit upphov till den skatteövervältring som är skälet till att återbetalning inte kan ske" har den beslutat att vilandeförklara målet och i en begäran om förhandsavgörande ställa domstolen följande fråga:

"Skall det faktum att en medlemsstat motsätter sig att återbetala en skatt, som har uppburits i strid med gemenskapsrätten med motiveringen att skatten har övervältrats på köparen, anses vara av sådan art att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning när företagen genom lagstiftningen i medlemsstaten åläggs att räkna in skatten i priset på den försålda varan?"

9 Det bör för det första klargöras att den hänskjutande domstolens tolkningsfråga inte avser återbetalningen av sjötull som har uppburits på varor från tredje land, en fråga i vilken domstolen har givit sin tolkning av gemenskapsrätten i dom av den 7 november 1996, Cadi Surgelés m. fl. (C-126/94, REG s. I-5647).

10 Det bör för det andra påpekas att Comateb m. fl. har åberopat rådets förordning (EEG) nr 1430/79 av den 2 juli 1979 om återbetalning eller eftergift av import-eller exporttullar (EGT L 175, s. 1).

11 Som domstolen redan har påpekat i sin dom av den 9 november 1983, San Giorgio (199/82, Rec. s. 3595, punkt 20), är denna förordning enligt dess artikel 1.2 inte tillämplig på annat än tullar, importavgifter, skatter och avgifter som har inrättats genom olika gemenskapsförordningar och som medlemsstaterna uppbär för gemenskapens räkning.

12 Förordningen är således inte tillämplig på nationella tullar, skatter och avgifter, även om dessa uppbärs i strid med gemenskapsrätten.

13 I huvudsak önskar den hänskjutande domstolen genom sin fråga få klarhet i om en medlemsstat kan motsätta sig återkrav av en skatt som har uppburits utan grund genom att åberopa att den har övervältrats på köparen, även om denna övervältring påbjuds i medlemsstatens lagstiftning.

14 Samtliga parter har hänvisat till domstolens rättspraxis i fråga om återkrav av belopp som har uppburits utan grund, vilken bland annat återges i dom av den 27 februari 1980, Just (68/79, Rec. s. 501), av den 27 mars 1980, Denkavit (61/79, Rec. s. 1205), San Giorgio, se ovan, och av den 25 februari 1988, Bianco och Girard (331/85, 376/85 och 378/85, Rec. s. 1099).

15 Enligt den franska och den spanska regeringen framgår av denna rättspraxis att de bestämmelser, genom vilka återbetalning av skatter, tullar och avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten utesluts, inte skulle kunna anses strida mot gemenskapsrätten då det har fastslagits att den som är förpliktad att utbetala dessa tullar faktiskt har övervältrat dem på andra rättssubjekt.

16 Comateb m. fl. hävdar att denna rättspraxis inte är tillämplig när en medlemsstats lagstiftning innehåller bestämmelser genom vilka näringsidkaren åläggs att räkna in skatten i varans självkostnadspris. I själva verket skulle sådana bestämmelser i praktiken omöjliggöra återbetalning av de skatter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten, även om skattebetalaren inte åläggs att bevisa att avgiften inte har övervältrats på köparen.

17 Den franska regeringen och kommissionen har invänt att en lagstadgad skyldighet att räkna in skatten i självkostnadspriset inte utgör en skyldighet för näringsidkaren att övervältra skatten på köparen. Näringsidkaren kan i själva verket alltid fatta det ekonomiska beslutet att helt eller delvis själv bära sagda skatt och således undanröja dess inverkan på försäljningspriset.

18 En lagstadgad skyldighet att räkna in skatten i självkostnadspriset skulle således enligt den franska regeringen och kommissionen inte påverka domstolens rättspraxis i fråga om återkrav av belopp som har uppburits utan grund. Följaktligen borde det fastställas från fall till fall om en faktisk övervältring av den omtvistade skatten har gjorts eller inte.

19 Då den ståndpunkt som tolkningsfrågan grundar sig på således är omtvistad bör räckvidden av den rättspraxis som avser återkrav av skatter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten klargöras, så att den hänskjutande domstolen kan ges ett användbart svar.

20 Det finns anledning att inledningsvis erinra om att rätten att erhålla återbetalning av skatter som har uppburits av en medlemsstat i strid med reglerna i gemenskapsrätten utgör en konsekvens av och ett komplement till de rättigheter som tillerkänns medborgarna genom de gemenskapsbestämmelser i vilka sådana skatter förbjuds (se ovannämnda dom i målet San Giorgio, punkt 12). Medlemsstaten skall således i princip återbetala de skatter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten.

21 Det finns emellertid ett undantag från denna princip. Som domstolen har klargjort i de ovannämnda domarna i målen Just, Denkavit och San Giorgio innebär inte det skydd för de rättigheter som garanteras inom detta område i gemenskapens rättsordning att staten är skyldig att återbetala de skatter, tullar och avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten, när det är fastställt att den som är skyldig att erlägga dessa pålagor faktiskt har övervältrat dem på andra rättssubjekt (se bland annat dom i målet San Giorgio, punkt 13).

22 Under sådana omständigheter är det i själva verket 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 oberättigad vinst, utan att de följder som den rättsstridiga skatten får för köparen därigenom har åtgärdats.

23 Det åligger således 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 oberättigad vinst.

24 För det första finns det i det avseendet anledning att understryka att om den slutgiltige köparen är i stånd att erhålla återbetalning från näringsidkaren av det skattebelopp som har övervältrats på honom, skall denna näringsidkare i sin tur vara i stånd att erhålla ersättning från de nationella myndigheterna. Om däremot den slutgiltige köparen kan erhålla återbetalning direkt hos de nationella myndigheterna av den kostnad som han har burit för det skattebelopp som har uppburits utan grund, aktualiseras inte frågan om återbetalning från näringsidkaren.

25 För det andra bör det erinras om att domstolen i ovannämnda dom i målet Bianco och Girard, punkt 17, ansåg att även om de indirekta skatterna i den nationella rätten är utformade i syfte att övervältras på den slutgiltige köparen och även om dessa indirekta skatter vanligtvis, helt eller delvis, övervältras i handeln, skulle det likväl inte gå att generellt hävda att skatten faktiskt övervältras i samtliga fall. Den

faktiska övervältringen, av hela beloppet eller av en del av detta, beror i själva verket på ett flertal faktorer som utmärker varje enskild handelstransaktion och som särskiljer denna från andra fall som ingår i andra sammanhang. Frågan om huruvida övervältring av en indirekt skatt har skett eller inte i det enskilda fallet utgör följaktligen en sakfråga som den nationella domstolen, som är fri i sin bevisprövning, är behörig att avgöra. Det kan likväl inte medges att det i fråga om indirekta skatter föreligger en presumtion om att övervältring har ägt rum och att det åligger den skattskyldige att visa att så inte är fallet.

26 Samma förhållande gäller då skattebetalaren med anledning av den tillämpliga lagstiftningen har varit skyldig att räkna in skatten i den berörda varans självkostnadspris. Förekomsten av en sådan lagstadgad skyldighet gör det inte möjligt att presumera att hela kostnaden för skatten har övervältrats, ens om åsidosättandet av en sådan skyldighet skulle medföra en påföljd.

27 En medlemsstat kan således inte motsätta sig att återbetala en skatt som har uppburits i strid med gemenskapsrätten till en näringsidkare, annat än när det har fastställts att hela kostnaden för skatten har burits av en annan person än näringsidkaren och att återbetalningen skulle innebära en oberättigad vinst för denne.

28 Därav följer att om endast en del av kostnaden för skatten har övervältrats, åligger det de nationella myndigheterna att återbetala det belopp som inte har övervältrats till näringsidkaren.

29 Det bör emellertid påpekas att även om det har fastslagits att kostnaden för skatten, helt eller delvis, har övervältrats på köparen medför inte det faktum att det således övervältrade beloppet återbetalas till näringsidkaren nödvändigtvis en oberättigad vinst för den sistnämnde.

30 I själva verket har domstolen i ovannämnda dom i målet Just, punkt 26, påpekat att det är förenligt med de gemenskapsrättsliga principerna att de domstolar som har att avgöra ansökningar om återbetalning beaktar den skada som en importör kan ha lidit av att de diskriminerande skattemässiga eller protektionistiska åtgärderna har lett till att importvolymen från andra medlemsstater har minskat.

31 Som generaladvokaten har angivit i punkt 23 i sitt förslag till avgörande kan näringsidkaren 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. På grund av uppbörden av sjötullen kan således priset på varor från andra delar av gemenskapen vara betydligt högre än priset på lokala produkter som är befriade från sjötull, så att importörerna åsamkas skada oavsett om skatten har övervältrats eller inte.

32 Under dessa omständigheter skulle näringsidkaren med rätta kunna hävda att trots att skatten har övervältrats på köparen har det faktum att skatten räknas in i självkostnadspriset, varigenom varupriset ökar och försäljningsvolymen minskar, medfört en skada som helt eller delvis undanröjer den oberättigade vinst som annars hade orsakats av ersättningen.

33 Därav följer att om näringsidkaren enligt de nationella rättsreglerna har rätt att åberopa en sådan skada inom ramen för målet vid den nationella domstolen, är det den nationella domstolens sak att dra slutsatserna härav.

34 För övrigt kan inte näringsidkarna hindras från att vid de behöriga domstolarna, enligt lämpliga förfaranden i nationell rätt och i enlighet med de villkor som föreskrivs i dom av den 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur och Factortame (C-46/93 och C-48/93, REG s. I-1029), begära ersättning för de skador som de har åsamkats med anledning av den skatt som har uppburits utan grund, och detta oavsett frågan om sagda skatt har övervältrats.

35 Den hänskjutande domstolens fråga skall således besvaras på följande sätt:

— En medlemsstat kan inte motsätta sig att återbetala en skatt som har uppburits i strid med gemenskapsrätten till en näringsidkare, annat än när det har fastställts att hela kostnaden för skatten har burits av en annan person och att ersättningen skulle innebära en oberättigad vinst för sagde näringsidkare. Det åligger de nationella domstolarna att mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet bedöma om dessa villkor är uppfyllda. Om endast en del av kostnaden för skatten har övervältrats, åligger det de nationella myndigheterna att återbetala det belopp som inte har övervältrats till näringsidkaren.

— Förekomsten av en eventuell lagstadgad skyldighet att räkna in skatten i varans självkostnadspris gör det inte möjligt att presumera att hela kostnaden för skatten har övervältrats, ens om åsidosättandet av en sådan skyldighet skulle medföra en påföljd.

— Om näringsidkaren, trots att skatten har övervältrats på köparen, enligt de nationella rättsreglerna har rätt att åberopa att en skada har åsamkats honom genom att den rättsstridiga skatten påfördes och om det är helt eller delvis uteslutet att det föreligger en oberättigad vinst, ankommer det på den nationella domstolen att dra slutsatserna härav.

Rättegångskostnader

36 De kostnader som har förorsakats den franska och den spanska regeringen liksom Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående den fråga som genom dom av den 20 december 1994 förts vidare av Tribunal d'instance de Paris — följande dom:

1) En medlemsstat kan inte motsätta sig att återbetala en skatt som har uppburits i strid med gemenskapsrätten till en näringsidkare, annat än när det har fastställts att hela kostnaden för skatten har burits av en annan person och att ersättningen skulle innebära en oberättigad vinst för sagde näringsidkare. Det åligger de nationella domstolarna att mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet bedöma om dessa villkor är uppfyllda. Om endast en del av kostnaden för skatten har övervältrats, åligger det de nationella myndigheterna att återbetala det belopp som inte har övervältrats till näringsidkaren.

2) **Förekomsten av en eventuell lagstadgad skyldighet att räkna in skatten i priset för varans självkostnadspris gör det inte möjligt att presumera att hela kostnaden för skatten har övervältrats, ens om åsidosättandet av en sådan skyldighet skulle medföra en påföljd.**

3) **Om näringsidkaren, trots att skatten har övervältrats på köparen, enligt de nationella rättsreglerna har rätt att åberopa att en skada har åsamkats honom genom att den rättsstridiga skatten påfördes och om det är helt eller delvis uteslutet att det föreligger en oberättigad vinst, ankommer det på den nationella domstolen att dra slutsatserna härav.**

Rodríguez Iglesias Mancini Moitinho de Almeida

Murray Kapteyn Edward

Puissochet Jann Ragnemalm

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 14 januari 1997.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare Ordförande