

|

62001J0147

Domstolens dom (femte avdelningen) den 2 oktober 2003. - Weber's Wine World Handels-GmbH m.fl. mot Abgabenberufungskommission Wien. - Begäran om förhandsavgörande: Verwaltungsgerichtshof - Österrike. - Indirekta skatter - Skatt på försäljning av alkoholdrycker - Oförenlig med gemenskapsrätten - Krav på återbetalning av skatten. - Mål C-147/01.

Rättsfallssamling 2003 s. 00000

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Parter

I mål C-147/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Verwaltungsgerichtshof (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Weber's Wine World Handels-GmbH,

Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser,

Beta-Leasing GmbH

och

Abgabenberufungskommission Wien,

angående tolkningen av artikel 5 i EG-fördraget (nu artikel 10 EG) och punkt 3 i domslutet i domstolens dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co (REG 2000, s. I-1157),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet (referent) samt domarna C.W.A.

Timmermans, A. La Pergola, P. Jann och S. von Bahr,

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Karl Schlosser, genom T. Jordis, Rechtsanwalt,

- Beta-Leasing, genom W. Arnold, Rechtsanwalt,

- Abgabenberufungskommission Wien, genom K. Pauer, i egenskap av ombud,

- Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och V. Kreuschitz, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 12 december 2002 av: Ernestine Rathgeber, företrädd av W. Ilgenfritz, Prozeßbevollmächtigter, Karl Schlosser, företrädd av T. Jordis och G. Stefan, Rechtsanwalt, Beta-Leasing GmbH, företrädd av W. Arnold, Abgabenberufungskommission Wien, företrädd av L. Pramer, Rechtsanwalt, Österrikes regering, företrädd av H. Dossi, och kommissionen, företrädd av E. Traversa och V. Kreuschitz,

och efter att den 20 mars 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Verwaltungsgerichtshof har, genom beslut av den 23 mars 2001 som inkom till domstolen den 2 april 2001, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 5 i EG-fördraget (nu artikel 10 EG) och punkt 3 i domslutet i domstolens dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co (REG 2000, s. I-1157) (nedan kallad domen i målet EKW).

2 Frågan har uppkommit i tvister mellan Weber's Wine World Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser och Beta-Leasing GmbH (nedan kallade klagandena i målet vid den nationella domstolen), å ena sidan, och Abgabenberufungskommission Wien (omprövningsnämnd i skatteärenden i staden Wien (Österrike), nedan kallad skattemyndigheten), å andra sidan, angående den retroaktiva verkan av 185 § i Wiener Abgabenordnung (Wiens skattelag, nedan kallad WAO). I nämnda bestämmelse uppställs vid ansökan om återbetalning av skatten på alkoholdrycker, vilken förklarats vara oförenlig med gemenskapsrätten genom domen i målet EKW, ett krav på att skatten inte har övervältrats på tredje man.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 5 i fördraget föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av detta fördrag eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner. Medlemsstaterna skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs.

De skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås."

4 Punkt 3 i domslutet i domen i målet EKW har följande lydelse:

"Bestämmelserna i artikel 3.2 i [rådets] direktiv 92/12/[EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57)] kan inte åberopas till stöd för en ansökan om återbetalning av en sådan skatt som skatten på alkoholdrycker, vilken har erlagts eller kan uppbäras före dagen för denna doms avkunnande, utom av sökande som före denna dag väckt talan vid domstol eller framställt motsvarande anspråk."

Den nationella lagstiftningen

5 I 162 § WAO föreskrivs följande:

"1) Överskjutande skatt skall användas för att täcka den skattskyldiges förfallna skulder.

2) Om den överskjutande skatten inte skall användas i enlighet med punkt 1, skall beloppet återbetalas i enlighet med bestämmelserna i 185 §."

6 Enligt de bestämmelser som var i kraft före den 2 mars 2000 kunde en skattskyldig, med tillämpning av 185 § punkt 1 WAO, begära återbetalning av överskjutande skatt som inte använts för att täcka förfallna skulder. Det uppställdes inte något annat villkor för återbetalning av sådan överskjutande skatt.

7 WAO ändrades genom 1 § i den lag som offentliggjordes den 2 mars 2000 (LGBI. für Wien nr 9/2000, nedan kallad ändringslagen) genom att bland annat punkterna 3 och 4 infördes i 185 § WAO. I 2 § i ändringslagen föreskrevs dessutom att 1 § i nämnda lag även var tillämplig på de skatteskulder som uppstått före utfärdandet av nämnda lag.

8 185 § punkt 3 första meningen WAO har även kompletterats genom en ny ändringslag av den 20 februari 2001 (LGBI. für Wien nr 7/2001).

9 I 185 § WAO föreskrivs följande, i dess lydelse till följd av de båda ovannämnda ändringslagarna:

"1) En skattskyldig kan ansöka om återbetalning av överskjutande skatt (162 § punkt 2). Återbetalning kan även ske på myndighetens eget initiativ.

2) När det har fastställts att den skattskyldige skall betala skatt med ett visst belopp inom tre månader från det att ansökan om återbetalning har ingivits, får detta belopp kvittas mot det belopp som skall återbetalas.

3) Rätt till återbetalning föreligger inte om kostnaden för skatten har burits av någon annan än den skattskyldige; i ett sådant fall ger en nedsättning av skatten genom egen beräkning vid nästa skattebetalning eller genom beskattningsbeslut inte rätt till överskjutande skatt. Om en skatt som har övervältrats på detta sätt ännu inte har erlagts skall skattemyndigheten utkräva skatten genom separat beslut.

4) Punkt 3 är inte tillämplig på en skattskyldig som kan åberopa Anlaßfallwirkung i fråga om skatterättsliga bestämmelser som Verfassungsgerichtshof har fastställt vara rättsstridiga."

10 I österrikisk rätt aktualiseras Anlaßfallwirkung bland annat när Verfassungsgerichtshof genom dom har förklarat att en lag är grundlagsstridig. I ett sådant fall upphävs inte lagen med retroaktiv verkan utan den fortsätter att vara tillämplig på de omständigheter som inträffat innan lagen förklarades vara grundlagsstridig, om inte Verfassungsgerichtshof beslutar annat. I det mål som gett upphov till prövningen av lagens förenlighet med grundlagen och i de mål som är anhängiga vid Verfassungsgerichtshof vid den tidpunkt då överläggningen i nämnda mål inleddes är lagen i fråga dock inte längre tillämplig.

Den faktiska bakgrunden

Omständigheterna kring antagandet av ändringslagen

11 År 1997 beslutade Verwaltungsgerichtshof i en tvist mellan skattemyndigheten och skattskyldiga som anhängiggjorts vid denna domstol angående huruvida dryckesskatten var förenlig med gemenskapsrätten - i synnerhet med bestämmelserna om mervärdesskatt, punktskatt och statligt stöd - att hänskjuta flera tolkningsfrågor till domstolen, vilka besvarades av domstolen i domen i målet EKW.

12 I det förslag till avgörande som föredrogs den 1 juli 1999 i målet EKW föreslog generaladvokaten Saggio att domstolen skulle slå fast att både direktiv 92/12 och gemenskapsbestämmelserna om statligt stöd utgjorde hinder för att behålla dryckesskatten.

13 Generaladvokaten prövade även den österrikiska regeringens begäran att den kommande domens rättsverkningar skulle begränsas i tiden, för det fall dryckesskatten skulle anses oförenlig med gemenskapsrätten, och fann att begäran skulle avslås på grund av att det inte förelåg några omständigheter i det målet som motiverade en sådan begränsning.

14 Förslaget till avgörande väckte stor oro hos de lokala österrikiska myndigheterna, vilka befarade att de skulle tvingas återbetala mycket höga belopp.

15 I beslutet om hänskjutande anges att samtliga österrikiska delstater ändrade sin skattelagstiftning till följd av generaladvokaten Saggios förslag till avgörande, så att en skatt som felaktigt har påförts varken återbetalas eller kompenseras om skatten har övervältrats på tredje man. Samtliga dessa ändringar infördes efter det att förslaget till avgörande hade föredragits men - i samtliga fall utom ett - innan domen i målet EKW hade avkunnats, dock vid en tidpunkt då datumet för domens avkunnande redan hade meddelats.

16 I delstaten Wien antogs ändringslagen den 2 mars 2000, det vill säga en vecka innan domen i målet EKW avkunnades.

17 I punkt 2 i domslutet i nämnda dom slog domstolen fast att artikel 3.3 i direktiv 92/12 inte hindrar att en skatt på alkoholfria drycker och glass bibehålls.

18 I samma punkt i domslutet slog domstolen däremot fast att artikel 3.2 i direktiv 92/12 hindrar att

en sådan skatt bibehålls på alkoholdrycker.

19 Den österrikiska förbundsregeringen hade gjort gällande att det skulle få allvarliga ekonomiska konsekvenser om det meddelades en dom som innebar att dryckesskatten skulle återbetalas och att de skattskyldiga under alla omständigheter hade övervältrat skatten på konsumenterna genom att låta skatten ingå i priset på drycker. I punkt 59 i domen i målet EKW bemötte domstolen dessa uttalanden och medgav att det förelåg "tvingande rättssäkerhetsskäl [som hindrar] att rättsförhållanden vars verkningar redan har upphört ifrågasätts, eftersom ett sådant ifrågasättande retroaktivt skulle störa de österrikiska kommunernas finansieringssystem".

20 I punkt 3 i domslutet i domen i målet EKW begränsade domstolen följaktligen domens rättsverkningar i tiden, genom att utesluta möjligheten till återbetalning av skatter som erlagts men som inte bestritts före dagen för domens avkunnande.

Twisten vid den nationella domstolen

21 Weber's Wine World Handels-GmbH bedriver vinhandel medan de övriga klagandena i målet vid den nationella domstolen driver var sin restaurang.

22 Av den anledningen var de skyldiga att erlägga dryckesskatt enligt WAO. Eftersom dryckesskatten är en "egenberäknad" skatt är det den skattskyldige som själv beräknar och senast den 15 i varje månad betalar den skatt som skall utgå för föregående månad, utan att skattemyndigheten dessförinnan upprättar ett beslut om beskattning. Därefter skickar varje skattskyldig, senast den 15 februari varje år, en skattedeklaration avseende skatten för föregående år.

23 Klagandena i målet vid den nationella domstolen beräknade själva och betalade skatten på alkoholdrycker och alkoholfria drycker. Efteråt återkallade de dock sina deklARATIONER och åberopade att skatten var rättsstridig med hänsyn till gemenskapsrätten och krävde att den skulle återbetalas.

24 År 1998 ingav klagandena ansökningar till Abgabenbehörde erster Instanz (behörig myndighet i första instans i fråga om uppbörd av skatt) om återbetalning av den dryckesskatt som de erlagt avseende vissa perioder under åren 1995-1998. I ansökningarna gjordes det gällande att skatten stod i strid med direktiv 92/12 och att den felaktigt hade påförts.

25 Abgabenbehörde erster Instanz ansåg att klagandena var skyldiga att erlägga skatt både på alkoholdrycker och alkoholfria drycker och avslog därför ansökningarna om återbetalning. Enligt Abgabenbehörde erster Instanz överensstämde de belopp som redan hade erlagts av de skattskyldiga med dem som enligt lag skulle läggas.

26 Klagandena begärde omprövning av dessa beslut hos skattemyndigheten, vilken genom beslut av den 6 september 2000 ändrade dryckesskattens belopp, som hade fastställts i första instans, på grund av att enbart försäljningen av alkoholfria drycker skulle beläggas med skatt enligt domen i målet EKW.

27 Skattemyndigheten ändrade emellertid inte beslutet att avslå ansökningarna om återbetalning av den skatt som redan hade erlagts, eftersom den ansåg att det av utredningen hade framgått att de skattskyldiga slutgiltigt hade övervältrat skatten på slutkonsumenten.

28 Klagandena i målet vid den nationella domstolen överklagade besluten av den 6 september 2000 till Verwaltungsgerichtshof, till den del de avsåg avslag på ansökningarna om återbetalning av skatten på alkoholdrycker under åren 1995-1998.

29 Samtliga klagande i målet vid den nationella domstolen anser att deras rätt till återbetalning av den skatt på alkoholdrycker som påförts i strid med gemenskapsrätten har åsidosatts. De har i synnerhet gjort gällande att den nya ändringslag som antogs den 20 februari 2001, det vill säga efter det att domen i målet EKW hade avkunnats, strider mot den lojalitetsplikt som föreskrivs i artikel 5 i fördraget och att den retroaktiva verkan av 185 § punkt 3 WAO strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar. Samtliga har även vidhållit att de inte har övervältrat skatten på konsumenten.

30 Skattemyndigheten har hela tiden intagit motsatt ståndpunkt i förhållande till klagandena i målet vid den nationella domstolen.

Beslutet om hänskjutande och tolkningsfrågan

31 Verwaltungsgerichtshof anser att domen i målet EKW medför en skyldighet för Republiken Österrike, som följer av lojalitetsplikten i artikel 5 i fördraget, att återbetala den rättsstridigt påförda skatten på alkoholdrycker till varje skattskyldig som före dagen för domens avkunnande väckt talan vid domstol eller framställt motsvarande anspråk.

32 Verwaltungsgerichtshof anser dock att det inte strider mot gemenskapsrätten att återbetalningen av denna skatt förutsätter att skatten inte har övervältrats på tredje man.

33 Den hänskjutande domstolen är dock tveksam om den retroaktiva verkan av 185 § punkt 3 WAO är förenlig med gemenskapsrätten, eftersom det följer av punkt 3 i domslutet i domen i målet EKW att varje skattskyldig som före den 9 mars 2000 har framställt anspråk på återbetalning av skatten på alkoholdrycker skall få sin ansökan beviljad, medan det i ändringslagen föreskrivs att det som invändning mot ansökan kan anföras att kostnaden för skatten har burits av tredje man.

34 Mot denna bakgrund beslutade Verwaltungsgerichtshof att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Utgör artikel 10 EG (f.d. artikel 5 i EG-fördraget) och punkt 3 i domslutet i [domen i målet EKW] - enligt vilken bestämmelserna i artikel 3.2 i direktiv 92/12/EEG inte med framgång kan åberopas till stöd för en ansökan om återbetalning av en sådan skatt som skatten på alkoholdrycker, vilken har erlagts eller kan uppbäras före dagen för denna doms avkunnande, utom av sökande som före denna dag väckt talan vid domstol eller framställt motsvarande anspråk - hinder för att tillämpa den bestämmelse som infördes i 185 § punkt 3 i Wiener Abgabenordnung (nedan kallad WAO) genom ändring av WAO av den 2 mars 2000, LGBI. nr 9/2000 - vilken ven är tillämplig på skatteskulder som uppstått före promulgationen av lagändringen - enligt vilken det inte föreligger någon rätt till återbetalning om en annan person än den skattskyldige har burit kostnaden för skatten?"

Tolkningsfrågan

Yttranden som har inletts till domstolen

35 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har inledningsvis erinrat om domstolens rättspraxis rörande medlemsstaternas skyldighet att återbetala skatter som påförts i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser.

36 När domstolen har slagit fast att gemenskapsrätten utgör hinder för att bibehålla en nationell skatt medför det enligt fast rättspraxis en skyldighet, enligt artikel 5 i fördraget, för medlemsstaten i fråga att till den enskilde återbetala den skatt som felaktigt påförts.

37 I avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter rörande återkrav av nationella skatter som felaktigt påförts skall det i medlemsstaternas rättsordningar anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan vid domstol som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten.

38 Av rättssäkerhetsskäl har medlemsstaterna i princip rätt att på nationell nivå begränsa återbetalningen av skatter som felaktigt påförts. Sådana begränsningar måste dock överensstämma med likvärdighetsprincipen, enligt vilken de nationella bestämmelserna skall tillämpas på samma sätt i de fall som uteslutande grundas på nationell rätt och i de fall som regleras av gemenskapsrätten, och effektivitetsprincipen, enligt vilken begränsningarna inte får göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten.

39 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har vidare medgett att en medlemsstat kan vägra att återbetala skatter som påförts i strid med gemenskapsrätten, om den skattskyldige har övervältrat skatterna på andra personer och om återbetalningen skulle medföra obehörig vinst för den skattskyldige, vilket ankommer på den nationella myndigheten att fastställa.

40 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har emellertid gjort gällande att domstolen i ett flertal domar har slagit fast att gemenskapsrätten utgör hinder för att en nationell lagstiftare, till följd av en dom av domstolen, antar processuella regler som specifikt begränsar möjligheten för den skattskyldige att återkräva skatter som felaktigt har tagits ut. Sådana regler skulle strida mot förbudet att äventyra gemenskapsrättens tillämpning, vilket följer av artikel 5 i fördraget (dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, *San Giorgio*, REG 1983, s. 3595, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, av den 29 juni 1988 i mål 240/87, *Déville*, REG 1988, s. 3513, punkt 13, av den 17 november 1998 i mål C-228/96, *Aprile*, REG 1998, s. I-7141, punkt 16, och av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, *Dilexport*, REG 1999, s. I-579, punkt 39).

41 Enligt klagandena i målet vid den nationella domstolen uppfyller inte 185 § punkt 3 WAO, jämförd med 2 § i ändringslagen, de krav som domstolen har uppställt i sin rättspraxis rörande återkrav av belopp som felaktigt inbetalats.

42 Villkoret att skatten inte skall ha övervältrats, som föreskrivs i 185 § punkt 3 WAO, strider nämligen såväl mot likvärdighets- och effektivitetsprincipen som förbudet mot att äventyra gemenskapsrättens tillämpning, vilket följer av artikel 5 i fördraget.

43 Först och främst står villkoret i strid med den samarbetsskyldighet som följer av artikel 5 i fördraget. Även om villkoret är allmänt utformat avser det nämligen i praktiken endast ett fåtal indirekta skatter som, på grund av kompetensfördelningen i landet, tas ut av delstaterna och kommunerna och avser följaktligen huvudsakligen den skatt på alkoholdrycker som fastställts stå i strid med gemenskapsrätten.

44 Den retroaktiva verkan av villkoret i 185 § punkt 3 WAO att skatten inte skall ha övervältrats, vilken följer av 2 § i ändringslagen, strider även mot effektivitetsprincipen, eftersom det är svårt att i efterhand styrka att skatten på alkoholdrycker inte har övervältrats på slutkonsumenten.

45 Som *Beta-Leasing GmbH* gjorde gällande vid förhandlingen anser klagandena slutligen att österrikisk rätt även står i strid med likvärdighetsprincipen, eftersom det i 185 § punkt 4 WAO föreskrivs att punkt 3 i denna bestämmelse inte är tillämplig i de fall där det är möjligt att åberopa *Anlaßfallwirkung* och det föreskrivs en möjlighet för en skattebetalare att få återbetalt det belopp som erlagts som skatt med stöd av skattebestämmelser som *Verfassungsgerichtshof* har fastställt vara grundlagsstridiga. Däremot föreskrivs det inte någon motsvarande bestämmelse i fråga om

återbetalning av en skatt som påförts med stöd av nationella bestämmelser som i ett avgörande från EG-domstolen fastslagits stå i strid med gemenskapsrätten, eftersom det vid en sådan återbetalning uppställs krav på att kostnaden för skatten inte har övervältrats på tredje man, med tillämpning av 185 § punkt 3 WAO. Följaktligen finns det två kategorier av skattebetalare i Österrike: dels de som har rätt att få återbetalning av en skatt som felaktigt tagits ut, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda, däribland villkoret att skatten inte har övervältrats på tredje man, dels de som kan åberopa ett prejudikat i form av att Verfassungsgerichtshof har förklarat att en skattebestämmelse är grundlagsstridig.

46 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har tillagt att det enligt domstolens rättspraxis inte är tillåtet att lägga bevisbördan för att skatten inte har övervältrats på slutkonsumenten på den skattskyldige.

47 De anser att skyldigheten för den behöriga myndigheten att ex officio göra en utredning, vilken föreskrivs i österrikisk rätt, inte befriar sökanden från skyldigheten att medverka till att fastställa de faktiska omständigheterna (Verwaltungsgerichtshofs dom av den 21 oktober 1987, 87/01/0137). I den österrikiska förvaltningsprocessrätten föreskrivs visserligen inte uttryckligen en formell skyldighet för skattskyldiga att samarbeta under utredningen, men vid skattemyndighetens fria bevisprövning har myndigheten - för det fall sökanden inte samarbetar under utredningen eller inte samarbetar i tillräcklig utsträckning - icke desto mindre rätt att dra slutsatser av ett sådant agerande, även om det kan vara till nackdel för vederbörande.

48 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har påpekat att skattemyndigheten, i sina beslut av den 6 september 2000, ansåg det styrkt att skatten på alkoholdrycker hade övervältrats på slutkonsumenterna, genom att uppge att "enligt de obestridda faktiska konstateranden som gjorts av omprövningsorganet ingår även dryckesskatten i priset på alkoholdrycker, vilket innebär att kostnaden för dryckesskatten har burits av slutkonsumenten".

49 Enligt klagandena kan inte enbart den omständigheten att skatten på alkoholdrycker ingick i de priser som de tillämpade leda till slutsatsen att skatten har övervältrats på slutkonsumenten. En sådan slutsats utgör i själva verket en ren presumtion som i praktiken tvingar den skattskyldige att själv styrka att skatten inte har övervältrats.

50 Vad beträffar argumentet rörande obehörig vinst har klagandena i målet vid den nationella domstolen påpekat att enligt domstolens fasta rättspraxis är rätten att neka återbetalning av en skatt som tagits ut i strid med gemenskapsrätten inte bara beroende av att det styrks att hela skatten verkligen har burits av en annan person än den skattskyldige, utan det krävs även att återbetalningen medför en obehörig vinst för den skattskyldige.

51 I förevarande fall har klagandena hävdat att de själva har burit skatten på alkoholdrycker.

52 Det är i princip riktigt att skatten på alkoholdrycker skall bäras av slutkonsumenten, eftersom en sådan övervältring föreskrivs i lagen. Av konkurrensskäl är det dock i praktiken sällsynt att de österrikiska företagen kan övervältra denna skatt på konsumenten.

53 I de flesta fall minskar skatten det skattskyldiga företags vinstmarginal och skatten bärs således de facto av företaget. Statistiska undersökningar visar att Republiken Österrike är den stat i Europa där drycker beskattas hårdast.

54 Klagandena har därav dragit slutsatsen att priset på drycker i Österrike bör höjas åtminstone med ett belopp som står i proportion till skatten på alkoholdrycker för att en normal lönsamhet på marknaden skall kunna uppnås. Det är dock bara de företag som har flest kunder som kan tillämpa sådana priser. De flesta företag - däribland klagandena i målet vid den nationella

domstolen - övervältrar däremot inte denna skatt på slutkunderna.

55 Denna bild bekräftas av de årliga undersökningar som görs på uppdrag av Wirtschaftskammer Österreich (Österrikes handelskammare) med titeln "Betriebskennzahlen des Österreichischen Gastgewerbes" ("Uppgifter rörande restaurangbranschen i Österrike"). Redan år 1994 uppvisade nästan samtliga österrikiska företag inom restaurangbranschen förluster. Situationen för dessa företag har fortsatt att försämrats. Sedan dess befinner sig dessa företag i en omöjlig situation med en för hög skuldsättning på grund av konkurrenstrycket och nödvändigheten av att tillmötesgå marknadens krav.

56 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har även påpekat att Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung (Österrikiska institutet för ekonomisk forskning) i november 2000 på uppdrag av österrikiska finansministeriet gjorde en makroekonomisk undersökning av övervältringen av kostnaderna för dryckesskatten inom hotell-, kafé- och restaurangbranschen. Undersökningen gav inte några generella svar på frågan huruvida dryckesskatten övervältras på slutkonsumenten i denna bransch. Den innehöll nämligen inte något som helst konkret svar på frågan huruvida skatten övervältras på slutkonsumenten. De som gjorde undersökningen påpekade bland annat att frågan huruvida, och i vilken utsträckning, en övervältring av skatten faktiskt sker beror på en rad faktorer, däribland elasticiteten mellan priserna och varorna samt de aktuella tjänsterna, prisnivåns utveckling och den faktiska efterfrågan, marknadens struktur och hur hård konkurrensen är.

57 Klagandena i målet vid den nationella domstolen anser följaktligen att frågan huruvida det föreligger obehörig vinst endast kan besvaras efter en särskild undersökning i varje enskilt fall.

58 Beta-Leasing GmbH har även understrukt att i den mån det faktiskt har skett en övervältring är det konsumenterna som har burit skatten på alkoholdrycker. Konsumenterna erbjuds dock varken i delstaten Wiens rättsordning eller i Republiken Österrikes rättsordning i allmänhet någon möjlighet att vid påförandet av skatten med framgång åberopa att en skatt som har övervältrats på detta sätt är rättsstridig.

59 Om den skattskyldige nekas återbetalning av skatten på alkoholdrycker på grund av att skatten har övervältrats på slutkonsumenterna är det när allt kommer omkring den berörda kommunen som erhåller en obehörig vinst. Kommunernas argument innebär således att det görs anspråk på en obehörig vinst till förmån för skatteborgenärerna (kommunerna själva), genom att det görs gällande att skattegäldenären inte bör erhålla en sådan obehörig vinst. Beta-Leasing GmbH har ställt sig frågande till vad som kan motivera att den obehöriga vinsten nekas i skattegäldenärens fall, medan en sådan vinst kan godtas i fråga om skatteborgenären, särskilt när det är den sistnämnde som har antagit den rättsstridiga bestämmelsen.

60 Skattemyndigheten har inte instämt i denna tolkning. Den har hävdats att det villkor för återbetalning av en skatt som felaktigt tagits ut som ställs i 185 § punkt 3 WAO har till syfte att förhindra att de personer som kan göra anspråk på återbetalning med stöd av nationell rätt skaffar sig en vinst på grund av särskilda omständigheter som har samband med den skattetekniska utformningen av de indirekta skatterna i staden Wien. I förevarande fall rör det sig om skatter där skattebetalaren och den skattskyldige är två skilda personer. Den skattskyldige är den företagare som tillhandahåller de skattepliktiga tjänsterna, medan skatterna i allmänhet tas ut av dem som mottar tjänsterna. Domstolen har godtagit denna tolkning i punkterna 22-24 i dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95-C-218/95, Comateb m.fl. (REG 1997, s. I-165).

61 Härav följer att det inte längre är nödvändigt att återbetala det belopp som har övervältrats när den skattskyldige inte är skyldig att till köparen återbetala de belopp som motsvarar den skatt som har övervältrats på köparen.

62 Skattemyndigheten har i det avseendet gjort gällande att det i österrikisk rätt inte föreskrivs någon möjlighet för köparen att begära återbetalning av dessa belopp direkt hos de nationella myndigheterna. Den har tillagt att i fråga om skatten på alkoholdrycker är det i praktiken omöjligt att till konsumenterna återbetala de belopp som dessa har erlagt på grund av den tid som förflutit, det stora antal transaktioner det rör sig om, bevissvårigheter eller andra omständigheter.

63 Skattemyndigheten anser följaktligen att 185 § punkt 3 WAO inte står i strid med punkt 3 i domslutet i domen i målet EKW utan att bestämmelsen tvärtom överensstämmer med vad domstolen har slagit fast, eftersom den utesluter att företagaren skall ges en obehörig vinst genom återbetalning av den skatt som denne har erlagt när verkningarna av rättsförhållandet mellan den konsument som burit kostnaden för dryckesskatten och företagaren som erlagt skatten, vilket gav upphov till påförandet av skatt, redan har upphört och konsumenten inte längre kan vidta åtgärder mot företagaren för att få återbetalning av den skatt som konsumenten har burit.

64 Skattemyndigheten har tillagt att inte heller en jämförelse mellan de skattskyldigas förväntningar - vilka eventuellt åtnjuter rättsligt skydd - på en ovillkorlig återbetalning av skatten på alkoholdrycker och kommunernas rättsligt skyddade förväntningar på att denna skatt skall vara förenlig med gemenskapsrätten leder till slutsatsen att 185 § punkt 3 WAO strider mot lojalitetsplikten i artikel 5 i fördraget.

65 Slutligen anser skattemyndigheten att varken gemenskapsrätten, rättsstatsprincipen eller principen om skydd för berättigade förväntningar medför att en skattskyldig skall ges en obehörig vinst genom återbetalning av en skatt. Om skatten har övervältrats på tredje man skulle dock en återbetalning med nödvändighet komma att medföra en obehörig vinst för näringsidkaren.

66 Den österrikiska och den italienska regeringen har utvecklat ett liknande resonemang som skattemyndigheten och de anser att 185 § WAO uppfyller de villkor som domstolen har uppställt i fråga om återkrav av belopp som inbetalats felaktigt.

67 Först och främst avser nämnda bestämmelse inte bara rätten till återbetalning med stöd av gemenskapsrätten utan den reglerar såväl rätten till återbetalning med stöd av gemenskapsrätten som rätten till återbetalning med stöd av nationell rätt, och den innebär således att likvärdighetsprincipen beaktas.

68 Regeringarna har vidare gjort gällande att 185 § punkt 3 WAO inte gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt för sökande att utöva rätten till återbetalning med stöd av gemenskapsrätten. 185 § WAO innehåller inte någon särskild bestämmelse om bevisbördan eller tillåtna bevismedel. De allmänna handläggningsreglerna, vilka grundas på officialprincipen, är således tillämpliga.

69 Den österrikiska regeringen har hävdade att officialprincipen medför att bevisbördan för att skatten har övervältrats och att obehörig vinst har uppstått ligger på de behöriga skattemyndigheterna. De skattskyldiga är endast skyldiga att samarbeta vid fastställandet av de faktiska omständigheterna. På begäran av skattemyndigheterna skall de således klart ange och komplettera innehållet i sina deklarationer och styrka deras riktighet, men enligt WAO räcker det att bevisningen framstår som sannolik när det med hänsyn till omständigheterna inte rimligen kan krävas att detta skall styrkas. Det är således uteslutet att bevisbördan kan kastas om och läggas på den skattskyldige.

70 Vidare är samtliga bevismedel tillåtna enligt WAO. Sökandena kan således i princip åberopa alla rättsliga och materiella argument till stöd för att skatten inte har övervältrats eller för att det är sannolikt att det inte har skett någon övervältring. I det avseendet sker det inte någon omkastning av bevisbördan och det tillämpas inte heller någon allmän presumtion.

71 Den österrikiska regeringen har tillagt att 185 § punkt 4 WAO, enligt vilken punkt 3 i bestämmelsen inte är tillämplig vid begäran om återbetalning av skatter som Verfassungsgerichtshof har fastställt vara grundlagsstridiga, inte strider mot likvärdighetsprincipen. EG-domstolens domar har nämligen inte alls samma rättsverkningar som Verfassungsgerichtshofs domar om grundlagsstridighet, eftersom de förstnämnda domarna medför allmänna rättsverkningar som även gäller för förfluten tid, medan de sistnämnda domarna endast medför rättsverkningar för framtiden.

72 Slutligen är de fall där en sökande kan åberopa Anlaßfallwirkung och således få återbetalt en grundlagsstridig skatt, även om skatten har övervältrats på tredje man, ytterst sällsynta och oväsentliga. En sådan situation går således inte att jämföra med följderna av en dom av EG-domstolen, i vilken domstolen slår fast att gemenskapsrätten utgör hinder för att bibehålla en nationell skatt.

73 Enligt kommissionen är det visserligen riktigt att återbetalning av en skatt som tagits ut i strid med gemenskapsrätten endast kan ske i enlighet med de materiella och formella villkor som fastställs i respektive nationell lagstiftning på området, men dessa villkor får inte vara mindre förmånliga än de som avser liknande ersättningsanspråk som grundas på nationell rätt eller utformas på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, av den 15 september 1998 i mål C-231/96, Edis, REG 1998, s. I-4951, punkterna 19 och 34, och domen i det ovannämnda målet Dilexport, punkt 25).

74 Kommissionen har vidare gjort gällande att det i punkt 11 i domen i det ovannämnda målet Deville tycks uppställas ett krav på att den skattskyldige inte har möjlighet att övervältra skatten på andra personer för att det skall föreligga en rätt till återbetalning av en skatt som strider mot gemenskapsrätten.

75 Enligt kommissionen finns det således inget i gemenskapsrätten som hindrar att de nationella domstolarna, i enlighet med sin nationella rätt, tar hänsyn till att de felaktigt uppburna skatterna har kunnat inräknas i de priser som tillämpats av det företag som var skyldigt att erlagga dessa och således övervältrats på köparna (dom av den 27 maj 1981 i de förenade målen 142/80 och 143/80, Essevi och Salengo, REG 1981, s. 1413, punkt 35, svensk specialutgåva, volym 6, s. 113, av den 25 februari 1988 i de förenade målen 331/85, 376/85 och 378/85, Bianco och Girard, REG 1988, s. 1099, svensk specialutgåva, volym 9, s. 387, domen i det ovannämnda målet Dilexport, punkt 47, och dom av den 28 november 2000 i mål C-88/99, Roquette Frères, REG 2000, s. I-10465, punkt 20).

76 Kommissionen har dock erinrat om att gemenskapsrätten utgör hinder för att en medlemsstat för återbetalning av tullar och andra pålagor som strider mot gemenskapsrätten uppställer en sådan förutsättning som att dessa pålagor inte har övervältrats på tredje man, varvid det ankommer på sökanden att bevisa att han uppfyller denna förutsättning (domen i det ovannämnda målet Dilexport, punkt 54).

77 Kommissionen har emellertid påpekat att Verwaltungsgerichtshof inte uttryckligen tog upp denna fråga i redogörelsen för de materiella förutsättningarna i begäran om förhandsavgörande. Den nationella domstolen konstaterade endast att det, med hänsyn till befintliga processuella skyddsregler, inte kunde göras gällande att 185 § WAO a priori gör det orimligt svårt eller rent av omöjligt att utöva rätten till återbetalning. Kommissionen har i det avseendet emellertid påpekat att den nationella bestämmelsen inte innehåller någon särskild bestämmelse om bevisbördan och att de tillämpliga allmänna handläggningsreglerna grundas på officialprincipen.

78 I avsaknad av ett uttryckligt konstaterande att bevisbördan för att skatten har övervältrats enligt nationell processrätt ligger på skattemyndigheten, har kommissionen dragit slutsatsen att det kan föreligga vissa brister i det avseendet. Den har följaktligen föreslagit att domstolen i sin dom skall göra vissa klargöranden, och hänvisar härvid till relevant rättspraxis på området, i synnerhet punkt 54 i domen i det ovannämnda målet *Dilexport*.

79 Kommissionen delar även generaladvokaten Saggios uppfattning i målet *EKW*, enligt vilken skattemyndigheten endast kan avslå ansökningar om återbetalning av skatter som felaktigt tagits ut om den bevisar att återförsäljarna faktiskt har gjort en förtjänst.

80 Kommissionen anser i det avseendet att det inte med säkerhet går att hävda att varans pris utan skatten på alkoholdrycker skulle ha varit lägre än varans pris med skatten medräknad och än mindre att skillnaden mellan de båda priserna alltid motsvarar skattebeloppet. Återförsäljarens obehöriga vinst behöver inte heller alltid exakt motsvara skattebeloppet, eftersom prishöjningen till följd av behovet av att kompensera den högre kostnaden med anledning av skatten kan medföra minskade försäljningsvolym och lägre försäljningsvinster. I vissa gränsregioner kan priset inklusive skatten dessutom medföra en minskning av de österrikiska återförsäljarnas försäljningsvolym, något som kan påverka försäljningsvinsterna negativt. Inte heller i detta fall kan det göras gällande att förtjänsten till följd av en återbetalning exakt motsvarar det erlagda skattebeloppet. Tvärtom skall det vid bedömningen av en eventuell obehörig vinst beaktas att försäljningsvinsterna har minskat till följd av skatten.

81 Kommissionen anser att dessa aspekter borde ha beaktats i besluten av den 6 september 2000 och att ett automatiskt avslag på ansökningarna om återbetalning som avser hela den erlagda skatten inte kan accepteras. Kommissionen har emellertid gjort gällande att det i beslutet om hänskjutande inte omnämns att ansökningarna om återbetalning behandlades olika, och inte heller omnämns de relevanta reglerna för handläggningen eller beräkningsmetoden.

82 Vid förhandlingen hävdade kommissionen att WAO inte är förenlig med likvärdighetsprincipen, eftersom ansökningar om återbetalning med stöd av gemenskapsrätten och ansökningar om återbetalning med stöd av en dom om grundlagsstridighet från *Verfassungsgerichtshof* behandlas olika enligt lagen, till nackdel för den förstnämnda kategorin av ansökningar.

83 De skattskyldiga som kan åberopa *Anlaßfallwirkung* omfattas således inte av kravet att kostnaden för skatten skall ha burits av dem själva för att de skall kunna erhålla återbetalning av en skatt som tagits ut i strid med den österrikiska grundlagen. Enligt 185 § punkt 4 WAO är det i ett sådant fall uteslutet att tillämpa punkt 3 i bestämmelsen.

84 De domar i vilka domstolen slår fast att gemenskapsrätten utgör hinder för att bibehålla en nationell skatt tillerkänns däremot inte någon verkan som motsvarar *Anlaßfallwirkung*. Detta medför en ofördelaktig särbehandling av enskilda när de med stöd av gemenskapsrätten utövar sin rätt till återbetalning av en skatt som felaktigt tagits ut.

85 Kommissionen har i det avseendet tillbakavisat den österrikiska regeringens argument att de fall där *Anlaßfallwirkung* blir aktuell är oväsentliga. Tvärtom anser kommissionen att *Anlaßfallwirkung* har rättsverkningar i ett flertal praktiska fall och att den omständigheten att *Anlaßfallwirkung* är tillämplig i ett begränsat antal fall inte heller är tillräcklig för att förhindra ett åsidosättande av likvärdighetsprincipen.

Domstolens svar

Artikel 10 EG

86 Domstolen har redan slagit fast att en nationell lagstiftare, efter det att domstolen har avkunnat en dom av vilken det följer att en viss lagstiftning är oförenlig med fördraget, inte kan anta processuella regler som specifikt begränsar möjligheten att väcka talan om återkrav av skatter som har tagits ut felaktigt med stöd av denna lagstiftning (se domarna i de ovannämnda målen *Deville*, punkt 13, och *Dilexport*, punkterna 38 och 39, och dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, *Marks & Spencer*, REG 2002, s. I-6325, punkt 36).

87 Av dessa domar följer att en medlemsstat inte kan anta bestämmelser som för återbetalningen av en skatt eller avgift, som har fastställts vara oförenlig med gemenskapsrätten genom en dom av domstolen eller vars oförenlighet med gemenskapsrätten följer av en sådan dom, uppställer villkor som specifikt rör denna skatt eller avgift och som är mindre förmånliga än de villkor som annars skulle tillämpas på återbetalningen av skatten eller avgiften i fråga (domen i det ovannämnda målet *Edis*, punkt 24).

88 Vad beträffar skatten på alkoholdrycker skall det påpekas att domstolen i punkt 50 i domen i målet *EKW* slog fast att artikel 3.2 i direktiv 92/12 hindrar att denna skatt bibehålls.

89 Det skall även påpekas att det i 185 § WAO, i dess lydelse innan ändringslagen antogs, inte uppställdes något särskilt villkor för ansökningar om återbetalning av skatter som tagits ut rättsstridigt. Det är även ostridigt att införandet av den bestämmelse som blev punkt 3 i 185 § WAO föregicks av ett flertal debatter i delstatsparlamentet i Wien. Under debatterna hänvisades det till generaladvokaten Saggios förslag till avgörande, som hade föredragits i målet *EKW*, och till de katastrofala följder för de österrikiska kommunernas ekonomi som domstolens dom skulle medföra om det fastställdes att dryckesskatten var oförenlig med gemenskapsrätten. Vidare antogs ändringen i WAO en vecka före avkunnandet av nämnda dom.

90 Av det ovan anförda följer att införandet av punkt 3 i 185 § WAO hade till syfte att förhindra rättsverkningarna av domen i målet *EKW*, för det fall det skulle slås fast att skatten på alkoholdrycker var oförenlig med gemenskapsrätten och domens rättsverkningar inte skulle begränsas i tiden.

91 Dessa omständigheter är dock inte i sig tillräckliga för att fastställa huruvida 185 § punkt 3 WAO har till syfte att specifikt begränsa möjligheten att väcka talan om återkrav av skatten på alkoholdrycker som felaktigt har tagits ut. *Verwaltungsgerichtshof* påpekade i beslutet om hänskjutande att WAO inte enbart avser återbetalning av skatter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten. Vidare har parterna i målet vid den nationella domstolen, den österrikiska och den italienska regeringen samt kommissionen skilda ståndpunkter i frågan. Det ankommer dock inte på domstolen att avgöra en tvist som enbart rör tolkningen av nationell rätt, utan det är den nationella domstolens uppgift.

92 Domstolen drar således slutsatsen att den omständigheten att en medlemsstat antar bestämmelser som med retroaktiv verkan begränsar rätten till återkrav av belopp som felaktigt inbetalats, för att förhindra eventuella rättsverkningar av en dom av domstolen i vilken det slås fast att gemenskapsrätten utgör hinder för att bibehålla en nationell skatt, endast strider mot gemenskapsrätten, och då särskilt mot artikel 10 i fördraget, om bestämmelserna särskilt avser denna skatt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera. Det faktum att en sådan bestämmelse har retroaktiv verkan medför följaktligen inte i sig ett åsidosättande av gemenskapsrätten, när bestämmelsen inte särskilt avser den skatt som prövats i en dom av domstolen.

Sambandet mellan övervältringen av skatten på alkoholdrycker och den obehöriga vinsten

93 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda har rätt att erhålla återbetalning av skatter som har tagits ut i en medlemsstat i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser. Denna rätt är en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i dessa bestämmelser, såsom dessa har tolkats av domstolen. Medlemsstaten i fråga skall således i princip återbetala de skatter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten (se bland annat domen i de ovannämnda förenade målen Comateb m.fl., punkt 20, dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 84, och domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 30).

94 Enligt denna rättspraxis finns det endast ett undantag från denna återbetalningsskyldighet. En medlemsstat kan endast motsätta sig att återbetala en skatt som har uppburits i strid med gemenskapsrätten om det har fastställts av de nationella myndigheterna att hela kostnaden för skatten har burits av en annan person än den skattskyldige och att återbetalningen av skatten skulle innebära en obehörig vinst för denne. Därav följer att om endast en del av skatten har övervältrats, åligger det de nationella myndigheterna att återbetala det belopp som inte har övervältrats (se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i de ovannämnda förenade målen Comateb m.fl., punkterna 27 och 28).

95 Eftersom detta undantag utgör en begränsning av en personlig rättighet som följer av gemenskapsrätten skall det tolkas restriktivt och med beaktande av bland annat det faktum att övervältringen av en skatt på konsumenten inte nödvändigtvis uppväger skattens ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige.

96 I punkt 17 i domen i de ovannämnda förenade målen Bianco och Girard påpekade domstolen bland annat att man inte rent generellt kan slå fast att skatten i samtliga fall faktiskt övervältras, även om de indirekta skatterna enligt den nationella lagstiftningen är avsedda att övervältras på slutkonsumenten och så vanligen sker, helt eller delvis, i handeln. Den faktiska övervältringen, antingen den sker helt eller delvis, är i själva verket beroende av flera faktorer som sammanhänger med varje kommersiell transaktion och skiljer denna från andra fall med andra omständigheter. Frågan huruvida övervältring har skett av en indirekt skatt är således i varje enskilt fall en faktisk fråga som den nationella domstolen har behörighet att avgöra, genom att fritt värdera den bevisning som förebringats.

97 I punkt 20 i domen i de ovannämnda förenade målen Bianco och Girard angav domstolen att det, beroende på typen av marknad, är mer eller mindre troligt att det sker en övervältring. De många faktorer som avgör det kommersiella handlingssättet varierar emellertid från det ena fallet till det andra och gör det praktiskt taget omöjligt att bestämma respektive faktors faktiska betydelse för övervältringen.

98 Domstolen har likaså slagit fast att även om det skulle konstateras att kostnaden för den skatt som felaktigt har tagits ut helt eller delvis har övervältrats på tredje man, medför återbetalning till näringsidkaren av skatten inte nödvändigtvis en obehörig vinst för denne (se domen i de ovannämnda målen Comateb m.fl., punkt 29, och dom av den 21 september 2000 i de förenade målen C-441/98 och C-442/98, Michailidis, REG 2000, s. I-7145, punkt 34).

99 Även om skatten i sin helhet ingår i det pris som tillämpas kan den skattskyldige nämligen lida skada till följd av att försäljningsvolymen minskar (se domarna i de ovannämnda målen Comateb m.fl., punkt 29, och Michailidis, punkt 35).

100 Förekomsten och omfattningen av den obehöriga vinst som återbetalningen av en skatt som tagits ut i strid med gemenskapsrätten medför för en skattskyldig kan följaktligen endast fastställas på grundval av en ekonomisk analys som tar hänsyn till samtliga relevanta omständigheter.

101 Gemenskapsrätten utgör följaktligen hinder för att en medlemsstat vägrar att till en näringsidkare återbetala en skatt som tagits ut i strid med gemenskapsrätten enbart av det skälet att skatten har ingått i det detaljhandelspris som näringsidkaren har tillämpat och följaktligen har övervältrats på tredje man, vilket med nödvändighet skulle innebära att återbetalningen av skatten skulle medföra en obehörig vinst för näringsidkaren i fråga.

102 Domstolen drar följaktligen slutsatsen att de gemenskapsrättsliga reglerna om återkrav av belopp som felaktigt inbetalats skall tolkas på så sätt att de utgör hinder för nationella bestämmelser som innebär att återbetalning av en skatt som är oförenlig med gemenskapsrätten nekas enbart av det skälet att skatten har övervältrats på tredje man, utan att det krävs att omfattningen av den obehöriga vinst som återbetalningen av skatten skulle medföra för näringsidkaren har fastställts. Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida detta är fallet.

Likvärdighets- och effektivitetsprinciperna

103 I avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter i fråga om återbetalning av skatter som har påförts felaktigt, skall, enligt fast rättspraxis, det i varje stats rättsordning anges vilka förfaranden som är tillämpliga på sådana ansökningar om återbetalning. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som reglerar liknande situationer som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen) (se bland annat domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 85, och dom av den 24 september 2002 i mål C-255/00, Grundig Italiana, REG 2002, s. I-8003, punkt 33).

- Likvärdighetsprincipen

104 För det första innebär likvärdighetsprincipen ett förbud för en medlemsstat att föreskriva förfaranden som är mindre förmånliga för på gemenskapsrätten grundade ansökningar om återbetalning av en skatt som strider mot gemenskapsrätten än dem som är tillämpliga på liknande talan som grundas på nationell rätt.

105 Vad särskilt beträffar WAO framgår det av själva lydelsen i 185 § att bestämmelsen föreskriver ett undantag för vissa på nationell rätt grundade ansökningar om återkrav av belopp som inbetalats felaktigt.

106 I 185 § punkt 4 WAO föreskrivs nämligen att punkt 3 i denna bestämmelse inte är tillämplig på de personer som kan åberopa verkningarna av Anlaßfallwirkung. Det anges dock inte i bestämmelsen vilka förfaranden eller villkor som gäller när talan om återbetalning av en skatt som felaktigt har påförts har väckts av en sökande som kan åberopa ett prejudikat som utgörs av en dom av Verfassungsgerichtshof, varigenom en nationell skatt förklaras vara grundlagsstridig.

107 Likvärdighetsprincipen utgör endast hinder för att tillämpa nationella bestämmelser som gör det möjligt för skattebetalare att få återbetalt en skatt som felaktigt har påförts om det i dessa bestämmelser föreskrivs mer förmånliga villkor när ansökan om återbetalning grundas på att en nationell domstol har förklarat att skatten är grundlagsstridig än de villkor som är tillämpliga på näringsidkare som, till följd av ett avgörande från domstolen, begär återbetalning av en skatt som påförts i strid med gemenskapsrätten.

108 Domstolen drar följaktligen slutsatsen att likvärdighetsprincipen utgör hinder för nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs förfaranden som är mindre förmånliga för ansökningar om återbetalning av en skatt som påförts i strid med gemenskapsrätten än de som är tillämpliga på

liknande talan som grundas på vissa bestämmelser i nationell rätt, och det ankommer på den nationella domstolen att, utifrån en helhetsbedömning av nationell rätt, kontrollera huruvida det faktiskt endast är sökande som väckt talan med stöd av nationell konstitutionell rätt som kan åberopa Anlaßfallwirkung och huruvida de bestämmelser som reglerar återbetalning av skatter som anses vara oförenliga med nationell konstitutionell rätt är mer förmånliga än de som är tillämpliga på talan som avser skatter som fastställts strida mot gemenskapsrätten.

- Effektivitetsprincipen

109 Vad gäller iakttagandet av effektivitetsprincipen skall det för det andra påpekas att en näringsidkare som har erlagt en skatt som felaktigt har tagits ut i princip har rätt till återbetalning av det belopp som erlagts (se bland annat domen i de ovannämnda förenade målen Comateb m.fl., punkt 20), och att skattemyndigheten endast kan vägra att återbetala en sådan skatt om återbetalningen skulle medföra en obehörig vinst för näringsidkaren.

110 Det framgår klart av domstolens rättspraxis (se bland annat domarna i de ovannämnda målen San Giorgio, punkt 14, Dilexport, punkterna 48, 52 och 54, och Michailidis, punkterna 36 och 37) att myndigheten i det avseendet inte kan inskränka sig till att fastställa att skatten har övervältrats på tredje man och enbart av detta faktum, eller av det faktum att det i den nationella lagstiftningen föreskrivs att denna skatt skall ingå i det försäljningspris som tillämpas gentemot konsumenterna, presumera att den ekonomiska bördan som skatten medför för den skattskyldige därigenom uppvägs och följaktligen att en återbetalning automatiskt skulle medföra en obehörig vinst för den skattskyldige.

111 Enligt domstolens fasta rättspraxis är det inte heller förenligt med gemenskapsrätten att nationella bestämmelser ålägger den skattskyldige bevisbördan för att skatten inte har övervältrats på tredje man, vilket innebär att det krävs negativ bevisning, eller att det i dessa uppställs en presumtion att skatten har övervältrats på tredje man (se bland annat domarna i de ovannämnda målen San Giorgio, punkt 14, Dilexport, punkt 54, och Michailidis, punkterna 36-38).

112 Den hänskjutande domstolen har uppgett att WAO inte innehåller någon särskild bestämmelse som reglerar bevisbördan för att den skattskyldige har övervältrat skatten på tredje man och för att återbetalningen av den skatt som felaktigt tagits ut skulle medföra en obehörig vinst för den skattskyldige.

113 Skattemyndigheten och den österrikiska regeringen har visserligen hävdats att bevisbördan helt ligger på den nationella myndigheten, men det framgår även av beslutet om hänskjutande att skattemyndigheten ansåg att kostnaden för skatten på alkoholdrycker inte hade burits av klagandena i målet vid den nationella domstolen enbart på grund av att skatten ingick i det pris som konsumenterna av dryckerna fakturerades. Detta tillvägagångssätt skulle kunna utgöra en presumtion för att skatten har övervältrats på tredje man och att de skattskyldiga erhåller en obehörig vinst, vilken gör det omöjligt eller åtminstone orimligt svårt att erhålla återbetalning av den skatt som tagits ut felaktigt, vilket strider mot gemenskapsrätten.

114 Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa huruvida skattemyndighetens praxis, i avsaknad av en lagstadgad presumtion, medför att det uppställs en sådan presumtion för obehörig vinst.

115 Det är riktigt att det krävs samarbete från den skattskyldiges sida för att kunna styrka att en "egenberäknad" skatt verkligen har övervältrats på tredje man. I detta hänseende kan skattemyndigheten kräva att få tillgång till de verifikationer och övriga handlingar som den skattskyldige var skyldig att bevara enligt nationella bestämmelser.

116 Det ankommer även på den nationella domstolen att fastställa huruvida det samarbete som krävs av de skattskyldiga för att fastställa att det inte skett någon övervältring av den ekonomiska bördan för skatten på alkoholdrycker i praktiken innebär att det uppställs en presumtion för att skatten har övervältrats, såvida inte de skattskyldiga häver presumtionen genom att bevisa motsatsen.

117 Av det ovan anförda följer att effektivitetsprincipen, som det har hänvisats till i punkt 103 i denna dom, utgör hinder för nationell lagstiftning eller nationell förvaltningspraxis som gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten, genom att uppställa en presumtion för obehörig vinst endast på grund av att skatten har övervältrats på tredje man.

118 Den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen skall följaktligen besvaras enligt följande:

- Den omständigheten att en medlemsstat antar bestämmelser, såsom WAO, i vilka det fastställs restriktivare processuella regler vad gäller återkrav av belopp som felaktigt inbetalats, för att förhindra eventuella rättsverkningar av en dom av domstolen i vilken det slås fast att gemenskapsrätten utgör hinder för att bibehålla en nationell skatt, strider endast mot gemenskapsrätten, och då särskilt mot artikel 5 i fördraget, om bestämmelserna särskilt avser denna skatt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

- De gemenskapsrättsliga reglerna om återkrav av belopp som felaktigt inbetalats skall tolkas på så sätt att de utgör hinder för nationella bestämmelser som innebär att återbetalning av en skatt som är oförenlig med gemenskapsrätten nekas enbart av det skälet att skatten har övervältrats på tredje man, utan att det krävs att omfattningen av den obehöriga vinst som återbetalningen av skatten skulle medföra för den skattskyldige har fastställts. Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida detta är fallet.

- Likvärdighetsprincipen utgör hinder för nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs förfaranden som är mindre förmånliga för ansökningar om återbetalning av en skatt som påförts i strid med gemenskapsrätten än de som är tillämpliga på liknande talan som grundas på vissa bestämmelser i nationell rätt. Det ankommer på den nationella domstolen att, utifrån en helhetsbedömning av nationell rätt, kontrollera huruvida det faktiskt endast är sökande som väckt talan med stöd av nationell konstitutionell rätt som kan åberopa Anlaßfallwirkung och huruvida de bestämmelser som reglerar återbetalning av skatter som anses vara oförenliga med nationell konstitutionell rätt är mer förmånliga än de som är tillämpliga på talan som avser skatter som fastställts strida mot gemenskapsrätten.

- Effektivitetsprincipen utgör hinder för nationell lagstiftning eller nationell förvaltningspraxis som gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten, genom att uppställa en presumtion för obehörig vinst endast på grund av att skatten har övervältrats på tredje man.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

119 De kostnader som har förorsakats den österrikiska och den italienska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom

förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

*- angående den fråga som genom beslut av den 23 mars 2001 har ställts av
Verwaltungsgerichtshof - följande dom:*

2) De gemenskapsrättsliga reglerna om återkrav av belopp som felaktigt inbetalats skall tolkas på så sätt att de utgör hinder för nationella bestämmelser som innebär att återbetalning av en skatt som är oförenlig med gemenskapsrätten nekas enbart av det skälet att skatten har övervältrats på tredje man, utan att det krävs att omfattningen av den obehöriga vinst som återbetalningen av skatten skulle medföra för den skattskyldige har fastställts. Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida detta är fallet.

1) Den omständigheten att en medlemsstat antar bestämmelser, såsom Wiener Abgabenordnung, i vilka det fastställs restriktivare processuella regler vad gäller återkrav av belopp som felaktigt inbetalats, för att förhindra eventuella rättsverkningar av en dom av domstolen i vilken det slås fast att gemenskapsrätten utgör hinder för att bibehålla en nationell skatt, strider endast mot gemenskapsrätten, och då särskilt mot artikel 5 i EG-fördraget (nu artikel 10 EG), om bestämmelserna särskilt avser denna skatt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att fastställa.

3) Likvärdighetsprincipen utgör hinder för nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs förfaranden som är mindre förmånliga för ansökningar om återbetalning av en skatt som påförts i strid med gemenskapsrätten än de som är tillämpliga på liknande talan som grundas på vissa bestämmelser i nationell rätt. Det ankommer på den nationella domstolen att, utifrån en helhetsbedömning av nationell rätt, kontrollera huruvida det faktiskt endast är sökande som väckt talan med stöd av nationell konstitutionell rätt som kan åberopa Anlaßfallwirkung och huruvida de bestämmelser som reglerar återbetalning av skatter som anses vara oförenliga med nationell konstitutionell rätt är mer förmånliga än de som är tillämpliga på talan som avser skatter som fastställts strida mot gemenskapsrätten.

4) Effektivitetsprincipen utgör hinder för nationell lagstiftning eller nationell förvaltningspraxis som gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten, genom att uppställa en presumtion för obehörig vinst endast på grund av att skatten har övervältrats på tredje man.