

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 6 september 2011 *

I mål C-398/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Østre Landsret (Danmark) genom beslut av den 12 oktober 2009, som inkom till domstolen den 14 oktober 2009, i målet

Lady & Kid A/S,

Direct Nyt ApS,

A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,

KID-Holding A/S

mot

Skatteministeriet, meddelar

* Rättegångsspråk: danska.

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, K. Schiemann och D. Šváby samt domarna A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, M. Safjan (referent), M. Berger och A. Prechal,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,
justitiesekreterare: handläggaren R. Șereș,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 september 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Lady & Kid A/S m.fl., genom H. Peytz, advokat,
- Danmarks regering, genom T. Winkler, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fugleholm, advokat,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och N. Fenger, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 december 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av gemenskapsrätten avseende återbetalning av felaktigt betalda belopp.

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (nedan kallat Direct Nyt), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (nedan kallat Harald Nyborg) och KID-Holding A/S, och å andra sidan Skatteministeriet. Målet rör Skatteministeriets avslag på ansökningar om återbetalning av en skatt som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten (nedan kallad den olagliga skatten).

Tillämpliga bestämmelser

- 3 Konungariket Danmark införde genom lag nr 840 av den 18 december 1987, med verkan från den 1 januari 1988, en skatt för arbetsgivare kallad arbejdsmarkedsbidrag (nedan kallad ambi). Ambin beräknades i princip på samma beräkningsgrund som mervärdesskatt, med en skattesats på 2,5 procent. Den skulle dock inte betalas vid import av varor till Danmark, utan togs ut på dessa varors fulla försäljningspris vid deras första försäljning i Danmark.

- 4 Som kompensation för införandet av ambins avskaffades ett antal arbetsgivaravgifter. De danska företagen betalade i genomsnitt 10 300 DKK per heltidsanställd arbetstagar i sådana avgifter.

- 5 Målet med denna skattereform var att ta bort kopplingen mellan arbetsgivaravgifter och antalet anställda, i syfte att stimulera tillväxt och främja sysselsättningen, samtidigt som reformen skulle vara budgetneutral vad gällde de offentliga finanserna.

- 6 Ambin togs ut från danska företag under perioden 1 januari 1988–31 december 1991. Lag nr 840 av den 18 december 1987 upphävdes genom lag av den 21 december 1991, med verkan från och med den 1 januari 1992.

- 7 År 1989 bestred ett antal importföretag ambins lagenlighet vid Østre Landsret, vilken ansåg sig tvungen att ställa en fråga till EG-domstolen angående huruvida ambin var förenlig med gemenskapsrätten. Domstolen svarade på denna fråga i sin dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denkvit och Poulsen Trading (REG 1992, s. I-2217; svensk specialutgåva, volym 12, s. I-13). Domstolen fann i nämnda dom att artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) utgjorde hinder mot en sådan skatt som ambin som
 - ska erläggas såväl för mervärdesskattepliktig verksamhet som för annan verksamhet av industriell eller kommersiell natur som består av tjänster som tillhandahålls mot betalning,

 - när det gäller mervärdesskattepliktiga företag ska tas ut enligt samma beräkningsgrund som vid mervärdesskatt, det vill säga i procent av försäljningssumman med avdrag för gjorda inköp,

- till skillnad från mervärdesskatten inte ska betalas vid import utan tas ut på hela försäljningssumman för de importerade varorna vid det första försäljningstillfället i medlemsstaten i fråga,

 - i motsats till mervärdesskatten inte ska föras upp som en särskild post på fakturan, och

 - ska tas ut jämsides med mervärdesskatten.
- 8 Efter denna dom antogs lag nr 389 av den 20 maj 1992, som trädde i kraft den 22 maj 1992, om en återbetalningsordning för den rättsstridigt uttagna ambnin. Lagen innehåller bland annat följande bestämmelser:

”1 §

Frågan huruvida, och i så fall i vilken utsträckning, det kan riktas krav på återbetalning eller skadestånd beträffande belopp som har betalats in till statskassan med stöd av lag nr 840 av den 18 december 1987 om arbetsmarknadsbidrag med senare ändringar ska avgöras enligt allmänna bestämmelser i dansk rätt.

2 §

...

2. Det begärda beloppet ska specificeras och motiveras samt åtföljas av dokumentation som gör det möjligt att bedöma om den skattskyldige har lidit en förlust.

...”

- 9 Lag nr 389 av den 20 maj 1992 kompletterades genom cirkulär nr 122 av den 10 juli 1996 vilket i syfte att ange riktlinjerna för hur återbetalningsärendena skulle handläggas administrativt preciserade vilka kriterier ett importföretag måste uppfylla. Dessa var följande:
- Det ska ha rått faktisk konkurrens mellan företaget och danska tillverkare av liknande varor.
 - Företaget ska ha sparat mindre i arbetsgivaravgifter med mera än vad företaget har betalat i ambi.
 - Företagets konkurrensposition ska ha påverkats negativt som följd av omläggningen, det vill säga det ska vara fråga om danska varor för vilka lönekostnaderna är höga, med följd att det danska företaget har sparat mer i arbetsgivaravgifter än importören av de konkurrerande varorna.
 - De danska konkurrenterna har sparat betydligt mer i arbetsgivaravgifter än de har betalat in i ambi.
 - Den negativa inverkan på konkurrensen får inte vara obetydlig.
 - Ambin får inte ha övervältrats genom prishöjningar.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 10 Klagandena i målet vid den nationella domstolen, vilka samtliga är verksamma inom detaljhandeln, väckte åren 1997 och 1998 talan vid Københavns Byret mot Skatteministeriet och yrkade upphävande av besluten att avslå deras ansökningar om återbetalning av den rättsstridigt uttagna ambin. Som skäl för avslagsbesluten angavs att den besparing som dessa företag gjort under den period då de var skyldiga att betala ambin, på grund av att arbetsgivaravgifterna avskaffats, översteg den ambi som de betalat in under perioden och att företagen därför fått full kompensation för den inbetalda ambin.

- 11 Københavns Byret ogillade den 16 december 2002 talan i samtliga fyra mål. Klagandena i målet vid den nationella domstolen överklagade den 13 januari 2003 till Østre Landsret.

- 12 Av beslutet om hänskjutande framgår följande:
 - KID-Holding A/S drev under benämningen Daells Varehus stora varuhus med många olika produkter, bland annat importerade textilvaror. Daells Varehus betalade sammanlagt 20053556 DKK i ambi och sparade arbetsgivaravgifter på sammanlagt 23 151 291 DKK.

 - Lady & Kid A/S drev under namnen Daells Discount A/S och Madeleine ett antal lågprisbutiker med ett begränsat urval av sortimentet hos Daells Varehus, till stor del textilvaror. Lady & Kid A/S betalade sammanlagt 779986 DKK i ambi och sparade under samma tid arbetsgivaravgifter på sammanlagt 1 872 901 DKK.

- Harald Nyborg drev ett antal varuhus med försäljning av bland annat järn- och metallföremål (järnhandel), sportutrustning, biltillbehör och jordbruksredskap. Harald Nyborg betalade sammanlagt 5 333 609 DKK i ambi och sparade arbetsgivaravgifter på sammanlagt 3 322 105 DKK.

 - Direct Nyt drev uteslutande postorderverksamhet med importerade produkter. Direct Nyt betalade sammanlagt 709 933 DKK i ambi. Bolaget hade inte några egna anställda och sparade därför ingen arbetsgivaravgift.
- 13 Under förfarandet i Østre Landsret medgav Skatteministeriet att Harald Nyborg och Direct Nyt i viss mån hade sålt varor som konkurrerade med danska varor för vilka lönekostnaderna varit betydande, att avskaffandet av arbetsgivaravgifterna inte hade haft någon påverkan på priset för danska varor för vilka lönekostnaderna varit betydande och att de båda företagen därmed på grund av konkurrensen inte kunnat höja sina priser i anledning av de ökade kostnader som ambin inneburit. Skatteministeriet fann att ambin inte övervältrats på andra rättssubjekt och beslutade därför att återbetala ambin till nämnda företag med 760 349 DKK jämte ränta respektive 319 469 DKK jämte ränta.
- 14 Under samma förfarande enades parterna även om att 35 procent av Harald Nyborgs inköp bestod av importerade varor och att 84 procent av den ambi som företaget betalat in avsåg dessa varor samt att 40 procent av Daells Varehus inköp bestod av importerade varor och att 94 procent av den ambi som företaget betalat in avsåg dessa varor. Parterna enades även om att de tidigare arbetsgivaravgifterna hade belastat företagets handel med importerade varor och deras handel med varor som inköpts i Danmark lika mycket relativt sett.

15 Eftersom klagandena i det nationella målet ifrågasatte huruvida den nationella rätten och Skatteministeriets avslagsbeslut överensstämde med gemenskapsrätten fann Østre Landsret det nödvändigt att fråga domstolen angående tolkningen av gemenskapsrättens regler avseende återbetalning av felaktigt betalade belopp. Østre Landsret beslutade därför att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen.

- ”1) Ska domstolens dom av den 14 januari 1997 [i de förenade målen C-192/95-C-218/95, Comateb m.fl. (REG 1997, s. I-165)] tolkas så, att övervältring av en rättsstridig skatt eller avgift på en vara förutsätter att skatten eller avgiften övervältras på köparen av varan i den berörda transaktionen eller kan en övervältring också ske på priserna på andra varor vid helt andra transaktioner som tidsmässigt ligger före eller efter den berörda försäljningen, exempelvis genom att det görs en helhetsbedömning av övervältringen över en period på fyra år beträffande ett stort antal varugrupper, såväl importerade som icke-importerade varor?

- 2) Ska det gemenskapsrättsliga begreppet ’övervältring’ tolkas så, att en rättsstridig skatt eller avgift som tas ut vid försäljningen av en vara endast kan anses ha övervältrats om varans pris har höjts i förhållande till det pris som gällde omedelbart innan skatten eller avgiften infördes, eller kan skatten eller avgiften också anses ha övervältrats om det skattepliktiga företaget samtidigt som den rättsstridiga skatten eller avgiften infördes inte behövde betala in andra skatter eller avgifter med en annan beräkningsgrund och företagens priser därför inte ändrades?

- 3) Ska det gemenskapsrättsliga begreppet ’obehörig vinst’ tolkas så, att återbetalning av en rättsstridig skatt eller avgift som tagits ut vid försäljningen av en vara kan anses som en obehörig vinst om företaget före eller efter försäljningen av den skattepliktiga eller avgiftsbelagda varan har fått en besparing på grund av att andra skatter eller avgifter med en annan beräkningsgrund har upphävts, om det

beaktas att detta upphävande även gynnade andra företag, inbegripet företag som inte betalade den rättsstridiga skatten eller avgiften, eller endast betalade denna i mindre omfattning?

- 4) Om det antas att en rättsstridig skatt eller avgift på grund av sin utformning har medfört att företag som importerade varor relativt sett har betalat mer i skatt eller avgifter än företag som köpte inhemska varor, och det samtidigt som den rättsstridiga skatten eller avgiften infördes upphävdes en annan rättsenlig skatt eller avgift med en annan beräkningsgrund, vilken relativt sett belastade de två typerna av företag i samma utsträckning och inte gjorde någon skillnad beroende på sammansättningen av företagens inköp, önskas få klarhet i
 - a) huruvida det enligt gemenskapsrätten är tillåtet att med åberopande av övervältring och obehörig vinst helt eller delvis avslå en ansökan om återbetalning av den rättsstridiga skatten eller avgiften till ett företag som importerar varor, om avslaget innebär att företag som relativt sett har betalat in mer av den rättsstridiga skatten eller avgiften än ett företag som köpte motsvarande inhemska varor, om allt annat är lika, kommer att missgynnas av skatteomläggningen och avslaget på ansökan om återbetalning i förhållande till företag som i större utsträckning köpte inhemska varor,
 - b) huruvida återbetalning av den rättsstridiga skatten eller avgiften i en sådan situation kan medföra 'obehörig vinst' – och en ansökan därom följaktligen ska avslås – om återbetalningen, även om skatten eller avgiften har övervältats, är nödvändig för att effekten av skatteomläggningen efter en eventuell återbetalning – om allt annat är lika – ska bli densamma för företag som importerade varor som för företag som köpte inhemska varor,

- c) huruvida avslaget på en ansökan om återbetalning i en sådan situation – som medför att företag som i större utsträckning köpte inhemska varor därmed gynnades i förhållande till företag som i större utsträckning importerade varor – strider mot gemenskapsrätten i övrigt, bland annat mot likabehandlingsprincipen, och
- d) huruvida svaret på fråga 3 medför att det inte är tillåtet att avslå en ansökan om återbetalning av den rättsstridigt uttagna skatten eller avgiften med hänvisning till obehörig vinst, om en sådan återbetalning endast neutraliserar fördelen för de företag som köpte inhemska varor i förhållande till företag som i större utsträckning köpte importerade varor?”

Prövningen av tolkningsfrågorna

Den andra och tredje frågan

- 16 Den andra och den tredje frågan, som ska prövas tillsammans, ska förstås så, att de gäller frågan huruvida det endast är en sådan övervältring av en rättsstridig skatt eller avgift som skett genom höjning av varornas försäljningspris vid den tidpunkt då nämnda skatt eller avgift togs ut som kan medföra att en eventuell återbetalning av ett felaktigt betalat belopp anses utgöra en obehörig vinst för den skatt- eller avgiftsskyldige, eller om en obehörig vinst även kan följa av besparingar som gjorts efter det samtidiga avskaffandet av andra skatter eller avgifter med en annan beräkningsgrund, även om den skatt- eller avgiftsskyldige inte ändrat sina försäljningspriser.

- 17 Domstolen erinrar om att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsrätten utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i de unionsrättsliga bestämmelser i vilka sådana skatter eller avgifter förbjuds. En medlemsstat är således i princip skyldig att återbetala de skatter eller avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten (se dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3593, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, av den 21 september 2000 i de förenade målen C-441/98 och C-442/98, Michailidis, REG 2000, s. I-7145, punkt 30, av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I-2283, punkt 35, och av den 28 januari 2010 i mål C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium, REU 2010, s. I-731, punkt 45).
- 18 Emellertid kan, med undantag från principen om återbetalning av skatter eller avgifter som strider mot unionsrätten, återbetalning av en skatt eller avgift som har tagits ut i strid med unionsrätten nekas, om återbetalningen skulle innebära en obehörig vinst för betalningsmottagarna. Skyddet för de rättigheter som på detta område garanteras i unionens rättsordning innebär således inte att staten är skyldig att återbetala de skatter, tullar och avgifter som har uppburits i strid med unionsrätten, när det är fastställt att den som är skyldig att erlägga dessa pålagor faktiskt har övervärtat dem på andra rättssubjekt (se domen i de ovannämnda förenade målen Comateb m.fl., punkt 21).
- 19 Under sådana omständigheter är det nämligen inte näringsidkaren som har burit kostnaden för den rättsstridigt uttagna skatten eller avgiften utan den köpare på vilken kostnaden har övervärtats. Att återbetala näringsidkaren det skattebelopp som han redan har uppburit av köparen skulle därför motsvara en dubbel betalning som kan betraktas som en "obehörig vinst", utan att de följder som den rättsstridiga skatten får för köparen därigenom har åtgärdats (domen i de ovannämnda förenade målen Comateb m.fl., punkt 22).
- 20 Eftersom en sådan vägran, att återbetala en skatt eller avgift som tas ut på försäljning av varor, utgör en begränsning av en rättighet som följer av unionsrätten, ska denna tolkas restriktivt. Således utgör den direkta övervärtningen av en otillåten skatt eller avgift på köparen det enda undantaget från rätten till återbetalning av en skatt eller avgift som har tagits ut i strid med unionsrätten.

- 21 Domstolen har likaså slagit fast att även om det skulle konstateras att kostnaden för den skatt eller avgift som felaktigt har tagits ut har övervältrats på tredje man, medför återbetalning till näringsidkaren av skatten eller avgiften inte nödvändigtvis en obehörig vinst för denne. Även om skatten eller avgiften inkluderas i det pris som tillämpas kan näringsidkaren nämligen lida skada till följd av att försäljningsvolymen minskar (se domen i de ovannämnda förenade målen Comateb m.fl., punkterna 29–32, domen i de ovannämnda förenade målen Michaïlidis, punkterna 34 och 35, och dom av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World m.fl., REG 2003, s. I-11365, punkterna 98 och 99).
- 22 På samma sätt kan en medlemsstat inte vägra att återbetala en olaglig skatt eller avgift med motiveringen att nämnda skatt eller avgift kompenseras ekonomiskt genom avskaffandet av en laglig skatt eller avgift med samma belopp.
- 23 Även om återbetalning av en olaglig skatt eller avgift till en näringsidkare som övervältrat detta belopp på sina kunder kan, under sådana omständigheter som angetts ovan, leda till en obehörig vinst för denne näringsidkare, gäller detta inte ett påstått avskaffande av andra skatter eller avgifter i samband med införandet av en skatt eller avgift som strider mot unionsrätten.
- 24 Ett sådant avskaffande hör till de val en medlemsstat gör på skatte- och avgiftsområdet, vilka är uttryck för dess ekonomiska och sociala politik. Sådana val kan få de mest varierande konsekvenser, vilka – oberoende av svårigheterna som kan finnas att bestämma huruvida, och i vilken mån, en skatt eller avgift verkligen har ersatt en annan rakt av – utgör hinder för att återbetalningen av en olaglig skatt eller avgift i ett sådant sammanhang kan anses ge upphov till en obehörig vinst.
- 25 Denna slutsats påverkas inte av dom av den 26 juni 1979 i mål 177/78, McCarren (REG 1979, s. 2161; svensk specialutgåva, volym 4, s. 463) och av den 13 december 1983 i mål 222/82, Apple and Pear Development Council (REG 1983, s. 4083;

svensk specialutgåva, volym 7, s. 413). Förvisso uteslöt domstolen i punkt 25 i domen i målet McCarren och i punkt 41 i domen Apple and Pear Development Council inte att den nationella domstolen när den tillämpar sin egen nationella lagstiftning kan vägra återbetalning av en olaglig skatt eller avgift av andra skäl än övervältringen av denna. Såsom framgår av punkt 20 i förevarande dom utgör emellertid den direkta övervältringen av en otillåten skatt på köparen det enda undantaget från rätten till återbetalning av en skatt eller avgift som har uppburits i strid med unionsrätten.

- 26 Mot denna bakgrund ska den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande. Återbetalning av ett felaktigt betalat belopp kan medföra en obehörig vinst endast om de belopp som inbetalats felaktigt av en skatt- eller avgiftsskyldig – i form av skatt eller avgift som i en medlemsstat tagits ut i strid med unionsrätten – har övervältrats direkt på köparen. Unionsrätten utgör således hinder mot att en medlemsstat vägrar att återbetala en olaglig skatt eller avgift med motiveringen att de belopp som den skatt- eller avgiftsskyldige felaktigt inbetalat har kompenserats ekonomiskt genom den besparing som uppstår på grund av det samtidiga avskaffandet av andra skatter eller avgifter, eftersom en sådan kompensation ur unionsrättslig synvinkel inte kan betraktas som en obehörig vinst med avseende på den förstnämnda skatten eller avgiften.
- 27 Med hänsyn till svaret på den andra och den tredje frågan behöver den första och den fjärde frågan inte besvaras.

Rättegångskostnader

- 28 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Unionsrättens bestämmelser om återbetalning av felaktigt betalda belopp ska tolkas så, att återbetalning av ett felaktigt betalat belopp kan medföra en obehörig vinst endast om de belopp som inbetalats felaktigt av en skatt- eller avgiftsskyldig – i form av skatt eller avgift som i en medlemsstat tagits ut i strid med unionsrätten – har övervältrats direkt på köparen. Unionsrätten utgör således hinder mot att en medlemsstat vägrar att återbetala en olaglig skatt eller avgift med motiveringen att de belopp som den skatt- eller avgiftsskyldige felaktigt inbetalat har kompenserats ekonomiskt genom den besparing som uppstår på grund av det samtidiga avskaffandet av andra skatter eller avgifter, eftersom en sådan kompensation ur unionsrättslig synvinkel inte kan betraktas som en obehörig vinst med avseende på den förstnämnda skatten eller avgiften.

Underskrifter