

Arrêt de la Cour
Sag C-147/01

Weber's Wine World Handels-GmbH m.fl.
mod
Abgabenberufungskommission Wien

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig))

«Indirekte skatter – afgift på salg af alkoholholdige drikkevarer – uforenelighed med fællesskabsretten – tilbagesøgning af afgiften»

Forslag til afgørelse fra generaladvokat F.G. Jacobs fremsat den 20. marts 2003 Domstolens dom (Femte Afdeling) af 2. oktober 2003

Sammendrag af dom

1. Fællesskabsret – direkte virkning – nationale afgifter i strid med fællesskabsretten – tilbagebetaling – indførelse af en mere restriktiv processuel regel, der foregriber de mulige virkninger af en dom fra Domstolen – ulovlig – kriterier – foranstaltning specifikt for den afgiftspålæggelse, Domstolens dom tager sigte på – den nationale rets vurdering (EF-traktaten, art. 5 (nu art. 10 EF))

2. Fællesskabsret – direkte virkning – nationale afgifter i strid med fællesskabsretten – tilbagebetaling – afslag alene af den grund, at afgiften er væltet over, og uafhængigt af omfanget af den ugrundede berigelse – ulovlig

3. Fællesskabsret – direkte virkning – nationale afgifter i strid med fællesskabsretten – tilbagebetaling – vilkår – anvendelse af national ret – grænser – overholdelse af det fællesskabsretlige ækvivalensprincip – national bestemmelse, der fraviger reglen om, at tilbagebetaling afslås, såfremt afgiften er væltet over, når sagsøgerne kan påberåbe sig en præcedens fra en national forfatningsdomstol – tilsidesættelse af ækvivalensprincippet – den nationale rets efterprøvelse

4. Fællesskabsret – direkte virkning – nationale afgifter i strid med fællesskabsretten – tilbagebetaling – vilkår – anvendelse af national ret – grænser – overholdelse af det fællesskabsretlige effektivitetsprincip – formodning for ugrundet berigelse alene ud fra den omstændighed, at afgiften er væltet over – ulovlig

1. En medlemsstats vedtagelse af en ordning, der fastsætter mere restriktive processuelle regler for tilbagesøgning af skattebeløb erlagt i urigtig formening om skyld, for at imødegå de mulige virkninger af en dom afsagt af Domstolen, hvori det fastslås, at fællesskabsretten er til hinder for at opretholde en national afgiftspålæggelse, er kun i strid med fællesskabsretten og navnlig traktatens artikel 5 (nu artikel 10 EF), for så vidt som den specifikt tager sigte på denne afgiftspålæggelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve.

(jf. præmis 118 og domskonkl. 1)

2. Fællesskabsrettens regler vedrørende tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, hvorefter tilbagebetaling af

en afgift, der er uforenelig med fællesskabsretten, afslås alene af den grund, at afgiften er blevet væltet over på tredjemand – hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve – uden at det kræves, at omfanget af den ugrundede berigelse, som tilbagebetaling af afgiften medfører for den afgiftspligtige, godtgøres.

(jf. præmis 118 og domskonkl. 2)

3. Ækvivalensprincippet er til hinder for en national ordning, der for ansøgninger om tilbagebetaling af en afgift, der henset til fællesskabsretten er opkrævet med urette, fastsætter processuelle regler, som er mindre fordelagtige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af visse bestemmelser i national ret. Hvad angår en national bestemmelse, der fraviger reglen om, at tilbagebetaling af afgiften afslås, såfremt den er væltet over på tredjemand, når sagsøgerne kan påberåbe sig en præcedens, der består i en dom fra en national forfatningsdomstol, tilkommer det den nationale ret på grundlag af en samlet vurdering af national ret at efterprøve, om det faktisk viser sig dels, at det alene er sagsøgere, der anlægger sag på grundlag af national forfatningsret, der kan gøre denne undtagelse gældende, dels om reglerne for tilbagebetaling af afgifter, der er fundet uforenelige med national forfatningsret, er mere fordelagtige end dem, der finder anvendelse på søgsmål vedrørende afgiftspålæggelser, der er fundet i strid med fællesskabsretten.

(jf. præmis 118 og domskonkl. 3)

4. Hvad angår anmodninger om tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette henset til fællesskabsretten, er effektivitetsprincippet til hinder for en national ordning eller administrativ praksis, der i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden, ved at opstille en formodning for ugrundet berigelse alene ud fra den omstændighed, at afgiften er væltet over på tredjemand.

(jf. præmis 103 og 118 samt domskonkl. 4)

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

2. oktober 2003(1)

»Indirekte skatter – afgift på salg af alkoholholdige drikkevarer – uforenelighed med fællesskabsretten – tilbagesøgning af afgiften«

I sag C-147/01,

angående en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Weber's Wine World Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser, Beta-Leasing GmbH

mod

Abgabenberufungskommission Wien,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 5 (nu artikel 10 EF) og punkt 3 i konklusionen i Domstolens dom af 9. marts 2000, EKW og Wein & Co. (sag C-437/97, Sml. I, s. 1157), har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Wathelet (refererende dommer), og dommerne C.W.A.

Timmermans, A. La Pergola, P. Jann og S. von Bahr,
generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,
efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

– Karl Schlosser ved Rechtsanwalt T. Jordis
– Beta-Leasing ved Rechtsanwalt W. Arnold
– Abgabenberufungskommission Wien ved K. Pauer, som befuldmægtiget
– den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget
– den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og V. Kreuzsitz, som befuldmægtigede,
efter at der i retsmødet den 12. december 2002 er afgivet mundtlige indlæg af Ernestine Rathgeber ved Prozeßbevollmächtigter W. Ilgenfritz, af Karl Schlosser ved T. Jordis og Rechtsanwalt G. Stefan, af Beta-Leasing GmbH ved Rechtsanwalt W. Arnold, af Abgabenberufungskommission Wien ved Rechtsanwalt L. Pramer, af den østrigske regering ved H. Dossi og af Kommissionen ved E. Traversa og V. Kreuzsitz,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. marts 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 23. marts 2001, indgået til Domstolen den 2. april 2001, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 5 (nu artikel 10 EF) og punkt 3 i konklusionen i Domstolens dom af 9. marts 2000, EKW og Wein & Co. (sag C-437/97, Sml. I, s. 1157, herefter »EKW-dommen«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Weber's Wine World Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser og Beta-Leasing GmbH (herefter »sagsøgerne i hovedsagen«) mod Abgabenberufungskommission Wien (klagenævn vedrørende afgifter i byen Wien, Østrig, herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende den tilbagevirkende kraft af § 185 i Wiener Abgabenordnung (Wiens skattekontrollov, herefter »WAO«), hvorefter ansøgning om tilbagebetaling af afgifter på alkoholholdige drikkevarer, der er erklæret uforenelige med fællesskabsretten ved EKW-dommen, er betinget af, at denne afgift ikke er blevet vættet over på tredjemand.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Traktatens artikel 5 fastsætter følgende:

»Medlemsstaterne træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af denne traktat, eller af retsakter foretaget af Fællesskabets institutioner. De letter Fællesskabet gennemførelsen af dets opgaver. De afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede til at bringe virkeliggørelsen af denne traktats målsætning i fare.«

4 Punkt 3 i domskonklusionen i EKW-dommen har følgende ordlyd:

»Bestemmelserne i artikel 3, stk. 2, i Rådets direktiv 92/12/[EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1)] kan ikke 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.«

National lovgivning

5 WAO's § 162 bestemmer følgende:

»1) Den afgiftspligtiges tilgodehavende afgiftsbeløb skal anvendes til betaling af forfaldne afgifter.
2) For så vidt som de tilgodehavende afgiftsbeløb ikke skal anvendes i henhold til stk. 1, skal de tilbagebetales i overensstemmelse med bestemmelserne i § 185.«

6 De bestemmelser, der var gældende før den 2. marts 2000, gjorde det muligt for den afgiftspligtige i medfør af WAO's § 185, stk. 1, at ansøge om tilbagebetaling af tilgodehavende afgifter, der ikke skulle anvendes til betaling af forfaldne afgifter. Tilbagebetaling af sådanne tilgodehavende afgiftsbeløb var ikke forbundet med andre forhåndsbetingelser.

7 § 1 i en lov, der blev kundgjort den 2. marts 2000 (LGBl. für Wien nr. 9/2000, herefter »ændringsloven«), har ændret WAO, idet der derved bl.a. er blevet indsat stk. 3 og 4 i lovens § 185. Desuden bestemmes det i ændringslovens § 2, at § 1 ligeledes finder anvendelse på afgiftsskyld, der var opstået før kundgørelsen af lovændringen.

8 En ny ændringslov af 20. februar 2001 (LGBl. für Wien nr. 7/2001) har ligeledes suppleret WAO's § 185, stk. 3, første afsnit.

9 WAO's § 185, i den affattelse, der følger af de to nævnte ændringslove, bestemmer følgende:

»1) Den afgiftspligtige kan ansøge om tilbagebetaling af tilgodehavende afgiftsbeløb (§ 162, stk. 2). Myndighederne kan også foretage tilbagebetaling af egen drift.
2) Skyldige afgiftsbeløb, som den afgiftspligtige skal erlægge senest tre måneder efter indgivelsen af ansøgningen om tilbagebetaling, kan modregnes i det beløb, der skal tilbagebetales.
3) Krav om tilbagebetaling kan ikke imødekommes, såfremt afgiften er båret af en anden end den afgiftspligtige. For så vidt medfører en nedsættelse af afgiften som følge af en afgiftsangivelse eller en afgiftsafgørelse heller ikke en godskrivning. Såfremt en således overvæltet afgift endnu ikke var betalt, træffer afgiftsmyndigheden særskilt afgørelse herom.
4) Stk. 3 finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, som kan gøre 'die Anlaßfallwirkung' for så vidt angår bestemmelser, der er kendt retsstridige af Verfassungsgerichtshof, gældende.«

10 I østrigsk ret finder »die Anlaßfallwirkung« anvendelse bl.a. efter en dom fra Verfassungsgerichtshof, der erklærer en lov for forfatningsstridig. I et sådant tilfælde annulleres loven ikke med tilbagevirkende kraft, men fortsætter, medmindre Verfassungsgerichtshof beslutter andet, med at finde anvendelse på faktiske omstændigheder, der fandt sted før forfatningsstridigheden blev konstateret. I den sag, der har givet anledning til efterprøvelsen af foreneligheden med forfatningen, samt i de for Verfassungsgerichtshof verserende sager på det tidspunkt, hvor voteringen i den nævnte sag begynder, finder den omhandlede lov imidlertid ikke længere anvendelse.

De faktiske omstændigheder

Omstændighederne omkring vedtagelsen af ændringsloven

11 Verwaltungsgerichtshof forelagde i 1997, efter at der var blevet anlagt sag ved Verwaltungsgerichtshof mellem afgiftsmyndigheden og nogle afgiftspligtige om afgiften på drikkevarers forenelighed med fællesskabsretten – og i særdeleshed med bestemmelserne om merværdiafgift, punktafgifter og statsstøtte – en række præjudicielle spørgsmål for Domstolen, som Domstolen besvarede i EKW-dommen.

12 Generaladvokat Saggio foreslog i sit forslag til afgørelse, der blev fremsat den 1. juli 1999 i den sag, der gav anledning til EKW-dommen, Domstolen at fastslå, at såvel direktiv 92/12 som fællesskabslovgivningen vedrørende statsstøtte var til hinder for en opretholdelse af afgiften på drikkevarer.

13 Generaladvokaten foreslog desuden, i forbindelse med sin behandling af den østrigske regerings anmodning om at begrænse dommens tidsmæssige virkninger i tilfælde af, at afgiften på drikkevarer blev erklæret uforenelig med fællesskabsretten, at denne anmodning skulle afslås, idet der ikke i den foreliggende sag forelå omstændigheder, der begrundede den.

14 Fremsættelsen af generaladvokatens forslag til afgørelse skabte stor bekymring hos de lokale østrigske myndigheder, der frygtede at blive forpligtet til at tilbagebetale meget store beløb.

15 Ifølge forelæggelseskendelsen ændrede alle de østrigske Bundesländer efter fremsættelsen af generaladvokat Saggios forslag til afgørelse deres afgiftslovgivning, således at en afgift, der er opkrævet med urette, hverken tilbagebetales eller kompenseres, når den er væltet over på tredjemænd. 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.

16 I Bundesland Wien skete lovændringen den 2. marts 2000, dvs. en uge før afsigelsen af EKW-dommen.

17 Domstolen slog i punkt 2 i dommens konklusion fast, at artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12/EØF ikke er til hinder for at opretholde en afgift på alkoholfrie drikkevarer og konsumis.

18 Domstolen slog derimod i samme punkt i domskonklusionen fast, at artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 er til hinder for at opretholde afgiften, for så vidt den angår alkoholholdige drikkevarer.

19 Som svar til den østrigske forbundsregering, der havde gjort gældende, at en dom, der påbød tilbagebetaling af afgiften på drikkevarer, ville få alvorlige økonomiske konsekvenser, og at de afgiftspligtige under alle omstændigheder havde væltet afgiften over på forbrugerne ved at indregne den i prisen på drikkevarer, anerkendte Domstolen imidlertid i EKW-dommens præmis 59, at der forelå »tvingende retssikkerhedshensyn, [der er] til hinder for anfægtelse af retsforhold, der har udtømt deres virkninger i fortiden, idet en sådan anfægtelse med tilbagevirkende kraft ville skabe kaos i de østrigske kommuners økonomiske forvaltning«.

20 Følgelig begrænsede Domstolen i punkt 3 i konklusionen i EKW-dommen de tidsmæssige virkninger af dommen, idet den udelukkede enhver mulighed for tilbagebetaling af afgifter, der var betalt eller ikke var anfægtet før dommens afsigelse.

Twisten i hovedsagen

21 Weber's Wine Word Handels-GmbH er vinforhandler, mens de andre sagsøgere i hovedsagen er restauratører.

22 De skulle i denne forbindelse i medfør af WAO svare afgift af drikkevarer. Da afgiften er en »selvangivelsesafgift«, er det den afgiftspligtige selv, der beregner og uden forudgående afgiftsansættelse fra afgiftsmyndigheden senest den 15. i måneden indbetaler det afgiftsbeløb, der skyldes for den foregående måned. Herefter indsender hver afgiftspligtig senest den 15. februar hvert år en afgiftsangivelse vedrørende det skyldige afgiftsbeløb for det foregående år.

23 Sagsøgerne i hovedsagen havde selv beregnet og betalt afgiften på alkoholholdige og alkoholfrie drikkevarer. Efterfølgende trak de imidlertid deres afgiftsangivelser tilbage, idet de påberåbte sig, at afgiften var ulovlig i henhold til fællesskabsretten, og de ansøgte om tilbagebetaling af afgiften.

24 Sagsøgerne i hovedsagen indgav i 1998 over for Abgabenbehörde erster Instanz (afgiftsmyndighed i første instans) ansøgninger om tilbagebetaling af den afgift på drikkevarer, som de havde betalt i nærmere angivne perioder mellem 1995 og 1998. De anførte i den forbindelse, at afgiften var i strid med direktiv 92/12, og at den derfor var opkrævet med urette.

25 Abgabenbehörde erster Instanz fandt, at sagsøgerne i hovedsagen skulle svare afgift af såvel alkoholholdige som alkoholfrie drikkevarer og afslog ansøgningerne om tilbagebetaling, da de beløb, der allerede var indbetalt af de afgiftspligtige, ifølge myndigheden svarede til det skyldige beløb.

26 Sagsøgerne i hovedsagen påklagede disse afgørelser til afgiftsmyndigheden, der ved afgørelser af 6. september 2000 ændrede det i første instans fastsatte afgiftsbeløb af drikkevarerne med den begrundelse, at alene salget af alkoholfrie drikkevarer skulle afgiftsbelægges i overensstemmelse med EKW-dommen.

27 Afgiftsmyndigheden afslog imidlertid ansøgningerne om tilbagebetaling af allerede indbetalte afgifter, idet den var af den opfattelse, at det fremgik af oplysningen af sagen, at afgifterne allerede var væltet endeligt over på den endelige forbruger af de afgiftspligtige.

28 Sagsøgerne i hovedsagen anlagde sag ved Verwaltungsgerichtshof til prøvelse af afgørelserne af 6. september 2000, for så vidt som disse indeholdt et afslag på ansøgningerne om tilbagebetaling af afgiften på alkoholholdige drikkevarer for perioden mellem 1995 og 1998.

29 Alle sagsøgere har til støtte for deres ret til tilbagebetaling anført, at den opkrævede afgift på alkoholholdige drikkevarer er i strid med fællesskabsretten. De har navnlig gjort gældende, at den nye ændringslov, der blev vedtaget den 20. februar 2001, dvs. efter afsigelsen af EKW-dommen, tilsidesætter forpligtelsen til loyalt samarbejde, jf. traktatens artikel 5, og at den tilbagevirkende karakter af WAO's § 185, stk. 3, er en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Endvidere har de alle anført, at der ikke er sket overvæltning af afgiften på forbrugerne.

30 Afgiftsmyndigheden har til stadighed gjort det modsatte synspunkt gældende.

Forelæggelseskendelsen og det præjudicielle spørgsmål

31 Verwaltungsgerichtshof er af den opfattelse, at der i EKW-dommen pålægges Republikken Østrig en forpligtelse, der kan udledes af princippet om loyalt samarbejde i henhold til traktatens artikel 5, til at tilbagebetale den retsstridigt opkrævede afgift på alkoholholdige drikkevarer til afgiftspligtige, der før dommens afsigelse har anlagt sag eller på tilsvarende måde administrativt har fremsat krav.

32 Den forelæggende ret er imidlertid ligeledes af den opfattelse, at det forhold, at tilbagebetalingen af afgiften betinges af, at den ikke er væltet over på tredjemand, ikke er i strid med fællesskabsretten.

33 Den forelæggende ret er derimod i tvivl om foreneligheden med fællesskabsretten af den tilbagevirkende karakter af WAO's § 185, stk. 3, for så vidt som det i punkt 3 i domskonklusionen i EKW-dommen fastslås, at afgiftspligtige, der har fremsat krav før den 9. marts 2000 vedrørende afgiften på alkoholholdige drikkevarer, skal imødekommes, hvorimod det i medfør af ændringsloven heroverfor kan gøres gældende, at afgiften er blevet båret økonomisk af tredjemand.

34 Under disse omstændigheder besluttede Verwaltungsgerichtshof at udsætte sagen 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 (WAO), der er indført ved lov af 2. marts 2000 om ændring af WAO, LGBI. nr. 9/2000, *når den nye bestemmelse også finder anvendelse på afgiftsskyld, der er opstået forud for kundgørelsen 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?«

Det præjudicielle spørgsmål

Indlæg til Domstolen

35 Sagsøgerne i hovedsagen har indledningsvis henvist til Domstolens praksis vedrørende medlemsstaternes forpligtelse til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med bestemmelserne i fællesskabsretten.

36 Når Domstolen fastslår, at fællesskabsretten er til hinder for opretholdelse af en national afgift, følger der ifølge fast retspraksis heraf en forpligtelse for den pågældende medlemsstat til i overensstemmelse med traktatens artikel 5 at tilbagebetale den afgift, der er opkrævet med urette, til borgeren.

37 Da der ikke foreligger fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af nationale afgifter, der er opkrævet med urette, tilkommer det imidlertid medlemsstaterne i deres interne retsorden at udpege de kompetente domstole og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne.

38 Af retssikkerhedshensyn er medlemsstaterne principielt berettigede til på nationalt plan at begrænse tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette. Sådanne begrænsninger skal imidlertid overholde ækvivalensprincippet, hvorefter nationale bestemmelser skal finde anvendelse på samme måde på rent nationale tilfælde og på tilfælde, der henhører under fællesskabsretten, og effektivitetsprincippet, hvorefter det ikke i praksis må gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden.

39 Sagsøgerne i hovedsagen har i øvrigt erkendt, at en medlemsstat kan afslå at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, når de er blevet væltet over på andre personer af den afgiftspligtige, eller når tilbagebetalingen vil føre til en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige, hvilket det påhviler den nationale myndighed at godtgøre.

40 Sagsøgerne i hovedsagen har imidlertid gjort gældende, at Domstolen i flere domme har fastslået, at fællesskabsretten er til hinder for, at en national lovgiver efter en af Domstolen afsagt dom fastsætter procedureregler, som specifikt forringer mulighederne for den afgiftspligtiges tilbagesøgning af afgifter, som er opkrævet med urette. Sådanne regler er en tilsidesættelse af forbuddet, der følger af traktatens artikel 5, mod at gøre fællesskabsretten virkningsløs (dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 14, af 29.6.1988, sag 240/87, Deville, Sml. s. 3513, præmis 13, 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 39).

41 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen opfylder WAO's § 185, stk. 3, sammenholdt med ændringslovens § 2 ikke de krav, Domstolen har opstillet i sin praksis vedrørende tilbagesøgning af beløb, der er erlagt i urigtig formening om skyld.

42 Betingelsen i WAO's § 185, stk. 3, om, at afgiften ikke må være overvæltet, tilsidesætter såvel ækvivalens- og effektivitetsprincippet som det forbud mod at gøre fællesskabsretten virkningsløs, der følger af traktatens artikel 5.

43 Betingelsen er for det første i strid med den samarbejdsforpligtelse, der følger af traktatens artikel 5, fordi den, selv om den er formuleret i generelle vendinger, i praksis kun omfatter et lille antal indirekte skatter, der i medfør af den interne kompetencefordeling opkræves af Bundesländer og kommuner, og følgelig er det i det væsentlige afgiften på alkoholholdige drikkevarer, der er fundet i strid med fællesskabsretten, der er berørt.

44 Den tilbagevirkende kraft af betingelsen i WAO's § 185, stk. 3, om, at afgiften ikke må være overvæltet, som er indført ved ændringslovens § 2, er i strid med effektivitetsprincippet, fordi det er vanskeligt efterfølgende at godtgøre, at afgiften på alkoholholdige drikkevarer ikke er blevet væltet over på den endelige forbruger.

45 Endelig er østrigsk ret, som Beta-Leasing GmbH har gjort gældende under retsmødet, ligeledes i strid med ækvivalensprincippet, da WAO i § 185, stk. 4, fastsætter, at stk. 3 ikke finder anvendelse i tilfælde, hvor den afgiftspligtige kan påberåbe sig »die Anlaßfallwirkung« og har mulighed for at opnå tilbagebetaling af det beløb, der er betalt i medfør af en afgift, der er opkrævet i henhold til afgiftsbestemmelser, som er erklæret forfatningsstridige af Verfassungsgerichtshof. Der er derimod ikke fastsat en tilsvarende bestemmelse for så vidt angår tilbagebetaling af en afgift, som er opkrævet med hjemmel i nationale bestemmelser, og som er fundet i strid med fællesskabsretten ved en afgørelse fra Domstolen, skønt en sådan tilbagebetaling i medfør af WAO's § 185, stk. 3, er betinget af, at afgiften ikke økonomisk er væltet over på tredjemand. Der findes følgelig to typer afgiftspligtige i Østrig – dels de afgiftspligtige, der har ret til tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette, på betingelse af, at de opfylder visse betingelser, herunder at afgiften ikke er væltet over på tredjemand, dels de afgiftspligtige, der kan gøre en præcedens, der består i en afgørelse fra Verfassungsgerichtshof om, at en afgiftsbestemmelse er forfatningsstridig, gældende.

46 Sagsøgerne i hovedsagen har tilføjet, at det ifølge Domstolens praksis ikke er tilladt at pålægge

den afgiftspligtige bevisbyrden for, at afgiften ikke er væltet over på den endelige forbruger. 47 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen fritager forpligtelsen for den kompetente myndighed til at handle af egen drift, som er fastsat i østrigsk ret, imidlertid ikke ansøgeren fra at yde bistand til oplysning af de faktiske omstændigheder (Verwaltungsgerichtshofs dom af 21.10.1987, 87/01/0137). Selv om den østrigske forvaltningsprocesret ikke udtrykkeligt fastsætter en formel forpligtelse for de afgiftspligtige til at samarbejde i forbindelse med sagens oplysning, gælder det ikke desto mindre, at det inden for rammerne af den frie bevisvurdering, der er tillagt afgiftsmyndigheden, står denne frit for – hvis ansøgeren ikke samarbejder eller ikke samarbejder tilstrækkeligt om sagsoplysningen – at drage konklusioner af en sådan adfærd, selv om de kan være til skade for ansøgeren.

48 Sagsøgerne i hovedsagen har anført, at afgiftsmyndigheden i sine afgørelser af 6. september 2000 har fundet, at det var godtgjort, at afgiften på alkoholholdige drikkevarer var væltet over på de endelige forbrugere, idet myndigheden fandt, at »ifølge revisionsorganets faktiske konstateringer, der ikke er blevet bestridt, omfatter prisen på alkoholholdige drikkevarer ligeledes afgiften på drikkevarerne, således at afgiften på drikkevarerne økonomisk er båret af den endelige forbruger«.

49 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen gør den omstændighed, at de priser, de har taget, omfattede afgiften på de alkoholholdige drikkevarer, det på ingen måde muligt uden videre at konkludere, at afgiften er væltet over på den endelige forbruger. En sådan konklusion er reelt blot en formodning, der i praksis forpligter den afgiftspligtige til selv at godtgøre, at der ikke er sket en overvæltning.

50 For så vidt angår ugrundet berigelse har sagsøgerne i hovedsagen anført, at retten til at afslå tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, ifølge Domstolens faste praksis ikke alene afhænger af, at hele afgiftsbyrden reelt er båret af en anden person end den afgiftspligtige, men ligeledes betinget er af, at tilbagebetalingen til den afgiftspligtige medfører en ugrundet berigelse til dennes fordel.

51 I den foreliggende sag har sagsøgerne i hovedsagen gjort gældende, at de selv har båret afgiften på alkoholholdige drikkevarer.

52 Selv om det i denne forbindelse principielt er korrekt, at afgiften på alkoholholdige drikkevarer skal bæres af den endelige forbruger, fordi loven fastsætter denne overvæltning, er det imidlertid af konkurrencemæssige grunde i praksis sjældent, at de østrigske virksomheder kan vælte afgiften over på forbrugeren.

53 I de fleste tilfælde nedsætter afgiften den afgiftspligtige virksomheds avance og bæres således rent faktisk af virksomheden. Statistiske undersøgelser har vist, at Republikken Østrig er den stat i Europa, hvor drikkevarer pålægges størst afgift.

54 Sagsøgerne i hovedsagen har heraf udledt, at for at opnå en normal rentabilitet på markedet, skal prisen på drikkevarer i Østrig mindst øges med det beløb, der forholdsmæssigt svarer til afgiften på alkoholholdige drikkevarer. Det er imidlertid kun de virksomheder, der har det største antal kunder, der kan fastsætte sådanne priser. Størstedelen af virksomhederne – deriblandt sagsøgerne i hovedsagens virksomheder – genindvinder imidlertid ikke afgiften fra deres kunder.

55 Dette faktum bekræftes af årlige studier bestilt af Wirtschaftskammer Österreich (Østrigs Erhvervskammer) med titlen »Betriebskennzahlen des Österreichischen Gastgewerbes« (»data vedrørende restaurationssektoren i Østrig«). Allerede fra 1994 har næsten alle østrigske restaurationsvirksomheder udvist tab. Deres situation er blevet værre og værre. Disse virksomheder befinder sig således i en uløselig gældssituation som følge af det konkurrencemæssige pres og nødvendigheden af at leve op til markedskravene.

56 Sagsøgerne i hovedsagen har ligeledes anført, at Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung (Østrigs institut for erhvervsforskning) i november 2000 efter anmodning fra det østrigske finansministerium gennemførte et makroøkonomisk studie af spørgsmålet om overvæltning af omkostningerne ved afgiften på drikkevarer i hotel-, café- og restaurationssektoren. Dette studie gjorde det ikke muligt generelt at besvare spørgsmålet, om afgiften på alkoholholdige drikkevarer var væltet over på de endelige forbrugere i denne sektor. Studiet indeholder nemlig intet konkret svar på spørgsmålet om overvæltning af afgiften på den

endelige forbruger. Studiets forfattere har navnlig observeret, at spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang, afgiften reelt er blevet væltet over, afhænger af en række faktorer, heriblandt elasticiteten mellem priserne og goderne, samt de berørte ydelser, udviklingen i prisniveauet og den faktiske efterspørgsel, markedsstrukturen og konkurrenceintensiteten.

57 Spørgsmålet, om der er opstået en ugrundet berigelse, kan således ifølge sagsøgerne i hovedsagen kun besvares tilfælde for tilfælde efter en specifik undersøgelse.

58 Beta-Leasing GmbH har ligeledes anført, at for så vidt som der faktisk har fundet en overvæltning sted, er det forbrugerne, der har båret afgiftsbyrden på alkoholholdige drikkevarer. Hverken i Bundesland Wiens retsorden eller i Republikken Østrig generelt gives der imidlertid forbrugerne mulighed for inden for rammerne af afgiftspålæggelsen at påberåbe sig, at en afgift, der således er væltet over på dem, er ulovlig.

59 Såfremt tilbagebetaling af afgiften på alkoholholdige drikkevarer afslås over for den afgiftspligtige med den begrundelse, at han har væltet afgiften over på de endelige forbrugere, er det i sidste ende den berørte kommune, der opnår en ugrundet berigelse. Kommunernes argument er således ensbetydende med at kræve en ugrundet berigelse til fordel for afgiftskreditorerne (kommunerne selv), idet det gøres gældende, at afgiftsdebitoren ikke må opnå en sådan berigelse. Beta-Leasing GmbH har rejst spørgsmål om, hvad begrundelsen er for, at den ugrundede berigelse skal afslås over for afgiftsdebitoren, mens den kan tillades for så vidt angår afgiftskreditoren, så meget mere som det er afgiftskreditoren, der har vedtaget den ulovlige bestemmelse.

60 Afgiftsmyndigheden deler ikke denne fortolkning. Myndigheden har gjort gældende, at den betingelse for tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette, som er opstillet i WAO's § 185, stk. 3, har til formål at hindre, at personer, der kan kræve tilbagebetaling i medfør af national ret, ikke opnår en berigelse som følge af de særlige omstændigheder, der er forbundet med den afgiftsteknik, der benyttes for de indirekte afgifter i byen Wien. Det drejer sig i den foreliggende sag om afgifter, hvor den, der bærer afgiftsbyrden, og den afgiftspligtige er to forskellige personer. Den afgiftspligtige er den erhvervsdrivende, der leverer den afgiftsbelagte ydelse, mens beløbet fra sådanne afgifter i almindelighed overvæltet på modtagerne af ydelserne. Domstolen har anerkendt denne fortolkning i præmis 22-24 i dom af 14. januar 1997, Comateb m.fl. (forenede sager C-192/95 – C-218/95, Sml. I, s. 165).

61 Det følger heraf, at tilbagebetaling af det overvæltede beløb ikke længere er relevant, når den afgiftspligtige ikke er forpligtet til at tilbagebetale køberen de beløb, der svarer til det afgiftsbeløb, han har væltet over på køberen.

62 Afgiftsmyndigheden har i denne forbindelse gjort gældende, at den østrigske retsorden ikke indrømmer køberen mulighed for at ansøge de nationale myndigheder direkte om tilbagebetaling af disse beløb. Myndigheden har tilføjet, at i relation til afgiften på alkoholholdige drikkevarer er en tilbagebetaling til forbrugerne af de beløb, de har betalt, i praksis udelukket som følge af den tid, der er forløbet, det store antal transaktioner, bevisvanskeligheder eller andre forhold.

63 Myndigheden er følgelig af den opfattelse, at WAO's § 185, stk. 3, ikke tilsidesætter punkt 3 i konklusionen i EKW-dommen, og at den tværtimod er i overensstemmelse med det, Domstolen slog fast, da den fastsætter, at en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende ved tilbagebetaling til denne af den afgift, som han har indbetalt, er udelukket, når retsforholdet mellem på den ene side forbrugeren, der økonomisk har båret afgiften på drikkevarerne, og på den anden side den erhvervsdrivende, der har indbetalt den – dvs. den udløsende omstændighed for afgiftspålæggelsen – har udtømt sin virkning i fortiden, og når forbrugeren ikke længere kan gøre krav gældende over for den erhvervsdrivende med henblik på at opnå tilbagebetaling af den afgift, forbrugeren har båret.

64 Afgiftsmyndigheden har tilføjet, at en sammenholdelse af de afgiftspligtiges eventuelt juridisk beskyttede forventninger om en ubetinget tilbagebetaling af afgiften på alkoholholdige drikkevarer og kommunernes juridisk beskyttede forventning om, at denne afgift var i overensstemmelse med fællesskabsretten, heller ikke gør det muligt at konkludere, at WAO's § 185, stk. 3, tilsidesætter loyalitetspligten i traktatens artikel 5.

65 Afgiftsmyndigheden er endelig af den opfattelse, at hverken fællesskabsretten eller retsstatsprincippet eller princippet om beskyttelse af den berettigede forventning indebærer en berigelse af en afgiftspligtig ved tilbagebetaling af en afgift. I tilfælde af, at afgiften er væltet over på tredjemand, medfører en tilbagebetaling imidlertid nødvendigvis en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende.

66 Den østrigske regering og den italienske regering har anført lignende argumenter som afgiftsmyndigheden og er af den opfattelse, at WAO's § 185 opfylder de betingelser, Domstolen har opstillet i forbindelse med tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld.

67 Denne bestemmelse vedrører for det første ikke alene retten til tilbagebetaling på grundlag af fællesskabsretten, men giver regler såvel herfor som for tilbagebetaling efter national ret, og den overholder således ækvivalensprincippet.

68 Dernæst har disse regeringer gjort gældende, at WAO's § 185, stk. 3, ikke i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for ansøgerne at udøve retten til tilbagebetaling efter fællesskabsretten. WAO's § 185 indeholder således ingen specifikke bestemmelser vedrørende bevisbyrden eller de tilladte bevismidler. De generelle processuelle regler finder således anvendelse. De er baseret på princippet om, at sagen oplyses ex officio.

69 Den østrigske regering har gjort gældende, at som følge af dette princip påhviler bevisbyrden for overvæltningen af afgiften og for den ugrundede berigelse de kompetente afgiftsmyndigheder. De afgiftspligtige er kun forpligtet til at samarbejde ved fastlæggelsen af de faktiske omstændigheder. De bør således efter anmodning fra afgiftsmyndighederne klargøre og supplere indholdet af deres afgiftsangivelser og påvise, at de er korrekte, idet en bevismæssig sandsynlighed imidlertid er tilstrækkelig efter WAO, når der henset til omstændighederne ikke med rimelig kan kræves, at der fremlægges et sådant bevis. Bevisbyrden er således ikke vendt om til skade for den afgiftspligtige.

70 WAO tillader desuden alle former for bevis. Sagsøgerne kan således principielt gøre alle juridiske og faktuelle argumenter gældende, der gør det muligt at konkludere, at afgiften ikke er væltet over, eller at det er sandsynligt, at den ikke er væltet over. Bevisbyrden er heller ikke vendt om, og der er ikke anvendt nogen generel formodning.

71 Den østrigske regering har tilføjet, at WAO's § 185, stk. 3, der udelukker anvendelse af stk. 3 på ansøgninger om tilbagebetaling af afgifter, der er fundet forfatningsstridige af Verfassungsgerichtshof, på ingen måde tilsidesætter ækvivalensprincippet. Domstolens domme har afgjort ikke de samme virkninger som domme om forfatningsstridighed afsagt af Verfassungsgerichtshof, idet Domstolens domme har en generel virkning, der ligeledes gælder for fortiden, mens Verfassungsgerichtshofs domme kun har virkning for fremtiden.

72 Endelig er de tilfælde, hvor en sagsøger kan påberåbe sig »die Anlaßfallwirkung« og således opnå tilbagebetaling af en forfatningsstridig afgift selv i tilfælde af, at afgiften er væltet over på tredjemand, meget sjældne og rent marginale. Denne situation kan således på ingen måde sammenlignes med de konsekvenser, der er forbundet med en dom afsagt af Domstolen, hvori det fastslås, at fællesskabsretten er til hinder for opretholdelsen af en national afgift.

73 Kommissionen har anført, at selv om tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, kun kan kræves inden for rammerne af de materielle og formelle betingelser, som er fastsat i de nationale bestemmelser på området, må disse betingelser dog ikke være mindre fordelagtige end dem, der gælder lignende krav af intern karakter, og de må ikke være indrettet på en sådan måde, at det i praksis gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (jf. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, af 15.9.1998, sag C-231/96, Edis, Sml. I, s. 4951, præmis 19 og 34, og Dilexport-dommen, præmis 25).

74 Kommissionen har desuden gjort gældende, at præmis 11 i Deville-dommen synes at knytte retten til tilbagebetaling af en fællesskabsretsstridig afgift til den betingelse, at den afgiftspligtige ikke har mulighed for at vælte afgiften over på andre personer.

75 Ifølge Kommissionen er derfor intet i fællesskabsretten 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 den afgiftspligtige virksomheds priser og har kunnet væltes over på køberne (jf. dom af 27.5.1981, forenede sager 142/80 og 143/80, Essevi og Salengo, Sml. s. 1413, præmis 35, af 25.2.1988, forenede sager 331/85, 376/85 og 378/85, Bianco og Girard, Sml. s. 1099, Dilexport-dommen, præmis 47, og dom af 28.11.2000, sag C-88/99, Roquette Frères, Sml. I, s. 10465, præmis 20).

76 Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstat undergiver tilbagebetaling af told og andre afgifter, der er fundet i strid med fællesskabsretten, en betingelse, såsom at tolden eller afgifterne ikke er blevet væltet over på tredjemand, hvis opfyldelse det påhviler ansøgeren at bevise (jf. Dilexport-dommen, præmis 54).

77 Kommissionen har ikke desto mindre gjort gældende, at Verwaltungsgerichtshof ikke udtrykkeligt har behandlet dette punkt i gennemgangen af de materielle betingelser i den præjudicielle forelæggelse. Den har begrænset sig til at konstatere, at henset til de eksisterende processuelle garantier kan det ikke gøres gældende, at WAO's § 185 a priori gør udøvelsen af retten til tilbagebetaling uforholdsmæssigt vanskeligt eller umulig. I denne forbindelse har Kommissionen imidlertid understreget, at denne nationale bestemmelse ikke indeholder nogen særlig regel vedrørende bevisbyrden, og at de generelle processuelle regler, der finder anvendelse, er baseret på princippet om, at sagen oplyses ex officio.

78 Da der ikke foreligger en udtrykkelig konstatation af, at den nationale procesret pålægger afgiftsmyndigheden bevisbyrden for, at afgiften er væltet over, har Kommissionen konkluderet, at der kan være visse uregulerede forhold i denne forbindelse. Kommissionen har følgelig foreslået Domstolen at foretage en klarlægning i den dom, der skal afsiges, idet Kommissionen har henvist til Domstolens relevante praksis på området og navnlig præmis 54 i Dilexport-dommen.

79 Kommissionen deler i øvrigt generaladvokat Saggios opfattelse i den sag, der gav anledning til EKW-dommen, hvorefter afgiftsmyndigheden kun kan afslå ansøgninger om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, såfremt den godtgør, at forhandlerne har fået en reel berigelse.

80 Kommissionen er i denne forbindelse af den opfattelse, at man ikke med sikkerhed kan hævde, at prisen på produktet uden afgiften på alkoholholdige drikkevarer ville have været lavere end prisen med afgiften, og så meget desto mindre, at forskellen mellem de to priser altid svarer til afgiftsbeløbet. Forhandlerens berigelse svarer muligvis heller ikke altid fuldstændigt til afgiftsbeløbet, da en prisstigning som følge af nødvendigheden af at kompensere den større byrde, der følger af afgiften, kan medføre et mindre salg og en mindre fortjeneste. I visse grænseregioner kan prisen forhøjet med afgiften desuden medføre et mindre salg hos de østrigske forhandlere, der kan påvirke fortjenesten negativt. I dette tilfælde kan det heller ikke hævdes, at den berigelse, der følger af en tilbagebetaling, fuldstændigt svarer til det betalte afgiftsbeløb. Tværtimod skal der ved vurderingen af en eventuel berigelse tages hensyn til en nedgang i fortjenesten som følge af, at denne afgift findes.

81 Ifølge Kommissionen burde disse forhold være taget i betragtning i afgørelserne af 6. september 2000, og et automatisk afslag på ansøgningerne om tilbagebetaling vedrørende hele den betalte afgift er ikke tilladt. Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at hverken denne differentierede behandling af ansøgningerne om tilbagebetaling eller de relevante procedure- og beregningsregler nævnes i forelæggelseskendelsen.

82 Under retsmødet har Kommissionen gjort gældende, at WAO ikke overholder ækvivalensprincippet, for så vidt som den behandler ansøgninger om tilbagebetaling på grundlag af fællesskabsretten og på grundlag af en dom fra Verfassungsgericht om forfatningsstridighed forskelligt til skade for de førstnævnte.

83 De afgiftspligtige, der kan påberåbe sig »die Anlaßfallwirkung«, er således ikke undergivet betingelsen om, at afgiften økonomisk skal være båret af dem selv, for at opnå tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet i strid med den østrigske forfatning. WAO's § 185, stk. 4, udelukker anvendelsen af stk. 3 i et sådant tilfælde.

84 Derimod tillægges Domstolens domme, hvori det fastslås, at fællesskabsretten er til hinder for opretholdelse af en national afgift, ikke en virkning, der svarer til »die Anlaßfallwirkung«. Der følger

heraf en forskelsbehandling, der er til skade for borgerne, når de i medfør af fællesskabsretten udøver deres ret til tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette.

85 Kommissionen har i denne forbindelse imødegået den østrigske regerings argument om, at de tilfælde, hvor »die Anlaßfallwirkung« finder anvendelse, er marginale. Kommissionen er tværtimod af den opfattelse, at »die Anlaßfallwirkung« har konsekvenser for talrige tilfælde i praksis, og at det begrænsede antal tilfælde, hvor »die Anlaßfallwirkung« finder anvendelse, desuden ikke er tilstrækkeligt til at hindre en tilsidesættelse af ækvivalensprincippet.

Domstolens besvarelse

Artikel 10 EF

86 Domstolen har allerede slået fast, at en national lovgiver ikke, efter en af Domstolen afsagt dom, hvoraf det fremgår, at en bestemt lovgivning er uforenelig med traktaten, må fastsætte procedureregler, som specifikt forringer mulighederne for tilbagesøgning af afgifter betalt i urigtig formening om skyld, som er opkrævet med urette i henhold til denne lovgivning (jf. Devilledommen, præmis 13, Dillexport-dommen, præmis 38 og 39, og dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 36).

87 Det fremgår af de nævnte domme, at en medlemsstat ikke må udstede bestemmelser, hvori der med hensyn til tilbagesøgning af en afgift, som ved dom afsagt af Domstolen er erklæret uforenelig med fællesskabsretten, eller hvis uforenelighed med fællesskabsretten følger af en sådan dom, fastsættes betingelser, som specifikt vedrører den pågældende afgift, og som er mindre fordelagtige end dem, der uden sådanne betingelser ville have været gældende med hensyn til kravet om tilbagebetaling af den pågældende afgift (jf. Edis-dommen, præmis 24).

88 For så vidt angår afgiften på alkoholholdige drikkevarer bemærkes, at Domstolen i præmis 50 i EKW-dommen har udtalt, at artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 er til hinder for at opretholde denne afgift.

89 Det bemærkes ligeledes, at WAO's § 185, som den var affattet før ændringsloven, ikke opstillede specifikke betingelser for ansøgninger om tilbagebetaling af ulovligt opkrævede afgifter. Det er ligeledes godtgjort, at der forud for indførelsen i WAO's § 185 af en bestemmelse, der er blevet stk. 3 i paragraffen, førtes en del debat i Bundesland Wiens parlament, hvorunder der blev henvist til generaladvokat Saggios forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til EKW-dommen, samt til de katastrofale konsekvenser, som en dom fra Domstolen, der erklærede afgiften på drikkevarer uforenelig med fællesskabsretten, ville få for de østrigske kommuners finanser. Ændringen af WAO blev desuden foretaget en uge før afsigelsen af dommen.

90 Det følger af disse omstændigheder, at indsættelsen af stk. 3 i WAO's § 185 havde til formål at imødegå virkningerne af EKW-dommen i tilfælde af, at afgiften på alkoholholdige drikkevarer blev fundet i strid med fællesskabsretten, eller hvor dommen ikke begrænsede sin tidsmæssige virkning.

91 Disse omstændigheder er imidlertid ikke tilstrækkelige til i sig selv at afgøre, hvorvidt WAO's § 185, stk. 3, har til formål specifikt at begrænse mulighederne for at stille krav om tilbagesøgning af den med urette opkrævede afgift på alkoholholdige drikkevarer. Verwaltungsgerichtshof har i forelæggelseskendelsen anført, at WAO på ingen måde alene vedrører tilbagebetaling af afgifter, hvis opkrævning er ulovlig i medfør af fællesskabsretten. Parterne i hovedsagen, den østrigske regering, den italienske regering og Kommissionen har i denne forbindelse gjort modsatrettede synspunkter gældende. Det tilkommer imidlertid ikke Domstolen at træffe afgørelse om en tvist, der udelukkende vedrører fortolkningen af national ret. Dette tilkommer den nationale ret.

92 Det bør således vedrørende dette punkt konkluderes, at en medlemsstats vedtagelse af en ordning med tilbagevirkende kraft, der indskrænker retten til tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, for at imødegå de mulige virkninger af en dom afsagt af Domstolen, hvori det fastslås, at fællesskabsretten er til hinder for at opretholde en national afgiftspålæggelse, kun er i strid med fællesskabsretten og navnlig traktatens artikel 10, for så vidt som den specifikt tager sigte på denne afgiftspålæggelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve. Den omstændighed, at en sådan foranstaltning har tilbagevirkende kraft, udgør ikke i sig selv en tilsidesættelse af fællesskabsretten, når foranstaltningen ikke specifikt tager sigte på den

afgiftspåleggelse, der er genstand for Domstolens dom.

Forbindelsen mellem overvæltning af afgiften på alkoholholdige drikkevarer og ugrundet berigelse 93 Domstolen har efter fast praksis fundet, at borgerne har ret til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser. 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 fællesskabsretten (jf. bl.a. dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 20, dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 84, og Marks & Spencer-dommen, præmis 30).

94 Der er ifølge retspraksis kun én enkelt undtagelse til denne tilbagebetalingsforpligtelse. En medlemsstat kan kun modsætte sig, at en afgift, der er opkrævet med urette henset til fællesskabsretten, tilbagebetales, når det er godtgjort af de nationale myndigheder, at en anden person end den afgiftspligtige fuldt ud har båret afgiftsbyrden, og at en tilbagebetaling af afgiften til den afgiftspligtige ville medføre en ugrundet berigelse for ham. Heraf følger, at hvis kun en del af afgiften er væltet over på senere led, er de nationale myndigheder forpligtet til at tilbagebetale det ikke-overvæltede beløb (jf. i denne retning bl.a. dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 27 og 28).

95 Da denne undtagelse er en begrænsning af en subjektiv ret, der følger af Fællesskabets retsorden, skal den fortolkes restriktivt, idet der navnlig skal tages hensyn til, at overvæltningen af en afgift på forbrugeren ikke nødvendigvis udligner de økonomiske virkninger af afgiftspåleggelsen for den afgiftspligtige.

96 Domstolen har i præmis 17 i dommen i sagen Bianco og Girard bl.a. slået fast, at selv om nationale lovregler om indirekte skatter normalt tilsigter, at afgifterne væltes over på den endelige forbruger, og indirekte skatter inden for erhvervslivet i almindelighed overvæltet delvis eller fuldt ud, kan man ikke generelt lægge til grund, at sådanne afgifter i alle tilfælde rent faktisk væltes over. Hvorvidt der rent faktisk, delvis eller fuldt ud, sker en overvæltning, afhænger således 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. Spørgsmålet om, hvorvidt der i det enkelte tilfælde er sket en overvæltning af en afgift, beror derfor på de faktiske omstændigheder, som det henhører under den pågældende nationale retsinstans at klarlægge, idet denne frit kan bedømme de beviser, der fremlægges for den.

97 Domstolen har i præmis 20 i dommen i sagen Bianco og Girard præciseret, at det, alt efter markedets karakter, vil være mere eller mindre sandsynligt, at der sker en overvæltning. De mange faktorer, der er bestemmende for den politik, de handlende fører, er imidlertid forskellige i forskellige tilfælde, hvorfor det er næsten umuligt at afgøre, hvor stor en faktisk indvirkning disse faktorer hver for sig har på, i hvilket omfang der sker en overvæltning.

98 Domstolen har ligeledes slået fast, at selv når det godtgøres, at den med urette opkrævede afgift helt eller delvis er væltet over på tredjemand, vil en tilbagebetaling af afgiften til den erhvervsdrivende ikke nødvendigvis medføre en ugrundet berigelse for ham (dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 29, og dom af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michaïlidis, Sml. I, s. 7145, præmis 34).

99 Selv i det tilfælde, hvor afgiften er fuldstændigt integreret i den pris, der kræves, kan den afgiftspligtige lide et økonomisk tab, der er forbundet med en forringelse af salgsmængden (jf. dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 29, og Michaïlidis-dommen, præmis 35).

100 Om og i hvilket omfang tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette henset til fællesskabsretten, medfører en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige, kan således kun fastlægges ved en økonomisk analyse, der tager hensyn til alle de relevante omstændigheder.

101 Fællesskabsretten er følgelig til hinder for, at en medlemsstat afslår at tilbagebetale en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, til en erhvervsdrivende alene af den grund, at afgiften er blevet integreret i den detailsalgspris, som den erhvervsdrivende benytter, og følgelig er blevet væltet over på tredjemand, hvilket nødvendigvis indebærer, at tilbagebetalingen af afgiften

medfører en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende.

102 Det må således vedrørende dette punkt konkluderes, at fællesskabsrettens regler vedrørende tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, hvorefter tilbagebetaling af en afgift, der er uforenelig med fællesskabsretten, afslås alene af den grund, at afgiften er blevet væltet over på tredjemand – hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve – uden at det kræves, at omfanget af den ugrundede berigelse, som tilbagebetaling af afgiften medfører for den erhvervsdrivende, godtgøres.

Ækvivalens- og effektivitetsprincipperne

103 Ifølge fast retspraksis tilkommer det i mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de processuelle regler, der finder anvendelse på sådanne ansøgninger om tilbagebetaling. Disse regler må dog ikke være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende situationer på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 85, og dom af 24.9.2002, sag C-255/00, Grundig Italiana, Sml. I, s. 8003, præmis 33).

? Ækvivalensprincippet

104 For det første forbyder ækvivalensprincippet en medlemsstat at fastsætte processuelle regler for ansøgninger på grundlag af fællesskabsretten om tilbagebetaling af en afgift, der er i strid hermed, som er mindre fordelagtige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret.

105 For så vidt angår WAO bemærkes, at det følger af selve ordlyden af WAO's § 185, at den fastsætter en undtagelse for visse ansøgninger på grundlag af national ret om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld.

106 WAO's § 185, stk. 4, bestemmer, at paragraffens stk. 3 ikke finder anvendelse på personer, der kan gøre virkningerne af »die Anlaßfallwirkung« gældende, dog uden at det angives, hvilke regler eller betingelser der finder anvendelse på sagsanlæg om tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette, fra sagsøgere, der kan påberåbe sig den præcedens, der består i en dom fra Verfassungsgerichtshof, der slår fast, at en national afgiftspålæggelse er i strid med forfatningen.

107 Ækvivalensprincippet er imidlertid kun til hinder for anvendelsen af nationale bestemmelser, der gør det muligt for de afgiftspligtige at opnå tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette, såfremt bestemmelserne fastsætter betingelser, der er mere fordelagtige, når tilbagebetalingsansøgningen støttes på en afgørelse om forfatningsstridighed, der er afgivet af en national ret, end de betingelser, der finder anvendelse på erhvervsdrivende, der efter en af Domstolen afsagt dom ansøger om tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten.

108 Det må således vedrørende dette punkt konkluderes, at da ækvivalensprincippet er til hinder for en national ordning, der for ansøgninger om tilbagebetaling af en afgift, der henset til fællesskabsretten er opkrævet med urette, fastsætter processuelle regler, som er mindre fordelagtige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af visse bestemmelser i national ret, tilkommer det den nationale ret på grundlag af en samlet vurdering af national ret at efterprøve, om det faktisk viser sig, dels at det alene er sagsøgere, der anlægger sag på grundlag af national forfatningsret, der kan gøre »die Anlaßfallwirkung« gældende, dels om reglerne for tilbagebetaling af afgifter, der er fundet uforenelige med national forfatningsret, er mere fordelagtige end dem, der finder anvendelse på søgsmål vedrørende afgiftspålæggelser, der er fundet i strid med fællesskabsretten.

? Effektivitetsprincippet

109 For det andet bemærkes, for så vidt angår overholdelsen af effektivitetsprincippet, at en erhvervsdrivende, der har betalt en afgift, der er opkrævet med urette, principielt har ret til

tilbagebetaling af det indbetalte beløb (jf. dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 20), og at afgiftsmyndigheden kun kan afslå tilbagebetaling af en sådan afgift, hvis tilbagebetalingen medfører en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende.

110 Det følger klart af Domstolens praksis (jf. bl.a. San Giorgio-dommen, præmis 14, Dilexport-dommen, præmis 48, 52 og 54, og Michailidis-dommen, præmis 36 og 37), at administrationen ikke i denne forbindelse kan nøjes med at godtgøre, at afgiften er væltet over på tredjemand, og alene på grundlag af denne omstændighed eller den omstændighed, at den nationale lovgivning kræver, at afgiften integreres i salgsprisen til forbrugerne, kan opstille en formodning for, at den økonomiske byrde, som afgiften har lagt på den afgiftspligtige, er udlignet, og at en tilbagebetaling følgelig automatisk medfører en ugrundet berigelse af den afgiftspligtige.

111 Det følger ligeledes af Domstolens faste praksis, at en national ordning, som giver den afgiftspligtige bevisbyrden for, at afgiften ikke er væltet over på tredjemand, hvilket svarer til at kræve et negativt bevis, eller som opstiller en formodning for, at afgiften er blevet væltet over på tredjemand, ikke er i overensstemmelse med fællesskabsretten (jf. bl.a. San Giorgio-dommen, præmis 14, Dilexport-dommen, præmis 54, og Michailidis-dommen, præmis 36-38).

112 Ifølge den forelæggende ret indeholder WAO ingen specifikke bestemmelser, der regulerer fordelingen af bevisbyrden for, at den afgiftspligtige har væltet afgiften over på tredjemand, og at tilbagebetaling af afgiften, der er opkrævet med urette, medfører en ugrundet berigelse af ham.

113 Selv om afgiftsmyndigheden og den østrigske regering har gjort gældende, at bevisbyrden udelukkende påhviler den nationale myndighed, fremgår det af forelæggelseskendelsen, at afgiftsmyndigheden har konkluderet, at afgiften på alkoholholdige drikkevarer ikke økonomisk blev båret af sagsøgerne i hovedsagen alene under hensyn til, at den pris, der blev faktureret forbrugerne af drikkevarerne, inkluderede afgiften. Denne fremgangsmåde kan udgøre en formodning for, at afgiften er væltet over på tredjemand, og for en ugrundet berigelse af de afgiftspligtige, som kan gøre tilbagebetaling af den med urette opkrævede afgift umulig eller i det mindste uforholdsmæssig vanskelig, hvilket er i strid med fællesskabsretten.

114 Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om afgiftsmyndighedens praksis, såfremt der ikke gælder en lovbestemt formodning, ikke har den virkning, at en sådan formodning for ugrundet berigelse opstilles.

115 Det er korrekt, at for så vidt angår en »selvangivelsesafgift« kan beviset for en faktisk overvæltning på tredjemand ikke føres uden samarbejde fra den pågældende afgiftspligtiges side. I denne forbindelse kan skattemyndigheden kræve at få adgang til bilag, som den afgiftspligtige havde pligt til at opbevare i medfør af national ret.

116 Det tilkommer ligeledes den forelæggende ret at afgøre, i hvilket omfang det samarbejde, som kræves af de afgiftspligtige for at godtgøre, at den økonomiske byrde ved afgiften på alkoholholdige drikkevarer ikke er væltet over, ikke i praksis svarer til at opstille en formodning for, at afgiften er væltet over, såfremt de afgiftspligtige ikke afkræfter en sådan formodning ved at føre bevis for det modsatte.

117 Det følger af det foregående, at effektivitetsprincippet, som der er henvist til i præmis 103 i nærværende dom, er til hinder for en national ordning eller administrativ praksis, der i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden, ved at opstille en formodning for ugrundet berigelse alene ud fra den omstændighed, at afgiften er væltet over på tredjemand.

118 Det af den forelæggende ret forelagte spørgsmål bør således besvares med: at en medlemsstats vedtagelse af en ordning som WAO, der fastsætter mere restriktive processuelle regler for tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, for at imødegå de mulige virkninger af en dom afsagt af Domstolen, hvori det fastslås, at fællesskabsretten er til hinder for at opretholde en national afgiftspålæggelse, kun er i strid med fællesskabsretten og navnlig traktatens artikel 5, for så vidt som den specifikt tager sigte på denne afgiftspålæggelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve at fællesskabsrettens regler vedrørende tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, hvorefter tilbagebetaling af en afgift, der er uforenelig med fællesskabsretten, afslås alene

af den grund, at afgiften er blevet væltet over på tredjemand – hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve – uden at det kræves, at omfanget af den ugrundede berigelse, som tilbagebetaling af afgiften medfører for den afgiftspligtige, godtgøres, at ækvivalensprincippet er til hinder for en national ordning, der for ansøgninger om tilbagebetaling af en afgift, der henset til fællesskabsretten er opkrævet med urette, fastsætter processuelle regler, som er mindre fordelagtige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af visse bestemmelser i national ret. Det tilkommer den nationale ret på grundlag af en samlet vurdering af national ret at efterprøve, om det faktisk viser sig, dels at det alene er sagsøgere, der anlægger sag på grundlag af national forfatningsret, der kan gøre »die Anlaßfallwirkung« gældende, dels om reglerne for tilbagebetaling af afgifter, der er fundet uforenelige med national forfatningsret, er mere fordelagtige end dem, der finder anvendelse på søgsmål vedrørende afgiftspålæggelser, der er fundet i strid med fællesskabsretten at effektivitetsprincippet er til hinder for en national ordning eller administrativ praksis, der i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden, ved at opstille en formodning for ugrundet berigelse alene ud fra den omstændighed, at afgiften er væltet over på tredjemand.

Sagens omkostninger De udgifter, der er afholdt af den østrigske regering, af den italienske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. På grundlag af disse præmisser

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 23. marts 2001, for ret:

En medlemsstats vedtagelse af en ordning som Wiener Abgabenordnung, der fastsætter mere restriktive processuelle regler for tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, for at imødegå de mulige virkninger af en dom afsagt af Domstolen, hvori det fastslås, at fællesskabsretten er til hinder for at opretholde en national afgiftspålæggelse, er kun i strid med fællesskabsretten og navnlig EF-traktatens artikel 5 (nu artikel 10 EF), for så vidt som den specifikt tager sigte på denne afgiftspålæggelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve. Fællesskabsrettens regler vedrørende tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, hvorefter tilbagebetaling af en afgift, der er uforenelig med fællesskabsretten, afslås alene af den grund, at afgiften er blevet væltet over på tredjemand – hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve – uden at det kræves, at omfanget af den ugrundede berigelse, som tilbagebetaling af afgiften medfører for den afgiftspligtige, godtgøres. Ækvivalensprincippet er til hinder for en national ordning, der for ansøgninger om tilbagebetaling af en afgift, der henset til fællesskabsretten er opkrævet med urette, fastsætter processuelle regler, som er mindre fordelagtige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af visse bestemmelser i national ret. Det tilkommer den nationale ret på grundlag af en samlet vurdering af national ret at efterprøve, om det faktisk viser sig dels, at det alene er sagsøgere, der anlægger sag på grundlag af national forfatningsret, der kan gøre »die Anlaßfallwirkung« gældende, dels om reglerne for tilbagebetaling af afgifter, der er fundet uforenelige med national forfatningsret, er mere fordelagtige end dem, der finder anvendelse på søgsmål vedrørende afgiftspålæggelser, der er fundet i strid med fællesskabsretten. Effektivitetsprincippet er til hinder for en national ordning eller administrativ praksis, der i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden, ved at opstille en formodning for ugrundet berigelse alene ud fra den omstændighed, at afgiften er væltet over på tredjemand.

Wathelet

Timmermans

La Pergola

Jann

von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 2. oktober 2003.
R. Grass

M. Wathelet

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling

1 – Processprog: tysk.