

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

P. CRUZ VILLALÒN

fremsat den 7. december 2010¹

Indhold

I — Indledning	I - 7378
II — Retlige rammer	I - 7379
III — Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål	I - 7382
IV — Retsforhandlingerne for Domstolen	I - 7384
V — Retspraksis om tilbagebetaling af beløb betalt i urigtig formening om skyld	I - 7385
A — Retten til tilbagebetaling af beløb betalt i urigtig formening om skyld	I - 7385
B — Undtagelsen på grund af overvæltning, baseret på ugrundet berigelse	I - 7386
C — Senere udvikling	I - 7387
VI — Analyse af de præjudicielle spørgsmål	I - 7388
A — Det andet præjudicielle spørgsmål: »udligning« som alternativ til overvæltning	I - 7388
1. Ugrundet berigelse som grundlag for undtagelsen fra princippet om tilbagebetaling af beløb, som er betalt i urigtig formening om skyld.	I - 7388
2. Den foreliggende sags egenart og behovet for en ad hoc-løsning	I - 7390
3. Kategorien »overvæltning« gør det ikke muligt at give et svar, der er fyldestgørende i det foreliggende tilfælde	I - 7391

1 — Originalsprog: spansk.

4.	»Udligning« som mulig undtagelse fra pligten til tilbagebetaling	I - 7393
5.	Betingelser for, at »udligning« kan opnå en tilsvarende virkning som »overvæltning«	I - 7395
6.	Konklusion	I - 7397
B —	Om det tredje og fjerde præjudicielle spørgsmål	I - 7397
C —	Om det første præjudicielle spørgsmål	I - 7401
VII —	Forslag til afgørelse	I - 7403

I — Indledning

1. 30 år efter, at Domstolen med Just-dommen² åbnede mulighed for at gøre undtagelse fra retten til tilbagebetaling af afgifter, som en medlemsstat uretmæssigt har opkrævet, har en dansk domstol atter stillet en række præjudicielle spørgsmål vedrørende kriterierne for bedømmelsen af, om der er sket overvæltning, og, mere generelt, om der foreligger ugrundet berigelse.

2. I Just-dommen, som er blevet delvist misforstået og hyppigt kritiseret³, og den

senere omfattende retspraksis er det blevet fastslået, at der kun kan gives afslag på tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet afgift i tilfælde, hvor tilbagebetalingen indebærer en ugrundet berigelse for den, der ansøger om tilbagebetaling.

3. Indtil nu har Domstolen udelukkende taget stilling til sager, hvor denne ugrundede berigelse har kunnet tilskrives en egentlig »overvæltning« af den ulovlige afgift. I den sag, som nu er blevet forelagt Domstolen, er der imidlertid tale om en væsentligt forskellig, om ikke helt ny sammenhæng, idet den afgift, der er kendt ulovlig, fremtræder som en integrerende del af en samlet lovpakke, som en medlemsstat har vedtaget, og værende af en sådan art, at den er praktisk talt umulig at adskille fra anden lovgivning, som blev vedtaget på samme tid. I det foreliggende tilfælde trådte den statslige afgift, som er blevet kendt ulovlig, således i kraft samtidig med

2 — Dom af 27.2.1980, sag 68/79, Sml. s. 501.

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

ophævelsen af et stort antal arbejdsgiverafgifter, og de afgiftspligtige og de begunstigede var stort set de samme med hensyn til den førstnævnte og de sidstnævnte afgifter.

II — Retlige rammer

4. Først og fremmest af denne grund, og på trods af parternes og den forelæggende rets bestræbelser, kan omstændighederne i den foreliggende sag meget vanskeligt henføres til begrebet »overvæltning« af afgiften. Følgelig vil jeg foreslå Domstolen at præcisere retspraksis om ugrundet berigelse og lade begrænsningen på grund af ugrundet berigelse gå videre end blot til tilfælde af »overvæltning« og under givne omstændigheder udvide den til tilfælde, hvor der er tale om en »udligning« af den nye afgift gennem ophævelsen af andre, lovlige afgifter.

5. Forelæggelsesafgørelsen indeholder også en anden gruppe af spørgsmål, som introducerer en anden problematik, nemlig at hele denne afgiftsreform indebar en forskelsbehandling, som konkret var til skade for virksomheder, som i højere grad importerede varer, i forhold til virksomheder, som i højere grad forhandlede ikke-importerede varer.

6. Ved lov nr. 840 af 18. december 1987 indførte Danmark, med virkning fra den 1. januar 1988, en indirekte skat benævnt »arbejds-markedsbidrag« (herefter »ambi«), som blev beregnet på samme grundlag som moms. For så vidt angår importerede varer skulle ambien til forskel fra moms imidlertid ikke betales ved importen, men blev opkrævet af de importerede varers fulde salgspris ved første salg i Danmark. Herudover skulle ambien ikke angives særskilt ved fakturering.

7. Som allerede anført ophævede den danske lovgiver samtidig med indførelsen af ambien en række arbejdsgiverafgifter, der påhvilede danske virksomheder med ca. 10200 DKK pr. fuldtidsansat. Med denne reform fjernes sammenhængen mellem arbejdsgiverafgifterne og antallet af beskæftigede med henblik på at fremme danske virksomheders konkurrenceevne.

8. Ambien blev ophævet med virkning fra den 1. januar 1992 ved lov nr. 891 af 21. december 1991. Dermed påhvilede ambien danske virksomheder i en periode på fire år.

9. To importvirksomheder, Dansk Denkavit ApS og P. Poulsen Trading ApS, havde anfægtet ambiens lovlighed under anbringende af, at den var i strid med sjette direktivs⁴ artikel 33 samt artikel 9 EF og 95 EF, og gjort krav på tilbagebetaling af de betalte afgifter. Under sagen forelagde Østre Landsret en række præjudicielle spørgsmål for Domstolen, som denne for en dels vedkommende besvarede ved dom af 31. marts 1992, Dansk Denkavit og Poulsen Trading⁵. Konkret fastslog Domstolen heri, at sjette direktivs artikel 33 var til hinder for indførelsen eller opretholdelsen af en afgift, der (som arbejdsmarkedsbidraget):

af virksomhedens salg med fradrag af indkøb

- i modsætning til moms ikke skal svares ved import, men opkræves af de importerede varers fulde salgspris ved første salg i den pågældende medlemsstat
 - i modsætning til moms ikke skal angives særskilt ved fakturering
 - opkræves sideløbende med moms.
10. På denne baggrund fandt Domstolen, at det var uforment at besvare de øvrige spørgsmål fra Østre Landsret. Disse vedrørte kort sagt den omhandlede afgiftsordnings forenelighed med forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning som told i artikel 9 EF ff. (tredje spørgsmål) og med forbuddet mod diskriminerende indenlandske afgifter i artikel 95 EF (fjerde spørgsmål).
- for momspligtige virksomheder opkræves ud fra samme beregningsgrundlag som for moms, dvs. som en procentdel

4 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

5 — Sag C-200/90, Sml. I, s. 2217.

11. Året efter bekræftede Domstolen indholdet af denne dom inden for rammerne af et traktatbrudssøgsmål anlagt af Kommissionen mod Danmark udelukkende støttet på

tilsidesættelsen af sjette direktivs artikel 33 (dom af 1.12.1993, Kommissionen mod Danmark⁶).

— Virksomheden skal have sparet mindre i arbejdsgiverafgifter m.m., end den har betalt i ambi.

12. Til opfyldelse af førstnævnte dom indførte Danmark ved lov nr. 389 af 20. maj 1992 en tilbagebetalingsordning for den ulovligt opkrævede ambi samt bekendtgørelse nr. 645 af 30. juni 1996 om fremgangsmåde og dokumentation ved indgivelse af krav om tilbagebetaling af ambi og cirkulære nr. 122 af 10. juli 1996, som fastlagde retningslinjerne for den administrative behandling af tilbagebetalingssagerne.

— Virksomhedens konkurrencemæssige situation skal være forringet som følge af omlægningen, dvs. at der er tale om løntunge danske produkter, således at den danske virksomhed sparede mere i arbejdsgiverafgifter end importøren på de konkurrerende produkter.

— De danske konkurrenter har sparet væsentligt mere i arbejdsgiverafgifter, end de har betalt i ambi.

13. I nævnte cirkulære nr. 122, som var gældende på det tidspunkt, hvor de tilbagebetalingskrav blev fremsat, som denne sag drejer sig om⁷, var det i punkt 4.2 bestemt:

— Den konkurrencemæssige forringelse skal være ikke uvæsentlig.

»For at tilbagebetaling kan ske i konsekvens af dommene, må der for en importvirksomhed foreligge følgende forhold:

— Ambien må ikke have været overvæltet gennem prisforhøjelser.

— Virksomheden skal have været i reel konkurrence med danske producenter af tilsvarende varer.

Tilbagebetaling kan videre komme på tale, hvor særlige omstændigheder har sat de sædvanlige prismekanismer ud af kraft. [...]«

14. I sit indlæg i sagen har den danske regering erklæret, at Kommissionen blev inddraget ved udformningen af disse regler om

6 — Sag C-234/91, Sml. I, s. 6273.

7 — Cirkulæret blev ophævet med virkning fra den 2.1.2007.

tilbagebetaling af ambien. Som det blev bekræftet af Kommissionens repræsentant under retsmødet, førte denne dialog til, at en ny traktatbrudsprocedure, som var blevet indledt mod Danmark (tilsyneladende i forbindelse med sagerne om tilbagebetaling af ambien), blev midlertidigt indstillet i 1998 og endeligt indstillet i 2006.

15. Et stort antal krav om tilbagebetaling af ambi er indtil nu blevet behandlet af den danske skatteforvaltning i henhold til nævnte regler (ifølge den danske regering mere end 27 000). Det fremgår af sagens akter, at mere end 70 % af de virksomheder, der har fremsat et tilbagebetalingskrav, har fået den betalte ambi helt eller delvist tilbagebetalt.

III — Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16. De fire appellanter⁸ i de sager, der nu verserer for Østre Landsret, er alle selskaber, som drev detailhandelsvirksomhed i form af varehuse, butikker og postordrevirksomhed og dermed var pligtige at betale ambi. Da ambien blev erklæret ulovlig, anmodede de om tilbagebetaling af de uretmæssigt opkrævede

beløb. Skatteministeriet afslog disse anmodninger med den begrundelse, at selskabernes besparelse over den samlede periode, hvor ambien var i kraft, som følge af de ophævede arbejdsgiverafgifter oversteg den ambi, der var betalt i samme periode.

17. Hvert af disse selskaber anlagde sag til prøvelse af disse forvaltningsafgørelser. Skatteministeriet blev frifundet ved Københavns Byrets dom af 16. december 2002, hvorefter selskaberne indbragte sagerne for Østre Landsret.

18. Da Østre Landsret finder, at en stillingtagen til de EU-retlige krav til national lovgivning vedrørende tilbagebetaling af afgifter, som er opkrævet i strid med EU-retten, er nødvendig for, at den kan træffe afgørelse i disse sager, har den forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål⁹:

»1) Skal Domstolens dom af 14. januar 1997 i [de forenede sager C-192/95 — C-218/95 Comateb m.fl.] forstås således, at overvæltning af en uretmæssig afgift på en vare forudsætter, at afgiften overvælttes på køberen af varen i den enkelte transaktion, eller kan overvæltning på

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

9 — Forelæggelsesafgørelsen blev kæret til Højesteret, som afviste kæremålet ved kendelse af 11.2.2010 (sag 344/2009) under henvisning til Domstolens dom af 16.12.2008, sag C-210/06, Cartesio, Sml. I, s. 9641, og den danske procesordning.

priserne også ske i priserne på andre varer i helt andre transaktioner, der ligger før eller efter det pågældende varesalg, f.eks. således at der foretages en samlet vurdering af overvæltningen over en fire-årig periode på et stort antal varegrupper, herunder for både importerede og ikke-importerede varer?

på et andet grundlag, hvis det lægges til grund, at denne ophævelse af andre afgifter også kom andre virksomheder til gode, herunder virksomheder, der ikke eller kun i mindre grad betalte den uretmæssige afgift?

- 2) Skal det fællesskabsretlige begreb »overvæltning« forstås således, at en uretmæssig afgift på et varesalg kun kan anses for overvæltet, hvis varens pris er forhøjet i forhold til den pris, som gjaldt umiddelbart før, at afgiften blev indført, eller kan afgiften også anses for overvæltet, hvis den afgiftspligtige virksomhed samtidig med indførelsen af den uretmæssige afgift fik en besparelse på andre afgifter opkrævet på et andet grundlag, og virksomheden derfor fastholdt sine priser uændrede?

- 4) Hvis det lægges til grund, at en uretmæssig afgift som følge af sin opbygning har haft til følge, at der er betalt forholdsmæssigt mere i afgift af virksomheder, der importerede varer, end af virksomheder, der i højere grad købte indenlandske varer, og der samtidig med indførelse af den uretmæssige afgift samtidig blev ophævet en anden retmæssig afgift opkrævet på andet grundlag, som forholdsmæssigt havde belastet de to virksomheder i samme omfang og uden hensyn til sammensætningen af virksomhedens indkøb, ønskes oplyst,

- 3) Skal det fællesskabsretlige begreb »ugrundet berigelse« forstås således, at tilbagebetaling af en uretmæssig afgift på et varesalg kan anses for at medføre en ugrundet berigelse, hvis virksomheden før eller efter salget af den afgiftspligtige vare har haft en besparelse som følge af ophævelsen af andre afgifter opkrævet

- i) hvorvidt det efter fællesskabsretten er berettiget helt eller delvist at afslå tilbagebetaling af den uretmæssige afgift til en virksomhed, der importerer varer, med henvisning til overvæltning og ugrundet berigelse, i det omfang afslaget medfører, at virksomheden som følge af sin forholdsvis større betaling af

den uretmæssige afgift end en tilsvarende virksomhed, som købte tilsvarende varer indenlandsk, herved alt andet lige vil blive stillet ringere som resultat af afgiftsomlægningen og afslaget på tilbagebetaling end tilsvarende virksomheder, der i højere grad købte indenlandske varer

virksomheder, som i højere grad importerede varer, er i strid med fællesskabsretten i øvrigt, herunder ligebehandlingsprincippet, og

- ii) hvorvidt tilbagebetaling af den uretmæssige afgift i den pågældende situation begrebsmæssigt kan føre til »ugrundet berigelse« og dermed kan afslås, hvis tilbagebetalingen — selv om afgiften anses for overvæltet — er nødvendig for at opnå, at virkningen af afgiftsomlægningen efter eventuel tilbagebetaling alt andet lige bliver den samme for virksomheder, der importerede varer, som for virksomheder, der indkøbte indenlandske varer

- iv) om svaret på spørgsmål 3 medfører, at det ikke er berettiget at afslå tilbagebetaling af den uretmæssigt opkrævede afgift under henvisning til ugrundet berigelse, i det omfang en sådan tilbagebetaling blot ophæver fordelene for de virksomheder, der købte varer indenlandsk, i forhold til virksomheder, der i højere grad importerede varer.«

IV — Retsforhandlingerne for Domstolen

19. Den præjudicielle anmodning er registreret på Domstolens Justitskontor den 14. oktober 2009.

- iii) hvorvidt afslag på tilbagebetaling i en sådan situation, der medfører, at virksomheder, som i højere grad købte indenlandske varer, og derved opnåede en fordel i forhold til

20. Der er indgivet skriftlige indlæg af den danske regering og Kommissionen samt, i et fælles processkrift, af de fire sagsøgende selskaber (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning og KID-Holding A/S).

21. I retsmødet den 28. september 2010 blev der givet møde og afgivet mundtlige indlæg af repræsentanterne for nævnte selskaber (under ét), Skatteministeriet og Kongeriget Danmark samt Kommissionen.

V — Retspraksis om tilbagebetaling af beløb betalt i urigtig formening om skyld

A — Retten til tilbagebetaling af beløb betalt i urigtig formening om skyld

22. Siden 1960 har Domstolen bekræftet retten til tilbagebetaling af beløb, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-retten¹⁰. En omfattende senere retspraksis har bekræftet dette princip, som er baseret på reglen om direkte virkning¹¹. Retten til at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med EU-retten er ret beset en følge af og et supplement til de rettigheder, der er tillagt

borgerne ved de bestemmelser, der forbyder disse afgifter¹².

23. Selv om retten til tilbagebetaling følger direkte af EU-retten, skal tilbagesøgningskrav imidlertid gennemføres i henhold til national lovgivning¹³. Det er således fastslået i retspraksis, at det i overensstemmelse med samarbejdsprincippet tilkommer retterne i medlemsstaterne at sikre den retsbeskyttelse, der for borgerne følger af den direkte virkning af de EU-retlige bestemmelser. Ifølge fast retspraksis »tilkommer det« i mangel af EU-retlige bestemmelser om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, »hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler, der finder anvendelse på sådanne ansøgninger om tilbagebetaling«¹⁴.

24. I nogle domme¹⁵ har Domstolen udvidet den nationale lovgivers indgriben til ikke blot

10 — Dom af 16.12.1960, sag 6/60, Humblet mod Den Belgiske Stat, Sml. 1954-1964, s. 207, org.ref.: Rec. s. 1125, særligt s. 1146).

11 — Domme af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe-Zentralfinanz og Rewe-Zentral, Sml. s. 1989, præmis 5, og sag 45/76, Comet, Sml. s. 2043, præmis 12 og 13, dom af 27.3.1980, sag 61/79, Denavit italiana, Sml. s. 1205, præmis 12, domme af 10.7.1980, sag 811/79, Ariete, Sml. s. 2545, præmis 9, 12 og 14, og sag 826/79, Mireco, Sml. s. 2559, præmis 10, samt dom af 29.6.1988, sag C-240/87, Deville, Sml. s. 3513, præmis 11.

12 — Dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783, præmis 38, og af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 - C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 20.

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

14 — Dom af 21.5.1976, sag 26/74, Roquette frères mod Kommissionen, Sml. s. 677, præmis 11, Rewe-dommen, præmis 5, Comet-dommen, præmis 12 og 13, dom af 5.3.1980, sag 265/78, Ferwerda, Sml. s. 617, præmis 10, af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, præmis 12, dommen i sagen Fantask m.fl., præmis 39, dom af 24.9.2002, sag C-255/00, Grundig Italiana, Sml. I, s. 8003, præmis 33, og af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World, Sml. I, s. 11365, præmis 103.

15 — Eksempelvis dom af 12.6.1980, sag 130/79, Express Dairy Foods, Sml. s. 1887, præmis 11, San Giorgio-dommen, præmis 12, og Ariete-dommen, præmis 9.

at omfatte de formelle betingelser for tilbagebetaling, men også de materielle krav. Det er særligt blevet bekræftet i retspraksis, at national lovgivning finder anvendelse for så vidt angår søgsmålsfrister, forældelse, bortfald af rettigheder, morarenter og andre spørgsmål, som vedrører tilbagebetaling af beløb betalt i urigtig formening om skyld¹⁶.

25. Den danske regering har med støtte i denne henvisning i retspraksis til national ret endog rejst tvivl om berettigelsen af, at Domstolen inddrages i sagen, og under alle omstændigheder begrundet sin anmodning om henvisning af sagen til Domstolens Store Afdeling. Mere specifikt er det den pågældende regerings opfattelse, at det ifølge hidtidig retspraksis udelukkende tilkommer EU-lovgiver eller alternativt lovgiver i hver enkelt medlemsstat at fastsætte proceduremæssige og materielle regler for behandlingen af tilbagebetalingskrav, og at sådanne materielle regler ikke kan fastsættes i retspraksis.

26. Efter min opfattelse kan Domstolens kompetence til at tage stilling til disse spørgsmål ikke drages i tvivl. Den har ganske vist med de nævnte domme selv pålagt sig en begrænsning med hensyn til sine beføjelser på dette område, men der er ikke tale om en absolut begrænsning, eftersom henvisningen til national lovgivning sker inden for rammerne af visse ufravigelige regler.

27. Dels skal den nationale lovgiver under alle omstændigheder overholde principperne om ækvivalens og effektivitet. Tilbagesøgning af beløb betalt i urigtig formening om skyld må således ikke være undergivet — materielle eller formelle — regler, som er mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret, og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden¹⁷.

28. Dels er der i retspraksis taget stilling til muligheden for at gøre undtagelse fra princippet om tilbagebetaling af beløb, der er betalt i urigtig formening om skyld.

B — Undtagelsen på grund af overvæltning, baseret på ugrundet berigelse

29. I 1980 indførtes i retspraksis en væsentlig begrænsning af retten til tilbagebetaling af beløb betalt i urigtig formening om skyld. I Just-dommen fastslog Domstolen således på grundlag af begreberne overvæltning af afgiften og ugrundet berigelse, at EU-retten »ikke indebærer, at der skal ske tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette

16 — Express Dairy Foods-dommen, præmis 11 og 17.

17 — Jf. den i fodnote 15 nævnte retspraksis.

måtte føre til en ugrundet berigelse« hvorfor der kan tages hensyn til, at »afgifter opkrævet med urette har kunnet overvæltet på andre virksomheder eller forbrugere«¹⁸.

30. I sådanne tilfælde er det ifølge retspraksis »ikke den erhvervsdrivende, der endeligt har måttet betale den afgift, som er opkrævet med urette, men køberen, på hvem afgiften er blevet overvæltet. Såfremt den erhvervsdrivende fik tilbagebetalt det afgiftsbeløb, som han allerede har modtaget fra køberen, ville der for den erhvervsdrivende være tale om en dobbelt betaling, der ville kunne anses for en ugrundet berigelse, og konsekvenserne af, at afgiften er ulovlig, ville ikke derved være afhjulpel i forhold til køberen«. Det tilkommer de nationale retter »på baggrund af omstændighederne i hvert enkelt tilfælde at vurdere, om den erhvervsdrivende helt eller delvis har overført afgiftsbyrden på andre, og om tilbagebetaling til den erhvervsdrivende i givet fald vil udgøre en ugrundet berigelse«¹⁹. Blandt disse »omstændigheder« skal der også tages hensyn til det tab, den erhvervsdrivende kan have lidt »netop som følge af, at han har overvæltet den afgift, myndighederne har opkrævet i strid med fællesskabsretten, på senere led, fordi den prisstigning, overvæltningen af afgiften har fremkaldt, har medført et fald i salgsmængden«²⁰.

31. Just-dommen besvarede et præjudicielt spørgsmål, som ligeledes var forelagt af en dansk ret, hvormed det søgtes oplyst, om undtagelsen på grund af overvæltning, som i nogle tilfælde var blevet anvendt i dansk retspraksis, gyldigt kunne anvendes som grundlag for at afslå ansøgninger om tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten. Dette besvarede bekræftende af Domstolen, som derved indirekte bekræftede, at materielle aspekter vedrørende tilbagebetalingen kunne reguleres i national ret.

C — Senere udvikling

32. En omfattende senere retspraksis har bekræftet Just-dommen²¹ og samtidig tilføjet nogle væsentlige nuancer vedrørende betingelserne for at anvende denne. Disse præciseringer har haft til formål at undgå, at princippet om de nationale retters uafhængighed medfører alt for store forskelle, som kan bringe væsentlige aspekter ved Unionens funktion i fare.

33. I medfør af effektivitetsprincippet er det eksempelvis blevet fundet stridende mod EU-retten, at der indføres nationale regler om bevis for overvæltning, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at

18 — Just-dommen, præmis 26 og 27.

19 — Dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 22 og 23.

20 — Dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 31. Jf. i samme retning Just-dommen, præmis 26.

21 — Denkavit italiana-dommen, præmis 26, Express Dairy Foods-dommen, præmis 13, Ariete-dommen, præmis 17, Mireco-dommen, præmis 16, dom af 27.5.1981, forenede sager 142/80 og 143/80, Essevi og Salengo, Sml. I, s. 1413, præmis 35, og dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 21 ff.

opnå tilbagebetaling²². Hvad angår indirekte skatter, som er blevet erklæret i strid med EU-retten, er det udelukket af afslå tilbagebetaling på grundlag af en formodning for, at afgiften er overvæltet, således at det påhviler den afgiftspligtige at godtgøre, at dette ikke har været tilfældet, idet det er blevet præciseret, at den omstændighed, at der findes en lovbestemt pligt til at lade afgiften indgå som en del af kostprisen for den pågældende vare, ikke er tilstrækkelig til, at der skabes en formodning for, at hele afgiftsbyrden er overvæltet på senere led. Om der faktisk er sket overvæltning af en indirekte skat eller ej, er et faktisk spørgsmål, hvis bedømmelse påhviler den nationale ret²³.

34. Domstolen har således foretaget en selvstændig fortolkning af begreberne overvæltning og ugrundet berigelse og gjort denne undtagelse fra princippet om tilbagebetaling af beløb, som er betalt i urigtig formening om skyld, til en EU-retlig regel, og dermed gjort en regel, der oprindeligt henhørte under national ret, til sin egen. Domstolens indgriben på området har imidlertid hidtil kunnet karakteriseres som »minimalistisk«²⁴, under hensyn til den processuelle (og materielle) autonomi, som medlemsstaterne traditionelt tillægges på dette område.

VI — Analyse af de præjudicielle spørgsmål

A — *Det andet præjudicielle spørgsmål: »udligning« som alternativ til overvæltning*

35. Jeg vil først gennemgå det andet præjudicielle spørgsmål, da det er præliminært i forhold til de øvrige stillede spørgsmål.

1. Ugrundet berigelse som grundlag for undtagelsen fra princippet om tilbagebetaling af beløb, som er betalt i urigtig formening om skyld.

36. Størstedelen af de sager, som hidtil er blevet forelagt Domstolen, har let kunnet passes ind i et skema, hvor overvæltning fremtræder som den afgørende omstændighed for at begrunde et afslag på tilbagebetaling, selv om der kan gøres undtagelse herfra, hvis der, uanset at der foreligger overvæltning, samtidig foreligger andre omstændigheder, som indebærer, at tilbagebetaling ikke medfører en ugrundet berigelse²⁵.

22 — San Giorgio-dommen, præmis 14.

23 — Dom af 25.2.1988, forenede sager 331/85, 376/85 og 378/85, Bianco og Girard, Sml. s. 1099, præmis 17, og dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 25.

24 — F. Hubeau, op.cit., s. 448.

25 — Særligt i tilfælde, hvor den afgiftspligtiges omsætning er faldet som følge af overvæltningen og den heraf følgende prisstigning.

37. Et stort antal domme har i sådanne tilfælde af overvæltning almengjort den tanke, at overvæltning og ugrundet berigelse er to kumulative betingelser, som danner grundlag for den eneste mulige undtagelse fra retten til tilbagebetaling af beløb, der er betalt i urigtig formening om skyld, inden for EU-retten²⁶.

38. Efter min opfattelse er overvæltning og ugrundet berigelse imidlertid ikke to forskellige betingelser for afslag på tilbagebetaling af beløb betalt i urigtig formening om skyld. I realiteten er ugrundet berigelse det eneste grundlag for denne undtagelse, og overvæltning en af dens manifestationer, uanset at den fremtræder som en af de mest karakteristiske manifestationer. Dette forklarer, at der i retspraksis anerkendes en begrænsning af undtagelsen (eller en »undtagelse til undtagelsen«) i tilfælde, hvor tilbagebetaling, uanset at det er godtgjort, at der er sket overvæltning, ikke indebærer en ugrundet berigelse på grund af et sammenfald med andre omstændigheder (såsom et samtidigt tab af konkurrenceevne).

26 — Ordlyden af visse domme er særligt kategorisk. Eksempelvis er præmis 94 i Weber's Wine World-dommen sålydende: »Der er [...] kun én enkelt undtagelse til denne tilbagebetalingsforpligtelse. En medlemsstat kan derfor kun modsætte sig, at en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, tilbagebetales til den erhvervsdrivende, når det er godtgjort, at en anden person end den erhvervsdrivende fuldt ud har måttet betale afgiften, og at en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende ville medføre en ugrundet berigelse for ham.« I sin kommentar til denne dom henviser D. Simon til denne opfattelse, idet han anfører, at »Domstolen betragter disse betingelser som kumulative, idet den har tilkendegivet, at overvæltning »ikke nødvendigvis udligner de økonomiske virkninger af afgiftspålæggelsen for den afgiftspligtige« (D.Simon, *Europe*, december 2003, kommentar nr. 378).

39. Retsspraksis har således ladet eksistensberettigelsen af undtagelsen fra princippet om tilbagebetaling af beløb, der er betalt i urigtig formening om skyld, være knyttet til formålet om at undgå ugrundet berigelse af den person, der anmoder om tilbagebetaling²⁷.

40. At afgiften indgår som en del af kostprisen, er derfor ikke det eneste og endelige kriterium for, at der kan gøres undtagelse fra princippet om tilbagebetaling. Den afgørende omstændighed er, at denne tilbagebetaling faktisk kan medføre en ugrundet berigelse, enten fordi afgiften i sidste ende er betalt af køberen af varen, eller på grund af andre omstændigheder. Med andre ord er ugrundet

27 — Denne begrundelse fremgår klart af Just-dommens præmis 26: »[K]ravet om beskyttelse af de rettigheder, som Fællesskabets retsorden sikrer på dette område, [...] indebærer [ikke], at der skal ske tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse. Fra et fællesskabsretligt synspunkt er der således intet til hinder for, at nationale retter i overensstemmelse med deres nationale regler tager hensyn til, om de med urette opkrævede afgifter har kunnet indregnes i de afgiftspligtige virksomheders priser og har kunnet overvæltet på køberne. [...]« Anvendelsen af udtrykket »således« i den citerede præmis er efter min opfattelse meget afslørende i denne henseende, eftersom det viser, at det foregående (undtagelsen på grund af ugrundet berigelse) er årsagen til det efterfølgende (undtagelsen på grund af overvæltning). Domstolen udtalte sig med samme ordvalg i Denavit italiana-sagen, præmis 26. I begge sager henvises der i domskonklusionen udelukkende til overvæltning, men en analyse af præmisserne fører til den konklusion, at undtagelsen er formuleret i mere generelle vendinger. Denne tankegang fremtræder også klart i dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 22, i dom af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michailidis, Sml. I, s. 7145, præmis 31, og i dom af 20.9.2001, sag C-453/99, Courage og Crehan, Sml. I, s. 6297, præmis 30.

berigelse ikke blot grundlaget for undtagelsen, men den udgør selve undtagelsen²⁸.

41. Derfor er det muligt, at tilbagebetaling af afgiften ikke indebærer en ugrundet berigelse, selv om der er sket overvæltning, ligesom det omvendt er muligt, at den kan indebære ugrundet berigelse, selv om der ikke er sket overvæltning.

42. Det følger heraf, at overvæltning af afgiften ikke nødvendigvis er den eneste undtagelse fra princippet om tilbagebetaling af beløb, som er betalt i urigtig formening om skyld.

43. Det er åbenbart, at et afslag på at tilbagebetale beløb, der er betalt i urigtig formening om skyld, som en undtagelse fra hovedreglen skal fortolkes snævert. Dette kan dog ikke føre til, at det udelukkes, at der findes nationale ordninger, der tager hensyn til andre omstændigheder end overvæltning, som er lige så velbegrundede, eftersom de også er forbundet med en ubegrundet berigelse af den berørte person.

28 — Dette grundlag for undtagelsen har været meget omdiskuteret i retslitteraturen og af visse generaladvokater. Kort sagt er det blevet antaget, at hvis retten til tilbagesøgning af en ulovlig afgift er baseret på formålet om at undgå en »ugrundet berigelse« for den medlemsstat, som har opkrævet den, vil det være i det mindste dristigt at begrænse denne ret netop for at undgå en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige (jf. i denne retning F. Hubeau, op.cit., s. 449, D. Berlin, *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, 1997, s. 167, og generaladvokat Tesauros forslag til afgørelse i sagen Comateb m.fl., fremsat den 27.6.1996). Uden at dette berører den mulige teoretiske relevans af dele af denne kritik, står det klart, at undtagelsen fra retten til tilbagebetaling på grund af ugrundet berigelse i dag er fast forankret i retspraksis.

44. Det må ikke overses, at nævnte undtagelse, selv om Domstolen har gjort den til sin egen, var en regel af national oprindelse. Der er derfor ikke tale om en uforanderlig regel, som udelukkende henhører under EU-retten og ikke kan fraviges af medlemsstaterne. Det tilkommer som nævnt disse at fastsætte de formelle og materielle vilkår for tilbagebetalingen. Hvis de beslutter at anvende undtagelsen på grund af overvæltning og ugrundet berigelse, skal de gøre det under overholdelse af de betingelser, som er fastsat i Unionens retspraksis, men intet forhindrer dem i at fastsætte en undtagelse, som er forskellig herfra, og hvis forenelighed med EU-retten Domstolen eventuelt kan tage stilling til.

2. Den foreliggende sags egenart og behovet for en ad hoc-løsning

45. Med de præjudicielle spørgsmål fra Østre Landsret tilstræbes det at få de særlige omstændigheder i sagen til at passe ind i de sædvanlige begreber overvæltning og ugrundet berigelse. Den danske ret stiller egentlig spørgsmålet, om de to betingelser er opfyldt, som i hidtidig retspraksis er blevet anset for uomgængelige, for at der kan gives afslag på tilbagebetaling af ambi: for det første om der er sket overvæltning, og for det andet om en eventuel tilbagebetaling af afgiften vil medføre en ugrundet berigelse for de afgiftspligtige virksomheder på grund af andre omstændigheder.

46. Hvad angår ambien forekommer det imidlertid nødvendigt at give et ad hoc-svar, som præciserer hidtil eksisterende retspraksis. Dette skyldes, at vi, som allerede nævnt, står over for en situation, som i det væsentlige er hidtil uset og besidder meget specielle kendetegn, idet den afgift, som er blevet erklæret ulovlig, er en del af en lovpakke, som skal tages i betragtning i sin helhed.

47. Det er derfor, det andet af de præjudicielle spørgsmål kommer til at befinde sig i centrum for diskussionen. Det rejser således problemet, om der kan anses at foreligge overvæltning, når det beløb, som udgøres af den ulovlige afgift, er blevet »udlignet« af en samtidig besparelse som følge af den samme afgiftsreform, selv om den faktisk ikke giver sig udslag i en prisforhøjelse. Det svar på dette andet spørgsmål, som jeg vil foreslå, forudsætter en omformulering af dette spørgsmål, som i øvrigt er præliminært i forhold til de øvrige spørgsmål.

3. Kategorien »overvæltning« gør det ikke muligt at give et svar, der er fyldestgørende i det foreliggende tilfælde

48. Ligesom i mange andre sager, som tidligere er blevet indbragt for Domstolen, var også ambien en indirekte skat med store

ligheder med moms. At den faktisk er blevet overvæltet, er imidlertid alt andet end åbentbart, på grund af to faktorer. For det første fordi de forskellige elementer i afgiftsreformen kunne neutralisere hinanden, således at en prisforhøjelse kunne undgås. For det andet, under en formel synsvinkel, fordi ambien til forskel fra momsen ikke var anført særskilt i fakturaerne²⁹.

49. Den danske regering har argumenteret for, at der i det foreliggende tilfælde trods alt er sket »overvæltning«, idet ambien »tog« de samtidig ophævede arbejdsgiverafgifters »plads« i priserne, som netop af denne grund kunne holdes uændrede (i denne forstand kunne ambien siges at være »overvæltet«). Desuden udgør den manglende særskilte angivelse af ambien i fakturaen efter den danske regerings opfattelse ikke en væsentlig hindring for at bedømme overvæltningen, eftersom denne bedømmelse kan foretages samlet for alle priser på de berørte virksomheders varer i hele den periode, hvor afgiften var i kraft.

29 — I modsætning til hvad der er tilfældet for momsens vedkommende, synes overvæltning ikke at have været et integrerende element ved udformningen af ambien. Selv om ambien ligesom momsen pålægges i alle omsætningsled for en vare, og der hos den enkelte afgiftspligtige kan være en tendens til at overvælte den på det næste led i omsætningskæden, er den overvæltning, som grundlæggende karakteriserer momsen (som opkræves i flere led, men i sidste ende skal bæres af den endelige forbruger), ikke til stede her.

50. Det er klart, at denne synsvinkel, som den danske regering har anlagt, udviser det sædvanlige begreb »overvæltning« af en afgift til uigenkendelighed og under alle omstændigheder ikke svarer til opfattelsen i Unionens retspraksis.

51. Overvæltning er, skatteteknisk, defineret som det instrument, hvorved afgiftsbyrden kan overføres til den endelige forbruger, således at afgiften er neutral for den fysiske eller juridiske person, der først betaler og dernæst overvælter den, hvorved den blot fremtræder som et led i opkrævningsprocessen³⁰. Denne overførsel af afgiftsbyrden finder normalt sted via salgsprisen, hvad enten afgiften indgår i denne eller udskilles, således som det er tilfældet med momsen. Under alle omstændigheder skal indførelsen af afgiften kunne påvises i prisudviklingen. I tilfælde, hvor det, som det lader til overvejende at være tilfældet med ambien, ikke er klart, at afgiftsbyrden i sin helhed er blevet overført til tredjemand, er det i det mindste vanskeligt at konkludere, at der har fundet en egentlig »overvæltning« sted.

52. Hertil kommer de bevisproblemer, som tesen om »overvæltning, hvor en afgift overtager en andens plads«, som den danske regering har forfægtet, kan afstedkomme. Udstrækningen af den omhandlede periode, de omhandlede varers forskelligartethed og den

forskellige intensitet af afgiftsbyrden for importerede og indenlandske varer, som sagsøgerne har gjort gældende, indebærer i det mindste en vis tvivl med hensyn til muligheden for at godtgøre disse omstændigheder med tilstrækkelig sikkerhed.

53. Ganske vist har retspraksis insisteret på, at spørgsmålet om, hvorvidt der sker en overvæltning, »afhænger [...] af en række forskellige omstændigheder ved hver enkelt transaktion, som giver denne en særlig karakter i forhold til andre transaktioner, der sker i andre sammenhænge«, og at det »beror [...] på de faktiske omstændigheder, som det henhører under den pågældende nationale retsinstans at klarlægge«³¹. Heraf kunne man udlede, at den nationale ret under hensyn til omstændighederne i den enkelte sag kan anse overvæltning for at have fundet sted på andre måder end ved, at afgiften er lagt oven i prisen. I de nævnte domme havde denne præcisering imidlertid udelukkende til formål at gøre det klart, at en indirekte skat ikke skal opfattes som automatisk at være overvæltet.

54. Denne fleksible opfattelse af fænomenet »overvæltning« har dog sine grænser. På trods af nævnte retspraksis forekommer det mig overdrevet kunstigt at hævde, at den omstændighed i sig selv, at en ny afgift træder i stedet for udgiften til visse arbejdsgiverafgifter, når afgifterne ganske vist pålægges de samme afgiftspligtige personer, men på forskelligt grundlag og med forskellig intensitet,

30 — Jf. eksempelvis F. Pérez Royo, red., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 4. udg., 2010, s. 741.

31 — Dommen i sagen Bianco og Girard, præmis 17, Comatebdommen, præmis 25, og Weber's Wine Worlddommen, præmis 96.

er tilstrækkelig til at anse den nye afgift for at være blevet overvæltet.

udgør det egentlige grundlag for hele Domstolens praksis vedrørende undtagelsen fra retten til tilbagebetaling af beløb, som er betalt i urigtig formening om skyld.

55. Dette kan ganske åbenbart ikke lede til den konklusion, at der trods alt ikke, i større eller mindre grad, har været tale om en »overvæltning« i sædvanlig forstand, men blot til at udelukke muligheden for, at dette kan anses for godtgjort uden yderligere dokumentation end den, der vedrører nævnte udligning. Ellers vil der være risiko for, at der opstilles en »formodning for overvæltning«, som er forbudt i henhold til retspraksis.

58. Jeg mener således, at Domstolen i denne sag bør gå ud over ordlyden af spørgsmålene fra Østre Landsret, som vil kunne indebære en fordrejning af det klassiske overvæltningsbegreb ved kunstigt, og efter min opfattelse tillige unødvendigt, at lade det omfatte en faktisk situation, som ikke er i overensstemmelse med dets grundlæggende kendetegn.

56. Under disse omstændigheder opstår spørgsmålet, om vi ikke, da der ikke er sket en »overvæltning« i ordets sædvanlige forstand, står over for en »anden« omstændighed, som ligeledes kan henføres under begrebet »ugrundet berigelse«. Dette vil være tilfældet med hensyn til et fænomen, som kronologisk og funktionelt går forud for overvæltning, nemlig den »udligning«, som er genstand for dette andet præjudicielle spørgsmål.

59. Når jeg bruger udtrykket unødvendigt, er det fordi eksisterende retspraksis på området efter min mening tillader, at undtagelsen fra retten til tilbagebetaling udvides til at omfatte tilfælde, der er forskellige fra »overvæltning« af den omhandlede afgift, men hvor der ikke desto mindre vil kunne være tale om en ugrundet berigelse i tilfælde af tilbagebetaling af den ulovlige afgift. Dette vil være tilfældet for så vidt angår den »udligning«, der gøres gældende i denne sag.

4. »Udligning« som mulig undtagelse fra pligten til tilbagebetaling

60. Denne idé om udligning er ikke fuldstændig ukendt i retspraksis, og den optrådte endog, før Just-dommen fastslog undtagelsen fra retten til tilbagebetaling på grund af overvæltning og ugrundet berigelse.

57. Den nævnte »udligning« passer således naturligt ind i systematikken vedrørende ugrundet berigelse, som efter min opfattelse

61. Knap et år før Just-dommen blev det i dommen i sagen Pigs and Bacon

Commission³² fastslået, at der eventuelt kan ske »modregning« over for en ulovlig afgift af andre økonomiske fordele, som oppebæres af den samme afgiftspligtige person. Det præjudicielle spørgsmål, som High Court of Ireland havde forelagt i nævnte sag, drejede sig om et offentligt organ benævnt »Pigs and Bacon Commission«, som opkrævede en afgift af alle svineproducenter og samtidig kun ydede eksportpræmier til producenter, der eksporterede med dets mellemkomst.

i hvilket omfang« de erhvervsdrivende, der havde betalt den omhandlede afgift, skulle have den refunderet. Ud fra omstændighederne i sagen udtalte Domstolen imidlertid, hvad der er særligt relevant i denne sammenhæng, at det tilkom den nationale ret at afgøre om og i hvilket omfang retten til tilbagebetaling kunne anses for »udlignet« gennem de eksportpræmier, som den pågældende erhvervsdrivende havde fået udbetalt³⁴.

62. Den omhandlede dom fastslog, at en ordning som den, der var etableret i Irland, tilsidesatte reglerne om varenes frie bevægelighed og den fælles markedsordning for svinekød i to forskellige henseender: dels ved at fordreje konkurrencen gennem at yde eksportpræmier, dels ved at påføre producenter, der foretog direkte salg til udlandet uden at gøre brug af det omhandlede organs mellemkomst eller bistand, et økonomisk tab (eftersom de skulle betale afgiften, men ikke havde ret til eksportpræmier)³³. Da den omhandlede afgift anvendtes til formål, som var uforenelige med traktatens bestemmelser, kunne den ikke lovligt pålægges producenterne.

64. De faktiske omstændigheder i sagen Pigs and Bacon Commission er ganske vist ikke identiske med dem, der foreligger i den sag, der er genstand for dette forslag til afgørelse. Der var tale om en udligning, fordi producenterne havde ret til at få afgiften tilbagebetalt, men samtidig skulle tilbagebetale det beløb, som udgjordes af de ulovlige eksportpræmier.

63. Som i tidligere afgørelser overlod Domstolen til den nationale ret at afgøre, »om og

65. Kort tid efter fandt Domstolen imidlertid anledning til på ny at anvende tankegangen om »udligning« i en sammenhæng, hvor der ikke var tale om direkte støtte: Dommen i sagen Apple and Pear Development Council vedrørende det britiske organ af samme navn fastslog, at det, såfremt en afgift anvendes til at finansiere et organ, hvis virksomhed for en dels vedkommende findes at være i strid med fællesskabsretten, tilkommer den nationale domstol at afgøre, »om og i hvilket omfang« afgiften skal betales tilbage, og »om og

32 — Dom af 26.6.1979, sag 177/78, Sml., s. 2161.

33 — Dommen i sagen Pigs and Bacon Commission, præmis 19 og 20.

34 — Dommen i sagen Pigs and Bacon Commission, præmis 25.

i hvilket omfang» kravet på tilbagebetaling »i givet fald skal nedsættes under hensyn til de direkte fordele, som den pågældende afgiftspligtige har haft af det nævnte organs virksomhed«³⁵.

66. Det kan derfor konstateres, at der til grund for de anførte domme ligger en tankegang om at undgå, at der som følge af tilbagebetaling af en uretmæssigt opkrævet afgift vil ske en ugrundet berigelse af den afgiftspligtige, og i øvrigt opstår tankegangen uafhængigt af det klassiske overvæltningbegreb, som fra og med Just-dommen har præget overvejelserne i retspraksis vedrørende spørgsmålet, om der skal gøres undtagelse fra princippet om tilbagebetaling af beløb, som er betalt i urigtig formening om skyld.

67. Efter min opfattelse viser de to anførte domme, at der kan gøres undtagelse fra princippet om ret til tilbagebetaling af beløb, som er betalt i urigtig formening om skyld, i visse situationer, der er forskellige fra overvæltning, som følge af andre fordele, som den afgiftspligtige har kunnet opnå fra den samme forvaltning, som den ulovlige afgift er blevet indbetalt til³⁶. Konklusionen er, at den omstændighed, at der foreligger en overvæltning af afgiften, ikke er den eneste mulige grund til at afslå tilbagebetaling, hvilket kan ske på

grundlag af en eventuel ugrundet berigelse som følge af en samtidig besparelse³⁷.

5. Betingelser for, at »udligning« kan opnå en tilsvarende virkning som »overvæltning«

68. Det skal indledningsvis præciseres, at denne undtagelse fra retten til tilbagebetaling af beløb, der er betalt i urigtig formening om skyld, kun kan accepteres under strenge betingelser.

69. For det første og med henblik på at undgå eventuel svig eller eventuelle ad hoc-løsninger fra medlemsstaternes side, er det nødvendigt, at den påberåbte samtidige ophævelse af lovlige afgifter står i en umiddelbar årsagssammenhæng med den afgift, som er blevet erklæret ulovlig.

70. Det kan således ikke være en hvilken som helst lovmæssig foranstaltning, der er mere eller mindre gunstig for den afgiftspligtige, og som er nogenlunde tidsmæssigt sammenfaldende med den ulovlige opkrævning. Den samtidige besparelse, som vil kunne indebære en ugrundet berigelse, skal, fra begyndelsen, være uadskilleligt forbundet med indførelsen af den ulovlige afgift.

35 — Dom af 13.12.1983, sag 222/82, Sml. s. 4083, præmis 40 og 41.

36 — I denne henseende tager en del af retslitteraturen den tanke op, at retten til tilbagesøgning af beløb, der er betalt i urigtig formening om skyld, er en ret, der kan udlignes. Jf. eksempelvis J.M. Martínez-Carrasco Pignatelli, *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, Septem Ediciones, Oviedo, 2003, § 294, og M. De Wolf, *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Buylant, Bruxelles-LGDJ, Paris, 2005, s. 416.

37 — Desuden vil »udligning« som undtagelse fra pligten til at tilbagebetale beløb, der er betalt i urigtig formening om skyld, kunne undgå en del af den kritik, der er blevet fremført med hensyn til »overvæltning«, eftersom udligning, i modsætning til overvæltning, ikke implicerer tredjemand, som eventuelt i sidste ende vil skulle bære den ulovlige afgift.

71. Dette krav forekommer indlysende henset til Deville-dommen, som under henvisning til effektivitetsprincippet som begrænsning for anvendelsen af teorien om overvæltning understregede, at »en national lovgiver ikke, *senere end en af Domstolen afsagt dom*, hvoraf det fremgår, at en bestemt lovgivning er uforenelig med traktaten, kan fastsætte procedureregler, som konkret forringer mulighederne for tilbagesøgning af afgifter, som er opkrævet med urette i henhold til denne lovgivning«³⁸. Begrundelsen for, at der ikke skal foretages tilbagebetaling, kan derfor ikke udformes efter, at afgiften er blevet erklæret ulovlig.

72. Ambiens tilknytning til ophævelsen af en række arbejdsgiverafgifter blev allerede gjort gældende for Domstolen under den sag, som resulterede i dommen Dansk Denavit og Poulsen Trading (præmis 3), og den er ikke blevet direkte anfægtet under denne sag. Under alle omstændigheder er der intet til hinder for, at den nationale ret, hvis den finder

det hensigtsmæssigt, kræver nærmere bevis herfor³⁹.

73. For det andet skal der være tale om en situation, hvor der er en tilstrækkelig overensstemmelse mellem kredsen af personer, der drager fordel af afgiftsophævelsen, og kredsen af personer, der er pligtige at betale den nye afgift.

74. For det tredje skal den opståede besparelse uden større vanskelighed kunne kvantificeres, på samme måde som det beløb, der udgøres af den afgift, som er betalt, for at det er begrundet at påberåbe sig, at der er sket en »udligning«.

75. Endelig skal det præciseres, at spørgsmålet, om der foreligger en »udligning« af den ulovlige afgift, som indebærer, at der kan gives afslag på tilbagebetaling, eller at tilbagebetalingen kan reduceres, skal bedømmes af den nationale ret, som påkender sagen, i hvert enkelt tilfælde og på grundlag af de beviser, som er fremlagt af de nationale myndigheder. Med andre ord er det medlemsstaten, der har bevisbyrden for en eventuel ugrundet berigelse som følge af en »udligning« af den ulovlige afgift⁴⁰. I modsat fald ville der blive anvendt en formodning, som er udtrykkeligt forbudt i retspraksis, fordi den gør det »praktisk

38 — Dom af 29.6.1988, sag 240/87, Sml. s. 3513, præmis 13 (min fremhævelse). Jf. tillige dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 16, og af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, præmis 38. Jf. i samme retning Europa-Parlamentets beslutning om medlemsstaternes ansvar for fællesskabsrettens anvendelse og overholdelse af 9.2.1983, hvor det er anført, at i tilfælde, hvor De Europæiske Fællesskabers Domstol har erklæret visse skatter eller afgifter for uforenelige med traktaten, er den efterfølgende indførelse af en bestemmelse i national lovgivning, der på nogen som helst måde begrænser retten til at få tilbagebetalt ulovligt opkrævede afgifter eller skatter, som derved uretmæssigt sætter medlemsstaterne i stand til at få indtægten af den ulovlige skat eller afgift, uforenelig med Fællesskabets ånd og bør derfor ophæves (EFT C 68, s. 32).

39 — I den danske regerings skriftlige indlæg er der eksempelvis omtalt en henvisning hertil i forarbejderne til lov om arbejdsmarkedsbidrag.

40 — Naturligvis uden at dette berører muligheden for dem, der har fremsat kravet om tilbagebetaling, for at fremlægge den dokumentation, som de finder nødvendig, og som også kan tages i betragtning af den nationale ret (jf. i denne retning Michailidis-dommen, præmis 41).

umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling»⁴¹.

6. Konklusion

76. På ovenstående baggrund mener jeg, det andet præjudicielle spørgsmål bør besvares med, at EU-retten ikke er til hinder for, at en stat kan afslå at tilbagebetale den uretmæssigt opkrævede afgift, når den kan dokumentere, at de ulovligt opkrævede beløb kan anses for at være blevet udlignet ved en samtidig og tilsvarende reduktion af andre afgifter, som faktisk er kommet de samme afgiftspligtige personer til gode, for så vidt som der er en umiddelbar årsagssammenhæng mellem indførelsen af den ene afgift og ophævelsen af de andre.

B — Om det tredje og fjerde præjudicielle spørgsmål

77. Det tredje og fjerde spørgsmål, som er relativt indviklet affattet, rejser kort sagt

spørgsmålet, om en eventuel forskellig behandling som følge af den samlede afgiftsreform (som vil kunne begunstige en type virksomheder mere end andre) udgør endnu et forhold, som skal tages i betragtning ved denne bedømmelse af, om der foreligger en ugrundet berigelse eller ej, med henblik på at tage stilling til, hvorvidt ambien skal betales tilbage.

78. I overensstemmelse med Weber's Wine World-dommen kan den nationale rets bedømmelse af, om og i hvilket omfang tilbagebetaling af en uretmæssigt opkrævet afgift vil indebære en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige, kun foretages »ved en økonomisk analyse, der tager hensyn til alle de relevante omstændigheder«⁴².

79. Hidtil har denne økonomiske analyse i retspraksis været knyttet til dokumentationen for, at den afgiftspligtige, hvor der er tale om en meget elastisk efterspørgsel, har været udsat for et fald i sin afsætning som følge af overvæltning af den ulovlige afgift og den heraf følgende prisforhøjelse.

80. I den foreliggende sag skal den nævnte økonomiske analyse imidlertid tage det andet, ligeledes vigtige forhold i betragtning, som Østre Landsret henviser til i det tredje og fjerde præjudicielle spørgsmål.

41 — Jf. Bianco og Girard-dommen, præmis 17, dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 25, og San Giorgio-dommen, præmis 14.

42 — Præmis 100.

81. Østre Landsret har nemlig baseret disse to spørgsmål på en grundlæggende antagelse: at ambien forholdsmæssigt belastede importvirksomheder hårdere end virksomheder, der overvejende købte indenlandske varer, mens de ophævede arbejdsgiverafgifter forholdsmæssigt havde belastet »de to virksomheder i samme omfang og uden hensyn til sammenlægningen af virksomhedens indkøb«.

82. Parterne i hovedsagen og Kommissionen er imidlertid meget uenige med hensyn til såvel rækkevidden af Østre Landsrets spørgsmål som de faktiske oplysninger, som disse er baseret på.

83. Appellanterne anser det dels for godtgjort, at virksomheder, der overvejende importerede deres varer, betalte meget større beløb i ambi end virksomheder, der overvejende købte indenlandske varer. Forskellen skyldes, at ambien, i modsætning til, hvad der er tilfældet med hensyn til moms ved transaktioner inden for Fællesskabet, ikke bliver opkrævet ved importen, men ved det første salg i Danmark af de importerede varer, og at importøren, til forskel fra den indenlandske producent, derfor ikke kunne fradrage værdien af de importerede varer i grundlaget for beregningen af ambien.

84. Den danske regering har på det kraftigste benægtet, at ambien belastede importerede varer anderledes end danske varer, idet den har anført, at det ikke var ambien, men »— den ubestridt lovlige — ophævelse af arbejdsgiverafgifterne, som sænkede produktionsomkostningerne i Danmark og dermed kom dansk producerede varer til gode«.

85. Kommissionen, som på dette punkt tilslutter sig den danske regerings opfattelse, forklarede i retsmødet, at grunden til, at nogle virksomheder betalte forholdsmæssigt mere ambi end andre, er, at afgiftsbyrden for danske varers vedkommende blev fordelt mellem de successive led i omsætningskæden, mens hele ambien for importerede varers vedkommende blev opkrævet ved det første salg i Danmark. Efter Kommissionens opfattelse indebærer dette ikke, at importerede varer var hårdere beskattet end indenlandske varer, men blot at importvirksomheder betalte større beløb. Dette forhold betyder imidlertid ikke, at der foreligger et »forskelsbehandlingsproblem«, eftersom reglerne for tilbagebetaling af afgiften er de samme for alle virksomheder, uafhængigt af hvor stort et beløb de uretmæssigt har betalt i ambi. Kommissionen har således udelukkende ladet sit svar på disse to sidste spørgsmål dreje sig om spørgsmålet, om tilbagebetalingsmekanismen som sådan indebærer en forskelsbehandling.

86. Det bemærkes herved, at spørgsmålet om ambiens eventuelle diskriminerende karakter i artikel 110 TEUF's forstand⁴³ ikke er blevet rejst i denne sag, til forskel fra, hvad der var tilfældet i den anmodning om præjudiciel afgørelse, som gav anledning til dommen i sagen Dansk Denkvit og Poulsen Trading, og som ligeledes hidrørte fra Østre Landsret. Denne dom begrænsede sig ikke desto mindre til at fastslå, at en afgift som ambiens på grund af sin lighed med moms tilsidesatte sjette direktivs artikel 33, men dommen tog, da det fandtes uforholdent, ikke stilling til spørgsmålet om ambiens mulige diskriminerende karakter (og heraf følgende modstrid med den tidligere artikel 95 EF), et punkt,

som også var blevet rejst i sagen⁴⁴. Desuden indledte Kommissionen en række traktatbrudssager mod Danmark på grund af denne afgiftsreform, men kun en af disse (nemlig den, der vedrørte tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 33) blev indbragt for Domstolen og førte til domfældelse.

87. Med denne nye præjudicielle forelæggelse har den danske ret, selv om den ikke udtrykkeligt har forelagt spørgsmålet om ambiens diskriminerende karakter, på ny — indirekte — bragt det i fokus for Domstolen via reglerne om tilbagebetaling af beløb betalt i urigtig formening om skyld.

43 — Den tidligere artikel 95 EF, senere artikel 90 EF. Ifølge retspraksis forbyder denne forskrift enhver afgiftsordning, som direkte eller indirekte stiller importerede produkter ringere end indenlandske produkter, fordi kun disse pålægges afgift, fordi de pålægges en højere afgift, eller fordi betingelserne for betaling eller beregning af afgiften er mindre fordelagtige. Dom af 16.6.1966, sag 57/65, Lütticke, Sml. 1965-1968, s. 199, org.ref.: Rec. s. 293, af 22.6.1976, sag 127/75, Bobie Getränkevertrieb, Sml. s. 1079, af 8.1.1980, sag 21/79, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1, af 27.2.1980, sag 55/79, Kommissionen mod Irland, Sml. s. 481, af 12.7.1983, sag 170/78, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 2265, af 3.7.1985, sag 277/83, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2049, af 17.7.1997, sag C-90/94, Haahr Petroleum, Sml. I, s. 4085, af 2.4.1998, sag C-213/96, Outokumpu, Sml. I, s. 1777, af 17.6.1998, sag C-68/96, Grundig Italiana, Sml. I, s. 3775, af 27.2.2002, sag C-302/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2055, af 19.9.2002, sag C-101/00, Tulliasiamies og Siilin, Sml. I, s. 7487, præmis 54, af 5.10.2006, forenede sager C-290/05 og C-333/05, Nádasdi og Nemeth, Sml. I, s. 10115, og af 18.1.2007, sag C-313/05, Brzeziński, Sml. I, s. 513. Domstolen har særligt fastslået, at der foreligger tilsidesættelse af nævnte forskrift, »når afgiften på henholdsvis det importerede og det tilsvarende indenlandske fremstillede produkt beregnes forskelligt og efter forskellige regler, således at det — selv om det kun måtte ske i visse tilfælde — fører til et højere afgiftsbeløb for det importerede produkt«. Dom af 17.2.1976, sag 45/75, Rewe, Sml. s. 181, præmis 15, dommen af 27.2.1980, i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 8, af 26.6.1991, sag C-153/89, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 3171, præmis 12, af 26.6.1991, sag C-152/89, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3141, præmis 20, af 12.5.1992, sag C-327/90, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 3033, præmis 12, og af 23.10.1997, sag C-375/95, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 5981, præmis 20.

88. I retsmødet betonedes den danske regering risikoen for at »besvare et spørgsmål, som landsretten ikke har stillet«, hvormed der sandsynligvis sigtedes til det uhensigtsmæssige i at rejse problemet om afgiftens diskriminerende karakter på ny.

44 — I forslaget til afgørelse i nævnte sag, som blev fremsat den 30.1.1992, kom generaladvokat Tesoro ind på dette spørgsmål, selv om han overlod det til den nationale ret »in concreto at undersøge, om reglerne om arbejdsmarkedsbidraget er udformet således, at de i alle tilfælde udelukker, at der kan ske forskelsbehandling af importerede varer«. I denne henseende henviste Tesoro til, at en national fiskal ordning i henhold til retspraksis kun kan anses for forenelig med traktatens artikel 95 (artikel 110 TEUF), hvis det godtgøres, at den er opbygget på en sådan måde, at det er helt udelukket, at der kan ske forskelsbehandling af importerede varer. Under alle omstændigheder påhviler det, når reglerne ikke er gennemskuelige, den stat, der har indført ordningen, at bevise, at den ikke i noget tilfælde har diskriminerende virkninger (punkt 11 i nævnte forslag til afgørelse).

89. Efter min opfattelse er det problem, som Østre Landsret har rejst i denne sag, hverken spørgsmålet, om den samlede afgiftsreform var af diskriminerende karakter, eller, som Kommissionen har anført, om tilbagebetalingsmekanismen som sådan er udtryk for forskelsbehandling. Det, som Østre Landsret i grunden spørger om, er, om virkningerne af afgiftsreformen, som muligvis var forholdsmæssigt mere gunstige for virksomheder, der i mindre grad importerede varer, end for virksomheder, der overvejende importerede deres varer, skal tages i betragtning ved beregningen af det ambibeløb, der skal betales tilbage, uden at der bliver tale om ugrundet berigelse.

90. Det er ikke vanskeligt at svare bekræftende på dette spørgsmål. Som allerede anført, har ugrundet berigelse fra begyndelsen taget form af en undtagelse til den statslige forpligtelse til at tilbagebetale beløb, som er betalt i urigtig formening om skyld, og overvæltning af afgiften har siden 1980 været det mest karakteristiske tilfælde af ugrundet berigelse. Som en sådan undtagelse skal den imidlertid fortolkes strengt. Når prisstigningen, på trods af at der er sket overvæltning, resulterer i et tab af konkurrenceevne for virksomheden, skal der tages hensyn hertil, hvilket kan føre til, at undtagelsen ikke kan finde anvendelse, hvis det godtgøres, at tilbagebetaling i det

konkrete tilfælde ikke vil give anledning til ugrundet berigelse⁴⁵.

91. I den foreliggende sag har appellanterne ikke påberåbt sig et tab af konkurrenceevne som anført ovenfor, men at der er sket en relativ forbedring af deres konkurrenters stilling på grund af de forholdsmæssigt lavere arbejdsgiverafgifter, de skulle betale som følge af reformen. På trods af denne forskel er der i begge tilfælde i sidste ende tale om den samme logik, og svaret bør derfor også være det samme.

92. Jeg har allerede været inde på, at undtagelsen fra retten til tilbagebetaling i tilfælde af overvæltning støder på en grænse i tilfælde af, at overvæltningen indebærer et tab af konkurrenceevne for den berørte virksomhed, som indebærer, at det kan udelukkes, at der foreligger ugrundet berigelse i forbindelse med tilbagebetalingen. På tilsvarende måde bør anvendelsen af undtagelsen på grund af »udligning« af den ulovlige afgift ligeledes støde på en grænse i tilfælde af, at den omhandlede afgiftsreform forholdsmæssigt har været mere fordelagtig for de konkurrerende virksomheder, hvilket har medført et tab af konkurrenceevne for den berørte virksomhed, der også i dette tilfælde vil kunne indebære, at det helt eller delvis kan udelukkes, at der vil foreligge ugrundet berigelse i tilfælde af tilbagebetaling af afgiften. I sådanne tilfælde bliver retten til tilbagebetaling, i det omfang det er relevant, genetableret ved hjælp af begrebet »ugrundet berigelse« med henblik på at neutralisere denne eventuelle forskellige behandling.

45 — Dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 31, og Just-dommen, præmis 26.

93. Det er klart, at denne modulering afhænger af vurderingen af virkningerne af den omhandlede afgiftsreform, som det alene tilkommer den nationale ret at foretage.

97. Mærkværdigvis støtter såvel den danske regering som appellerterne sig på den førnævnte præmis 25 i dommen i sagen Comateb m.fl., hvori det er anført, at overvæltning »afhænger [...] af en række forskellige omstændigheder ved hver enkelt transaktion, som giver denne en særlig karakter i forhold til andre transaktioner, der sker i andre sammenhænge«.

C — Om det første præjudicielle spørgsmål

94. Det foreslåede svar på det andet præjudicielle spørgsmål gør det stort set uforholdende at besvare Østre Landsrets første spørgsmål, der drejer sig om, hvordan vurderingen af en eventuel overvæltning af ambien skal foretages — for den enkelte transaktion eller samlet.

95. Ikke desto mindre og eftersom det, som tidligere anført, ikke kan udelukkes, at der er sket »overvæltning« i udtrykkets sædvanlige forstand, vil jeg i det følgende gennemgå det første præjudicielle spørgsmål.

96. Den danske ret spørger, om det er tilstrækkeligt for at afgøre, om der er tale om overvæltning, at foretage en samlet vurdering af den afgiftspligtiges transaktioner over en fireårig periode på et stort antal varegrupper, eller om der skal foretages en specifik vurdering af den enkelte transaktion.

98. Den danske regering finder, at denne henvisning til den sammenhæng, hvori den enkelte transaktion indgår, indebærer, at der kan foretages en samlet vurdering af overvæltningen, når priskalkulationen ligeledes er sket samlet. I modsætning hertil er de sagsøgende virksomheder af den opfattelse, at denne henvisning⁴⁶ netop forpligter til at undersøge, hvordan prisen har udviklet sig i den enkelte transaktion, ved hvert enkelt salg, og at det er ikke muligt at foretage en samlet vurdering på grundlag af en idé om, at overvæltning af de ophævede afgifter blot blev erstattet af overvæltning af ambien, henset til at de ophævede arbejdsgiverafgifter belastede importerede og ikke-importerede varer i samme omfang, mens ambien forholdsmæssigt belastede førstnævnte hårdere.

99. Efter min opfattelse skal henvisningen i dommen i sagen Comateb m.fl. til omstændighederne ved den enkelte transaktion snarere forstås således, at det hermed tilsigtes at gøre begrebet overvæltning mere fleksibelt, end som en henvisning til en strengt individualiseret bedømmelse af — vare for vare, salg

⁴⁶ — Sammen med visse udtryk, som er anvendt i retspraksis, såsom overvæltning på »køberen«, »den endelige forbruger« osv.

for salg — om der har fundet overvæltning sted.

kortere perioder, eftersom det ikke forekommer muligt at hævde, at priskalkulationen sker samlet for alle virksomhedens transaktioner for en periode på fire år.

100. Som tidligere nævnt er denne fleksible synsvinkel på fænomenet overvæltning ikke absolut, og den er undergivet visse begrænsninger, særligt de begrænsninger, der følger af selve begrebet »overvæltning«.

101. Derfor går den form for bedømmelse, som de danske myndigheder ifølge ordlyden af det første spørgsmål muligvis foretager, langt ud over grænserne for dette begreb, idet den indbefatter oplysninger vedrørende en meget lang periode (fire år), »et stort antal varegrupper«, og endog »helt andre transaktioner, der ligger før eller efter det pågældende varesalg«.

102. Hvor vid definitionen af »sammenhæng« og »forskellige omstændigheder ved hver enkelt transaktion«, som der henvises til i præmis 25 i dommen i sagen Comateb m.fl., end er, kan den vanskeligt dække tilfælde som dem, der er anført i det første præjudicielle spørgsmål. Det kan højst være muligt at foretage en vurdering med hensyn til grupper af varer eller transaktioner, som har en vis indbyrdes forbindelse, eller med hensyn til

103. Det påberåbte princip om den nationale rets frie bevisbedømmelse anfægter efter min opfattelse ikke den førnævnte konklusion. I denne henseende skal det erindres, at »[s]elv om spørgsmålet om, hvorvidt en afgift er blevet overvæltet, er et faktisk spørgsmål, der henhører under den nationale ret«, og det alene tilkommer den nationale ret, og kun den, at bedømme beviserne herfor »[må] bevisreglerne ikke [...] gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter« opkrævet i strid med EU-retten⁴⁷.

104. Uafhængigt af omstændighederne i den foreliggende sag vil en samlet bedømmelse af meget forskellige transaktioner vedrørende helt forskellige varer og over en periode på fire år kunne gøre det umuligt for den afgiftspligtige at fremlægge beviser, som afkræfter en konklusion om, at der er sket overvæltning af afgiften.

⁴⁷ — Michailidis-dommen, præmis 40.

VII — Forslag til afgørelse

105. Jeg foreslår herefter Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Østre Landsret således:

- »1) EU-retten er ikke til hinder for, at der gøres undtagelse fra princippet om tilbagebetaling af en ulovlig afgift i tilfælde, hvor nævnte afgift kan være blevet udlignet som følge af en samtidig ophævelse af andre, ligeledes kvantificerbare, lovlige afgifter, således at der i modsat fald ville foreligge en ugrundet berigelse. Det tilkommer den nationale ret ud fra de oplysninger, som fremlægges af de nationale myndigheder, der har bevisbyrden, at bedømme, om der foreligger sådanne omstændigheder.
- 2) En konstatering af, at der er tale om en forskellig behandling til skade for en bestemt gruppe virksomheder, udgør et forhold, som den nationale ret skal inddrage i bedømmelsen ved afgørelsen af, om den ulovlige afgift skal tilbagebetales eller ej.
- 3) Domstolens dom af 14. januar 1997, Comateb m.fl. (forenede sager C-192/95 — C-218/95), kan ikke fortolkes således, at overvæltning i priserne kan ske i priserne på andre varer i helt andre transaktioner, der ligger før eller efter det pågældende varesalg, f.eks. således at der foretages en samlet vurdering af overvæltningen over en fireårig periode på et stort antal varegrupper, herunder for både importerede og ikke-importerede varer.«