FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

fremsat den 27. juni 1996 *

1. De 27 præjudicielle anmodninger indeholdende et og samme spørgsmål, der er forelagt af Tribunal d'instance de Paris, og som svarer til et tilsvarende antal sager ved denne ret, giver Domstolen lejlighed til at uddybe visse aspekter i sin praksis vedrørende tilbagesøgningskrav, navnlig med hensyn til, hvor langt overvæltningskriteriet går, og hvilken betydning det har for borgernes ret til at få tilbagebetalt afgifter, som staten har opkrævet med urette.

Den forelæggende ret ønsker oplyst, om det forhold, at en medlemsstat modsætter sig at tilbagebetale en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, med henvisning til, at afgiften er overvæltet på køberne, kan antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssig vanskeligt at opnå tilbagebetaling, når virksomheden efter lovgivningen i medlemsstaten er forpligtet til at lade afgiften indgå som en del af den solgte vares kostpris.

2. Den omhandlede afgift er ikke ny for Domstolen, idet der er tale om den såkaldte »octroi de mer« (»særtold«), som opkræves i de franske oversøiske departementer af varer, som indføres til disse områder, uanset om de indføres eller hidrører fra en anden af Fællesskabets medlemsstater, et tredjeland eller endog en anden fransk region.

Som det vil erindres, anså Domstolen i dommen i sagen Legros m.fl. [1] særtolden for en afgift med tilsvarende virkning som told (dommens præmis 10-18). Dommens tidsmæssige virkninger blev dog begrænset (præmis 28-36), således at den omstændighed, at særtolden er uforenelig med traktaten, ikke kunne og stadig ikke kan påberåbes til støtte for krav om tilbagebetaling af særtolden, der er betalt før datoen for dommens afsigelse, medmindre den, der fremsætter kravet, inden denne dato havde anlagt sag eller på tilsvarende måde administrativt havde fremsat krav om tilbagebetaling.

3. Endvidere fastslog Domstolen i dommen i sagen Lancry m.fl. [2], at særtolden også er uforenelig med traktaten, når den opkræves af varer fra andre regioner i samme stat, og at

* Originalsprog: italiensk.

1 — Dom af 16.7.1992, sag C-163/90, Sml. I, s. 4625.

2 — Dom af 9.8.1994, forenede sager C-363/93, C-407/93 — C-411/93, Sml. I, s. 3957.

Rådets beslutning 89/688/EØF [3] — som var vedtaget før Legros-dommen — var ugyldig, for så vidt Den Franske Republik herved blev bemyndiget til at opretholde særtoldordningen indtil den 31. december 1992.

Domstolen imødekom imidlertid ikke den franske regerings anmodning om, at denne doms tidsmæssige virkninger blev begrænset. Domstolen udtalte i denne forbindelse: »den franske regering [havde] ikke efter den 16. juli 1992, da der blev afsagt dom i sagen Legros m.fl. ... rimelig grund til at antage, at den pågældende nationale lovgivning var i overensstemmelse med fællesskabsretten. Desuden findes de lokale kollektive enheders interesser at være tilstrækkeligt beskyttede ved den tidsmæssige begrænsning, der blev fastslået i dommen i sagen Legros m.fl. Der er således i denne sag ingen grund til at fastsætte en tidsmæssig begrænsning af dommens retsvirkninger« [4].

4. Med andre ord gælder den tidsmæssige begrænsning af Legros-dommen også for anmodninger om tilbagebetaling af beløb, der er opkrævet i særtold i perioden mellem ikrafttrædelsen af beslutningen af 22. december 1989 og den 16. juli 1992, hvor denne dom blev afsagt. Hvis der derimod også er opkrævet særtold efter denne dato, skal den tilbagebetales til de erhvervsdrivende, der har betalt den, naturligvis under forudsætning af, at betingelserne for tilbagebetaling er opfyldt.

3 — Beslutning af 22.12.1989 om særtoldordningen i de franske oversøiske departementer (EFT L 399, s. 46).

4 — Lancry-dommen, præmis 45.

Den tvist, der ligger til grund for nærværende sager, vedrører netop tilbagebetaling af særtold, som er opkrævet efter den 16. juli 1992. Toldmyndighederne har afslået at foretage tilbagebetaling med henvisning til de relevante bestemmelser i fransk ret, som jeg derfor skal gennemgå nedenfor.

5. I henhold til artikel 352a i Code des douanes (»toldlov«), som ændret ved artikel 24-II i lov af 30. december 1996, gælder, at: »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 køberne.«

I relation til den foreliggende sag er det også relevant at henvise til artikel 1 i lov af 2. juli 1963, som ændret ved artikel 32 i bekendtgørelse af 1. december 1986. Efter denne bestemmelse kan handlende, som videresælger varer til en pris, der er lavere end den faktiske indkøbspris, pålægges bøder (på mellem 5 000 og 100 000 FF). Ifølge bestemmelsen anses for indkøbspris »prisen på købsfakturaen med tillæg af omsætningsafgifter, særlige afgifter, der skal erlægges i forbindelse med videresalget, og eventuelt transportomkostninger«. Dette indebærer, at salg med tab er forbudt, og at varer således ikke kan sælges til en pris, som er lavere end kostprisen.

6. Jeg skal nu vende mig til sagens faktiske omstændigheder. Société Comateb og de øvrige sagsøgere i hovedsagerne er alle selskaber, som har betalt særtold af varer, der er indført til Guadeloupe fra andre medlemsstater eller fra andre dele af det franske område. Efter afsigelsen af Lancry-dommen anlagde de sag med påstand om tilbagebetaling af de beløb, de med urette havde betalt til toldmyndighederne i tiden mellem den 17. juli og 31. december 1992. Directeur des douanes har anført, at da den omhandlede særtold er overvæltet på køberne, kan den i henhold til artikel 352a i Code des douanes ikke tilbagebetales.

Sagen foreligger til afgørelse for Tribunal d'instance de Paris, der har fundet det nødvendigt i hver af sagerne at forelægge et præjudicielt spørgsmål for Domstolen. Retten ønsker i det væsentlige oplyst, om det forhold, at en medlemsstat afslår at tilbagebetale en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, med henvisning til, at afgiften er overvæltet på køberne af varerne, selv om virksomhederne efter lovgivningen i medlemsstaten er forpligtet til at lade afgiften indgå som en del af den solgte vares kostpris, skal antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssig vanskeligt at opnå tilbagebetaling.

7. Jeg vil i denne forbindelse gerne fremhæve, at den forelæggende ret i forelæggelsesdommen klart fastslår, at »den omhandlede særtold er blevet overvæltet på køberne«. Det fremgår endvidere, at sagsøgerne ikke bestrider, at afgiften er overvæltet på køberne af deres varer.

Den omstændighed, at den afgiftspligtige efter fransk lovgivning skal 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, indebærer ifølge den forelæggende ret, at afgiften efter denne 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«. Den forelæggende ret fastslår på denne baggrund, at »fransk lovgivning synes at indeholde en betingelse om overvæltning — således at der ikke skal ske tilbagebetaling«.

8. Hvis problemet forelå på denne måde, dvs. at det var givet, at der sker overvæltning på senere omsætningsled af den afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, skulle der herefter alene tages stilling til, om den omstændighed, at der er sket overvæltning, indebærer, at tilbagesøgningskravet bortfalder, eller om et system som det foreliggende under de særlige konkrete omstændigheder er uforeneligt med fællesskabsretten, alene fordi det gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at få tilbagebetalt beløb, myndighederne har opkrævet med urette.

Den franske regering og Kommissionen har imidlertid i deres skriftlige indlæg anført — og gentaget i retsmødet — at forpligtelsen til at lade afgiften indgå som en del af kostprisen ikke — eller i hvert fald ikke automatisk — indebærer, at afgiften faktisk overvæltes på køberne af varerne [5]. Dette skyldes navnlig, at en virksomhed frit kan vælge af forretningsmæssige grunde at nedsætte fortjenesten i stedet for at overvælte afgiften.

Dette er utvivlsomt rigtigt abstrakt set, men står i modstrid med de faktiske omstændigheder, idet det forudsætter en sondring, som ikke er mulig i praksis. Hvordan kan man i det samlede beløb, der betales af tredjemand, sondre mellem det, der svarer til omkostninger, og det, der svarer til importørens fortjeneste? Da det endvidere i dette tilfælde ligger fast, at kostprisen (efter lovgivningen) omfatter særtolden, og at salgsprisen er sammensat af kostprisen og importørens fortjeneste, hvordan skal man så kunne efterprøve, om han helt eller delvis selv har villet bære den omhandlede særtold og til gengæld nedsætte sin fortjeneste?

9. En vis sund fornuft tilsiger allerede på nuværende tidspunkt, at den af Kommissionen og den franske regering foreslåede løsning ikke er realistisk. Forbuddet i fransk lovgivning mod videresalg med tab gør det helt åbenbart, at salgsprisen for et produkt nødvendigvis omfatter særtolden på samme måde som alle andre omkostninger. Det vil derfor være for vanskeligt og ikke føre til noget resultat at søge at finde frem til hver enkelt erhvervsdrivendes hensigt med henblik på at tage stilling til, om han har villet nedsætte sin fortjeneste eller overvælte hele den ulovligt opkrævede afgift.

Jeg kan heller ikke følge det forslag, som Kommissionen ligeledes har fremsat, gående ud på, at den forelæggende ret med henblik på at tage stilling til, om der har fundet overvæltning sted, kan udmelde en syns- og skønsmand, der kan fastlægge, om den pågældende erhvervsdrivendes fortjeneste må antages at svare til, hvad der anses for en normal fortjeneste (jeg er i øvrigt i tvivl om, hvorvidt der er tale om normal i forhold til et gennemsnit af den fortjeneste, andre erhvervsdrivende i den samme branche har opnået, eller normal i betydningen ikke urimelig høj). Under alle omstændigheder afhænger fortjenesten i en markedsøkonomi af forskellige faktorer, og det tjener ikke noget formål at finde frem til, hvad der er normalt, navnlig ikke med hensyn til, om der er sket overvæltning.

Hvis man vil holde sig til realiteterne, må det derfor erkendes, at de foreslåede genveje på ingen måde viser, om der er sket overvæltning, men formålet hermed er snarere at fratage retten til tilbagebetaling af afgifter, myndighederne har opkrævet med urette, ethvert indhold.

5 — I retsmødet har sagsøgerne selv anført, om end af andre grunde, at det ikke af den omstændighed, at der i kostprisen indgår et beløb svarende til særtolden, automatisk følger, at tolden overvæltes på køberne af varen.

10. På denne baggrund er det min opfattelse, at den forelæggende rets udtalelse om, at »det er ubestridt, at den omhandlede særtold er blevet overvæltet på køberne«, ikke alene bygger på den retlige situation, der foreligger i nærværende sag, men at der også herved tages hensyn til en faktisk situation, der gør sig gældende i alle tilfælde, hvor den ulovlige afgift er en indirekte beskatning af overdragelse af formuegoder, nemlig at der ikke i salgsprisen for en vare kan sondres mellem omkostningerne og fortjenesten. Selv om det lægges til grund, at den pågældende erhvervsdrivende har villet nedsætte sin fortjeneste, omfatter salgsprisen også den afgift, myndighederne har opkrævet med urette.

På grundlag heraf finder jeg ikke, at der er mange mulige løsninger: Det kan enten lægges til grund, at den omhandlede afgift er overvæltet på senere led, hvilket er »sandsynligt«, for så vidt som afgiften pr. definition er indeholdt i salgsprisen, eller også kan det antages, at det er lige så umuligt for myndighederne at godtgøre, at afgiften er overvæltet, som for importøren at godtgøre, at det ikke er sket. I så fald må der foretages et valg mellem den ene og den anden. Hvis valget falder ud til fordel for myndighederne, indebærer det, at der er en formodning for overvæltning, hvorved retten til tilbagesøgning af den ulovlige afgift mister ethvert indhold. Hvis valget derimod falder ud til fordel for importøren, indebærer det, at han altid og under alle omstændigheder har krav på tilbagebetaling af den ulovlige afgift. I begge tilfælde er konklusionen den samme: Overvæltningen har ikke — og bør vel heller ikke have — nogen indvirkning på tilbagebetalingen.

For at vende tilbage til nærværende sag skal jeg bemærke, at Domstolen efter min opfattelse ikke kan se bort fra den retlige og faktiske vurdering, ud fra hvilken den forelæggende ret har fastslået, at den omhandlede afgift er blevet overvæltet på køberne af varerne. I forelæggelsesdommen er der i øvrigt redegjort præcist og udførligt for grundene hertil. Udgangspunktet for gennemgangen er således, at afgiften er overvæltet på køberne, og ikke det af Kommissionen foreslåede udgangspunkt, nemlig at den omstændighed, at et beløb svarende til særtolden er indgået i kostprisen, ikke viser, at der faktisk har været tale om overvæltning. På den anden side er problemets kerne — når henses til min første konklusion, nemlig at det ikke er muligt, i hvert fald ikke i en situation som den foreliggende, at godtgøre, om der har fundet overvæltning sted — ikke væsentlig forskelligt, selv om man følger Kommissionens synspunkt.

11. Når det er sagt, skal jeg herefter som det første gennemgå Domstolens praksis vedrørende tilbagesøgningskrav. Domstolen har udtalt, 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 de retsundergivne ved fællesskabsbestemmelserne om forbud mod afgifter med tilsvarende virkning som told eller, efter omstændighederne, mod en diskriminerende anvendelse af interne afgifter« [6].

6 — Dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12.

Grundlaget for retten til tilbagebetaling af beløb, myndighederne har opkrævet med urette, står således i forbindelse med den direkte virkning af de relevante fællesskabsregler og hensynet til at sikre en effektiv beskyttelse af de individuelle rettigheder, der herved er skabt. Det er helt åbenbart, at denne beskyttelse ikke ville være effektiv, hvis en dom, hvorved en afgift erklæres ulovlig, fordi den er opkrævet i strid med en umiddelbart anvendelig fællesskabsregel, ikke blev fulgt op af en mulighed for borgerne for at få afgiften tilbagebetalt.

12. Jeg skal ligeledes henvise til, at det fremgår af fast retspraksis, at da der ikke findes særlige (harmoniserede) fællesskabsregler på området, må tilbagesøgningskrav indtales ved de nationale domstole — »der skal sikre den retsbeskyttelse, som for de retsundergivne følger af den direkte virkning af fællesskabsrettens bestemmelser« [7] — efter de regler, der er fastsat i national ret. Disse regler må dog ikke være »mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende nationale søgsmål« og må ikke umuliggøre »indtaling af rettigheder, som de nationale retter har pligt til at beskytte« [8].

Da retten til at søge afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, tilbagebetalt er begrundet i hensynet til at sikre umiddelbart anvendelige bestemmelser deres effektive virkning, og da de regler, der fastsættes herom i national ret, ikke må gøre det praktisk umuligt at udøve den ret, der er tillagt i Fællesskabets retsorden, ville det under disse omstændigheder være logisk at udlede heraf, at den person, der fremsætter krav om tilbagebetaling, skal godtgøre, at afgiften er ulovlig, og at han har betalt afgiften, og ikke mere. Domstolen har imidlertid i sin praksis fastslået, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at et nationalt retssystem ikke anerkender tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette kan føre til en ugrundet berigelse, navnlig »når det er *godtgjort*, at den afgiftspligtige faktisk har overvæltet dem på andre« [9]. Der stilles således en yderligere betingelse til den, der fremsætter krav om tilbagebetaling, nemlig at vedkommende godtgør, at afgiften ikke er overvæltet på senere led.

13. Domstolen fastslog for første gang i Just-dommen [10], at fællesskabsretten ikke »indebærer, at der skal ske tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse«, og ikke »udelukker, at der tages hensyn til, at afgifter[ne] ... har kunnet overvæltes på andre virksomheder eller forbrugerne«.

7 — Domme af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe, Sml. s. 1989, præmis 5, og sag 45/76, Comet, Sml. s. 2043, præmis 12.

8 — Rewe-dommen, præmis 5, og Comet-dommen, præmis 13 og 16. Som bekendt er disse generelle principper ikke blot blevet gentaget i al senere retspraksis vedrørende tilbagesøgningskrav (dom af 27.2.1980, sag 68/79, Just, Sml. s. 501, præmis 25, af 27.3.1980, sag 61/79, Denkavit, Sml. s. 1205, præmis 15, af 10.7.1980, sag 811/79, Ariete, Sml. s. 2545, præmis 12, af 10.7.1980, sag 826/79, Mireco, Sml. s. 2559, præmis 13, San Giorgio-dommen, præmis 12, dom af 25.2.1988, forenede sager 331/85, 376/85 og 378/85, Bianco og Girard, Sml. s. 1099, præmis 12, og af 24.3.1988, sag 104/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1799, præmis 7), men de indgår nu i Domstolens faste praksis (jf. senest dom af 23.5.1996, sag C-5/94, Hedley Lomas, Sml. I, s. 2553, præmis 31).

9 — San Giorgio-dommen, nævnt ovenfor i note 6, præmis 13, min fremhævelse.

10 — Nævnt ovenfor i note 8, præmis 26 og 27.

Af hensyn til en bedre forståelse af Domstolens argumentation er det relevant at henvise til baggrunden for den pågældende sag, hvor Domstolen bl. a. skulle tage stilling til, om dansk retspraksis, hvorefter der i forbindelse med krav om tilbagebetaling af afgifter, der er erlagt i urigtig formening om skyld, netop skal tages hensyn til, om afgifterne er indgået i priserne for formuegoderne og overvæltet på købere i senere led, var forenelig med fællesskabsretten. Denne retspraksis går tilbage til en højesteretsdom fra 1952 [11], hvori Højesteret nægtede tilbagebetaling til et mølleri med henvisning til, at den ulovligt opkrævede afgift var overvæltet på brødkøberne, hvilket fremgik af, at prisen for varen blev fastsat af myndighederne, som efter indførelsen af den afgift, der senere blev anset for ulovlig, forhøjede prisen med et beløb svarende til afgiften.

14. Når de danske domstole havde afslået at indrømme ret til tilbagebetaling af den med urette erlagte afgift, var det således sket i forbindelse med en særlig situation, hvor salgsprisen blev fastsat af myndighederne, og hvor prisen var blevet forhøjet med et beløb svarende til den (ulovlige) afgift, som krævedes tilbagebetalt. Situationen i Just-sagen var meget anderledes. Som nævnt anerkendte Domstolen alligevel i generelle vendinger, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at der i forbindelse med tilbagesøgningskrav tages hensyn til, om afgiften eventuelt er overvæltet på køberne.

11 — Jf. UfR 1952.974 H.

Det er netop af denne grund, at Just-dommen blev stærkt kritiseret i den juridiske litteratur [12]. Det blev ikke alene fremhævet, at man herved havde ophøjet en mulighed, som kun fandtes i dansk ret og i øvrigt kun under særlige og velafgrænsede omstændigheder, til et princip [13], men det blev også bestridt, at selv om der faktisk skete overvæltning, medførte dette en ugrundet berigelse for den erhvervsdrivende, der havde betalt den ulovlige afgift, og under alle omstændigheder, at overvæltningen skulle medføre, at begrundelsen for tilbagesøgning bortfaldt. Det blev i denne forbindelse bl. a. anført, at »hvis der er nogen, der opnår en ugrundet berigelse, er det det offentlige (*accipiens*), som har oppebåret den ulovlige afgift, idet hjemmelen for opkrævningen senere er bortfaldet, således at det er opkrævningen, der var ugrundet« [14].

15. Jeg skal senere komme tilbage til dette aspekt. Det er på nuværende tidspunkt afgørende, at der i senere retspraksis — samtidig med, at det er blevet gentaget, at medlemsstaterne kan afslå tilbagebetaling af ulovligt opkrævede afgifter, såfremt tilbagebetalingen

12 — Jf. bl. a. Hubeau: »La répétition de l'indu en droit communautaire« i *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, s. 442; Waelbroeck: »La garantie du respect du droit communautaire par les États membres. Les actions au niveau national« i *Cahiers de droit européen*, 1985, s. 37.

13 — I denne forbindelse skal jeg fremkomme med to bemærkninger. Bortset fra dansk ret blev det ikke før dette tidspunkt i noget andet retssystem anset for udelukket at foretage tilbagesøgning, når afgiften var overvæltet på tredjemand, idet regler herom, f.eks. i Frankrig og i Italien, først er vedtaget efter Just-dommen. For det andet syntes den danske Højesterets egen praksis at gå i en anden retning: Hvis prisen for en afgiftsbelagt vare ikke var fastsat af myndighederne, men bestemt af markedskræfterne, var der efter Højesterets praksis ikke grund til at antage, at prisen var blevet forhøjet med henblik på at udligne afgiften, hvorfor virksomheden havde krav på tilbagebetaling (dom af 28.5.1965, sag II 214/1964, UfR 1965.492 H).

14 — Hubeau, a.st., s. 451.

vil medføre en ugrundet berigelse — er foretaget væsentlige præciseringer med hensyn til, hvorledes beviset for overvæltning skal føres, og i praksis indebærer disse præciseringer, at overvæltningens betydning for tilbagesøgning er blevet væsentligt begrænset.

16. De afgørelser, som jeg her har nævnt, viser dels, at hvis det påhviler importøren at føre bevis for, at afgiften ikke er overvæltet på senere led, som betingelse for at opnå tilbagebetaling, kan det gøre det praktisk umuligt at gennemføre et tilbagesøgningskrav, dels at det derfor kan vise sig nødvendigt at vende bevisbyrden. Domstolen har med andre ord anerkendt, at det i visse tilfælde, navnlig i en markedsøkonomi baseret på fri konkurrence, kan påhvile myndighederne at bevise, at der er sket overvæltning, og ikke importøren at godtgøre, at han ikke har overvæltet afgiften på køberne af varerne.

Således udtalte Domstolen i San Giorgio-dommen, at det »findes stridende mod fællesskabsretten, at der indføres bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssig vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten. Dette ville især være tilfældet i forbindelse med formodninger eller bevisregler, der pålægger den afgiftspligtige byrden ved at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre retssubjekter, eller i forbindelse med særlige begrænsninger med hensyn til formen for det krævede bevis, såsom udelukkelse af ethvert andet bevismiddel end det skriftlige bevis« [15]. I denne dom udtalte Domstolen endvidere, at »i en markedsøkonomi baseret på fri konkurrence indebærer spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang en afgiftsbyrde pålagt importøren faktisk har kunnet overvæltes på senere omsætningsled, et usikkerhedsmoment, som den, der har måttet betale en EF-stridig afgift, ikke konsekvent bør belastes med« [16].

I øvrigt forkastede Domstolen i Bianco og Girard-dommen et argument om, at såfremt der er tale om et marked med en regulering af priserne, hvor de erhvervsdrivende ikke har nogen mulighed for at vælge, om de vil overvælte den pågældende afgift på køberne, skulle det være foreneligt med fællesskabsretten at pålægge de erhvervsdrivende bevisbyrden. Domstolen udtalte i denne forbindelse, at de principper, der er fastlagt i San Giorgio-dommen, for det første ikke kun finder anvendelse i en markedsøkonomi, og anførte yderligere, at selv om det alt efter markedets karakter vil være mere eller mindre sandsynligt, at der er sket en overvæltning, gælder imidlertid, at »de mange faktorer, der er bestemmende for den politik, de handlende fører, er ... forskellige i forskellige tilfælde, hvorfor *det er næsten umuligt at afgøre, hvor stor en faktisk indvirkning disse faktorer hver for sig har på, i hvilket omfang der er sket en overvæltning*« [17].

15 — San Giorgio-dommen, nævnt ovenfor i note 6, præmis 14.
16 — Samme sted, præmis 15.
17 — Bianco og Girard-dommen, nævnt ovenfor i note 8, præmis 20, min fremhævelse.

17. Ganske vist udtalte Domstolen i samme dom, at der ikke med hensyn til 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«, men Domstolen udtalte videre, at »denne omstændighed ... på ingen måde [foregriber] løsningen af det særlige problem, der opstår med hensyn til bevisbyrden, såfremt den afgiftspligtige i henhold til selve den pågældende lovgivning har været forpligtet til at overvælte en afgift på sine købere« [18].

Medmindre Domstolen har villet lade spørgsmålet stå åbent, synes denne udtalelse at vise, at hvis importøren efter national ret er forpligtet til at overvælte en afgift på senere led — hvilket i det væsentlige svarer til situationen i nærværende sag — har han fortsat bevisbyrden [19]. Heraf følger — og jeg tør godt at sige nærmest automatisk — at importøren under alle omstændigheder vil være afskåret fra at få tilbagebetalt afgifter, myndighederne har opkrævet med urette.

18. Hvilke konklusioner kan der drages på grundlag af den hidtil omtalte retspraksis? Det er mere end åbenbart — det viser gennemgangen — at overvæltningen, som blev tillagt stor betydning i Just-dommen, i senere retspraksis tillægges væsentlig mindre betydning. Jeg tror ikke, at jeg går for langt ved at sige, at når der lægges vægt på de usikkerhedsmomenter, som knytter sig til overvæltningen [20], og på de mange faktorer, der er bestemmende for den politik, de handlende fører, således at »det er næsten umuligt« at afgøre deres faktiske indvirkning på, i hvilket omfang der er sket en overvæltning [21], er det reelt det samme som at anerkende, at beviset for, om der er sket overvæltning, er et »probatio diabolica«. Som jeg allerede har nævnt (jf. punkt 9 og 10), gælder dette både for den erhvervsdrivende, som har betalt den ulovlige afgift, og for myndighederne.

I denne forbindelse udgør flytningen af bevisbyrden fra importøren til myndighederne, således som fastslået af Domstolen, netop en måde til at undgå at komme i en situation, hvor retten til tilbagesøgning af afgifter, der er erlagt med urette, udhules. Såfremt man vælger at lade bevisbyrden hvile på myndighederne i stedet for på den afgiftspligtige, indebærer det, at såfremt myndighederne ikke kan føre bevis for, at afgiften er overvæltet, har den afgiftspligtige altid krav på tilbagebetaling af, hvad der er erlagt med urette. Dette bekræftes af de nationale retsafgørelser, der er truffet som opfølgning på Domstolens nævnte domme.

18 — Samme sted, præmis 17.

19 — Denne fortolkning ville i øvrigt ikke have haft nogen betydning for det spørgsmål, som i Danmark blev afgjort ved Højesterets ovennævnte dom fra 1952, der som nævnt klart ligger til grund for Domstolens dom i Just-sagen.

20 — Jf. navnlig San Giorgio-dommen, nævnt ovenfor i note 6, præmis 15, og Bianco og Girard-dommen, nævnt ovenfor i note 8, præmis 17.

21 — Bianco og Girard-dommen, præmis 20.

19. Kan man heraf udlede, at betydningen af overvæltningen og princippet om ugrundet berigelse, selv om denne betydning konstant er blevet fremhævet i retspraksis på dette område, er aftaget så meget, at disse forhold ikke længere har nogen praktisk betydning i forbindelse med tilbagesøgningskrav? Svaret må være nej. Der er stadig den situation, hvor det er lovgivningen i medlemsstaten, som pålægger importøren at overvælte den ulovlige afgift på senere led, hvilket netop er tilfældet i den foreliggende sag. Som nævnt synes den anførte retspraksis at udelukke, at bevisbyrden i et sådant tilfælde vendes, og dette indebærer, at den erhvervsdrivende, som har betalt en ulovlig afgift, ikke har krav på tilbagebetaling af det beløb, der er erlagt med urette [22].

I denne forbindelse vil jeg gerne fremhæve, at man efter min opfattelse bør følge den linje, der er i Domstolens praksis, således at man i dette tilfælde må gå ud fra, at der faktisk er sket overvæltning, og at det derfor ikke har nogen mening at vende bevisbyrden. I så fald vil myndighederne under alle omstændigheder kunne godtgøre, at der er sket overvæltning [23], som den foreliggende ret i øvrigt har anført i denne sag.

20. I virkeligheden må det i et tilfælde som det foreliggende antages, at problemet ikke kan løses som foreslået af Kommissionen ved, at der foretages en undersøgelse af, om der faktisk er sket overvæltning. Det drejer sig på ingen måde om at undersøge, hvem der har bevisbyrden, eller om bevisreglerne gør det praktisk umuligt at opnå tilbagebetaling. Problemet er meget mere radikalt: Spørgsmålet er, om overvæltningen af særtolden — i kraft af en forpligtelse, der følger af national ret — må antages at gøre det umuligt at opnå tilbagebetaling, og dermed, om nationale bestemmelser, der medfører et sådant resultat, af denne grund er uforenelige med fællesskabsretten. I sidste instans må der tages stilling til, om overvæltningen af afgiften på tredjemand faktisk medfører en ugrundet berigelse for den erhvervsdrivende, og i konsekvens heraf, om overvæltningen uden videre medfører, at forpligtelsen til at tilbagebetale de beløb, myndighederne har opkrævet med urette, bortfalder.

22 — Jeg vil i denne forbindelse gerne henvise til et analogt tilfælde, som dog vedrørte en anmodning om tilbagebetaling af beløb, der var betalt i henhold til ulovlige fællesskabsforordninger. Her udtalte Domstolen i dom af 13.5.1981, at den omstændighed, at der »eksisterede en ordning udformet specielt med henblik på den tidsmæssige fordeling af følgerne af en økonomisk politisk foranstaltning, udelukker, at der er noget grundlag for at rejse tilbagesøgningskrav for så vidt angår tilvejebragt og fortabt sikkerhedsstillelse, også hvor sådanne krav kunne gennemføres alene i medfør af en national ret. *Det er herved uden betydning, om den erhvervsdrivende faktisk har overvæltet denne afgift eller har undladt dette af virksomhedspolitiske grunde*« (sag 66/80, International Chemical Corporation, Sml. s. 1191, præmis 24, min fremhævelse). Det er således tilstrækkeligt til at afslå tilbagebetaling af de beløb, der er erlagt med urette, at de fællesskabsbestemmelser, det drejer sig om, er indrettet således, at der kan ske overvæltning af den omhandlede afgift (det er end ikke nødvendigt, at der stilles krav om overvæltning). Da der ikke er grund til at tro, at beskyttelsen af erhvervsdrivende er forskellig alt efter, om deres tilbagesøgningskrav vedrører nationale afgifter eller fællesskabsafgifter, er jeg tilbøjelig til at gå ud fra, at denne retspraksis har mistet sin betydning, for så vidt som den er i modstrid med San Giorgio- og Bianco og Girard-dommene. Hvis det ikke var tilfældet, ville det i hvert fald være nødvendigt med grundige overvejelser om dette spørgsmål.

23 — Det ville f.eks. have været tilstrækkeligt i denne sag, at toldmyndighederne havde undersøgt, om de sagsøgende virksomheder faktisk havde ladet et beløb svarende til særtolden indgå i deres kostpris, således som det kræves efter de gældende nationale bestemmelser, og om salgsprisen, således som virksomhederne havde oplyst, herefter var blevet fastlagt ved, at der til kostprisen var tillagt en fortjeneste.

Som allerede anført er det klart, at prisen for et bestemt produkt fastsættes således, at den dækker de hertil svarende omkostninger, men prisen er også (og navnlig) bestemt af markedsværdien, og det er derfor for forenklet at betragte prisen alene som summen af de påløbne omkostninger og den ønskede fortjeneste. Det er af denne grund ikke muligt at isolere en bestemt del, alene at knytte denne del til den afgift, der er betalt med urette, for derved at lade retten til tilbagesøgning bortfalde. Efter min opfattelse er det under disse omstændigheder klart umuligt at påvise, at det formuetab, der er lidt af den, som har betalt den ulovlige afgift, opvejes af, at afgiften er indgået som en del af prisen for det pågældende produkt. Det er efter min opfattelse helt åbenbart, at man kun kan være sikker på, at afgiften er overvæltet på tredjemand, hvis der er tale om et elastisk udbud og en prisufølsom efterspørgsel, hvilket imidlertid ikke forekommer i den økonomiske virkelighed. Jurister bør også tage hensyn til sådanne elementære forhold og drage fornuftige slutninger heraf.

21. Mere generelt bemærkes, at selv om den enkelte erhvervsdrivende af og til vil kunne opnå en fordel ved tilbagebetalingen af en afgift, der er erlagt med urette, og som helt eller delvis er overvæltet på senere led, er det et spørgsmål, om det i så fald er rimeligt at anvende begrebet ugrundet berigelse. Allerede ud fra generelle retlige overvejelser på det teoretiske plan må svaret være nej. Efter min opfattelse kan man ikke anse den fordel, som en borger opnår ved tilbagebetalingen af en afgift, der er opkrævet og oppebåret af myndighederne med urette, for en ugrundet berigelse. Navnlig finder jeg ikke, at staten, som i virkeligheden er den, som på et fejlagtigt grundlag har opnået en ugrundet berigelse ved igennem flere år at have opkrævet en ulovlig afgift, kan påberåbe sig et sådant princip som begrundelse for ikke at tilbagebetale de beløb, som er opkrævet med urette [24].

Hertil kommer, at hvis man anerkendte, at en medlemsstat kunne modsætte sig tilbagesøgningskrav med henvisning til, at der var sket overvæltning — hvilket i øvrigt er et krav i henhold til national ret — kunne man forestille sig, at en medlemsstat ville undlade straks at efterkomme Domstolens dom, hvorved den pågældende afgift er anset for ulovlig, netop fordi den alligevel ikke ville blive pålagt at tilbagebetale de beløb, der er opkrævet med urette. Det ville efter min opfattelse være en urimelig fordel.

22. Min konklusion er således, at det tilbagebetalingen af den ulovlige afgift i hvert fald i en sag som den foreliggende alene vil opveje en ... *ugrundet formueforringelse* for den erhvervsdrivende, som har betalt afgiften til myndighederne. Det er uden betydning, om han har *overvæltet* afgiften på køberne (hvilket han er forpligtet til efter de nationale bestemmelser), idet det må lægges til grund, at han enten har måttet nedsætte sin fortjeneste, eller også er salgsmængden faldet. Jeg er ikke det mindste i tvivl om, at skal der vælges mellem myndighederne i en medlemsstat, som i årevis har krænket fællesskabsretten,

24 — Der henvises på dette punkt til generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse i San Giorgio-sagen, Sml. 1983, s. 3616, særligt på s. 3627, og til punkt 14 og note 14 i nærværende forslag til afgørelse.

og en afgiftspligtig, som har betalt en ulovlig afgift, er det i hvert fald ikke den afgiftspligtige, der skal straffes.

Endvidere er det klart, at såfremt den modsatte løsning vælges, vil man dermed fratage en individuel ret, som er sikret borgerne ved fællesskabsretten, ethvert indhold, og der vil derfor opstå et reelt problem med hensyn til den judicielle beskyttelse af denne ret. Og det er ikke et lille problem.

23. En sidste bemærkning: Som bekendt er det for nylig anerkendt i retspraksis, at en medlemsstat er forpligtet til at erstatte det tab, borgerne lider som følge af en krænkelse af en rettighed, som direkte er tillagt dem ved en fællesskabsbestemmelse, når krænkelsen er fremkaldt ved en overtrædelse af denne bestemmelse, der kan tilregnes medlemsstaten. Domstolen udtalte i denne forbindelse, at »i så fald er retten til erstatning den nødvendige konsekvens af den direkte virkning, der er tillagt de fællesskabsbestemmelser, hvis overtrædelse er årsag til det forvoldte tab« [25].

Som jeg allerede har antydet, kan situationen i visse tilfælde være den, at borgeren lider et tab ... netop ved ... at overvælte den afgift, myndighederne har opkrævet i strid med fællesskabsretten, på senere led derved, at stigningen i varens pris — hvis man derved vil anse afgiften for overvæltet på køberne — vil kunne medføre et fald i salgsmængden. I så fald vil borgeren med rette kunne anlægge et erstatningssøgsmål mod staten for at få dækket det tab, han har lidt på grund af den afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten.

Heroverfor vil man kunne gøre gældende, at den sidstnævnte mulighed gør, at der ikke er den tidligere nævnte fare for, at borgeren ikke sikres den fulde beskyttelse, han har krav på. Det er imidlertid et spørgsmål, om det ikke ville være meget enklere — ikke kun for den erhvervsdrivende — at tillægge ham en ret til at få tilbagebetalt det beløb, der er erlagt med urette.

24. Og det er netop det resultat, der må sikres sagsøgerne i hovedsagen. Hvis Domstolen ønsker at nå frem til dette resultat, således som jeg foreslår, er der efter min opfattelse to muligheder. For det første kan det præjudicielle spørgsmål besvares med, at en national lovgivning, hvorefter der er pligt til at overvælte afgiften på køberne af varerne, fører til, at det er praktisk umuligt at få tilbagebetalt afgifter, myndighederne har opkrævet med urette, og lovgivningen er derfor uforenelig med fællesskabsretten. Den anden og mere radikale mulighed er at fastslå, at borgerens krav på at få tilbagebetalt det beløb, der er betalt med urette, ikke bortfalder, fordi afgiften er overvæltet på køberne af varerne.

25 — Dom af 5.3.1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du pêcheur og Factortame, Sml. I, s. 1029, præmis 22.

Når henses til den foreliggende retspraksis på dette område, vil jeg ikke undlade at bemærke, at selv om det ikke er så åbenbart, fører også den første løsning til, at overvæltningen mister enhver praktisk betydning. Situationen er således den, at myndighederne enten ikke er i stand til at bevise, at der er sket overvæltning (på grund af den omvendte bevisbyrde, som følger af San Giorgio- og Bianco og Girard-dommene), eller også anses de regler, hvorefter der skal overvæltning — og som derfor er det eneste tilfælde, hvor myndighederne kan føre beviset for, at der er sket overvæltning — for at gøre gennemførelsen af tilbagesøgningskravet praktisk umulig. Slutresultatet er således det samme, nemlig at borgerne altid og under alle omstændigheder har krav på tilbagebetaling af afgifter, medlemsstaten har opkrævet i strid med fællesskabsretten.

Mit forslag er herefter, at Domstolen vælger den mest tydelige løsning, nemlig udtrykkeligt at fastslå, at spørgsmålet om, hvorvidt afgiften er overvæltet på køberne af varerne, ikke har nogen betydning for borgerens tilbagesøgningskrav. Denne løsning medfører ikke kun mindst mulig usikkerhed hos de erhvervsdrivende og de retsanvendende myndigheder, men svarer også bedst til den økonomiske virkelighed.

25. På denne baggrund skal jeg herefter foreslå Domstolen at besvare de af Tribunal d'instance de Paris forelagte spørgsmål således:

»Den omstændighed, at en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, er overvæltet på køberne af varerne, medfører ikke, at borgernes krav på tilbagebetaling af de beløb, myndighederne har opkrævet med urette, bortfalder.«