



EUROPA-KOMMISSIONEN  
GENERALDIREKTORATET XXI  
TOLD OG INDIREKTE BESKATNING

Kontrol med anvendelsen af fællesskabsbestemmelser

Den Danske Repræsentation ved EU

Modt d. 26 JAN. 1995

J. nr 400 Q/jur-1

Bruxelles, 23 JAN 95 001077

Ref: JMG/cr - IN/P/92/5027/rpdk

DG XXI/01

Fru Thyrring.

Efter EF-Domstolens domsafsigelse i sagerne C-200/90<sup>1</sup> og C-234/91<sup>2</sup> angående det danske arbejdsmarkedsbidrag ("ambien") har Kommissionen modtaget talrige klager fra bidragspligtige, som hævder, at de på grund af den danske lovgivning og dens administrative håndhævelse er ude af stand til at opnå tilbagebetaling af ambien, selv om den af EF-Domstolen er blevet kendt i strid med Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (sjette momsdirektiv).

De pågældende klager henviser specielt til de betingelser, der stilles for tilbagebetaling, bl.a. med hensyn til bevis for, at bidraget ikke er overvæltet til senere omsætningstrin. Der klages navnlig over, at bevisbyrden rent faktisk påhviler ansøgeren og ikke myndighederne, og at de krav, der stilles af myndighederne i den forbindelse, i praksis gør det umuligt at føre dette bevis. Klagerne anfører desuden, at de ikke har nogen mulighed for at modregne de ambi-beløb, de skal have tilbagebetalt, i de andre skatter og afgifter, de skal betale.

Fru THYRRING  
Fiskalattaché  
Danmarks Faste Repræsentation  
ved Den Europæiske Union  
Rue d'Arlon 73

1040 BRUXELLES

---

<sup>1</sup> Dom af 31. marts 1992.

<sup>2</sup> Dom af 1. december 1993.

Inden vi kommer nærmere ind på selve klagerne, vil det være en god idé at opsummere de principper, der kan udledes af EF-Domstolens hidtidige retspraksis med hensyn til tilbagebetaling af nationale afgifter opkrævet i strid med EF-retten.

## 1. EF-Domstolens retspraksis med hensyn til tilbagesøgning af urigtigt erlagte afgifter

Selv om der i relation til ambien både kan lægges vægt på princippet om ligebehandling mellem tilbagebetalingskrav affødt af en krænkelse af EF-retten og tilbagebetalingskrav affødt af en krænkelse af national ret og princippet om, at der skal være effektiv adgang til at udøve tilbagebetalingsretten, og at udøvelsen af denne ret ikke må umuliggøres i praksis, er det primært den såkaldte "overvæltningbetragtning", der spiller ind i denne sag.

I sin dom i Hans Just-sagen af 27. februar 1980 (sag 68/79) fastslog Domstolen - hvilket den siden flere gange har fastholdt - at EF-retten ikke udelukker, at den nationale lovgivning tager hensyn til, at "*afgifter opkrævet med urette har kunnet overvæltet på andre virksomheder eller forbrugere*" som grundlag for at udelukke tilbagesøgning. Dette begrundes af EF-Domstolen både med henvisning til teorien om uberettiget berigelse af den tilbagesøgende, som allerede har indregnet afgiften i sine priser, og med nødvendigheden af at forhindre, at staten kan komme til at tilbagebetale samme beløb to gange (første gang til den bidragspligtige virksomhed, der har fungeret som opkrævningsinstans, og anden gang til den reelle bidragsbetaler).

For at undgå, at denne EF-retlige anerkendelse af "*overvæltningbetragtningen*" blev fortolket således, at medlemsstaterne skulle have ret til at indføre kontrol- og bevisregler, der ville gøre det helt umuligt at opnå tilbagebetaling, afstak Domstolen derefter i San Giorgio-dommen af 9. november 1983 (sag 199/82) grænser for en sådan udelukkelse af tilbagesøgningsretten.

I denne dom fastholder Domstolen igen, at det ikke kan betragtes som stridende mod EF-retten, at "nationale lovbestemmelser i princippet udelukker tilbagebetaling af afgifter og skatter opkrævet i strid med fællesskabsretten, når det er godtgjort, at den afgiftspligtige faktisk har overvæltet dem på andre", men præciserer, at "det vil være i strid med EF-retten, at der indføres bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling".

I den italienske sag fandt Domstolen, at navnlig "formodninger eller bevisregler, der pålægger den afgiftspligtige byrden ved at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre retssubjekter, eller særlige begrænsninger med hensyn til formen for det krævede bevis, såsom udelukkelse af ethvert andet bevismiddel end det skriftlige bevis" var stridende mod EF-retten.

Samme holdning indtog Domstolen i sin dom af 25. februar 1998 i Bianco- og Girard-sagen (forenede sager 331, 376 og 378/85), som resulterede i, at Frankrig efter en traktatkrænkelssag (sag 105/86, slettet af registeret den 11.11.1987) ændrede sin lovgivning således, at bevisbyrden ved tilbagebetalingsanmodninger ikke længere påhviler den afgiftspligtige (artikel 1965FA i CGI)<sup>3</sup>.

Selv om Domstolen har udtalt, at "*den nationale domstol frit kan afgøre, om den med afgiften forbundne byrde helt eller delvis er blevet overvæltet på andre retssubjekter*", har den dog også afstukket visse grænser for den nationale dommers skønsbeføjelser.

I San Giorgio-dommen bemærkede Domstolen, at "*i en markedsøkonomi baseret på fri konkurrence indebærer spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang en afgiftsbyrde pålagt importøren faktisk har kunnet overvæltet på et senere omsætningsled, et usikkerhedsmoment, som den, der har måttet betale en EF-stridig afgift, ikke konsekvent bør belastes med*".

I Bianco-dommen tilføjede Domstolen, at dette gælder, "uanset hvilken afgift, der er tale om, og hvilke markedsforhold den pågældende vare er underlagt, dvs. om markedet helt eller delvis er præget af konkurrence, regulering eller monopoldannelser".

Med hensyn til den konkrete anvendelse af denne overvæltningsbetragtning på anmodninger om tilbagebetaling kan der heraf udledes to konklusioner:

1. For at overvæltningbetragtningen kan lægges til grund, må det være teoretisk og praktisk muligt at overvælte afgiften på andre - dette er helt klart ikke tilfældet, når der med urette er opkrævet en afgift hos en endelig afgiftspligtig, der ikke har nogen mulighed for at vælte den over på andre (f.eks. hvor der er tale om årlig vejafgift for motorkøretøjer)
2. Myndighederne kan ikke uden videre gå ud fra, at afgiften er væltet over på andre, for det første fordi det automatisk ville resultere i omvendt bevisbyrde, således at det er den tilbagebetalingssøgende, der afkræves bevis (det er afgiftens overvæltning, der skal bevises, ikke det modsatte), og for det andet fordi prisen på varer og tjenesteydelser i en markedsøkonomi ikke er resultatet af et simpelt regnestykke, hvor sælgerens eller afgiftsbetalerens kostpris og avance blot lægges sammen.

---

<sup>3</sup> Angående de franske dommeres håndhævelse af denne bestemmelse har GD XXI modtaget et notat fra Den Juridiske Tjeneste, og denne sag vil blive behandlet særskilt.

Når der findes et vist skatte- og afgiftstryk, vil sælgeren normalt være tilbøjelig til at sænke sine omkostninger (i det omfang, hvor det er muligt) og/eller reducere sin fortjeneste for at forblive konkurrencedygtig. I den situation kan det ikke postuleres, at afgifterne automatisk vil blive indregnet i prisen, og der kan derfor heller ikke udledes nogen fast formodning, som det praktisk taget er umuligt for den tilbagebetalingsøgende at modbevise.

Det fundamentale princip, EF-Domstolen har opstillet med hensyn til tilbagesøgning af afgifter opkrævet i strid med EF-lovgivningen, og som ligger til grund for alle de andre, er princippet om lige beskyttelse af de afgiftspligtiges rettigheder, hvad enten disse er blevet krænkede ved en national eller en EF-retlig retsregel.

## 2. De danske regler for tilbagebetaling af ambi set i relation til disse principper

Tilbagebetalingen af ambi ser ud til primært at rejse følgende tre problemer:

- 2.1. Med hensyn til bevisbyrden - dvs. hvem der skal bevise, at afgiften ikke er blevet overvæltet - hedder det i §2 i lov nr. 389 af 20. maj 1992 om behandling af krav om tilbagebetaling af arbejdsmarkedsbidrag m.v., at den bidragspligtige skal vedlægge sin ansøgning dokumentation for, at han har "lidt et tab" ved betalingen af afgiften. Ifølge bekendtgørelsen angående denne lov ser det ud til, at den bidragspligtige skal dokumentere, at bidraget ikke er overvæltet til næste omsætningsled.

Sådanne regler forekommer at være uforenelige med de principper, EF-Domstolen har opstillet for tilbagesøgning af urigtigt erlagte afgifter (jf. punkt 1), idet de bl.a. ikke opfylder de betingelser, Domstolen har stillet for, at medlemsstaternes anlægger en "overvæltningsbetragtning".

I særdeleshed har Domstolen i ovennævnte San Giorgio-dom udelukket enhver regel om, at bevisbyrden påhviler den bidragspligtige, samt enhver særlig begrænsning hvad angår bevisets form, herunder krav om skriftlige beviser.

Den danske lovgivning og dens administrative håndhævelse ser imidlertid ud til at opstille en decideret formodning for overvæltning, som det praktisk taget er umuligt at modbevise.

- 2.2. Også forbuddet mod, at den bidragspligtige modregner tilbagebetalingspligtige ambi-beløb i de afgifter, han skal betale til staten, vil kunne være i strid med de af Domstolens opstillede principper, hvis den danske lovgivning åbner adgang til en sådan modregning for krav affødt af en krænkelse af nationale lovbestemmelser, uden at tilbagebetalingskravet forinden skal være anerkendt af administrative myndigheder eller domstole.

I henhold til §5 i ovennævnte lov nr. 389/1992 er modregning (der siges i loven intet om, mellem hvilke krav og hvilke afgifter) imidlertid betinget af en sådan forudgående anerkendelse af kravet, og der er med denne bestemmelse alene tale om tilbagebetaling af ambi-bidrag. Det er derfor rimeligt at antage, at denne begrænsning i adgangen til modregning er specifik for ambi-bidrag og ikke gælder for andre fordringer på statskassen. Dette vil være i strid med det af Domstolen opstillede princip om ligebehandling af tilbagebetalingskrav.

Det er klart, at myndighederne må være i stand til at efterprøve krav om tilbagebetaling og i den forbindelse bl.a. kunne tage hensyn til en eventuel overvæltning af afgiften til senere omsætningsled, men det må ikke resultere i, at den mulighed for modregning, der findes i andre situationer, hvor kun den nationale lovgivning spiller ind, udelukkes specielt for ambi-bidraget.

- 2.3. Bortset fra selve lovgivningen om tilbagebetaling af ambi-bidrag er der også blevet klaget over såvel de administrative myndigheders som domstolens restriktive anvendelse af denne lovgivning.

I den forbindelse erindres om, at den nationale dommer fungerer som EF-retlig dommer, hvilket bl.a. indebærer, at han skal tilgodese det grundlæggende princip om, at EF-retten (og EF-Domstolens retspraksis) har forrang for national ret, også i tilfælde af afvigende nationale regler eller praksis.

Desuden gælder, at når en sag anlagt for en national domstol rejser spørgsmål angående fortolkning af EF-retten, har denne domstol pligt til at indbringe sagen for EF-Domstolen som et præjudicielt spørgsmål, når dens afgørelser ikke kan ankes (EF-traktatens artikel 177).

Kommissionen imødeser de danske myndigheders kommentarer til de forskellige spørgsmål, der rejses i nærværende notat.

Med venlig hilsen