

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

F.G. JACOBS

fremsat den 20. marts 2003¹

1. Som svar på spørgsmål fremsat af den østrigske Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) anførte EF-Domstolen i dom af 9. marts 2000 i EKW-sagen², at artikel 3, stk. 2, i Rådets direktiv 92/12/EØF³ er til hinder for visse lokale og regionale afgifter på drikkevarer i Østrig, for så vidt som de gælder alkoholholdige drikkevarer. Domstolen begrænsede imidlertid dommens retsvirkninger til ikke at omfatte krav om tilbagebetaling af afgifter, som var betalt eller forfaldne til betaling inden datoen for denne doms afsigelse, medmindre den, der fremsætter kravet, inden denne dato havde anlagt sag eller på tilsvarende måde administrativt havde fremsat krav.

2. En uge før dommens afsigelse ændrede Wiener Landtag (Wiens regionale lovgivende myndighed) bestemmelserne vedrørende tilbagebetaling af opkrævede afgifter. I henhold til denne ændring, som også fandt anvendelse på situationer, som var opstået før ændringen, kunne tilbagebetaling af afgifter, der var opkrævet med urette, ikke ske i tilfælde af, at den pågældende afgift var blevet betalt af tredjemand.

3. Verwaltungsgerichtshof ønsker nu at vide, om det er foreneligt med dommen i EKW-sagen og med Østrigs forpligtelse til at samarbejde i henhold til artikel 10 EF at anvende en sådan ændring på krav, der er gjort gældende før datoen for denne doms afsigelse.

Baggrund og procedure

4. Regionale og kommunale myndigheder i Østrig opkrævede indtil 2000 forskellige afgifter⁴ på detailomsætning af konsumis og drikkevarer, som alle tilsyneladende var sammenlignelige med hensyn til deres virkning og nationale retsgrundlag. Disse afgifter udgjorde en væsentlig andel af disse myndigheders indtægter. Det fremgår, at de blev beregnet på grundlag af egenberegning (i hvert fald i Wien, hvor afgifterne, der vedrører denne sag, blev opkrævet): De erhvervsdrivende beregnede beløbet som en procentdel af deres afgiftspligtige salg og angav beløbet til myndighederne.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Dom af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1137 (»EKW«), punkt 2 og 3 i dommens konklusion.

3 — Af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, EFT L 76, s. 1, det såkaldte »punktafgifts-direktiv«.

4 — I henhold til forelæggelseskendelsen opkræver de lokale myndigheder ikke længere sådanne afgifter, men får kompensation gennem højere andele af omsætningsafgiften.

5. Efter indsigelser fra erhvervsdrivende, som betvivlede, at disse afgifter var forenelige med fællesskabsretten — særligt med momsreglerne, direktivet om punktafgifter og bestemmelserne om statsstøtte — anmodede Verwaltungsgerichtshof i 1997 EF-Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende dette spørgsmål i EKW-sagen, som vedrørte et sygehuscafeteria i Wien og en vinhandler i en lokalitet i Oberösterreich.

6. Den 1. juli 1999 fremsatte generaladvokat Saggio forslag til afgørelse i denne sag og foreslog, at Domstolen skulle fastslå, at denne afgift var uforenelig med direktivet om punktafgifter og reglerne om statsstøtte.

7. Han undersøgte også den østrigske regerings begæring om en begrænsning af de tidsmæssige virkninger af dommen, såfremt det måtte blive fastslået, at afgiften var uforenelig med fællesskabsretten, men kom til den konklusion, at der ikke fandtes nogen særlige omstændigheder, som kunne retfærdiggøre en sådan begrænsning.

8. Generaladvokat Saggio behandlede i punkt 66-68 i forslaget til afgørelse argumentet om, at hvis krav om tilbagebetaling af afgifter, som tidligere var opkrævet med urette, blev tilladt, ville det føre til ugrundet berigelse af erhvervsdrivende, som reelt havde væltet afgiften over på forbrugerne. I denne forbindelse påpegede han, at myndighederne for at kunne modsætte sig krav om tilbagebetaling (i henhold til

retspraksis) skulle bevise, at afgiftsbyrden faktisk var blevet overvæltet på forbrugerne. Et sådant bevis ville imidlertid ikke kun være svært at fremskaffe, det kunne også meget vel være, at de erhvervsdrivende ikke reelt havde overvæltet afgifterne, men at de havde været tvunget til selv at påtage sig denne udgift⁵.

9. Generaladvokatens forslag til afgørelse skabte stor bekymring om, hvorvidt meget store beløb ville skulle tilbagebetales og derigennem udgøre en alvorlig fare for de lokale og regionale finanser. Den østrigske regering havde over for Domstolen angivet, at tilbagebetalingskravet for årene 1995-1998 ville udgøre 22 mia. ATS, der svarer til ca. 0,9% af bruttonationalproduktet.

10. Ifølge forelæggelseskendelsen ændrede alle østrigske Bundesländer deres regionale skatte- og afgiftslove, således at en afgift, der er opkrævet med urette, hverken tilbagebetales eller modregnes, når den er væltet over på tredjemand. Disse ændringer er alle blevet gennemført efter fremsættelsen af forslaget til afgørelse, men — med undtagelse af et tilfælde — før EKW-dommen blev afsagt, dog på et tidspunkt, hvor datoen for afsigelsen af dommen allerede var bekendtgjort.

5 — I henhold til generaladvokaten har Domstolen i dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 31 og 32, anerkendt, at en sådan situation kan foreligge.

11. I henhold til § 162 i Wiener Abgabeneordnung (Wiens skattekontrollov, herefter »WAO«), skal afgiftsbeløb, der haves til gode, først modregnes i skyldige afgiftsbeløb, inden et eventuelt overskud kan tilbagebetales. Indtil den 2. marts 2000 havde § 185 følgende ordlyd:

»(1) Den afgiftspligtige kan ansøge om tilbagebetaling af tilgodehavende afgiftsbeløb, der haves til gode (§ 162, stk. 2). Myndighederne kan også foretage tilbagebetaling af egen drift.

(2) Skyldige afgiftsbeløb, hvis størrelse er blevet fastlagt, og som den afgiftspligtige skal erlægge senest tre måneder efter indgivelsen af ansøgningen om tilbagebetaling, kan modregnes i det beløb, der skal tilbagebetales.«

12. I lovændringen bekendtgjort den 2. marts 2000 (LGBl. für Wien nr. 9/2000) blev følgende stk. 3 og 4 tilføjet ved artikel I:

»(3) Krav om tilbagebetaling kan ikke imødekommes, såfremt afgiften er båret af en anden end den afgiftspligtige. Såfremt en således overvæltet afgift endnu ikke er betalt, træffer afgiftsmyndigheden særskilt afgørelse herom.

(4) Stk. 3 finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, som kan gøre »die Anlaßfallwirkung« gældende, for så vidt angår afgiftsbestemmelser, der er kendt retsstridige af Verfassungsgerichtshof.«

13. Begrebet »Anlaßfallwirkung« henviser til det forhold, at i Østrig annulleres en lov, der er erklæret forfatningsstridig af Verfassungsgerichtshof, ikke straks eller med tilbagevirkende kraft, men fortsætter med at være gældende i afventning af nye regler (i en maksimal tidsperiode, som fastlægges af Verfassungsgerichtshof). Det er i al væsentlighed kun de personer, som har anlagt søgsmål for at anfægte loven (søgsmålet, som giver anledning til, at loven erklæres forfatningsstridig — die Anlaßfall — eller andre søgsmål med samme formål, og som verserer for den samme domstol på tidspunktet for dommens afsigelse), der direkte og straks kan drage fordel af, at det fastslås, at loven er forfatningsstridig, medmindre Verfassungsgerichtshof beslutter andet.

14. Senere, den 20. februar 2001, blev følgende tilføjet efter første punktum i stk. 3: »For så vidt medfører en nedsættelse af afgiften som følge af egenberegning eller en afgiftsansættelse heller ikke en godskrivning.«

15. Artikel II i lovændringen har følgende ordlyd:

»Artikel I finder også anvendelse på afgiftsskyld, der er opstået før bekendtgørelsen af denne lov.«

16. Begrundelsen i udkastet til lovændringen, der blev fremlagt for Wiens regionale lovgivningsmyndighed til vedtagelse, refererede til generaladvokat Saggios forslag til afgørelse i EKW-sagen, og det påpegedes, at hvis Domstolen skulle følge forslaget, ville kravet på tilbagebetaling i Wien kunne beløbe sig til ca. 3,8 mio. ATS. Under hensyntagen hertil blev det forhold af almen interesse fremhævet, at skatteloven i sin daværende ordlyd kunne medføre, at en afgiftspligtig, som havde ladet en indirekte afgift indgå i prisen på sine varer, kunne opnå ugrundet berigelse som følge af, at han kunne kræve dette beløb tilbagebetalt, selv om udgiften reelt var væltet over på forbrugerne. Formålet med den foreslåede artikel I var, at den skulle behandle dette generelle problem og ikke specifikt den mulighed, at meget store afgiftsbeløb på drikkevarer måske skulle tilbagebetales.

17. Den tilbagevirkende kraft, foreslået i artikel II, blev ikke nævnt i grundloven.

18. Lovforslaget blev behandlet første gang i det regionale parlament den 16. december 1999. Det blev stærkt kritiseret af flere medlemmer af oppositionen, som beskrev det som værende et forsøg på at omgås fællesskabsretten og i sig selv uden tvivl i modstrid med denne. Den tilbagevirkende kraft blev også kritiseret, ligesom det blev kritiseret, at der ikke fandtes en klar udtalelse om, at bevisbyrden skal ligge hos myndighederne, idet det ikke kunne forudsættes, at afgiftsbyrden var væltet over på forbrugerne, og de erhvervsdrivende ikke kunne forventes selv at fremskaffe bevis for, at de reelt ikke havde overvæltet den. Endvidere hævdedes det, at der siden Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union i 1995 var blevet sat spørgsmålstegn ved, om afgiften var lovlig.

19. EF-Domstolen afsagde dom i EKW-sagen en uge efter, at ændringen til Wiens skattekontrollov var blevet endeligt vedtaget. Som nævnt ovenfor fandt Domstolen, at en afgift som den omstridte var uforenelig med artikel 3, stk. 2. i direktivet om punktafgifter, men begrænsede den tilbagevirkende kraft af dommen til krav — sager anlagt eller »tilsvarende administrativt fremsatte krav« — som var rejst før datoen for dommens afsigelse. I henhold til dommens præmis 58 var denne begrænsning baseret på det forhold, at i) Domstolen endnu ikke havde fortolket artikel 3, stk. 2, og ii) at Kommissionens handlemåde med rimelighed måske kunne have forledt den østrigske regering til at tro, at afgiften var forenelig med fællesskabsretten.

20. Det fremgår, at der under den ene eller anden form faktisk var rejst et stort antal krav før den dato, hvor dommen i EKW-sagen blev afsagt (Domstolen var blevet underrettet om det samlede beløb, som det kunne blive aktuelt at tilbagebetale, hvis alle krav skulle anerkendes, men ikke om antallet af krav, som anslæedes at være rejst allerede). I sit indlæg i nærværende sag angiver den østrigske regering, at der alene i Wien er indgivet 16 000 sådanne ansøgninger, der modsvarer ca. 3 mia. ATS, og antyder, at dette antal i det mindste delvis skyldes den omstændighed, at Verwaltungsgerichtshof har besluttet, at begrebet »tilsvarende administrative krav«, som Domstolen anvender i EKW-sagen, skal gøres til genstand for en bred fortolkning.

21. Skattemyndighederne i Wien har afvist nogle af disse ansøgninger, og mindst fire af dem, som ikke er blevet godkendt, har påklaget beslutningen ved Verwaltungsgerichtshof. Disse fire vedrører to restauranter, et Gasthaus og en vinhandel. Det må antages, at disse fire sager, som har givet anledning til nærværende begæring om en præjudiciel afgørelse, er »prøvesager«, hvis udfald vil være afgørende for et meget stort antal andre ansøgninger ikke kun i Wien, men i hele Østrig⁶. Det fremgår, at de pågældende afgifter oprindeligt blev beregnet og betalt på grundlag af egne oplysninger, og at ansøgerne siden trak deres oprindelige afgiftsangivelser tilbage og ansøgte om tilbagebetaling.

22. Verwaltungsgerichtshof har besluttet at udsætte sagerne og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 10 EF (tidligere EF-traktatens artikel 5) og punkt 3 i konklusionen i EKW-dommen, hvorefter bestemmelserne i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12/EØF ikke kan påberåbes til støtte for krav vedrørende en afgift som afgiften på alkoholholdige drikkevarer, som er betalt eller forfalden til betaling inden datoen for denne doms afsigelse, medmindre den, der fremsætter kravet, inden denne dato har anlagt sag eller på tilsvarende måde administrativt har fremsat krav, til hinder for anvendelsen af den nye bestemmelse i § 185, stk. 3, i Wiener Abgabenordnung (Wiens skattekontrolllov, WAO), der er indført ved lov af 2. marts 2000 om ændring af WAO, LGBl. nr. 9/2000, når den nye bestemmelse også finder anvendelse på afgiftsskyld, der er opstået forud for bekendtgørelsen af lovændringen, og der i henhold til bestemmelsen ikke består et tilbagebetalingskrav, for så vidt som afgiften er blevet båret af andre end den afgiftspligtige«⁷?

23. I henhold til artikel 10, som Verwaltungsgerichtshof påberåber sig, er medlemsstaterne forpligtet til at træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af de forplig-

⁶ — I forelæggelseskendelsen angives det, at der verserer mindst 300 lignende sager, hvor beslutningen appelleres.

⁷ — Fremhævelsen er foretaget af den forelæggende ret.

telser, som følger af EF-traktaten, for at lette Fællesskabet gennemførelsen af dets opgaver, og at afholde sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede til at bringe virkeliggørelsen af traktatens målsætning i fare.

24. To af klagerne i hovedsagen ved Abgabenberufungskommission der Stadt Wien (klagenævn vedrørende afgifter i byen Wien), hvis afgørelser er anfægtet af den østrigske regering og af Kommissionen, Karl Schlosser og Beta Leasing Gesellschaft mbH, som begge driver restaurant i Wien, har indgivet skriftlige og mundtlige indlæg. Den italienske regering har indgivet et skriftligt indlæg og en tredje klager — Ernestine Rathgeber, som driver et Gasthaus — fremsatte et mundtligt indlæg under retsmødet.

Bedømmelse

25. Indledningsvist finder jeg det passende at undersøge alle aspekter af den omtvistede ændring, som påberåbes i den nationale domstols spørgsmål, og ikke kun spørgsmålet om tilbagevirkende kraft, som betones både i selve spørgsmålet og i Verwaltungsgerichtshofs begrundelse. Spørgsmålet, hvorvidt den materielle regel er forenelig med fællesskabsretten, går logisk forud for — og kan påvirke svaret på — spørgsmålet, om dens tilbagevirkende kraft er forenelig med denne.

26. På denne baggrund indeholder Domstolens praksis meget, som påpeget af den forelæggende ret og alle dem, der har fremsat indlæg, som er af relevans for de forskellige aspekter af denne sag.

27. På den ene side er det fastslået, at borgere har ret til tilbagebetaling af nationale afgifter, som er opkrævet i strid med fællesskabsretten. Denne ret består som en konsekvens af og et supplement til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved disse bestemmelser efter den fortolkning af dem, som Domstolen har anlagt. Den pågældende medlemsstat er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten⁸.

28. På den anden side tilkommer det, i mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagebetaling af nationale afgifter, der er opkrævet med urette, hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne. Disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der

8 — Jf. med hensyn til nyere retspraksis dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 84, og af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 30.

tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet)⁹.

ket af den omstridte ændring, hvis det fastslås, at disse afgifter strider imod national ret.

Ækvivalensprincippet

29. De nationale regler, der finder anvendelse på ansøgninger om tilbagebetaling af afgifter, som findes at være uforenelige med fællesskabsretten, må ikke være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende situationer på grundlag af national ret. Sådanne afgifter må heller ikke specifikt gøres til genstand for mere restriktive regler, som vedtages efter at det er fastslået, at afgiften er uforenelig med fællesskabsretten¹⁰.

30. Med hensyn hertil skal det først og fremmest noteres, at der i ændringens formulering ikke udtrykkeligt sondres mellem ansøgninger, der støtter sig på national ret, og dem, der støtter sig på fællesskabsretten. Både Abgabenberufungskommission og den østrigske regering har gjort gældende, at ansøgninger om tilbagebetaling af en række andre afgifter kunne blive påvir-

31. Jeg anser heller ikke omstændighederne ved vedtagelsen af ændringen for at være af afgørende betydning i sig selv. Det faktum, at en domsafsigelse fra Domstolens side var nært forestående, i hvilken det sandsynligvis ville blive fastslået, at afgiften på drikkevarer var uforenelig med fællesskabsretten, var en vigtig faktor i tilblivelsen af valget af tidspunkt for ændringen, men det betyder ikke, at ændringen finder anvendelse eller var tiltænkt kun at finde anvendelse på ansøgninger om tilbagebetaling af denne afgift eller afgifter i almindelighed, som opkræves i strid med fællesskabsretten.

32. Den nationale domstol skal ikke desto mindre forvisse sig om, at den pågældende regel reelt ikke kun finder anvendelse på en særlig type afgift, som er erklæret uforenelig med fællesskabsretten, men på en hel række af interne skatter og afgifter¹¹.

33. Det er i denne henseende vigtigt at kontrollere, at faktuelle eller processuelle omstændigheder ikke forvandler en ved første blik neutral regel, som finder anven-

9 — Jf. f.eks. Metallgesellschaft m.fl.-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 85 og den deri nævnte retspraksis, og senest dom af 24.9.2002, sag C-255/00, Grundig Italiana, præmis 33.

10 — Jf. f.eks. med hensyn til fastsættelse af regler, der vedrører en specifik afgift, dom af 29.6.1988, sag 240/87, Deville, Sml. s. 3513, og senere dom af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, præmis 38 og 39, samt Marks & Spencer-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 36.

11 — Dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 29.

delse uden sondring, til en regel, som faktisk påvirker én type krav mere end andre. Hver regel skal undersøges i sin processuelle sammenhæng¹².

34. I nærværende sag har Beta Leasing påpeget, at den pågældende ændring ikke omfatter klagerne, »som er berettigede til at drage fordel af Anlaßfallwirkung i spørgsmål om en afgiftsbestemmelse, som Verfassungsgerichtshof har fastslået er retsstridig«, men at der ikke findes en tilsvarende udelukkelse, når andre nationale domstole har fastslået, at en bestemmelse er retsstridig som følge af en dom afsagt af Domstolen. Det gøres således gældende, at ændringen ikke ville have haft nogen virkning, hvis Verfassungsgerichtshof havde fastslået, at afgiften på drikkevarer var retsstridig, og havde begrænset sin dom på tilsvarende måde.

35. Kommissionen har anført, at virkningerne af, at en afgift erklæres i strid med national forfatningsret, kun vedrører et begrænset antal parter¹³, og at problemer med omfattende betaling, som dem, der henvises til i denne sag, derfor ikke kan opstå. Der har derfor ikke tidligere været et virkeligt behov for en regel, som udelukker

ugrundet berigelse på den måde, som angives i den omstridte ændring.

36. I lyset heraf fandt Kommissionen oprindeligt, at reglerne for tilbagebetaling af afgifter, som var erklæret uforenelige med national ret, ikke var mere fordelagtige end de ville have været, hvis afgifterne var uforenelige med fællesskabsretten. På retsmødet ændrede Kommissionen imidlertid sit synspunkt og hævdede, at der forelå en forskelsbehandling, som begunstigede dem, der ansøgte om tilbagebetaling af en afgift, som Verfassungsgerichtshof havde fastslået var retsstridig. Kun i sådanne sager, hvor klageren kunne drage fordel af Anlaßfallwirkung, blev muligheden for ugrundet berigelse ikke længere undersøgt.

37. Dette aspekt er ikke tidligere blevet diskuteret indgående ved Domstolen, og det vil ikke være hensigtsmæssigt at udtrykke en endelig stillingtagen, idet denne bør baseres på en fuldstændig bedømmelse af de nationale omstændigheder. Den omstridte ændring ser dog ud til at indebære, at reglen, der udelukker tilbagebetaling, hvis afgiften er blevet overvæltet, finder anvendelse på alle kategorier af ansøgere bortset fra én, nemlig dem, der har anlagt sag ved Verfassungsgerichtshof og har anfægtet en afgift, som denne domstol har erklæret forfatningsstridig.

38. Hvis det forholder sig således, at retten til at drage fordel af Anlaßfallwirkung begrænses til personer, der anlægger sag i henhold til national forfatningsret, kan reglerne om tilbagebetaling af afgifter,

12 — Jf. f.eks. dom af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, præmis 13; og senest dom af 27.2.2003, sag C-327/00, Santex, Sml. s. 1877, præmis 56 og 57.

13 — Jf. punkt 13 ovenfor.

som er fundet uforenelige med national ret, i den henseende være mere fordelagtige end i det tilfælde, hvor afgifterne er fundet uforenelige med fællesskabsretten.

39. Hvis ændringen skal være forenelig med ækvivalensprincippet, er det nødvendigt, at undtagelsen enten udvides til at omfatte alle, der har anfægtet en afgift, som er fundet uforenelig med fællesskabsretten, eller at undtagelsen helt og holdent afskaffes.

Effektivitetsprincippet

40. Effektivitetsprincippet — dvs. de nationale retters effektive gennemførelse af fællesskabsretten og disse retters effektive beskyttelse af de rettigheder, som følger af fællesskabsretten — er knæsat af Domstolen på mange områder og kan ses som et udtryk for den alment anerkendte ret til virksom domstolsbeskyttelse.

41. Som Domstolen konsekvent har udtrykt princippet, er det medlemsstaternes domstole, som i henhold til princippet om loyalt samarbejde i artikel 10 EF skal sikre borgerne den retsbeskyttelse, som følger af

fællesskabsrettens direkte virkning¹⁴. Selvom de nærmere processuelle regler, der skal anvendes, skal fastsættes af den nationale ret, må de ikke være indrettet på en sådan måde, at det i praksis gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder — her retten til tilbagebetaling af afgifter, som er opkrævet i strid med fællesskabsretten — der tillægges dem i henhold til Fællesskabets retsorden.

42. Ved bedømmelsen af, om dette er tilfældet, er det nødvendigt at bedømme hver enkelt bestemmelse under hensyn til, hvilken stilling bestemmelsen indtager i den samlede kontekst, herunder dens særlige kendetegn¹⁵.

43. Den type af bestemmelser, som i henhold til Domstolen i praksis kan gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at få tilbagebetalt afgifter, som er opkrævet i strid med fællesskabsretten, omfatter særligt, hvad ugrundet berigelse angår, visse formodninger eller bevisregler, som placerer bevisbyrden på den afgiftspligtige¹⁶ og visse processuelle tidsfrister, sær-

14 — Jf. f.eks. Peterbroeck-dommen, nævnt i fodnote 12, præmis 12 og den deri nævnte retspraksis; senere dom af 20.9.2001, sag C-390/98, Banks, Sml. I, s. 6117, præmis 121.

15 — Jf. fodnote 12 ovenfor.

16 — Jf. f.eks. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 14; Dillexport-dommen, jf. fodnote 10, præmis 54, dom af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Mikhailidis, Sml. I, s. 7145, præmis 36 ff.

ligt hvor de anvendes med tilbagevirkende kraft¹⁷. Jeg vil behandle disse aspekter nedenfor.

44. Først er det dog nødvendigt at se på selve begrebet ugrundet berigelse.

Ugrundet berigelse

45. Selv om medlemsstaterne principielt er forpligtede til at tilbagebetale nationale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten, gælder dette dog ikke, hvis det vil medføre ugrundet berigelse for modtageren¹⁸. Retssystemer anerkender normalt ikke en ret til urimelig eller ugrundet berigelse, og en sådan ret følger ikke af fællesskabsretten.

46. Særligt i en sag som denne behøver en medlemsstat ikke at tilbagebetale en erhvervsdrivende, såfremt det er fastslået, at afgiftsbyrden, som den erhvervsdrivende har betalt, er blevet overvæltet i sin helhed på en anden, og at den erhvervsdrivende ville opnå ugrundet berigelse ved en tilbagebetaling. Såfremt afgiften under de

samme omstændigheder kun delvist er blevet overvæltet, behøver medlemsstaten kun at tilbagebetale det beløb, som ikke er blevet overvæltet¹⁹. En erhvervsdrivende, som har betalt en afgift, men som reelt har overvæltet hele udgiften på sine kunder, uden selv at lide noget tab i den forbindelse, vil klart opnå ugrundet berigelse, hvis han modtager tilbagebetaling af denne afgift som følge af, at den er kendt retsstridig²⁰. En national bestemmelse, der udelukker ugrundet berigelse under disse omstændigheder, er derfor forenelig med fællesskabsretten.

47. Selv om afgiftsbyrden helt eller delvist er blevet overvæltet, medfører tilbagebetaling af det pågældende beløb til den erhvervsdrivende dog ikke nødvendigvis en ugrundet berigelse for denne²¹.

48. Den erhvervsdrivende kan f.eks. vælge at begrænse forhøjelser i sine detailpriser og bevare sin salgsmængde ved at nedsætte sin fortjenstmargen for at dække hele eller en del af afgiften. Hvis han vælger ikke at gøre

17 — Jf. de nyere eksempler Marks & Spencer-dommen, jf. fodnote 8, præmis 35 ff., og Grundig Italiana-dommen, jf. fodnote 9, præmis 34 ff.

18 — Jf. f.eks. dom af 27.2.1980, sag 68/79, Just, Sml. s. 501, præmis 26 og 27, og senere dom af 22.3.2001, sag C-453/99, Courage og Crehan, Sml. I, s. 6297, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis.

19 — Jf. Comateb m.fl.-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 27 og 28; samt Mikhailidis-dommen, nævnt i fodnote 16, præmis 33.

20 — Dette ville ikke være tilfældet, hvis hans kunder til gengæld kunne kræve afgiften tilbagebetalt enten fra ham eller direkte fra skattemyndighederne, men en sådan procedure foreligger måske ikke altid. Arten af detailhandelssalg af alkoholholdige drikke indebærer under omstændighederne i nærværende sag sandsynligvis, at en sådan mulighed ikke eksisterer i praksis. Jf. Comateb m.fl.-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 24.

21 — Jf. Comateb m.fl.-dommen, præmis 29, og Mikhailidis-dommen, præmis 34; jf. også med hensyn til nærværende omstændigheder forslag til afgørelse fra generaladvokat Saggio i EKW-sagen, nævnt i fodnote 2.

brug af den mulighed, men at hæve sine priser med et beløb, som nøjagtigt modsvarer afgiften, falder hans fortjeneste måske på grund af, at han sælger mindre. Han kan måske endda vælge at dække en del af afgiften selv og alligevel opleve en nedgang i salget. I alle disse tilfælde, som er sandsynlige i en situation, hvor der foreligger hård konkurrence mellem erhvervsdrivende, vil han lide et økonomisk tab som en følge af, at en retsstridig afgift er blevet opkrævet, og det kan derfor hverken siges, at han har overvæltet (hele) afgiftsbyrden på tredjemand, eller at han vil opnå ugrundet berigelse, hvis (en passende del af) afgiften bliver tilbagebetalt til ham²².

49. Fællesskabsretten tillader således ikke en medlemsstat at modsætte sig ansøgninger om tilbagebetaling alene på grundlag af, at afgiften er blevet overvæltet. Det skal også godtgøres, at ugrundet berigelse ville være en følge²³.

50. Det er derfor nødvendigt nøje at undersøge hver eneste omtvistede regel for at forsikre sig om, at den faktisk er begrænset til at forhindre ugrundet berigelse og ikke også i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling under andre omstændighe-

der, under hvilke der i henhold til fællesskabsretten kræves en ret til tilbagebetaling.

51. Den omtvistede ændring i Wiens skattekонтроllov udelukker tilbagebetaling, »for så vidt som afgiften er båret af nogen anden end den afgiftspligtige«. Indholdet af denne bestemmelse synes derfor ikke at påvirke andre erhvervsdrivende end dem, der faktisk opnår ugrundet berigelse som følge af tilbagebetalingen, forudsat at begrebet »bære afgiftsbyrden« omfatter alle former for økonomisk tab som måtte følge af at være pligtig at betale afgiften, uanset om selve afgiftsbeløbet faktureres til tredjemand eller ej, og forudsat at bestemmelsen fortolkes således, at der tages hensyn til alle former for deling af afgiftsbyrden, og at forholdsmæssig tilbagebetaling kan opnås i de tilfælde, hvor det er hensigtsmæssigt. Med disse forbehold synes den materielle regel således at overholde effektivitetsprincippet.

52. Ved retsmødet henlede Kommissionen i denne forbindelse opmærksomheden på et aspekt, som ikke er blevet diskuteret nærmere ved Domstolen. Hvis, som det kunne have været tilfældet, punktafgiften på drikkevarer også havde den virkning, at merværdiafgiften på salget steg, og således også den endelige detailpris, ville den erhvervsdrivendes salg og dermed fortjeneste være blevet yderligere påvirket. Dette er en af de faktorer, der, såfremt den gør sig gældende, skal tages i betragtning, før det kan afgøres, om tilbagebetaling vil medføre ugrundet berigelse.

22 — Jf. bl.a. Just-dommen, jf. fodnote 18, præmis 26 og 27, Comateb m.fl.-dommen, jf. fodnote 3, præmis 30, og Mikhailidi-dommen jf. fodnote 16, præmis 35.

23 — Jf. Comateb m.fl.-dommen, præmis 23, og Mikhailidisdommen, præmis 32.

Bevisbyrde

53. Alvorligere vanskeligheder kan opstå med hensyn til kravet om bevis. Dette er et aspekt, som ikke er reguleret af den omstridte ændring.

54. Det fremgår af retspraksis²⁴, at en bestemmelse om, at sagsøger skal bevise, at han ikke har overvæltet afgiften på tredjemand, eller en formodning for, at afgiften er overvæltet, ikke er forenelig med fællesskabsretten. Enhver bestemmelse, der foreskriver særlige begrænsninger for, hvilken form for bevis der kan påberåbes, er heller ikke forenelig med fællesskabsretten.

55. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at den aktuelle skattelov ikke indeholder særlige bestemmelser om bevisbyrden, de tilladte bevismidler eller bevisvurderingen. De generelle processuelle regler, som finder anvendelse, er således baseret på princippet om, at sagens materielle situation oplyses *ex officio*. Den afgiftspligtige skal medvirke til at fastlægge de faktiske omstændigheder, idet en bevismæssig sandsynlighed imidlertid er tilstrækkelig, når det henset til omstændighederne ikke med rimelighed kan kræves, at der fremlægges et bevis, og alle former for bevismidler, der måtte kunne fastslå de faktiske omstændigheder, og som er egnet, når henses til sagens

omstændigheder, kan fremføres. Abgabenberufungskommission og den østrigske regering hævder, at bevisbyrden påhviler afgiftsmyndighederne.

56. Sagsøgeren, Karl Schlosser, påstår imidlertid, at en ansøger i henhold til østrigsk lov er forpligtet til at yde bistand til oplysning af de faktiske omstændigheder, idet en ansøgning om tilbagebetaling indebærer en anmodning om en for en ansøger fordelagtig behandling og en bekræftelse af, at de retlige forhold for tilståelse af denne fordelagtige behandling er opfyldt. Sagsøgeren skal særligt tilvejebringe dokumentation til støtte for de berørte beregninger. I den foreliggende sag nåede Abgabenberufungskommission på grundlag af den ubestridte antagelse, at drikkevareafgiften var integreret i den pris, som blev opkrævet af forbrugerne, frem til den afgørelse, at afgiften på drikkevarer økonomisk blev båret af forbrugerne. Dette indebærer en formodning for, at tilbagebetaling gøres umulig eller i hvert fald uforholdsmæssig vanskelig.

57. Det tilkommer ikke Domstolen at udtale sig om, hvilken af disse forskellige opfattelser af de nationale retsreglers gennemførelse i praksis der er den rigtige. For at den nationale domstol skal kunne være sikker på, at den omtvistede ændring er forenelig med fællesskabsretten hvad angår kravene til bevis, må den imidlertid forvisse sig om, at reglerne for fastsættelse af de

24 — F.eks. San Giorgio-dommen, præmis 14, Dillexport-dommen, præmis 34, og Mikhailidis-dommen, præmis 36 ff., alle nævnt i fodnote 16.

relevante faktiske omstændigheder ikke er til ugunst for ansøgeren.

58. På den ene side må der ikke påhvile ansøgeren nogen forpligtelse til at bevise, at han ikke har overvæltet afgiften på tredje-mand, og der må ikke være nogen formodning for, at han har gjort det, alene fordi hans detailsalgspris, uden hensyn til nogen andre omstændigheder, nødvendigvis ansås for at være inklusive afgifter.

59. På den anden side er det klart, at for så vidt angår en afgift, som beregnes på grundlag af den afgiftspligtiges egne oplysninger, kan det ikke forventes, at skattemyndighederne fører bevis for, at byrden er blevet overvæltet uden samarbejde fra den afgiftspligtiges side, og uden at den afgiftspligtige tillader adgang til relevante bilag, som denne måtte have opbevaret²⁵.

60. I denne forbindelse er det efter min mening ønskeligt at klarlægge retspraksis og påpege, at selv om fællesskabsretten udelukker enhver formodning for ugrundet berigelse, som ansøgeren skal afkræfte ved at føre bevis for det modsatte, udelukker den ikke muligheden for at drage rimelige følgeslutninger af foreliggende beviser. Uden en sådan mulighed kunne ligevægten

tippe så meget over til fordel for ansøgeren, at det berettigede formål — at forhindre ugrundet berigelse — blev umuligt at opnå i praksis. Det skal være muligt for det besluttende organ at tage alle foreliggende og relevante beviser i betragtning og at nå frem til en rimelig afgørelse under hensyntagen til, hvor stor sandsynlighed der måtte være for, at ansøgeren bar en del af afgiftsbyrden eller led økonomiske tab som en følge af opkrævning af afgiften.

61. Afslutningsvis må den nationale ret, hvad dette aspekt angår, undersøge, hvorvidt virkningen i praksis af den omtvistede ændring, set på baggrund af de nationale processuelle regler i deres helhed²⁶, er, at der opstilles en formodning for, at afgiften på drikkevarer er overvæltet på forbrugerne, medmindre den erhvervsdrivende kan bevise det modsatte. En sådan situation ville være i strid med fællesskabsretten, og ville kun kunne afhjælpes ved, at den omstridte regel ikke fandt anvendelse, eller at den blev fortolket således, at den ikke havde denne virkning.

Tilbagevirkende kraft

62. Domstolen har med hensyn til Fællesskabets retsakter gentagne gange fastslået,

25 — Jf. punkt 71 nedenfor.

26 — Jf. punkt 42 ovenfor.

at retssikkerhedsprincippet hindrer en retsakt i at træde i kraft fra et tidspunkt, der ligger forud for dens offentliggørelse, dog med undtagelse af de særlige tilfælde, hvor det tilstræbte mål kræver det, og når der er taget behørigt hensyn til de berørtes berettigede forventning²⁷.

63. Domstolen har i forbindelse med nationale regler om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, fastslået, at i de tilfælde, hvor den har erklæret en afgift i strid med fællesskabsretten, udgør dette ikke nogen hindring for, at medlemsstaten vedtager nye bestemmelser vedrørende tilbagebetalingen, såsom en kortere tidsfrist, forudsat at ækvivalens- og effektivitetsprincippet er iagttaget²⁸.

64. Hvad angår sidstnævnte princip må medlemsstaten ikke vedtage en processuel regel, som særligt ved med tilbagevirkende kraft at forkorte fristen for, hvornår der kan fremsættes krav, konkret forringer mulighederne for tilbagesøgning af afgifter, uden at etablere en rimelig overgangsordning²⁹.

65. Begrænsningen af den tidsmæssige virkning af EKW-dommen indebærer ikke, at en ansøgning fra en person, som er indgivet før den dato, hvorpå dommen er offentliggjort, skal undtages fra alle andre restriktioner i henhold til national ret, men snarere, at ingen andre ansøgninger skal antages til realitetsbehandling, når henses til den angivne tidsperiode. Der findes ligeledes heller ikke noget i dommen, som i sig selv foreskriver eller indeholder en generel betingelse om, hvilken dag en anvendelig national bestemmelse skal vedtages, eller som hindrer en tilbagevirkende kraft af denne.

66. En national bestemmelse, som alene udelukker ugrundet berigelse, er forenelig med fællesskabsretten.

67. Efter min mening synes virkningen af sådan en bestemmelse, som finder anvendelse på ansøgninger, der vedrører situationer, som opstod før dens vedtagelse, ikke at være uforenelig med fællesskabsretten. På den ene side, for så vidt som den har til formål at forhindre ugrundet berigelse, forhindrer den kun berigelse, som ville være opstået efter dens vedtagelse, forudsat at der ikke findes nogen bestemmelse om tilbagesøgning af beløb, som allerede er tilbagebetalt. På den anden side kan der i alle tilfælde ikke findes nogen berettiget forventning om en sådan berigelse, eftersom begrebet berettigelse i sig selv ikke kan omfatte noget, som er lovstridigt.

27 — Dom af 25.1.1979, sag 98/78, Racke, Sml. s. 69, præmis 20; senere dom af 24.9.2002, forenede sager C-74/00 P og C-75/00 P Falck og Acciaierie di Bolzano, Sml. I, s. 7869, præmis 119.

28 — Jf. Dillexport-dommen, nævnt i fodnote 16, præmis 43 og punkt 2 i dommens konklusion.

29 — Jf. Deville-dommen, nævnt i fodnote 10, og senere Marks & Spencer-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 34 ff.

68. Det er rigtigt, at en tilbagevirkende kraft under andre omstændigheder kan stride imod effektivitetsprincippet. Domstolen har f.eks. i dommene i sagerne Marks & Spencer³⁰ og Grundig Italiana³¹ (for blot at nævne de seneste) fastslået, at en forkortelse af tidsfristen med tilbagevirkende kraft, inden for hvilken der kan fremsættes krav om tilbagebetaling, er uforenelig med effektivitetsprincippet, såfremt den i mangel af passende overgangsbestemmelser fratager nogle personer deres ret til tilbagebetaling, eller at de indrømmes en for kort periode, i hvilken de kan gøre denne ret gældende.

69. Da fællesskabsretten ikke kræver, at der overhovedet findes nogen ret til tilbagebetaling, hvis ugrundet berigelse skulle blive følgen, har det forhold, at et krav, som tidligere måtte have bestået, nu ikke længere kan gøres gældende som følge af en ændring i den nationale ret, derimod ikke nogen indvirkning på effektiviteten af en ret, som er opnået på grundlag af fællesskabsretten.

70. Spørgsmålet om tilbagevirkende kraft er imidlertid relevant for spørgsmålet om bevisbyrden, idet — som Karl Schlosser har påpeget — ansøgere, der er vidende om, at de skal fremlægge bevis for visse omstændigheder, er mere tilbøjelige til at sørge for, at de er i besiddelse af bevis for disse

omstændigheder, end dem, som ikke ved dette³².

71. Indsamling og opbevaring af sådanne beviser kan være besværligt i en situation som den foreliggende. En erhvervsdrivende kan derfor anse det for rigtigt ikke at gøre dette, hvis der ikke findes noget aktuelt eller forudseligt behov for at gøre det for at kunne opnå tilbagebetaling af en afgift, som han anså for at være klart uforenelig med fællesskabsretten, og som han vidste ville betyde et tab for ham, hvis den blev opkrævet. Navnlig har den erhvervsdrivende ved beregningen af detailpriserne måske ikke taget specifikt og separat hensyn til afgiftsbeløbet, hvis han ikke forventede at skulle fremlægge bevis for sit tab.

72. En ændring af bestemmelserne med tilbagevirkende kraft ville således ikke være forenelig med effektivitetsprincippet, hvis ændringen ved et krav om bevis, som ikke var krævet på det tidspunkt, hvor beviset kunne være fremskaffet, i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for en sådan erhvervsdrivende at opnå tilbagebetaling, endda når han selv reelt havde båret (en del af) afgiftsbyrden.

30 — Nævnt i fodnote 8, præmis 35 ff.

31 — Nævnt i fodnote 9, præmis 34 ff.

32 — Jf. dom af 25.2.1988, forenede sager 331/85, 376/85 og 378/85, Bianco og Girard, Sml. s. 1099, præmis 15.

Forslag til afgørelse

73. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at svare Verwaltungsgerichtshof som følger:

»En bestemmelse i national ret, som udelukker, at en afgift, som er fundet uforenelig med fællesskabsretten, tilbagebetales til en afgiftspligtig i tilfælde, hvor afgiften er båret af tredjemand, er ikke er uforenelig med fællesskabsretten, selv om den finder anvendelse på situationer, der opstod før dens vedtagelse og på parter, hvis ret til at påberåbe sig, at afgiften var uforenelig med fællesskabsretten, ikke udelukkes af de tidsbegrænsende retsvirkninger af Domstolens dom, i hvilken uforeneligheden blev fastslået, forudsat at bestemmelsen er forenelig med ækvivalensprincippet (den må ikke være mindre fordelagtig end de bestemmelser, der regulerer tilbagebetaling i tilsvarende rent nationale situationer) og effektivitetsprincippet (det må ikke i praksis gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden).

For at overholde effektivitetsprincippet må bestemmelsen navnlig ikke:

- i praksis gøre tilbagebetaling af nogen del af den afgift, som er båret af den afgiftspligtige, umulig eller uforholdsmæssigt vanskeligt, enten fordi han ikke

har overvæltet det fulde afgiftsbeløb, eller fordi han på anden måde har lidt et økonomisk tab som følge af opkrævningen af afgiften

- i praksis indebære en formodning for, at afgiften er blevet båret af tredjemand eller noget krav om, at ansøgeren skal bevise det modsatte

- indføre en forpligtelse til at fremlægge bevis, som det i praksis er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at fremskaffe på det tidspunkt, hvor bestemmelsen træder i kraft.«