

DOMSTOLENS DOM
av den 25 februari 1988*

I förenade målen 331, 376 och 378/85

har Cour de cassation de la République française enligt artikel 177 i EEG-fördraget begärt förhandsavgöranden i de mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Les Fils de Jules Bianco SA, med säte i Ugine (Frankrike), och **J. Girard Fils SA**, med säte i Lyon (Frankrike),

och

Directeur général des douanes et droits indirects, Paris (Frankrike).

Begäran avser fastställande av gemenskapsrättens principer rörande återbetalning av nationella skatter som uttagits i strid med denna rätt.

DOMSTOLEN

sammansatt av avdelningsordföranden G. Bosco, tf. ordförande, samt domarna T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O'Higgins och F. Schockweiler,

generaladvokat: Sir Gordon Slynn,
justitiesekreterare: byrådirektören D. Louterman,

som beaktat yttrandena från

- sökandena i målet vid den nationella domstolen aktiebolaget Les Fils de Jules Bianco och aktiebolaget J. Girard Fils genom advokaten J. Imbach, Strasbourg, under det skriftliga förfarandet, och genom advokaten C. Imbach, Strasbourg, under det skriftliga och det muntliga förfarandet.

* Rättegångsspråk: franska.

- den italienska regeringen, genom Luigi Ferrari Bravo, chef för den diplomatiska rättstjänsten, i egenskap av ombud, biträdd av S. Laporta, avvocato dello Stato, vid det skriftliga förfarandet, och genom F. Favara, avvocato dello Stato, vid det muntliga förfarandet,
- den brittiska regeringen, genom R. N. Ricks, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, vid det skriftliga förfarandet, och genom F. Jacobs, i egenskap av ombud, vid det muntliga förfarandet,
- den franska regeringen, genom G. Guillaume och S.-C. de Margerie, båda i egenskap av ombud, vid det skriftliga förfarandet,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren G. Marengo, i egenskap av ombud, vid det skriftliga och det muntliga förfarandet,

som beaktat förhandlingsrapporten och vad som förekommit vid den muntliga förhandlingen den 25 juni 1987, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 29 september 1987,

meddelar följande

dom

1 Genom tre domar av den 9 oktober 1985, som inkom till domstolen den 8, 27 respektive 28 november 1985, har Cour de cassation de la République française ställt en fråga enligt artikel 177 i EEG-fördraget om tolkningen av olika bestämmelser i EEG-fördraget för att kunna bedöma om en nationell lagbestämmelse rörande återbetalning av belopp som inbetalats utan grund är förenlig med fördraget.

2 Frågan har uppkommit i samband med en tvist mellan, å ena sidan, de båda bolagen "Les Fils de Jules Bianco" och "J. Girard Fils" (nedan kallade "Bianco och Girard") och, å den andra sidan, Directeur général des douanes et droits indirects beträffande återbetalning av skatter avseende mervärdesskatt m.m., vilka infördes genom två dekret i Frankrike (dekret nr 78-903, av den 30 augusti 1978, JORF, 1.9.1978, s. 3167, och 78-1043, av den 2 november 1978, JORF, 3.11.1978, s. 3735) och som avser förbrukningen av högoktanig bensin, bensin och eldningsolja.

3 Bolagen Bianco och Girard, vars verksamhet består av köp, import och distribution av petroleumprodukter, har till de franska skattemyndigheterna betalat in olika belopp avseende skatten ifråga. De har vid tre olika tillfällen väckt talan om återbetalning eftersom de ansåg att de skatter som uttagits var olagliga, särskilt med avseende på gemenskapsrätten.

4 Underrätterna i Villeurbanne och i Annecy (vad gäller Bianco) och i Annecy (vad gäller Girard) och överinstanserna i Lyon respektive Chambéry, dit bolagen överklagade underrätternas avgöranden varigenom bolagens talan avvisades, förklarade att bolagens talan om återbetalning inte kunde prövas eftersom det inte framlagts någon bevisning om att skatterna i fråga inte hade övervältrats på dem som köpt deras produkter, vilket krävs enligt artikel 13 V i 1981 års skattelag av den 30 december 1980 (JORF, 31.12.1980, s. 3099).

5 I artikel 13 V i den angivna lagen föreskrivs att

”Återbetalning av felaktigt uttagna belopp avseende indirekta skatter som regleras av den allmänna skattelagen eller tull och nationella skatter som tas ut enligt förfarandet i tullagen kan, med undantag för skriffel, endast ske om personen i fråga visar att dessa skatter inte har övervältrats på köparen.

Denna bestämmelse är tillämplig på framställningar om återbetalning som görs enligt artiklarna 1931 i allmänna skattelagen och 352 i tullagen även för tiden före ikraftträdande av denna lag.”

6 Sedan de två bolagen genom kassationstalan överklagat överinstansernas domar i de tre målen förklarade Cour de cassation målen vilande och gjorde en framställning om förhandsavgörande, likalydande i de tre målen, enligt följande:

”Skall Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen tolkas så att Frankrike inte kunde göra återbetalningen av nationella skatter, som uttagits i strid med gemenskapsrätten, beroende av att det visas att dessa skatter inte övervältrats på köparna av de beskattade produkterna, och lägga bevisbördan härför enbart på de fysiska eller juridiska personer som begär återbetalning av skatten? Är svaret beroende av om lagen av den 30 december 1980 har retroaktiv verkan eller inte, vilken typ av skatt det gäller respektive om marknaden är, helt eller delvis, konkurrensutsatt, reglerad eller monopolistisk?”

7 För en utförligare redogörelse för de faktiska omständigheterna och de rättsliga frågorna i målen vid den nationella domstolen, rättegångens förlopp och de till domstolen ingivna yttrandena hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

Den första delen av frågan

8 Den nationella domstolen har frågat om Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen skall tolkas så att Frankrike inte kunde göra återbetalningen av nationella skatter, som uttagits i strid med gemenskapsrätten, beroende av att det visas att dessa skatter inte övervältrats på köparna av de beskattade produkterna, och lägga bevisbördan härför enbart på de fysiska eller juridiska personer som begär återbetalning av skatten?

9 Bianco och Girard har hävdad att det för bolag som deras är praktiskt taget omöjligt att uppfylla det villkor för prövning av mål om återbetalning som ställs i artikel 13 V i den angivna lagen , dvs. bevisning om att skatten inte har övervältrats på köparen.

10 Den franska regeringen har hävdad att det i artikel 13 V i den angivna lagen i praktiken uppställs krav på positiv bevisning om att skatten slutligt burits av petroleumhandlarna; den bestämmelsen innebär därför inte att det blir praktiskt taget omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapens rättsordning.

11 Den franska regeringens argumentation kan inte godtas. Enligt den omtvistade bestämmelsen i den franska lagen läggs bevisbördan för att en viss omständighet inte föreligger på näringsidkarna eftersom dessa, som svar på enbart ett påstående från myndigheterna om övervältring, måste visa att den felaktigt uttagna skatten inte har övervältrats på andra rättssubjekt. Den omständigheten att den omtvistade bestämmelsen skulle ha kunnat formuleras så att det gällt att visa att en omständighet faktiskt föreligger förändrar ingenting för den som har bevisbördan.

12 Härvid bör erinras om att domstolen i sin dom av den 9 november 1983 (San Giorgio, 199/82, Rec. s. 3595) har uttalat att alla bevisregler som gör det praktiskt taget omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning av skatter som uttagits i strid med gemenskapsrätten är oförenliga med denna och att

detta särskilt gäller presumptions- eller bevisregler enligt vilka det åligger den skattskyldige att visa att den felaktigt uttagna skatten inte övervältrats på andra rättssubjekt.

- 13 Svaret på den första delen av frågan bör således bli att en medlemsstat inte har rätt att anta bestämmelser som, för återbetalning av nationella skatter som uttagits i strid med gemenskapsrätten, uppställer krav på bevisning om att dessa skatter inte övervältrats på köparna av de beskattade produkterna och lägger bevisbördan härför enbart på de fysiska eller juridiska personer som begär återbetalning av skatten.

Den andra delen av frågan

- 14 Den nationella domstolen har därefter frågat om svaret är beroende av om lagen av den 30 december 1980 har retroaktiv verkan eller inte, vilken typ av skatt det gäller respektive om marknaden är, helt eller delvis, konkurrensutsatt, reglerad eller monopolistisk.
- 15 Inledningsvis skall det påpekas att oförenligheten med gemenskapsrätten förstärks, om en bestämmelse som den i målet vid den nationella domstolen nu aktuella, som är oförenlig med gemenskapsrätten, ges retroaktiv verkan, särskilt eftersom en sådan regel blir tillämplig på tidigare förhållanden, beträffande vilka näringsidkarna inte kunde förutse att de skulle förväntas prestera sådan bevisning.
- 16 När det gäller vilken inverkan typen av skatt har på svaret på den ställda frågan anser den franska regeringen att presumptionen för att den övervältras är så mycket rimligare som det rör sig om indirekta skatter och dessa definitionsmässigt avses slutligt träffa konsumenterna, eftersom varje sunt fungerande företag normalt lägger sådana skatter på priset för de sålda produkterna.
- 17 I det avseendet kan konstateras att man inte rent generellt kan slå fast att skatten i samtliga fall faktiskt övervältras, även om de indirekta skatterna enligt den nationella lagstiftningen är avsedda att övervältras på den slutliga konsumenten och så vanligen sker, helt eller delvis, i handeln. Den faktiska övervältringen, antingen den sker helt eller delvis, är i själva verket beroende av flera faktorer som sammanhänger med en kommersiell transaktion och skiljer denna från andra fall med andra omständigheter. Frågan om

övervältring har skett eller inte av en indirekt skatt är således i varje enskilt fall en faktisk fråga som den nationella domstolen har behörighet att avgöra. Sistnämnda domstol får därvid fritt värdera bevisningen. Man kan emellertid inte acceptera att det i fråga om indirekta skatter skulle finnas en presumtion för att övervältring har skett och att det åligger den skattskyldige att visa att så inte har skett. Detta konstaterande föregriper på intet sätt lösningen av det särskilda problem som uppstår med avseende på bevisbördan i de fall den skattskyldige just på grund av den tillämpliga lagstiftningen har tvingats att övervältra en skatt på senare led.

18 Beträffande den betydelse typen av marknad har för svaret på frågan från den nationella domstolen, dvs om den är, helt eller delvis, konkurrensutsatt, reglerad eller monopolistisk, så anser Förenade kungarikets regering att den oförenlighet som konstaterades i den ovan angivna San Giorgio-domen endast avser en marknadsekonomi som grundar sig på fri konkurrens. I en ekonomi med reglerade priser däremot skulle näringsidkarna knappast ha någon frihet att övervältra skatten på köparna och skulle utan svårighet kunna lägga fram den bevisning som krävs enligt den omtvistade bestämmelsen.

19 Det finns anledning att i avseende härpå först konstatera att domstolen i ovan angivna mål 199/82, San Giorgio, har uttalat sig om frågor som kan förväntas uppkomma i en fri marknadsekonomi utan att för den skull utesluta tillämpning av den angivna principen på andra marknadstyper.

20 Det skall därefter påpekas att det, beroende på typen av marknad, är mer eller mindre troligt att det har skett en övervältring. De många faktorer som avgör det kommersiella handlings sättet varierar emellertid från det ena fallet till det andra och gör det praktiskt taget omöjligt att bestämma respektive faktors faktiska betydelse för övervältringen.

21 Härav följer att svaret är oberoende av om den nationella bestämmelsen har retroaktiv verkan eller inte, vilken typ av skatt det gäller respektive om marknaden är, helt eller delvis, konkurrensutsatt, reglerad eller monopolistisk.

Rättegångskostnader

22 De kostnader som har förorsakats regeringarna i Frankrike, Förenade kungariket och Italien samt Europeiska gemenskapernas kommission, som

har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

– angående de frågor som genom tre domar av den 9 oktober 1985 förts vidare av Cour de cassation de la République française – följande dom:

- 1) **Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen skall tolkas så att en medlemsstat inte har rätt att anta bestämmelser som, för återbetalning av nationella skatter som uttagits i strid med gemenskapsrätten, uppställer krav på bevisning om att dessa skatter inte övervältrats på köparna av de beskattade produkterna och lägger bevisbördan härför enbart på de fysiska eller juridiska personer som begär återbetalning av skatten.**
- 2) **Svaret är oberoende av om den nationella bestämmelsen har retroaktiv verkan eller inte, vilken typ av skatt det gäller respektive om marknaden är, helt eller delvis, konkurrensutsatt, reglerad eller monopolistisk.**

Bosco	Koopmans	Everling	Bahlmann	
Galmot	Kakouris	Joliet	O'Higgins	Schockweiler

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 25 februari 1988.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

A. J. Mackenzie Stuart
Ordförande