FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

fremsat den 13. december 2007 [1]

I — Indledning

1. Artikel 28, stk. 2, i sjette momsdirektiv [2] (herefter »sjette momsdirektiv«) indrømmer medlemsstaterne en begrænset ret til i en overgangsperiode at opretholde undtagelsesbestemmelser. I henhold til denne bestemmelse pålægger Det Forenede Kongerige levering af levnedsmidler moms efter nulsatsen med ret til fradrag af indgående moms (zero-rating).

2. Denne bestemmelse gælder imidlertid ikke for visse konfekturevarer (*confectionary*). Oprindeligt var skattemyndighederne af den opfattelse, at Marks & Spencers småkager henhørte under denne kategori og pålagde dem moms efter normalsatsen. I 1994 ændrede skattemyndighederne imidlertid opfattelse og kvalificerede småkagerne som et levnedsmiddel, som skulle have haft nulsatsstatus. Marks & Spencer fremsatte derefter krav om tilbagebetaling af den indbetalte moms.

3. Det særlige ved denne sag er, at den anvendelige skattebestemmelse er en *national* bestemmelse, der afviger fra direktivets almindelige bestemmelser, men som alligevel undtagelsesvis kan opretholdes. House of Lords har derfor rejst spørgsmål om, i hvilken udstrækning principperne i det fælles merværdiafgiftssystem er gældende inden for disse rammer og i givet fald, om de nationale bestemmelser om tilbagebetaling, navnlig muligheden for under visse omstændigheder at påberåbe sig et anbringende om ugrundet berigelse, er i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

II — Relevante retsregler

A — *De fællesskabsretlige bestemmelser*

4. Artikel 12 i sjette momsdirektiv vedrører bestemmelser om afgiftsatsen. Artikel 12, stk. 1, bestemmer således, at »den sats, der skal anvendes på afgiftspligtige transaktioner, er den, som er gældende på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder«. Ifølge artikel 12, stk. 3, finder merværdiafgiftens normalsats anvendelse[3]. Der kan dog anvendes reducerede satser for visse ydelser[4].

5. Artikel 28, stk. 2, i sjette momsdirektiv tillader medlemsstaterne at afvige herfra i en overgangsperiode. I sin oprindelige affattelse lød bestemmelsen således:

»De reducerede satser og de fritagelser med tilbagebetaling af den i tidligere omsætningsled erlagte afgift, som var gældende den 31. december 1975, og som opfylder de kriterier, der er omhandlet i artikel 17, sidste led, i Rådets andet direktiv af 11. april 1967, kan opretholdes indtil en dato, som fastsættes af Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen, men som ikke må ligge senere end afskaffelsen af afgifter ved indførsel og afgiftslettelse ved udførsel i samhandelen mellem medlemsstaterne. Medlemsstaterne træffer bestemmelser, som gør det muligt at sikre de afgiftspligtige personers angivelse af de nødvendige oplysninger for beregningen af egne indtægter hidrørende fra disse transaktioner.

Rådet tager hvert femte år på grundlag af en beretning fra Kommissionen ovennævnte reducerede satser og fritagelser op til fornyet behandling og vedtager i givet fald, med enstemmighed og på forslag af Kommissionen, de nødvendige foranstaltninger til at sikre en gradvis afskaffelse heraf.«

6. Ved direktiv 92/77/EØF[5] fik artikel 28, stk. 2, følgende ordlyd:

3 — Ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14.12.1992 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift, EFT L 384, s. 47, indførtes en midlertidig minimumsnormalsats på 15%. Gyldigheden for minimumsnormalsatsen blev efterfølgende flere gange ændret, senest med gyldighed frem til 2010 ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12.12.2005 om ændring af direktiv 77/388/EØF for så vidt angår anvendelsesperioden for minimumsniveauet for momsens normalsats, EUT L 345, s. 19.

4 — Direktivets forskrifter om størrelsen på de reducerede satser og de ydelser, hvorpå disse satser kunne anvendes, blev løbende harmoniseret, jf. hertil bilag H til det sjette direktiv.

5 — Rådets direktiv 92/77/EØF af 19.10.1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne), EFT L 345. s. 19.

»Uanset artikel 12, stk. 3, gælder følgende bestemmelser i den overgangsperiode [6], der er omhandlet i artikel 28.

a) De fritagelser med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift og de reducerede satser, der er lavere end den i artikel 12, stk. 3, fastsatte minimumssats for de reducerede satser, som var i kraft pr. 1. januar 1991, og som er i overensstemmelse med Fællesskabets forskrifter og opfylder betingelserne i artikel 17, sidste led, i andet direktiv af 11. april 1967, kan opretholdes [7] […]«

B — *De nationale bestemmelser*

7. I Det Forenede Kongerige pålægges levering af levnedsmidler som udgangspunkt moms efter nulsatsen, jf. section 30 og Schedule 8, Part II, Group 1, item 1, i 1994-momsloven [Value Added Tax Act 1994]. Konfekturevarer er dog undtaget herfra og beskattes efter normalsatsen. Der er dog en undtagelse til denne undtagelse for kager og kiks, der som udgangspunkt også pålægges nulsatsen. Til denne undtagelse til undtagelsen gælder der imidlertid endnu en undtagelse for helt eller delvist chokoladeovertrukne kiks. Sådanne kiks pålægges moms til normalsatsen.

8. Section 80 i 1994-momsloven indeholder bestemmelser om ret til delvis tilbagebetaling af ikke skyldig moms:

»(1) Såfremt en person (før eller efter denne lovs ikrafttræden) har betalt et beløb til Commissioners i form af ikke skyldig moms, er Commissioners pligtig at tilbagebetale beløbet til vedkommende.

[…]

(3) Krav fremsat i medfør af denne section kan afvises, såfremt tilbagebetaling af et beløb vil medføre en ugrundet berigelse af den begærende part.«

6 — Ifølge artikel 28, stk. 3, andet punktum, i sjette momsdirektiv forlænges gyldigheden for overgangsbestemmelserne automatisk frem til det tidspunkt, hvor de endelige bestemmelser, der imidlertid endnu ikke er vedtaget, foreligger.

7 — Den relevante passus i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse, EFT L 71, s. 1303, lød således: »Medlemsstaterne kan med henblik på overgangen fra de hidtidige omsætningsafgiftssystemer til det fælles merværdiafgiftssystem […] indtil beskatning ved indførsel og afgiftsgodtgørelse ved udførsel i handelssamkvemmet mellem medlemsstaterne afskaffes — ud fra nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger — fastsætte reducerede satser eller endog fritagelser med eventuel godtgørelse for den af det tidligere omsætningsled betalte afgift, for så vidt disse forholdsregler sammenlagt ikke har større virkning end de under det hidtidige system anvendte lettelser.«

9. Denne bestemmelse vedrørte i det for hovedsagen relevante tidsrum kun nettobetalere, dvs. skattepligtige, som inden for en skatteperiode skyldte skattemyndighederne et større momsbeløb end de havde mulighed for at modregne ved hjælp af fradrag af indgående afgift. Heroverfor er de såkaldte *repayment traders*, der som følge af overskydende fradrag af indgående afgift i en skatteperiode har ret til tilbagebetaling. For sidstnævnte fandtes der ingen bestemmelser i lighed med section 80, stk. 3 [8].

III — Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

10. Commissioners of Customs and Excise var fra indførelsen af momsen i 1973 og i adskillige år frem af den opfattelse, at Marks & Spencers småkager, som er overtrukket med chokolade, var kiks og derfor skulle afgiftsbelægges med normalsatsen. Marks & Spencer indbetalte moms på grundlag heraf. I september 1994 erkendte Commissioners of Customs and Excise imidlertid, at dette var en fejl. Der var i virkeligheden tale om kager, som skulle have haft nulsatsstatus. Marks & Spencer fremsatte krav om tilbagebetaling af den moms, som fejlagtigt var indbetalt i årenes løb — i alt 3,5 mio. GBP.

11. Commissioners påberåbte sig princippet om forbud mod ugrundet berigelse i section 80, stk. 3, i 1994-momsloven. Commissioners anførte, at Marks & Spencer havde overvæltet 90% af momsen på kunderne. VAT Tribunal tiltrådte dette argument og fastslog, at Marks & Spencer kun havde ret til tilbagebetaling af 10% af det krævede beløb. Desuden anvendte den forældelsesbestemmelser, der var indført med tilbagevirkende kraft.

12. Marks & Spencer forfulgte tvisten op til Court of Appeal. Ud over tilbagebetalingen af momsen for småkagerne vedrørte sagen et yderligere erstatningskrav i forbindelse med den skattemæssige behandling af gavekuponer. Court of Appeal anmodede Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse for så vidt angår forældelsesbestemmelsernes forenelighed med fællesskabsretten. Court of Appeal beskæftigede sig udelukkende med behandlingen af gavekuponerne. Hvad småkagerne angår antog Court of Appeal tilsyneladende, at der i mangel af en harmoniseret momssats i sjette momsdirektiv ikke kunne udledes nogen forskrifter af fællesskabsretten.

13. I sin dom af 11. juli 2002 (herefter »dommen i sagen Marks & Spencer I«) [9] behandlede Domstolen i overensstemmelse

8 — Først efter at en traktatbrudsprocedure vedrørende forskelsbehandlingen af disse to grupper var blevet indledt, indførte Det Forenede Kongerige også en berigelsesbestemmelse med virkning fra den 26.5.2005 for *repayment traders*.

9 — Sag C-62/00, Sml. I, s. 6325.

med de præjudicielle spørgsmål ikke spørgsmålet om tilbagebetaling af momsen for småkagerne. I sit forslag til afgørelse i denne sag kom generaladvokat Geelhoed ikke desto mindre i en sidebemærkning ind på småkagerne og vurderede, at den manglende adgang til tilbagebetaling af momsen udgjorde en entydig tilsidesættelse af fællesskabsretten [10]. Uagtet dette, afviste Court of Appeal kravet om tilbagebetalingen af momsen på småkagerne.

14. House of Lords, som nu behandler sagen, har som følge af Kommissionens udtalelse og generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse i sag C-62/00 fundet det nødvendigt til at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Hvis en medlemsstat i medfør af sjette momsdirektivs artikel 28, stk. 2, litra a) (før og efter ændringen af denne bestemmelse i 1992 ved direktiv 92/77), i sin nationale momslovgivning har opretholdt en fritagelse med tilbagebetaling af indgående afgift for visse leveringer, består der da for en erhvervsdrivende, som foretager sådanne leveringer, en ret i henhold til fællesskabsretten til nulsatsstatus, som kan gennemtvinges umiddelbart?

2) Hvis første spørgsmål besvares benægtende, og hvis en medlemsstat i medfør af sjette momsdirektivs artikel 28, stk. 2, litra a) (før og efter ændringen af denne bestemmelse i 1992 ved direktiv 92/77), i sin nationale momslovgivning har opretholdt en fritagelse med ret til tilbagebetaling af indgående afgift for visse leveringer, men fejlagtigt har fortolket den nationale lovgivning således, at visse leveringer, som efter den nationale lovgivning er fritaget med ret til tilbagebetaling af indgående afgift, er blevet pålagt afgift til normalsatsen, finder de almindelige fællesskabsretlige principper, herunder princippet om afgiftsneutralitet, da anvendelse, således at en erhvervsdrivende, som har foretaget sådanne leveringer, har ret til tilbagebetaling af beløb, som fejlagtigt er opkrævet vedrørende disse?

3) Hvis første eller andet spørgsmål besvares bekræftende, finder de fællesskabsretlige principper om ligebehandling og afgiftsneutralitet da som udgangspunkt anvendelse, således at disse principper vil være tilsidesat, hvis den pågældende erhvervsdrivende ikke

10 — Forslag til afgørelse af 24.1.2002, sag C-62/00, Sml. I, s. 6325, punkt 44.

får tilbagebetalt hele det beløb, som fejlagtigt er opkrævet vedrørende de af ham foretagne leveringer, når:

i) tilbagebetaling af det fulde beløb ville medføre en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende

ii) national lovgivning bestemmer, at for meget betalt afgift ikke kan tilbagebetales, i det omfang tilbagebetaling ville medføre en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende, men

iii) national lovgivning ikke indeholder en bestemmelse svarende til den i punkt ii) nævnte, når der er tale om krav fremsat af »erhvervsdrivende med negativ moms«? (En erhvervsdrivende med negativ moms er en afgiftspligtig person, som for en bestemt regnskabsperiode ikke indbetaler moms til de kompetente nationale myndigheder, men modtager en betaling fra disse myndigheder, fordi den moms, som den pågældende erhvervsdrivende har ret til at fradrage i denne periode, overstiger den moms, som han skylder vedrørende leveringer foretaget af ham.)

4) Har det betydning for besvarelsen af tredje spørgsmål, om det kan godtgøres, at den forskellige behandling af erhvervsdrivende, som fremsætter krav om tilbagebetaling af for meget betalt udgående afgift, og erhvervsdrivende, som gør krav på større fradrag for indgående afgift (som følge af for høj angivelse af udgående afgift), har påført førstnævnte erhvervsdrivende økonomiske tab eller byrder, og hvilken betydning har det i givet fald?

5) Hvis de fællesskabsretlige principper om ligebehandling og afgiftsneutralitet skal anvendes i den i tredje spørgsmål omhandlede situation, idet der ellers ville foreligge en tilsidesættelse af disse principper, kan eller skal en domstol da i henhold til fællesskabsretten afhjælpe forskelsbehandlingen ved at imødekomme den erhvervsdrivendes krav om tilbagebetaling af for meget betalt afgift, således at den erhvervsdrivende opnår ugrundet berigelse herved, eller kan eller skal den tilvejebringe en anden mulighed for kompensation (og i givet fald hvilken)?«

15. I sagen for Domstolen har Marks & Spencer, Irland, Det Forenede Kongeriges regering, Cyperns regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber indgivet indlæg.

IV — Retlig stillingtagen

A — *Indledende bemærkninger*

16. Sjette momsdirektiv har i vidt omfang harmoniseret opkrævningen af moms i medlemsstaterne. Direktivets bestemmelser er imidlertid ikke udtømmende. Ud over forskellige valgmuligheder, som direktivet indrømmer medlemsstaterne i forbindelse med dettes gennemførelse og med hensyn til definitionskompetencerne, tillader navnlig artikel 28 opretholdelse af visse nationale undtagelsesbestemmelser i en overgangsperiode.

17. Der er således enighed om tre konstateringer i hovedsagen:

— Den nationale bestemmelse, hvorefter levnedsmidler kan pålægges moms efter nulsatsen med ret til fradrag af indgående moms med undtagelse af visse konfekturevarer, er i overensstemmelse med artikel 28, stk. 2, i sjette momsdirektiv.

— Skatteforvaltningen har anvendt denne bestemmelse forkert i perioden fra 1973 til 1994, idet den ikke har pålagt småkagerne fra Marks & Spencer moms efter nulsatsen.

— Marks & Spencer kunne overvælte momsen på sine kunder.

18. Det centrale spørgsmål er, hvorvidt det er i overensstemmelse med fællesskabsretten, at 1994-momsloven udelukker adgang til tilbagebetaling i den foreliggende konstellation som følge af ugrundet berigelse, men i andre tilfælde tillader, at der foretages en efterfølgende skattemæssig berigtigelse (for *repayment traders*). Tredje til femte spørgsmål vedrører denne problemstilling.

19. Ifølge House of Lords bør det indledningsvis undersøges, om sagen overhovedet vedrører et område, hvor fællesskabsretten finder anvendelse og indrømmer den skattepligtige visse rettigheder. Denne problematik gennemgås i første og andet spørgsmål, som jeg skal behandle under ét.

B — *Første og andet præjudicielle spørgsmål*

20. I dommen i sagen Marks & Spencer I har Domstolen understreget, at medlemsstaterne

ikke blot er forpligtede til at gennemføre et direktiv korrekt i national ret, men at borgerne ved de nationale domstole over for staten også kan påberåbe sig, at de nationale bestemmelser anvendes på en sådan måde, at der fremkaldes det med direktivet tilsigtede resultat [11].

21. Under henvisning til fast praksis har Domstolen endvidere anført, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, der er opkrævet i en medlemsstat i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse [12].

22. De medlemsstater, der har indgivet indlæg, antager således, at artikel 28, stk. 2, litra a), i sjette momsdirektiv så at sige udelukker nationale undtagelsesbestemmelser fra direktivets anvendelsesområde. Ligesom Court of Appeal drager de følgende konklusioner af den ovenfor nævnte retspraksis: Eftersom der ikke er tale om et krav om anvendelse af nulsatsen i henhold til *fællesskabsbestemmelserne*, men derimod i henhold til de ikke-harmoniserede *nationale bestemmelser*, foreligger der heller ikke et fællesskabsretligt krav om tilbagebetaling af ulovligt opkrævet moms. Hvad tilbagebetalingen angår skal der udelukkende anvendes national ret, som i dette tilfælde ikke skal vurderes i forhold til fællesskabsretten.

23. Jeg anser det imidlertid for en ukorrekt antagelse, at direktivet i de tilfælde, hvor dets artikel 28, stk. 2, litra a), ikke finder anvendelse, ikke giver skattepligtige ret til at anvende nulsatsen samt ret til tilbagebetaling, når den fejlagtigt ikke anvendes.

— Anvendelse af fællesskabsretten i forbindelse med ikke-harmoniserede undtagelsesbestemmelser

24. Artikel 1, stk. 1, i første momsdirektiv [13] tydeliggjorde allerede, at der skulle indføres

11 — Nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 27.

12 — Dommen i sagen Marks & Spencer I, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 30, hvori der henvises til dom af 2.2.1988, sag 309/85, Barra, Sml. 1988, s. 355, præmis 17, af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 40, af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, præmis 23, og af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 84.

13 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 12. Med virkning fra den 1.1.2007 har Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, EFT L 347, s. 1, erstattet første direktiv. Artikel 1, stk. 1, heri lyder i tilknytning til den foregående bestemmelse: »Dette direktiv fastlægger det fælles merværdiafgiftssystem.«

et omfattende merværdiafgiftssystem, også selv om merværdisatserne og -fritagelserne på daværende tidspunkt ikke blev harmoniseret [14]:

»Medlemsstaterne erstatter deres nuværende omsætningsafgiftssystem med det i artikel 2 omhandlede fælles merværdiafgiftssystem.«

25. Ganske vist indrømmer det fælles merværdiafgiftssystem fortsat medlemsstaterne mange skønsbeføjelser og tillader mange afvigelser og særlige bestemmelser. Således er navnlig afgiftsnormalsatsen og den eller de reducerede satser fortsat endnu ikke fuldstændig harmoniserede. Medlemsstaterne kan derimod inden for visse grænser selv fastsætte disse satser. Når medlemsstaterne udfylder disse skønsbeføjelser og afvigelser, bevæger de sig imidlertid fortsat inden for direktivets anvendelsesområde.

26. Denne konstatering gælder også med hensyn til artikel 28, stk. 2, litra a), i sjette momsdirektiv, der tillader undtagelsesbestemmelser, i henhold til hvilke de på forrige trin indbetalte afgifter tilbagebetales, og reducerede satser, som er lavere end den i artikel 12, stk. 3, fastsatte minimumssats for reducerede satser, kan opretholdes.

27. Denne bestemmelse tager bl.a. sigte på *zero-rating* [15]. Havde der kun været tale om at tillade visse særligt lave afgiftssatser, ville det næppe have været nødvendigt at nævne fradragsretten. Normalt berører det nemlig ikke fradragsretten efter direktivet, hvis den indgående moms står i forhold til den udgående moms, hvorpå en reduceret sats er anvendelig. Det burde således ikke blot være tilladt at afvige fra artikel 12, stk. 3, i sjette momsdirektiv, men derimod også fra direktivets artikel 17, stk. 2, som kun tillader fritagelser for ydelser anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons *afgiftspligtige transaktioner*. Eftersom man ved anvendelse af nulsatsen højst i fiktiv betydning kan tale om »afgiftspligtige transaktioner«, burde

14 — Jf. hertil ligeledes ottende betragtning til direktivet, hvori det lyder: »Afløsningen af de i de fleste medlemsstater gældende kumulative flerledsafgiftssystemer med det fælles merværdiafgiftssystem må, selv når satserne og fritagelserne ikke samtidigt harmoniseres, medføre konkurrenceneutralitet således, at ensartede varer i de enkelte lande beskattes ens uanset produktions- og fordelingsvejens længde, og at beskatningen af varerne i international handel er kendt, således at en præcis udligning af denne afgiftsbelastning kan gennemføres. Som en første etape må alle medlemsstater derfor indføre et fælles merværdiafgiftssystem uden samtidig harmonisering af afgiftssatserne og afgiftsfritagelserne.«

15 — Jf. Kommissionens forslag af 29.6.1973 til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement nr. 11/73, s. 31. Jf. i forbindelse med virkningen af zero-rating mit forslag til afgørelse af 4.5.2006, sag C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, Sml. I, s. 6269, punkt 22 og 23.

det udtrykkeligt nævnes i artikel 28, stk. 2, litra a), at fradragsretten også gælder i forbindelse med en (ned til nul) reduceret sats.

28. Selv om det således i to henseender er muligt at opretholde nationale bestemmelser, der afviger fra direktivet, betyder dette ikke, at transaktioner, hvorpå disse undtagelsesbestemmelser er anvendelige, samlet set falder uden for direktivets anvendelsesområde. Derimod gælder alle direktivets forskrifter og de almindelige retsprincipper, som medlemsstaterne skal overholde i forbindelse med dettes gennemførelse og anvendelse [16], også for disse transaktioner, for så vidt som artikel 28, stk. 2, litra a), ikke tillader en afvigelse.

29. Det er ikke i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd fuldstændigt at udelukke de transaktioner, som beskattes i henhold til en undtagelsesbestemmelse efter artikel 28, stk. 2, litra a), fra sjette momsdirektivs anvendelsesområde. Som henvisningen til afvigelsen fra artikel 12, stk. 3, i den indledende sætning til artikel 28, stk. 2, og litra a) viser, skal der kun gives dispensation fra enkelte af direktivets forskrifter. Det ville tillige være i modstrid med princippet om restriktiv fortolkning af undtagelsesbestemmelser [17], hvis artikel 28, stk. 2, litra a), så at sige blev anset for en undtagelsesbestemmelse for visse transaktioner.

30. Som jeg allerede har belyst i mit forslag til afgørelse i Talacre Beach-sagen, underbygges denne konstatering af den i 1992 indførte tilføjelse til artikel 28, stk. 2, litra a), hvorefter de i henhold til denne bestemmelse tilladte undtagelsesbestemmelser skal være i overensstemmelse med fællesskabsretten [18]. Når alt kommer til alt, har denne tilføjelse blot en præciserende betydning. Forpligtelsen til at overholde fællesskabsretten (inklusive de øvrige bestemmelser i sjette momsdirektiv) eksisterer også uden denne tilføjelse. For så vidt angår de perioder, som tilbagebetalingskravene vedrører, er det derfor heller ikke nødvendigt at sondre mellem tiden forud for og tiden efter indføjelsen af den nævnte passus.

16 — Jf. for så vidt angår overholdelsen af de almindelige retsprincipper, navnlig de grundlæggende rettigheder, i forbindelse med gennemførelsen og anvendelsen af fællesskabsretten dom af 25.11.1986, forenede sager 201/85 og 202/85, Klensch m.fl., Sml. s. 3477, præmis 8-10, af 13.7.1989, sag 5/88, Wachauf, Sml. s. 2609, præmis 19, af 18.6.1991, sag C-260/89, ERT, Sml. I, s. 2925, præmis 42 ff., af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgacodex, Sml. I, s. 8153, præmis 26, af 27.4.2006, sag C-441/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 3449, præmis 107 og 108, og af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 29.

17 — Jf. hertil forslag til afgørelse i sagen Talacre Beach Caravan Sales, nævnt ovenfor i fodnote 15, punkt 17 og den deri nævnte retspraksis. For så vidt angår undtagelsesbestemmelser efter artikel 28, stk. 3, litra a), i sjette momsdirektiv jf. ligeledes dom af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 54.

18 — Nævnt ovenfor i fodnote 15, punkt 24.

31. Dette resultat bekræftes også af dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig. I denne dom anså Domstolen den med hjemmel i artikel 28, stk. 2, litra a), opretholdte sats på 2,1% for lægemidler, der refunderes, mens overdragelse af lægemidler, der ikke refunderes, pålægges en sats på 5,5%, kun for at være tilladt, såfremt princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for det fælles momssystem, ikke tilsidesættes [19]. Domstolen har altså ikke anset hensynet til dette i det fælles merværdiafgiftssystem iboende princip for at udgøre en hindring for Frankrigs opretholdelse af en undtagelsesbestemmelse efter artikel 28, stk. 2, litra a).

32. Idéal Tourisme-dommen [20], som de deltagende medlemsstater har henvist til, er ikke i strid med denne opfattelse.

33. I denne sag nedlagde et busselskab påstand om, at der forelå en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, idet de ydelser, selskabet leverede i form af grænseoverskridende bustransport inden for Fællesskabet, blev pålagt moms, hvorimod den konkurrerende lufttransport var fritaget. Afgiftsfritagelsen for lufttransport efter belgisk ret havde hjemmel i artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette momsdirektiv, som tillader medlemsstaterne i en overgangsperiode fortsat at afgiftsfritage visse transaktioner, som i henhold til direktivet ellers er afgiftspligtige.

34. Domstolen henviste først og fremmest til, at sjette momsdirektiv stadig kun delvist har harmoniseret medlemsstaternes momsbestemmelser [21]. Domstolen fastslog endvidere følgende: »I det omfang en medlemsstat opretholder sådanne bestemmelser, gennemfører den følgelig ikke sjette momsdirektiv og tilsidesætter således hverken dette direktiv eller de generelle principper i fællesskabsretten, som medlemsstaterne ifølge Klenschdommen [22] skal overholde ved gennemførelsen af fællesskabsbestemmelserne« [23].

35. Under hensyntagen til afgørelsens kontekst forstår jeg denne konstatering således, at Domstolen ikke ønsker at udelukke enhver anvendelse af fællesskabsretlige forskrifter, hvis der på visse transaktioner skal anvendes nationale undtagelsesbestemmelser. Derimod bortfalder forpligtelsen til at overholde fællesskabsretten kun *i det omfang*, bestemmelserne må afvige fra direktivets forskrifter og derfor ikke kan anses for at udgøre en gennemførelse af direktivet. Overført på denne sag betyder dette følgende: Man kan ikke foreholde Det Forenede

19 — Dom af 3.5.2001, sag C-481/98, Sml. I, s. 3369, præmis 21.

20 — Dom af 13.7.2000, sag C-36/99, Sml. I, s. 6049.

21 — Idéal tourisme-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 37. Jf. ligeledes Eurodental-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 50 og 51.

22 — Dommen i sagen Klensch m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 9.

23 — Idéal tourisme-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 38. Jf. også Eurodental-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 52.

Kongerige, at det beskatter levnedsmidler med en sats, som er lavere end minimumssatsen i artikel 12, stk. 3, i sjette momsdirektiv. Artikel 28, stk. 2, litra a), tillader jo netop pålæggelse af moms i henhold til princippet om *zero-rating*. Det kan heller ikke bestrides, at det trods den faktiske afgiftsfritagelse er muligt at fratrække afgiften.

36. I henhold til Idéal Tourisme-dommen kan en skattepligtig fortsat ikke påberåbe sig ligebehandlingsprincippet, når forskelsbehandlingen er et resultat af sameksistensen mellem harmoniserede og ikke-harmoniserede bestemmelser, altså så at sige er systembetinget. Dette er imidlertid ikke tilfældet i denne sag. Det er ubestridt, at levnedsmidler i Det Forenede Kongerige beskattes gunstigere end transaktioner med andre varer, som er underlagt de i artikel 12, stk. 3, i sjette momsdirektiv foreskrevne minimumsafgiftssatser. Det drejer sig derimod i højere grad udelukkende om en konsekvent anvendelse af den nationale undtagelsesbestemmelse.

— Fællesskabsretlige forskrifter for anvendelse af nationale undtagelsesbestemmelser

37. Også selv om en medlemsstat anvender en national undtagelsesbestemmelse jf. artikel 28, stk. 2, litra a), forbliver den altså i øvrigt bundet af direktivet og af de generelle retsprincipper, som skal overholdes i forbindelse med gennemførelsen og anvendelsen heraf. Jeg skal nu undersøge, om de fællesskabsretlige forskrifter giver den enkelte ret til at kræve den korrekte afgiftssats anvendt (henholdsvis ret til afgiftsfritagelse).

38. Marks & Spencer er af den opfattelse, at en sådan ret kan udledes af artikel 12, stk. 1, i sjette momsdirektiv, hvoraf det fremgår, at den sats, der skal anvendes på afgiftspligtige transaktioner, er den, som er gældende på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. Dette argument kan ikke tiltrædes. Betydningen af denne bestemmelse består alene i ved sin klare ordlyd at fastlægge et tidsmæssigt referencepunkt for anvendelsen af en bestemt afgiftssats.

39. Ifølge de almindelige retsprincipper, som medlemsstaterne skal overholde i forbindelse med gennemførelsen af fællesskabsretten, henholdsvis nationale undtagelsesbestemmelser [24], kræves det imidlertid, at en i national ret foreskreven afgiftssats for visse transaktioner også rent faktisk anvendes på de pågældende transaktioner.

24 — Jf. dertil den ovenfor i fodnote 16 nævnte retspraksis.

40. Dette følger først og fremmest af legalitetsprincippet, som ifølge Domstolens praksis udgør et anerkendt retsprincip inden for fællesskabsretten [25]. Ifølge dette princip er skattemyndighederne bundet af lov og ret og må ikke foretage beskatning, der ikke er i overensstemmelse med retsforskrifterne. Det ville endvidere være i modstrid med retssikkerhedsprincippet, hvis den skattepligtige ikke kunne stole på, at en transaktion beskattes, således som loven foreskriver.

41. Hvorvidt en fejlagtig anvendelse af de nationale momsbestemmelser desuden også udgør en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet og neutralitetsprincippet, afhænger af det konkrete tilfælde. Ligebehandlingsprincippet, som på momsområdet kommer til udtryk i princippet om afgiftsneutralitet [26], kræver, at samme slags transaktioner også pålægges den samme afgiftssats [27]. Hvis skattemyndighederne pålægger leveringen af småkagerne fra Marks & Spencer moms til normalsatsen, men samtidig anvender den lovbestemte nulsats på sammenlignelige produkter fra andre leverandører, er der tale om en tilsidesættelse af disse principper.

42. Den omstændighed, at den konkret gældende afgiftssats er fastsat i henhold til en national undtagelsesbestemmelse og ikke sjette momsdirektiv selv, er ikke til hinder for den fællesskabsretlige begrundelse for dette krav. Bestemmelserne i et direktiv skal ganske vist fremstå så ubetingede og tilstrækkeligt præcise, at de kan påberåbes af private [28]. Den omstændighed, at sjette momsdirektiv giver medlemsstaterne en skønsmargin ved fastsættelsen af afgiftssatsen, er ikke til hinder for, at private kan påberåbe sig sjette momsdirektiv og de retsprincipper, som skal overholdes i forbindelse med gennemførelsen heraf [29]. I modsat fald ville virkningen af direktivet begrænses betydeligt. Direktivet overlader det nemlig ikke blot til medlemsstaterne at fastsætte afgiftssatsen, når der er tale om undtagelsesbestemmelser efter artikel 28, stk. 2, men harmoniserer heller ikke afgiftssatserne fuldstændig. Private kan derimod med hjemmel i direktivet, sammenholdt med de i punkt 40 og 41 nævnte almindelige retsprincipper, påberåbe sig, at medlemsstaten rent faktisk

25 — Jf. dom af 22.6.2006, forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187, Sml. I, s. 5479, præmis 69.

26 — Jf. vedrørende sammenhængen med ligebehandlingsprincippet og neutralitetsprincippet dom af 27.4.2006, forenede sager C-443/04 og C-444/04, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, Sml. I, s. 3617, præmis 35.

27 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 22. Jf. generelt i forbindelse med princippet om afgiftsneutralitet dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 19 og 20, af 17.2.2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, Sml. I, s. 1131, præmis 24, af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 54, og af 28.6.2007, sag C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl., Sml. I, s. 5517, præmis 46.

28 — Dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25, af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 51, Linneweber og Akritidis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 33, og dommen i sagen JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 58.

29 — Jf. i denne betydning medlemsstaternes skønsbeføjelser ved definitionen af skattefritagede organer, dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 81. Jf. endvidere dommen i sagen JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 60 og 61.

pålægger en transaktion den afgiftssats, som den har fastlagt ved lov under udøvelsen af de skønsbeføjelser, den har ved transaktioner af denne art.

43. Hvis en medlemsstat fejlagtigt ikke har anvendt en national undtagelsesbestemmelse på visse transaktioner, udgør den deraf følgende opkrævning af afgift følgelig ikke blot en tilsidesættelse af den nationale skatteret, men også af fællesskabsretten.

— Virkningerne af en fejlagtig anvendelse af en national undtagelsesbestemmelse

44. Den pågældende medlemsstat er i dette tilfælde principielt i kraft af fællesskabsretten forpligtet til at tilbagebetale afgiften. Som allerede nævnt består retten til at få tilbagebetalt afgifter, der er opkrævet i en medlemsstat i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser [30]. Tilbagebetalingen ophæver efterfølgende virkningerne af den retsstridige handling og fører til, at beskatningen bringes i overensstemmelse med fællesskabsretten. Også ved udformningen af tilbagebetalingskravet er medlemsstaten derfor bundet af de almindelige retsprincipper, som skal overholdes ved gennemførelsen og iværksættelsen af fællesskabsretten.

45. De to første præjudicielle spørgsmål bør derfor besvares således:

Hvis en medlemsstat i medfør af sjette momsdirektivs artikel 28, stk. 2, litra a) (før og efter ændringen af denne bestemmelse i 1992 ved direktiv 92/77), i sin nationale momslovgivning har opretholdt en fritagelse med tilbagebetaling af indgående afgift for visse leveringer, består der for en erhvervsdrivende, som foretager sådanne leveringer, en ret i henhold til fællesskabsretten, sammenholdt med de almindelige fællesskabsretlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet, neutralitetsprincippet og legalitetsprincippet til en korrekt anvendelse af denne bestemmelse.

Hvis skattemyndighederne fejlagtigt har fortolket den nationale lovgivning således, at visse leveringer, som efter den nationale lovgivning er fritaget med ret til tilbagebetaling af indgående afgift, er blevet pålagt afgift til normalsatsen, har en erhvervsdrivende

30 — Jf. den ovenfor i fodnote 12 nævnte faste retspraksis.

principielt ret til tilbagebetaling af beløb, som fejlagtigt er opkrævet herfor. Ved udformningen af denne ret skal de almindelige fællesskabsretlige principper, inklusive ligebehandlingsprincippet og afgiftsneutralitetsprincippet, overholdes.

47. I mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om anmodninger om tilbagebetaling af afgifter tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for gennemførelsen af sådanne anmodninger. Disse betingelser skal dog overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. at de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk talt umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden [31].

48. Domstolen har herved principielt fastslået, at den nationale ret kan udelukke tilbagebetaling, i det omfang en tilbagebetaling kan medføre en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige som følge af, at afgiftsbeløbet påviseligt er blevet overvæltet på en anden [32].

C — *Tredje til femte præjudicielle spørgsmål*

46. Med tredje til femte præjudicielle spørgsmål, som jeg skal behandle samlet, ønsker den forelæggende ret hovedsageligt oplyst, under hvilke forudsætninger medlemsstaten kan påberåbe sig ugrundet berigelse med henblik på at afvise tilbagebetalingskravet.

49. Eftersom der ved sådanne bestemmelser er tale om undtagelser fra princippet om tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten, har Domstolen pligt til at stille strenge krav i forbindelse med bevisførelsen af, at der er tale om en berigelse [33]. For så vidt angår indirekte afgifter kan det således ikke uden videre lægges til

31 — Dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, Marks & Spencer I-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 39, dom af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World m.fl., Sml. I, s. 11365, præmis 103, og af 15.3.2007, sag C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Sml. I, s. 2425, præmis 37.

32 — Jf. dertil dom af 27.2.1980, sag 68/79, Just, Sml. s. 501, præmis 26, San Giorgio-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 13, dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 23, og af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michaïlidis, Sml. I, s. 7145, præmis 31, samt dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 94.

33 — Sammenfattende: dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 94 ff.

grund, at de rent faktisk er blevet overvæltet på forbrugerne [34]. Hvorvidt overvæltningen rent faktisk ophæver de økonomiske virkninger af beskatningen af den afgiftspligtige, og tilbagebetalingen af afgiften derfor fører til en berigelse, afhænger tillige af mange faktorer, som skal undersøges ved hjælp af økonomiske undersøgelser [35].

50. Ifølge indlægget fra Det Forenede Kongeriges regering under retsmødet har de domstole, der har behandlet hovedsagen, fremlagt omfattende bevis herfor. Det kan således også for så vidt angår denne præjudicielle sag betragtes som fastslået, at en fuldstændig tilbagebetaling af momsen ville medføre en ugrundet berigelse af Marks & Spencer.

51. Følgelig er effektivitetsprincippet ikke til hinder for at nægte tilbagebetaling. Der er heller ingen indikationer for, at der foreligger en tilsidesættelse af ækvivalensprincippet. Dette gælder i hvert fald, hvis man fortolker dette princip efter sin hidtidige definition, nemlig således, at det forbyder en ugunstigere behandling af fællesskabsretligt begrundede tilbagebetalingskrav i forhold til rent nationalt begrundede tilbagebetalingskrav [36].

52. Indsigelsen om ugrundet berigelse kunne i henhold til national ret på daværende tidspunkt dog kun gøres gældende, såfremt den afgiftspligtige, som fremsatte kravet om tilbagebetaling, havde betalt moms i en afgiftsperiode, men ikke har rådede over tilstrækkeligt store fradragsrettigheder til at opveje den betalte moms fuldstændig. For så vidt angår de såkaldte *repayment traders* kunne kravet om en (højere) afgiftstilbagebetaling som følge af en berigtigelse af den momsretlige kvalificering af transaktionerne ikke begrænses af indsigelsen om ugrundet berigelse.

53. Efter Marks & Spencers opfattelse er denne forskellige udformning af tilbagebetalingsbestemmelserne i strid med ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet.

54. I Marks & Spencer I-dommen har Domstolen allerede fastslået, at medlemssta-

34 — Dom af 25.2.1988, forenede sager 331/85, 376/85 og 378/85, Bianco og Girard, Sml. s. 1099, præmis 17, dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 96, og dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 32, præmis 25.

35 — Jf. Bianco og Girard-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 34, præmis 20, dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 32, præmis 29 ff., Michaïlidis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 32, præmis 34 og 35, samt dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 97 ff.

36 — Spørgsmålet er imidlertid, om dette princip ikke allerede kræver ligebehandling af alle de erstatningskrav, der udspringer af fællesskabsretten. Det er dog ufornødent at behandle dette spørgsmål her, idet ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet under alle omstændigheder skal overholdes, jf. efterfølgende punkter 56 ff.

terne ved udformningen af tilbagebetalingsbestemmelserne inden for fællesskabsrettens anvendelsesområde, ud over ækvivalens- og effektivitetsprincippet, også skal overholde de almindelige retsprincipper i Fællesskabets retsorden [37]. Dette indebærer navnlig overholdelse af ligebehandlingsprincippet og — for så vidt angår moms — princippet om afgiftsneutralitet, som jeg først skal behandle.

55. Først skal jeg dog bemærke følgende vedrørende de faktiske omstændigheder:

— Det kan hverken udledes af forelæggelseskendelsen eller af de af de interesserede parter indgivne indlæg til Domstolen, at en anden erhvervsdrivende end Marks & Spencer har rejst krav om eller modtaget tilbagebetaling af moms som følge af at have solgt småkager, der oprindeligt med urette blev kvalificeret som konfekturevarer.

— Detailhandelsfirmaet Tesco har ifølge oplysninger fra Marks & Spencer, hvilket imidlertid ikke kunne bekræftes af Det Forenede Kongeriges regering under retsforhandlingerne, modtaget tilbagebetaling af afgifter som *repayment traders*. Disse tilbagebetalinger beroede på en ændring af den skattemæssige behandling af andre produkter end småkager (mineralvand og frugtsaft). Det blev ikke påstået, at tilbagebetalingen ville medføre en ugrundet berigelse af Tesco som følge af, at afgiften var blevet overvæltet på kunderne.

— Princippet om afgiftsneutralitet

56. Domstolen har med hensyn til princippet om afgiftsneutralitet først fastslået, at ensartede varer i de enkelte lande skal beskattes ens, uanset hvor lang produktions- og distributionskæden er [38]. Neutraliteten garanteres i denne forstand ved retten til fradrag af indgående afgift. Fradraget af indgående afgift medfører, at alle mellemled fuldstændig afgiftsfritages, og at forbrugeren i sidste ende pålægges en afgift, som er fuldstændig proportionel med værdien af ydelsen.

57. Domstolen har senere generelt fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet er

37 — Marks & Spencer I-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 44. I denne sag skulle princippet om den berettigede forventning overholdes.

38 — Jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 20, og af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 34.

til hinder for, at sammenlignelige varer, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen [39]. Denne side af princippet om afgiftsneutralitet har i den hidtidige retspraksis navnlig spillet en rolle ved fastsættelsen af skattepligtige transaktioner og fortolkningen af fritagelsesbestemmelserne i artikel 13 i det sjette direktiv.

58. Domstolen har i andre afgørelser tillige fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [40]. Selv om ligebehandlingen af forskellige erhvervsdrivende herved tilsyneladende understreges stærkere, forstår jeg denne konstatering således, at det netop er ulovligt at behandle forskellige erhvervsdrivende forskelligt med hensyn til ensartede transaktioner.

59. Endelig har Domstolen fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet omfatter princippet om fjernelse af konkurrenceforvridninger, der skyldes forskelsbehandling i momsmæssig henseende. Der foreligger således fordrejninger, når det konstateres, at ydelser, der er i indbyrdes konkurrence, behandles forskelligt med hensyn til momsen [41].

60. Af denne definition af princippet om afgiftsneutralitet fremgår i denne sag, at det er ulovligt at behandle leveringer af (sammenlignelige) småkager skattemæssigt forskelligt. Bestemmelserne om tilbagebetaling af afgifter må heller ikke efterfølgende føre til en forskellig behandling af leveringer af sammenlignelige produkter.

61. Princippet om afgiftsneutralitet omfatter derimod ikke den generelle forskelsbehandling af forskellige erhvervsdrivende, hvor der ikke er tale om en sammenhæng mellem beskatningen af ensartede transaktioner, men derimod en sammenhæng mellem øvrige egenskaber. Følgelig er den omstændighed, at Tesco muligvis har modtaget tilbagebetaling af afgifter i forbindelse med andre varer, skønt afgifterne er blevet overvæltet på andre, ikke relevant for anvendelsen af princippet om afgiftsneutralitet.

62. En tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet er godtgjort, når princippet

39 — Domme i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 22, i sagen Gregg, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 19-20, i sagen Linneweber og Akritidis, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 24, i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 54, og i sagen JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 46.

40 — Dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379, præmis 23 og 24, af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 39, og af 4.5.2006, sag C-169/04, Abbey National, Sml. I, s. 4027, præmis 56.

41 — Dommen i sagen JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis.

om *zero-rating* på forhånd er blevet anvendt på leveringen af småkager for så vidt angår andre erhvervsdrivende, mens tilsvarende leveringer fra Marks & Spencer er blevet pålagt moms efter normalsatsen. En tilsidesættelse er ligeledes godtgjort, når andre erhvervsdrivende i modsætning til Marks & Spencer efterfølgende har modtaget tilbagebetaling af afgifter som følge af en revurdering i forbindelse med tilsvarende leveringer, uden hensyntagen til indsigelsen om ugrundet berigelse. Der skal ikke nødvendigvis være tale om mere vidtgående økonomiske ulemper. Den forskellige skattemæssige behandling af tilsvarende transaktioner er nemlig en indikation for konkurrenceforvridning.

63. Eftersom det udelukkende er skattemyndighederne, der råder over de nødvendige oplysninger til at føre det endelige bevis for, at en bestemt forvaltningspraksis er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, kan den skattepligtige kun pålægges en begrænset bevisbyrde. Normalt må det være tilstrækkeligt, at den berørte kan nævne andre erhvervsdrivende, der leverer sammenlignelige produkter, og muligvis profilere af en gunstigere skattemæssig behandling. I så fald påhviler det skattemyndighederne at oplyse om den faktiske beskatning af disse.

— Ligebehandlingsprincippet

64. Ud over princippet om afgiftsneutralitet skal medlemsstaterne ved gennemførelsen af sjette momsdirektiv også overholde det almindelige lighedsprincip, hvorefter ensartede forhold ikke må behandles forskelligt, og forskellige forhold ikke må behandles ensartet, medmindre en sådan forskellig behandling er objektivt begrundet [42].

65. Det Forenede Kongeriges regering har ikke bestridt, at der for så vidt angår indsigelsen om ugrundet berigelse gjaldt forskellige regler for *Repayment traders* og *payment traders* frem til ændringen af momsloven i 2005. Regeringen er imidlertid af den opfattelse, at tilbagebetalingskravene i de respektive situationer ikke er sammenlignelige.

66. Ligesom Kommissionen og Marks & Spencer kan jeg imidlertid ikke finde nogen forskel, der kan være afgørende for anvendelsen, henholdsvis ikke-anvendelsen af indsigelsen om ugrundet berigelse.

67. I begge tilfælde omfatter prisen for den leverede vare i første omgang momsen.

42 — Jf. bl.a. dom af 18.5.1994, sag C-309/89, Codorniu mod Rådet, Sml. I, s. 1853, præmis 26, af 17.7.1997, sag C-354/95, National Farmers' Union m.fl., Sml. I, s. 4559, præmis 61, og af 6.10.2005, sag C-291/03, MyTravel, Sml. I, s. 8477, præmis 44.

Køberen betaler det samlede beløb til den afgiftspligtige. Både en *repayment trader* og en *payment trader* modregner den moms, der skal betales til staten, med fradrag af den indgående moms, han er berettiget til. Fra en *repayment trader* fremkommer der herved en saldo til fordel for den afgiftspligtige, som således har ret til tilbagebetaling fra staten. I det andet tilfælde fremkommer en saldo til fordel for statskassen, som den afgiftspligtige skal udligne.

68. Viser det sig efterfølgende, at visse transaktioner skulle være blevet pålagt moms efter nulsatsen i stedet for normalsatsen, formindskes en af modregningsposterne. For en *repayment trader* medfører dette en forhøjelse af saldoen til dennes fordel, mens det for en *payment trader* medfører en formindskelse af saldoen til fordel for statskassen. Med henblik på at korrigere dette kræves der i begge tilfælde en tilbagebetaling fra statskassen til den afgiftspligtige, som kan føre til en ugrundet berigelse, hvis afgiften for den pågældende udgangstransaktion fuldstændig er blevet overvæltet på kunderne og heller ingen andre øvrige økonomiske ulemper udelukker en berigelse.

69. Da situationen for en *repayment trader* og en *payment trader* således er identisk for så vidt angår berigelse, kræver ligebehandlingsprincippet, at indsigelsen om ugrundet berigelse også på samme måde bringes til anvendelse i forbindelse med de respektive krav om tilbagebetaling. Dette var imidlertid ikke tilfældet i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning frem til ændringen af retsstillingen i 2005.

70. Allerede den omstændighed, at lovgiver handlede, antyder, at der forud herfor forelå en åbenbar forskelsbehandling af sammenlignelige situationer. Hvis situationerne rent faktisk ikke havde været sammenlignelige, ville lovgiver ikke have kunnet anvende indsigelsen om ugrundet berigelse efter section 80, stk. 3, i 2005-momsloven på *repayment traders*.

71. Den frem til dette tidspunkt eksisterende forskelsbehandling er så meget mindre forståelig, eftersom det beror på mange forskellige og til enhver tid foranderlige faktorer, såsom produktsortimentets sammensætning, foretagne investeringer osv., om en skattepligtig befinder sig i den ene eller den anden situation inden for en afgiftsperiode.

— Afhjælpning af tilsidesættelser af princippet om afgiftsneutralitet og ligebehandlingsprincippet

72. Som det fremgår af fast retspraksis, påhviler det de nationale retsinstanser, der

inden for rammerne af deres kompetence har til opgave at anvende fællesskabsbestemmelserne, at sikre den fulde virkning af disse bestemmelser og beskytte de rettigheder, som de tillægger borgerne [43]. Jeg skal ligeledes bemærke, at det følger af fællesskabsrettens forrang, at bestemmelser i en national lovgivning, som strider mod en fællesskabsbestemmelse, hvad enten de er ældre eller yngre end denne, ikke må anvendes [44].

73. Medlemsstaten kan ganske vist selv afgøre, hvorledes den ønsker at imødegå fremtidige tilsidesættelser af ligebehandlingsprincippet. I princippet kan den ophæve afgiften for den ene gruppe eller på tilsvarende vis udvide den til at omfatte den anden gruppe. Hvad fortiden angår må en efterfølgende udvidelse af afgiften imidlertid være i strid med princippet om den berettigede forventning [45].

74. Konstateres det, at der i strid med fællesskabsretten foreligger forskelsbehandling, kan overholdelsen af ligebehandlingsprincippet, så længe der ikke er vedtaget foranstaltninger, som genindfører ligebehandlingen, kun sikres ved, at personer tilhørende den kategori, som forskelsbehandles, indrømmes de samme rettigheder som de personer, der tilhører den privilegerede kategori. I et sådant tilfælde har den nationale ret pligt til at tilsidesætte enhver national bestemmelse, der er diskriminerende, uden at den behøver at anmode om eller afvente, at bestemmelsen forinden ophæves af lovgiver, og den har pligt til at anvende de samme regler på den gruppe, der forskelsbehandles, som de, der gælder for de øvrige arbejdstagere [46].

75. Heraf følger, at indsigelsen om ugrundet berigelse ikke kan gøres gældende over for Marks & Spencer, så længe den er i strid med ligebehandlingsprincippet.

76. Det er ganske vist ikke muligt at kræve ligebehandling i forbindelse med retsstridige handlinger [47]. Domstolen har således fastslået, at virksomheder, der skal betale en afgift, ikke kan unddrage sig betaling under henvisning til, at den fritagelse, der gælder

43 — Jf. navnlig dom af 9.3.1978, sag 106/77, Simmenthal, Sml. s. 629, præmis 16, af 19.6.1990, sag C-213/89, Factortame, Sml. I, s. 2433, præmis 19, af 20.9.2001, sag C-453/99, Courage og Crehan, Sml. I, s. 6297, præmis 25, og af 13.7.2006, forenede sager C-295/04 — C-298/04, Manfredi m.fl., Sml. I, s. 6619, præmis 89.

44 — Jf. bl.a. dom af 9.9.2003, sag C-198/01, CIF, Sml. I, s. 8055, præmis 48, og dommen i sagen Manfredi m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 43, præmis 39.

45 — Jf. dom af 8.6.2000, sag C-396/98, Schlossstraße, Sml. I, s. 4279, præmis 44-47, og Marks & Spencer I-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 45 og 46.

46 — Dom af 21.6.2007, sag C-231/06 — C-233/06, Jonkmann, Sml. I, s. 5149, præmis 39, under henvisning til dom af 28.9.1994, sag C-408/92, Avdel Systems, Sml. I, s. 4435, præmis 16 og 17, af 12.12.2002, sag C-442/00, Rodríguez Caballero, Sml. I, s. 11915, præmis 42 og 43, og af 7.9.2006, sag C-81/05, Cordero Alonso, Sml. I, s. 7569, præmis 45 og 46.

47 — Jf. dom af 9.10.1984, sag 188/83, Witte mod Parlamentet, Sml. s. 3465, præmis 15, og af 4.7.1985, sag 134/84, Williams mod Revisionsretten, Sml. s. 2225, præmis 14.

for andre virksomheder, er statsstøtte. Udvidelse af kredsen af muligt begunstigede til at omfatte andre virksomheder kan ikke ophæve virkningerne af en retsstridigt tildelt støtte, men vil tværtimod forstærke denne støttes virkninger [48].

77. Ifølge fast retspraksis er medlemsstaterne imidlertid ikke forpligtede til at udelukke tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten, hvis dette vil medføre en ugrundet berigelse. Tværtimod bør tilbagebetalingen i henhold til retspraksis udgøre reglen, hvorfra der kan fraviges med henblik på at *kunne* undgå ugrundet berigelse [49]. Det er således ikke ulovligt, hvis det i henhold til en national bestemmelse er tilladt at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten uden begrænsninger ved en indsigelse om ugrundet berigelse, således som det i Det Forenede Kongerige tilsyneladende var tilfældet med hensyn til *repayment traders* frem til 2005. At fjerne forskelsbehandlingen ved ikke at anvende indsigelsen om ugrundet berigelse over for *payment traders* medfører derfor ikke »ligebehandling i forbindelse med retsstridige handlinger«.

78. Marks & Spencer har navnlig under retsmødet understreget, at afvisningen af tilbagebetalingen på sin side vil medføre en ugrundet berigelse, nemlig af statskassen, mens tilbagebetalingen i realiteten burde komme Marks & Spencers kunder, som i sidste ende har betalt den uretmæssige afgift, til gode. Det Forenede Kongerige har heroverfor indvendt, at staten under alle omstændigheder anvender de med urette opkrævede afgifter til almennyttige formål, hvorfor de således også i sidste ende vil komme Marks & Spencers kunder til gode.

79. Jeg skal i denne sammenhæng påpege, at en medlemsstat principielt ikke kan påberåbe sig en tilsidesættelse af fællesskabsretten med henblik på egen vinding [50]. Det ville i øvrigt føre for vidt, hvis Domstolen skulle vurdere, hvem der på mest fornuftig vis og med størst gevinst for Marks & Spencers kunder skulle bestride de med urette opkrævede midler, staten eller denne virksomhed.

48 — Dom af 15.6.2006, forenede sager C-393/04 og C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, Sml. I, s. 5293, præmis 43 og 45, og af 5.10.2006, sag C-368/04, Transalpine Ölleitung, Sml. I, s. 9957, præmis 49 og 50.

49 — Jf. ovenfor, punkt 48 og 49 og den deri nævnte retspraksis.

50 — Jf. I denne retning dom af 5.4.1979, sag 148/78, Ratti, Sml. s. 1629 præmis 22, Becker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 28, præmis 24, dom af 26.2.1986, sag 152/84, Marshall, Sml. s. 723, præmis 49, og af 14.7.1994, sag C-91/92, Faccini Dori, Sml. I, s. 3325, præmis 22 og 23.

V — Forslag til afgørelse

80. Som følge af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

»1) Hvis en medlemsstat i medfør af sjette momsdirektivs artikel 28, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (før og efter ændringen af denne bestemmelse i 1992 ved direktiv 92/77), i sin nationale momslovgivning har opretholdt en fritagelse med tilbagebetaling af indgående afgift for visse leveringer, består der for en erhvervsdrivende, som foretager sådanne leveringer, en ret i henhold til fællesskabsretten, sammenholdt med de almindelige fællesskabsretlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet, neutralitetsprincippet og legalitetsprincippet, til en korrekt anvendelse af denne bestemmelse.

Hvis skattemyndighederne fejlagtigt har fortolket den nationale lovgivning således, at visse leveringer, som efter den nationale lovgivning er fritaget med ret til tilbagebetaling af indgående afgift, er blevet pålagt afgift til normalsatsen, har en erhvervsdrivende principielt ret til tilbagebetaling af det beløb, som fejlagtigt er opkrævet herfor. Ved udformningen af dette krav skal de almindelige fællesskabsretlige principper, inklusive ligebehandlingsprincippet og afgiftsneutralitetsprincippet, overholdes.

2) Direktivet er principielt ikke til hinder for en national bestemmelse, der udelukker tilbagebetaling af merværdiafgift opkrævet i strid med fællesskabsretten, hvis denne medfører en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige.

Det er imidlertid i strid med ligebehandlingsprincippet, som skal anvendes ved gennemførelsen af direktivet, hvis indsigelsen om ugrundet berigelse kun kan anvendes på afgiftspligtige, der i en afgiftsperiode har betalt merværdiafgift, men derimod ikke på afgiftspligtige, hvis fradragsret for indgående merværdiafgift oversteg den merværdiafgift, de skulle betale i udgående transaktioner (*repayment traders*).

Det påhviler de nationale retsinstanser, der inden for rammerne af deres kompetence har til opgave at anvende fællesskabsbestemmelserne, at sikre den fulde virkning af disse bestemmelser og beskytte de rettigheder, som de tillægger borgerne, idet de undlader at anvende nationale bestemmelser, der er i strid med ligebehandlingsprincippet.«