FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

föredraget den 27 juni 1996 *

1. De 27 beslut om hänskjutande som Tribunal d'instance i Paris har fattat i samband med lika många vid den domstolen anhängiga förfaranden, och som samtliga rör samma fråga, erbjuder ett tillfälle för domstolen att vidareutveckla vissa aspekter av sin rättspraxis avseende återbetalning av belopp som har uppburits utan grund, särskilt i fråga om vilken räckvidd och inverkan begreppet övervältring har på den enskildes rätt till återbetalning av avgifter som staten har uppburit utan grund.

Den nationella domstolen frågar nämligen om omständigheten att en medlemsstat motsätter sig att återbetala en avgift som har uppburits i strid med gemenskapsrätten, med motiveringen att skatten övervältras på köparen, kan anses vara av sådan art att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning, när det är genom medlemsstatens egen lagstiftning som företaget åläggs att räkna in skatten i priset för varan före påslag för vinst.

2. Avgiften i fråga har behandlats tidigare i domstolens rättspraxis, eftersom det rör sig om den så kallade "sjötullen", en pålaga som i de franska utomeuropeiska departementen (DOM) tas ut på varor som förs in i de områdena oavsett vilken ort de kommer från och/eller har sitt ursprung i, vilket kan vara en annan av gemenskapens medlemsstater, tredje land eller rent av en region i Frankrike.

Som bekant fastslog domstolen i sin dom i målet Legros m. fl. [1] att sjötullen utgör en avgift med motsvarande verkan som en tull (punkt 10—18). Domens verkan i tiden begränsades emellertid (punkt 28—36), vilket fick till följd att sjötullens oförenlighet med fördraget inte kunde, och fortfarande inte kan, åberopas till stöd för en begäran om återbetalning av de tullar som innan domen avkunnades erlades av andra än de som före den dagen hade väckt talan därom eller lagt fram motsvarande anspråk.

3. I den senare avkunnade domen i målet Lancry m. fl. [2] fastslog domstolen dels att det strider mot fördraget att ta ut sjötullen på varor som kommer från eller som har sitt ursprung i andra regioner inom samma stat, dels att rådets beslut 89/688/EEG [3] — som hade antagits före domen i målet

* Originalspråk: italienska.

1 — Dom av den 16 juli 1992, Legros m. fl. (C-163/90, Rec. 1992 s. I-4625).

2 — Dom av den 9 augusti 1994 i de förenade målen C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 och C-411/93 (Rec. 1994 s. I-3957).

3 — Beslut av den 22 december 1989 om systemet med sjötull i de franska utomeuropeiska departementen (EGT L 399, s. 46) [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå].

Legros m. fl. — var ogiltigt i den del det tillät Frankrike att förlänga systemet med sjötull till och med den 31 december 1992.

Domstolen biföll emellertid inte den franska regeringens yrkande att domens verkan i tiden skulle begränsas. I det avseendet fastslog domstolen nämligen att "efter den 16 juli 1992, då domen i målet Legros m. fl. avkunnades, kunde den franska regeringen inte med fog fortsätta att hävda att den nationella lagstiftningen i fråga överensstämde med gemenskapsrätten. De berörda lokala myndigheternas intressen är dessutom tillräckligt skyddade av att verkan av domen i målet Legros m. fl. har begränsats i tiden. Följaktligen saknas anledning att begränsa föreliggande doms verkan i tiden". [4]

4. Med andra ord tillämpas den begränsning i tiden som fastslogs i domen i målet Legros m. fl. även på ansökningar om återbetalning av belopp som har uppburits i form av sjötull efter det att beslutet av den 22 december 1989 trädde i kraft och fram till den 16 juli 1992, då ovannämnda dom avkunnades. Om tullarna i fråga har uppburits även efter det datumet, måste de emellertid kunna återbetalas — naturligtvis under förutsättning att villkoren för återbetalning är uppfyllda — till de ekonomiska aktörer som har erlagt dem.

4 — Ovannämnda dom i målet Lancry, punkt 45.

De tvister som har givit upphov till föreliggande förfarande rör just återbetalning av de sjötullar som uppbars efter den 16 juli 1992. De behöriga tullmyndigheterna har vägrat bevilja återbetalning av dessa på grund av de relevanta nationella bestämmelser som här skall återges.

5. I artikel 352 a i Code des Douanes, i dess lydelse enligt artikel 24 andra stycket i lag av den 30 december 1986, fastslås att "den som felaktigt har erlagt nationella tullar och avgifter som har tagits ut utan att förfarandena i denna lag har iakttagits, kan få dessa återbetalade, utom i det fall då tullarna och avgifterna har övervältrats på köparen".

Med avseende på föreliggande fall bör även erinras om artikel 1 i lagen av den 2 juli 1963, i dess lydelse enligt artikel 32 i förordning av den 1 december 1986. I den artikeln föreskrivs sanktioner (böter från 5 000 till 100 000 FF) för dem som återförsäljer en vara till ett pris som understiger dess faktiska inköpspris. I samma bestämmelse definieras det faktiska inköpspriset som "det pris som anges på inköpsfakturan ökat med omsättningsskatter, särskilda skatter på återförsäljningen i fråga samt, i förekommande fall, transportkostnader". Detta innebär att det är förbjudet att sälja med förlust och att varorna således inte får säljas till ett pris som understiger priset för varan före påslag för vinst.

6. Vi kommer nu till bakgrunden till målet. Bolaget Comateb och övriga sökanden i målen inför den nationella domstolen är företag som har erlagt sjötull på varor som har förts in i Guadeloupe och som kommer från andra medlemsstater eller en annan del av det franska territoriet. Efter domen i målet Lancry m. fl. har de begärt återbetalning av de belopp som de utan grund har inbetalat till tullmyndigheten under perioden mellan den 17 juli och den 31 december 1992. Tullmyndigheten har för sin del gjort gällande att de omtvistade sjötullarna, i enlighet med artikel 352 a i Code, inte kan återbetalas eftersom de har övervältrats på köparen.

Tribunal d'Instance i Paris, som har att lösa tvisten, har funnit det nödvändigt att i vart och ett av de anhängiga målen rikta en begäran om förhandsavgörande till domstolen. Den nationella domstolen frågar huvudsakligen om vägran att återbetala en skatt som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten med motiveringen att skatten har övervältrats på varans köpare, skall anses vara av sådan art att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning, när det är just genom lagstiftningen i medlemsstaten som företagen åläggs att räkna in skatten i priset på den försålda varan.

7. Det bör här förtydligas att, som framgår av beslutet om hänskjutande, den nationella domstolen på det bestämdaste hävdar att "den omtvistade sjötullen har övervältrats på köparna". I det avseendet påpekar den även att de sökande företagen själva inte har bestritt att det faktiskt sker en skatteövervältring på varornas köpare.

Omständigheten att den skattskyldige genom den franska lagstiftningen åläggs att lägga den omtvistade skatten till inköpspriset av de varor som är nödvändiga för hans verksamhet och därefter, således, till den försålda varans pris före påslag för vinst, medför nämligen enligt den nationella domstolen att det i lagstiftningen i fråga "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 använder sig av som grund för att bestrida återbetalning". Den nationella domstolen drar därav slutsatsen att "det förefaller som om det i den franska lagstiftningen föreligger villkor för skatteövervältring, och därigenom för att återbetalning inte skall ske".

8. Om problemet formuleras på det sättet, det vill säga om man tar för givet att den skatt som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten har övervältrats på ett senare omsättningsled, återstår likväl att fastställa huruvida skatteövervältring är av sådan art att rätten till återbetalning av det belopp som har uppburits utan grund upphör eller, mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i föreliggande fall, om ett på så sätt inrättat system strider med gemenskapsrätten genom att det i praktiken blir omöjligt att erhålla återbetalning av de belopp som har inbetalats till myndigheten utan grund.

Den franska regeringen och kommissionen har emellertid, såväl i sina skriftliga yttranden som under förhandlingen, hävdat att skyldigheten att räkna in sjötullen i priset för varan före påslag för vinst alls inte innebär, i varje fall inte nödvändigtvis, att det faktiskt har skett en skatteövervältring på varornas köpare [5]. Huvudsakligen beror detta på att ett företag förvisso skulle kunna välja, av anledningar som beror på dess marknadsföringsstrategier, att minska den egna vinstmarginalen hellre än att övervältra avgiften.

Ett sådant resonemang är utan tvivel korrekt teoretiskt sett men är uppenbart verklighetsfrämmande, eftersom det förutsätter en distinktion som i praktiken är omöjlig att göra. Hur skall man särskilja den del som hänför sig till kostnader och utgifter från den del som hänför sig till importörens vinst, i det enda belopp som tredje man erlägger? När det sedan är ostridigt att varans pris före påslag för vinst (enligt lag) inbegriper sjötullen och att försäljningspriset består av priset före påslag för vinst ökad med importörens vinst, hur skall det då kunna fastställas att importören i fråga har avsett att själv bära hela eller delar av den omtvistade sjötullen genom att i motsvarande mån minska sin vinstmarginal?

9. Ett minimum av realism gör det nödvändigt att redan här medge att den lösning som har föreslagits av kommissionen och den franska regeringen inte kan godtas. Det förbud mot att sälja med förlust som föreskrivs i den franska lagstiftningen gör det uppenbart att även sjötullen, liksom alla andra kostnader, måste räknas in i en varas försäljningsvärde. Därav följer att det blir svårt och fåfängt att söka utröna varje enskild ekonomisk aktörs avsikt för att ta reda på om han ämnat minska sin vinst eller övervältra hela den sjötull som inbetalats utan grund.

Det förefaller mig heller inte möjligt att godta argumentet, även det framfört av kommissionen, att den nationella domstolen, i syfte att klargöra huruvida skatteövervältring har skett eller inte, skulle kunna anlita en expert för att utröna om den enskilde ekonomiske aktörens vinstmarginal kan anses vara normal (avses månne att den är normal i jämförelse med ett medelvärde av den vinst som övriga aktörer inom samma sektor har erhållit, eller normal i betydelsen att den inte är exceptionellt stor?). Uppenbarligen beror vinsten i en marknadsekonomi på varierande faktorer. Att fastställa vad som är *normalt* bevisar inte någonting alls, och minst av allt visar det huruvida en skatteövervältring har skett eller inte.

För tydlighetens skull bör det således medges att de ovannämnda metoderna allt annat än bevisar huruvida skatteövervältring har skett eller inte, utan snarare förefaller syfta till att göra rätten till återbetalning av en skatt, som myndigheten har uppburit utan grund, verkningslös.

5 — Under förhandlingen har de sökande företagen nämligen själva hävdat, om än med olika motiveringar, att övervältringen av sjötullen på varans köpare inte kan anses utgöra en automatisk följd av att ett belopp motsvarande sjötullen räknas in i priset för varan före påslag för vinst.

10. Mot den bakgrunden förefaller det som om den nationella domstolens påstående att "det är fastslaget att den omtvistade sjötullen har övervältrats på köparna", förutom att vara grundat på den rättsliga omständighet som utmärker detta fall, även tar hänsyn till en omständighet i sak som alltid föreligger i de fall den felaktigt utkrävda tullen utgör en indirekt skatt på överlåtelse av varor, nämligen det faktum att det är omöjligt att, i en varas försäljningspris, skilja mellan kostnader och vinst. Även om det förutsätts att den berörde aktören har avsett att minska den egna vinstmarginalen, kvarstår det faktum att försäljningspriset även inbegriper den skatt som myndigheten har uppburit utan grund.

Med en sådan utgångspunkt förefaller det finnas få alternativ. Antingen anses skatten i fråga ha tagits ut i ett senare omsättningsled, en "sannolik" omständighet eftersom den per definition räknas in i försäljningspriset, eller medger man att det varken är möjligt för myndigheten att bevisa att skatteövervältring har skett, eller för importören att bevisa att ingen skatteövervältring har skett. Således måste endera alternativet stödjas. Om ett sådant val görs till förmån för myndigheten kommer det att innebära att skatteövervältring presumeras, vilket gör rätten till återbetalning av det felaktigt uppburna beloppet verkningslös. Om det däremot görs till förmån för importören kommer det att innebära att denne alltid och under alla omständigheter kommer att ha rätt till återbetalning av det belopp som har uppburits utan grund. I båda fallen kommer slutsatsen att bli densamma: skatteövervältring har inte — och bör heller inte ha — någon som helst inverkan på återbetalningen.

För att återgå till föreliggande fall anser jag att domstolen inte kan bortse från den bedömning av de faktiska och rättsliga omständigheterna som den nationella domstolen har gjort då den dragit slutsatsen att skatten i fråga har övervältrats på varornas köpare — bedömningar som tydligt och uttömmande har angetts i beslutet om hänskjutande. Utgångspunkten för min undersökning är således att det har skett en skatteövervältring på varornas köpare och inte, som kommissionen har föreslagit, att det faktum att ett belopp som motsvarar sjötullen räknas in i priset före påslag för vinst inte bevisar att en skatteövervältring faktiskt har skett. För övrigt är det första förslag som angavs ovan, enligt vilket det inte skall anses vara möjligt — åtminstone inte i en situation som den föreliggande — att *bevisa* att skatteövervältring har skett eller inte, inte av sådan art att frågans förutsättningar ändras väsentligt ens om kommissionens ståndpunkt intas.

11. Med den förutsättningen anser jag det lämpligt att inledningsvis erinra om domstolens rättspraxis i fråga om återbetalning av felaktigt uppburna belopp genom att inledningsvis påminna om att "rätten att erhålla återbetalning av skatter som en medlemsstat har tagit ut i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser är en följd och ett komplement till de rättigheter som tillerkänns enskilda i de gemenskapsbestämmelser som förbjuder avgifter med motsvarande verkan som tullar eller, beroende på det enskilda fallet, diskriminerande inhemska skatter" [6].

6 — Dom av den 9 november 1983, San Giorgio (199/82 Rec. 1983 s. 3595, punkt 12).

Grunden för rätten till återbetalning av belopp som myndigheten har uppburit utan grund är således förankrad i de relevanta gemenskapsbestämmelsernas direkta effekt och i det faktiska skydd av enskildas rättsliga ställning som de bestämmelserna ger upphov till. Det är uppenbart att ett sådant skydd inte kan vara effektivt om den dom, i vilken en skatt fastslås vara rättsstridig, inte åtföljdes av en möjlighet för den enskilde att erhålla återbetalning av denna skatt.

12. Jag vill därefter erinra om att enligt en fast rättspraxis skall anspråk på rätten till återbetalning, i frånvaro av specifika (harmoniserade) gemenskapsbestämmelser, göras vid de nationella domstolarna, vilka har "anförtrotts uppgiften att säkerställa det rättsliga skydd som de enskilda har på grundval av gemenskapsrättsliga bestämmelser som har direkt effekt" [7] — enligt de förfaranden som har fastslagits i nationella bestämmelser. Dessa bestämmelser kan emellertid inte "vara mindre gynnsamma än de som hänför sig till liknande förfaranden inom nationell processrätt" och skall inte vara av sådan art att det blir "omöjligt att utöva de rättigheter som de nationella domstolarna skall skydda" [8].

Om det förhåller sig så, att återbetalning av skatter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten finns för att bestämmelser med direkt effekt skall vara verkningsfulla, och det även förhåller sig så, att de nationella bestämmelser och förfaranden som föreskrivs på området inte skall vara sådana att den rätt som tilldelas genom en gemenskapsbestämmelse i praktiken blir omöjligt att utöva, borde slutsatsen dras att den som begär återbetalning skall bevisa att skatten är rättsstridig och att han har erlagt den, ingenting mer. I sin rättspraxis har domstolen emellertid medgivit att det inte strider mot gemenskapsrätten att återbetalning av skatter som har uppburits utan grund nekas i de nationella rättsordningarna, om återbetalningen skulle innebära en oberättigad vinst för rättsinnehavaren, särskilt "om det har *fastslagits* att den som har att erlägga skatten faktiskt har övervältrat den på andra rättssubjekt". [9] Ett ytterligare krav ställs således på den som begär återbetalning: att bevisa att den erlagda skatten inte har övervältrats på ett senare omsättningsled.

13. Domstolen fastslog för första gången i sin dom av den 27 februari 1980 [10] i målet Just att det i gemenskapsrätten "inte krävs att återbetalning av avgifter som har uppburits utan grund beviljas på sådana villkor att det orsakar en oberättigad vinst för rättsinnehavarna", och att den således "inte utesluter att det beaktas att bördan av [dessa] skatter ... har kunnat övervältras på andra ekonomiska aktörer eller på konsumenterna".

7 — Dom av den 16 december 1976, Rewe (33/76, Rec. 1976 s. 1989, punkt 5) och Comet (45/76, Rec. 1976 s. 2043, punkt 12).

8 — Ovannämnda dom i målet Rewe, punkt 5. Ovannämnda dom i målet Comet, punkterna 13 och 16. Dessa allmänna principer har, som bekant, fastställts i all senare rättspraxis i fråga om återbetalning av felaktigt uppburna belopp (dom av den 27 februari 1980, Just, 68/79, Rec. s. 501, punkt 25, dom av den 27 mars 1980, Denkavit Italiana, 61/79, Rec. s. 1205, dom av den 10 juli 1980, Ariete, 811/79, Rec. s. 2545, punkt 12, dom av den 10 juli 1980, Mireco, 826/79, Rec. s. 2559, punkt 13, ovannämnda dom i målet San Giorgio, punkt 12, dom av den 25 februari 1988, Bianco, förenade målen 331/85, 376/85 och 378/85, Rec. s. 1099, punkt 12, dom av den 24 mars 1988, kommissionen mot Italien, 104/86, Rec. s. 1799, punkt 7). De utgör numera fast rättspraxis vid domstolen (se senast dom av den 23 maj 1996, Lomas (5/94, REG s. I-2553, punkt 31).

9 — Dom i målet San Giorgio (ovan nämnd i fotnot 6), punkt 13, min kursivering.

10 — Ovannämnd i fotnot nr 8, punkterna 26 och 27.

För att bättre förstå orsakerna till att domstolen har intagit en sådan ståndpunkt, anser jag det lämpligt att påpeka att den i fallet i fråga bland annat hade att avgöra om det var förenligt med gemenskapsrätten att beakta att skatterna har räknats in i varornas pris och övervältrats på senare köpare när, som fallet var i den danska rättspraxis som skulle bedömas, det är fråga om en begäran om återbetalning av felaktigt uppburna skatter. Denna rättspraxis går tillbaka till en dom av Højesteret från år 1952 [11] i vilken den domstolen förvägrade ett företag inom bageribranschen återbetalning och fastslog att den felaktigt uttagna skatten hade övervältrats på dem som hade köpt brödet. Detta ansågs bevisat genom att varans pris sattes av myndigheterna och att dessa — efter det att den skatt som senare förklarades rättsstridig hade införts — hade höjt priset med ett belopp som motsvarade skatten i fråga.

14. Att det saknades möjlighet att erhålla återbetalning av det felaktigt uppburna beloppet, vilket fastslogs av den danska domstolen, berodde således på den speciella omständigheten att det rörde sig om ett försäljningspris som sattes genom myndighetsbeslut och att priset hade höjts med ett belopp som motsvarade den (rättsstridiga) skatt vars återbetalning hade begärts. Den situation som låg till grund för domen i målet Just var helt annorlunda. Som redan har konstaterats fastslog domstolen, trots detta, i allmänna ordalag att det inte strider mot gemenskapsrätten att med avseende på återbetalning av belopp som uppburits utan grund beakta att skatten har övervältrats på köparna.

Det är precis i det avseendet som domen i målet Just har blivit hårt kritiserad i doktrinen [12]. Förutom att det i denna doktrin konstateras att ett fall, som uteslutande återfinns i dansk rätt och därtill under väl avgränsade särskilda omständigheter, genom domen har upphöjts till princip [13], har det ifrågasatts att skatteövervältringen skulle utgöra en oberättigad vinst för den ekonomiske aktör som har betalat den skatt han inte var skyldig att erlägga och att den i varje fall inte kan anses vara av sådan art att rätten till återbetalning av det belopp som har uppburits utan grund upphör. I det avseendet har det särskilt understrukits att "s'il y a enrichissement sans cause, c'est plutôt au bénéfice de l'autorité publique (accipiens) qui a perçu la taxe illicite, puisque la base legale sur laquelle la perception a été effectuée est mise postérieurement à néant, ce qui lui fait perdre toute cause" [14] (om det alls föreligger en oberättigad vinst, görs denna snarare av den myndighet som har uppburit den rättsstridiga avgiften, eftersom den rättsliga grunden för uppbärandet ogiltigförklaras i efterhand, vilket gör att orsaken till [att avgiften uppburits] helt bortfaller).

15. Jag återkommer senare till den aspekten. Det är i sammanhanget viktigt att påpeka att även om det i senare rättspraxis har bekräftats att medlemsstaterna har rätt att vägra återbetalning av skatter som har uppburits

11 — Se UfR 1952, 974 H.

12 — Se bland andra Hubeau: "La répétition de l'indu en droit communautaire", i *Revue trimestrelle de droit européen*, 1981, s. 442 f. och Waelbroeck: "La garantie du respect du droit communautaire par les Etats membres. Les actions au niveau national", i *Cahiers de droit européen*, 1985, s. 37 f.

13 — I sammanhanget bör nämligen påpekas, för det första, att dessförinnan hade inte i någon nationell rättsordning, förutom i den danska, överföring på tredje man ansetts utgöra en anledning till att rätten till det belopp som inbetalats utan grund upphör, eftersom bestämmelser i vilka en sådan regel fastslås antogs först efter domen i målet Just, exempelvis i Italien och Frankrike. För det andra bör påpekas att det i Højesterets egen rättspraxis ansågs att det inte fanns anledning att anta att priset på en produkt som var belagd med en skatt, då priset i fråga inte sattes av statsmakten utan av marknaden, hade ökats så att avgiften därigenom kompenserades, vilket fick till följd att sökanden hade rätt till återbetalning (dom av den 28 maj 1965, mål II 214/1964, U 1965, 492 H).

14 — Se ovan, Hubeau, s. 451.

utan grund, om återbetalningen skulle geupphov till en oberättigad vinst för rättsinnehavaren, har även kraven på bevisning av att skatteövervältring har skett förtydligats betydligt, och förtydligandena har i hög grad minskat skatteövervältringens inverkan på rätten till återbetalning av det belopp som har uppburits utan grund.

Domstolen har nämligen i domen i målet San Giorgio fastslagit att "beviskrav som får till följd att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning av avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten [är] oförenliga med densamma. Det gäller närmare bestämt presumtioner eller beviskrav som syftar till att ålägga den skattskyldige att visa att de felaktigt uppburna beloppen inte har övervältrats på andra rättssubjekt, eller särskilda begränsningar i fråga om vilken form av bevisning som krävs, exempelvis att endast skriftlig bevisning godtas". [15] I samma dom fastslog domstolen dessutom att "[p]roblemet med att avgöra om och i vilken utsträckning som en skattebörda, som har ålagts importören, faktiskt har kunnat föras över på senare omsättningsled medför, i en marknadsekonomi som grundar sig på fri konkurrens, en viss osäkerhetsmarginal som inte systematiskt får belasta den person som måste erlägga en skatt som strider mot gemenskapsrätten". [16]

16. För det första framgår av de nyss citerade avgörandena att om det åläggs importören att bevisa att skatten inte har övervältrats på ett senare omsättningsled som villkor för att begäran skall tas upp till prövning, kan detta i slutänden leda till att det i praktiken blir omöjligt att erhålla återbetalning. För det andra, och till följd av det nyss sagda, framgår det att det således kan visa sig nödvändigt att omkasta bevisbördan. Med andra ord har domstolen medgivit att det i vissa fall, särskilt i en marknadsekonomi som grundar sig på fri konkurrens, kan åligga myndigheten att bevisa att skatteövervältring har ägt rum och inte importören att bevisa att han inte har övervältrat skatten på varans köpare.

I den senare avkunnade domen i målet Bianco godtog inte domstolen argumentet att det skulle vara förenligt med gemenskapsrätten att ålägga de ekonomiska aktörerna sagda bevisbörda när dessa på en marknad med reglerade priser inte har någon frihet att eventuellt välja om de vill övervältra skatten på köparna eller inte. Domstolen har nämligen påpekat att — under förutsättning att de principer som fastslogs i domen i målet San Giorgio inte endast tillämpas på fall som utspelar sig i en marknadsekonomi — även om det beroende på marknadens kännetecken är mer eller mindre troligt att en skatteövervältring görs, kvarstår icke desto mindre faktum att "det stora antal faktorer som avgör den valda marknadsföringsstrategin varierar från fall till fall, varför *det i praktiken blir omöjligt att avgöra dennas faktiska inverkan på skatteövervältring*". [17]

15 — Dom i målet San Giorgio (ovan nämnd i fotnot 6), punkt 14.

16 — Ibidem, punkt 15.

17 — Domen i målet Bianco et Girard (ovan nämnd i fotnot nr 8) punkt 20, min kursivering.

17. Det är förvisso sant att domstolen, även om den i samma dom hävdade att det i fråga om indirekta skatter inte anses föreligga "en presumtion av innebörden att det har skett en skatteövervältring och att den skattskyldige har att bevisa motsatsen", likväl har förtydligat att "detta påstående påverkar alls inte lösningen på det specifika problem som uppstår i fråga om bevisbördan, då den skattskyldige just genom gällande lagstiftning har ålagts att övervältra en skatt på ett senare omsättningsled". [18]

Försåvitt man inte hävdar att domstolen har lämnat frågan öppen, förefaller det senare yttrandet tyda på att en importör fortfarande har bevisbördan när han just genom den nationella lagstiftningen har ålagts att övervältra en skatt på ett senare omsättningsled, ett fall som i huvudsak överensstämmer med det som har givit upphov till detta mål. [19] Därav skulle närmast automatiskt följa att importören hur som helst skulle sakna möjlighet att erhålla återbetalning av de skatter som myndigheten har uppburit utan grund.

18. Vilka slutsatser kan dras av ovan refererade rättspraxis? Av genomgången framgår att det är uppenbart att betydelsen av skatteövervältring, så som den har fastslagits i domen i målet Just, har begränsats avsevärt i senare rättspraxis. Jag tror inte att det är vågat att påpeka att det faktum att tonvikten har lagts på den osäkerhetsmarginal som åtföljer övervältringen [20], i stället för på omständigheten att de olika faktorer som avgör ett företags marknadsföringsstrategi kan variera, vilket får till följd att "det i praktiken blir omöjligt" att avgöra dess faktiska inverkan på skatteövervältringen [21], i huvudsak utgör ett erkännande av att uppgiften att bevisa att en skatteövervältring har skett eller inte innebär ett *probatio diabolica*. Som redan har antytts (se punkterna 9 och 10) är detta fallet såväl för den ekonomiske aktör som har erlagt skatt han inte var skyldig att erlägga som för myndigheten själv.

Att, som domstolen har fastslagit, omkasta bevisbördan — från importören till myndigheten — utgör mot den bakgrunden just ett sätt att undvika att rätten till återbetalning av det belopp som har uppburits utan grund fullständigt går om intet. Valet att gynna den skattskyldige på myndighetens bekostnad i fråga om bevisbördan medför att den förre alltid kommer att ha rätt till återbetalning av de belopp han har erlagt utan grund, eftersom det är omöjligt för myndigheten att bevisa att en skatteövervältring faktiskt har skett. Detta bekräftas i de nationella domar som har avkunnats med tillämpning av domstolens rättspraxis.

18 — Ibidem, punkt 17.

19 — En sådan tolkning skulle inte påverka ett fall som det som redan har avgjorts i Danmark av Højesteret i den ovan nämnda domen av år 1952, vilken, som redan har sagts, säkerligen har påverkat domstolens dom i målet Just.

20 — Se särskilt domen i målet San Giorgio (ovan nämnd i fotnot 6), punkt 15, samt i målet Bianco (ovan nämnd i fotnot 8), punkt 17.

21 — Ovannämnda dom i målet Bianco, punkt 20.

19. Går det att därav dra slutsatsen att betydelsen av skatteövervältring, liksom betydelsen av principen om oberättigad vinst, trots att den upprepade gånger har fastslagits i rättspraxis på området, så till den grad har inskränkts att den inte längre har någon praktisk inverkan i fråga om återbetalning av belopp som har uppburits utan grund? Svaret måste vara nekande. Det fall kvarstår nämligen, då importören, som i detta mål, just genom statens lagstiftning åläggs att övervältra den rättsstridiga skatten på ett senare omsättningsled. Det förefaller nämligen som om det enligt samma rättspraxis är uteslutet att bevisbördan i ett sådant fall omkastas, vilket får till följd att den ekonomiska aktören, även om han har inbetalat en skatt utan grund, inte skulle ha någon rätt till återbetalning av det belopp som har uppburits utan grund. [22]

I det avseendet vill jag för det första påpeka att domstolens bedömning bör följas, då det i ett sådant fall inte går att ha en annan utgångspunkt än att en skatteövervältring faktiskt har skett och att det således inte skulle vara någon mening med att omkasta bevisbördan. I ett sådant fall är nämligen myndigheten hur som helst i stånd att bevisa att en skatteövervältring har skett [23], vilket för övrigt har påpekats av den hänskjutande domstolen med anledning av föreliggande mål.

20. Det måste medges att i ett sådant fall kan problemet likväl inte lösas på det sätt som kommissionen har föreslagit, det vill säga genom en kontroll som syftar till att fastställa om en skatteövervältring faktiskt har skett. Det rör sig alls inte om att fastslå vem som har bevisbördan och kontrollera om beviskraven är sådana att det i praktiken blir omöjligt att erhålla återbetalning. Problemet är långt mer grundläggande än så. Det rör sig nämligen om att avgöra om övervältring av sjötullen — till följd av en skyldighet som fastslås i själva den nationella lagstiftningen — skall anses vara av sådan art att det blir omöjligt att erhålla återbetalning. Det vill säga att det skall avgöras om en nationell lagstiftning, som medför ett sådant resultat, just av den anledningen är oförenlig med gemenskapsrätten. Vad som ytterst skall fastslås är om den skatteövervältring som har skett på tredje man faktiskt medför en oberättigad vinst för den ekonomiske aktören och därför, eller oavsett detta, är av sådan art att den medför att rätten till återbetalning av belopp som myndigheten har uppburit utan grund upphör.

22 — Jag anser det vara lämpligt att här erinra om att domstolen i ett liknande fall, som emellertid gällde en begäran om återbetalning av belopp som hade erlagts på grundval av ogiltiga gemenskapsförordningar, i en dom av den 13 maj 1981, har fastslagit att förekomsten av "ett system som har inrättats särskilt för att fördela verkningarna av en åtgärd i fråga om ekonomisk politik tar bort grunden för en talan om återbetalning av beloppen av de erlagda och förverkade säkerheterna, även om en sådan talan skulle kunna föras med framgång redan på grundval av nationell rätt. Det *saknar i det avseendet betydelse om den ekonomiske operatören faktiskt har övervältrat skyldigheten i fråga eller valt att avstå på grund av orsaker som är hänförliga till företagets ekonomiska strategi.*" (International Chemical Corporation, 66/80, Rec. s. 1191, punkt 24, min kursivering.) Det räcker således att gemenskapslagstiftningen i fråga är utformad på ett sådant sätt att det i den medges (det är inte ens nödvändigt att det påbjuds) att pålagan i fråga övervältras för att återbetalning av de belopp som uppburits utan grund skall kunna förvägras. Då det inte finns någon anledning att anse att de ekonomiska aktörerna erbjuds olika skydd beroende på om deras begäran om återbetalning av felaktigt uppburna belopp hänför sig till nationella skatter eller till gemenskapsskatter, lutar jag åt att anse att denna rättspraxis numera är förlegad eftersom den strider mot domarna i målen San Giorgio och Bianco. Om så inte vore fallet är det självklart att åtminstone en fördjupad undersökning av frågan vore nödvändig.

23 — Tullmyndigheten har exempelvis i detta fall endast behövt kontrollera att de sökande företagen faktiskt hade räknat in ett belopp som motsvarade sjötullen i priset, så som krävdes i den gällande nationella lagstiftningen, samt, som företagen själva har uppgivit, att försäljningspriset sedan hade fastställts genom att en vinstmarginal hade lagts till de sammantaget beräknade kostnaderna.

Jag vill till att börja med påpeka att en viss varas försäljningspris förvisso fastställs på ett sådant sätt att kostnaderna för den täcks, men det beror (framför allt) även på situationen på marknaden, varför det vore alltför enkelt att hävda att priset utgör summan av kostnader och önskad vinst. Därav följer att det inte går att särskilja en viss andel av priset och uteslutande koppla denna till beloppet av en felaktigt uppburen skatt och på så sätt orsaka att rätten till återbetalning upphör. Mot den bakgrunden tror jag inte att det går att hysa tvivel om att det är omöjligt att bevisa att den förmögenhetsförlust som har förorsakats den som har erlagt den rättsstridigt uppburna skatten kompenseras genom att skatten räknas in i priset för varan i fråga. Enligt min uppfattning är det nämligen uppenbart att det endast skulle vara möjligt att vara säker på att det har skett en skatteövervältring på tredje man endast i de fall då utbudet är elastiskt och efterfrågan konstant, vilket i verkligheten inte inträffar. Även en jurist måste beakta denna grundläggande sanning och dra rimliga slutsatser därav.

21. Även om det, generellt sett, medges att den ekonomiske aktören i vissa enstaka fall gör en förtjänst till följd av att en skatt som har uppburits utan grund återbetalas, när skatten helt eller delvis har övervältrats på ett senare omsättningsled, måste frågan ställas om det i ett sådant fall med fog går att använda begreppet oberättigad vinst. Redan rättsteoretiska överväganden gör att frågan bör besvaras nekande. Jag anser nämligen att det inte med fog går att hävda att den fördel som den enskilde drar av att en skatt som rättsstridigt har uppburits av myndigheten utgör en oberättigad vinst. Framför allt anser jag inte att staten, som själv onekligen har gjort en oberättigad vinst genom att kanske under en följd av år uppbära en rättsstridig skatt, senare skall kunna åberopa just den principen för att förvägra återbetalning av de belopp som har uppburits utan grund. [24]

Om det godtogs att en stat kan motsätta sig återbetalning av belopp som har uppburits utan grund med motiveringen att en skatteövervältring har skett, när denna för övrigt är påbjuden i själva den nationella lagstiftningen, skulle det dessutom kunna inträffa att staten i fråga inte rättade sig skyndsamt efter en dom från domstolen i vilken det fastslås att skatten i fråga är rättsstridig, eftersom den hur som helst inte skulle förpliktas att återbetala de belopp som har uppburits utan grund. Detta förefaller mig uppriktigt sagt vara en överdriven belöning.

22. Slutligen anser jag, åtminstone vad avser föreliggande fall, att återbetalningen av de belopp som har uppburits utan grund endast lyckas kompensera en ... *oberättigad förlust* för den ekonomiska aktör som har erlagt skatt som han inte var skyldig att erlägga till myndigheten. Det saknar betydelse att han har övervältrat dessa (därtill tvungen genom den nationella lagstiftningen) på köparen, varvid han förmodligen har varit tvungen att minska sin vinstmarginal eller se sin försäljningsvolym minska. I varje fall hyser jag inga tvivel om att en skattskyldig som har erlagt skatt som han inte var skyldig att betala alls

24 — Se i det avseendet generaladvokaten Mancinis förslag till avgörande i det ovan nämnda målet San Giorgio (Rec. 1983 s. 3616, särskilt s. 3627 f.) samt punkt 14 och fotnot 14 i detta förslag.

inte är den som skall bestraffas när en myndighet i en medlemsstat under flera år har brutit mot gemenskapsrätten.

Det skall sägas tydligt att en lösning av motsatt innebörd skulle innebära att en enskilds personliga rättsliga ställning, som gemenskapsrätten har att skydda, blev innehållslös, vilket verkligen skulle utgöra ett problem i fråga om denna rättsliga ställnings effektiva rättsskydd. Detta är alls inte ett litet problem.

23. Ett sista påpekande. Som bekant har det i ett rättsfall nyligen fastslagits att staten är skadeståndsskyldig gentemot enskilda som har lidit skada på grund av att en rättighet, som tillerkänns dem direkt i en gemenskapsbestämmelse, har åsidosatts genom den statens agerande. I det fallet förtydligade domstolen särskilt att "[r]ätten till skadestånd utgör i detta fall en nödvändig följd av den direkta effekten av de gemenskapsbestämmelser, vars överträdelse är orsak till den vållade skadan". [25]

Det är möjligt att, som tidigare antytts, den enskilde lider skada just genom att ... han har övervältrat en skatt, som myndigheten har uppburit i strid med gemenskapsrätten, på ett senare omsättningsled, i den mening att prisökningen på varan — om man anser den utgöra en skatteövervältring på tredje part som är köpare — kan medföra att försäljningsvolymen minskar. I ett sådant fall kan den enskilde säkert med framgång föra en skadeståndstalan mot staten för att erhålla ersättning för den skada han lidit till följd av den skatt som har uppburits i strid med gemenskapsrätten.

Här skulle det gå att invända att den nyssnämnda möjligheten undanröjer den ovan nämnda risken för att den enskilde skulle nekas det fulla och effektiva skydd som han har rätt till. Jag undrar emellertid om det inte vore mycket enklare, och inte endast för aktören i fråga, att han tillerkändes rätten till återbetalning av det belopp som har uppburits utan grund.

24. Det är detta resultat som måste säkerställas även för sökandena i målen vid de nationella domstolarna. Om domstolen vill uppnå detta, vilket jag föreslår, förefaller det mig finnas två alternativ. Det första består i att besvara den nationella domstolens fråga så, att nationella bestämmelser, som är så utformade att det i dessa åläggs en skyldighet att övervältra en skatt på tredje man som har köpt varorna, gör det i praktiken omöjligt att erhålla återbetalning av de skatter som myndigheten har uppburit utan grund och att de därför är oförenliga med gemenskapsrätten. Det andra, som är mer radikalt, består i att fastslå att skatteövervältring på tredje man som har köpt varorna i varje fall inte är av sådan art att den enskildes rätt till återbetalning av de belopp som har uppburits utan grund därigenom upphör.

25 — Dom av den 5 mars 1996, Brasserie du Pêcheur och Factortame (förenade målen C-46/93 och C-48/93, REG s. I-1131, punkt. 22).

Med beaktande av rättsfallen på området måste jag emellertid påpeka att även den första lösningen i slutänden, om än inte lika uppenbart, innebär att begreppet överföring helt frånkänns räckvidd och praktisk inverkan. Antingen är myndigheten inte i stånd att bevisa att en skatteövervältring har genomförts (på grund av den omkastade bevisbördan som fastslogs i domen i målet San Giorgio och i målet Bianco), eller anses det normsystem i vilket skatteövervältring påbjuds — och som således utgör det enda fall då myndigheten är i stånd att bevisa att skatteövervältring har skett — vara av sådan art att rätten till återbetalning i praktiken blir omöjlig att utöva. Slutresultatet ändras inte: den enskilde har alltid, och under alla omständigheter, rätt till återbetalning av de skatter som har uppburits av medlemsstaten i strid med gemenskapsrätten.

Mot den bakgrunden kan jag inte annat än föreslå att domstolen väljer den lösning som framstår som tydligast: att entydigt klargöra att skatteövervältring på tredje man som har köpt varan inte har någon betydelse för den enskildes rätt att erhålla återbetalning av belopp som har uppburits utan grund. Ett sådant val ger inte bara upphov till minst osäkerhet bland aktörerna och dem som har att tolka rätten, det är även det val som bäst överensstämmer med den ekonomiska verkligheten.

25. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den fråga som Tribunal d'instance i Paris har ställt på följande sätt:

"Det faktum att en skatt som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten har övervältrats på tredje man som har köpt varan, medför inte att den enskildes rätt till återbetalning av de belopp som myndigheterna har uppburit utan grund upphör".