DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
6. juli 1995 *

I sag C-62/93,

angående en anmodning, som Diikitiko Protodikio, Athen, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

BP Supergaz Anonimos Eteria Geniki Emboriki-Viomichaniki ke Antiprossopion

mod

den græske stat,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 11, 17 og 27 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »det sjette direktiv«),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, F.A. Schockweiler, og dommerne G.F. Mancini (refererende dommer), C.N. Kakouris, J.L. Murray og G. Hirsch,

* Processprog: græsk.

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— BP Supergaz Anonimos Eteria Geniki Emboriki-Viomichaniki ke Antiprossopion ved advokaterne Nikolaos Skandamis og Athanassios Bakas, Athen

— Den Hellenske Republik ved assisterende juridisk konsulent Vassileios Kontolaimos og fuldmægtig Vassileia Pelekou, Statens Advokatkontor, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, og Théophile M. Margellos, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionen, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 19. januar 1995 er afgivet mundtlige indlæg af BP Supergaz Anonimos Eteria Geniki Emboriki-Viomichaniki ke Antiprossopion ved advokaterne Nikolaos Skandamis og Athanassios Bakas, af den græske regering ved Vassileios Kontolaimos og Vassiliki Tatsi og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Dimitrios Gouloussis, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 9. marts 1995,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 7. april 1992 indgået til Domstolen den 11. marts 1993 har Diikitiko Protodikio, Athen, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11, 17 og 27 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »det sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, som selskabet BP Supergaz Anonimos Eteria Geniki Emboriki-Viomichaniki ke Antiprossopion (herefter benævnt »Supergaz«) har anlagt mod den græske stat, og hvori selskabet har nedlagt påstand om annullation af afgørelse nr. 46645 af 28. januar 1991 truffet af chefen for Skattekontoret for Handelsaktieselskaber i Athen (herefter benævnt »den omtvistede afgørelse«), hvorved der blev givet afslag på selskabets ansøgning vedrørende delvis tilbagekaldelse af dets momsangivelser for perioden 1. januar — 31. december 1987, og om, at der træffes bestemmelse om tilbagebetaling af et momsbeløb på 12 472 889 DR, som ifølge selskabet er erlagt med urette.

3 Supergaz driver navnlig virksomhed i form af handel i Grækenland med mineralolieprodukter og andre hermed beslægtede produkter. For perioden 1. januar — 31. december 1987 indgav selskabet momsangivelser, hvorefter dets omsætning havde andraget i alt 2 012 096 225 DR, hvoraf 1 760 906 349 DR, eller 87%, hidrørte fra salg af mineralolieprodukter, som i henhold til artikel 37, stk. 4, i den græske lov nr. 1642/1986 om opkrævning af merværdiafgift mv. (*Det Græske Statstidende*, første afdeling, nr. 125) ikke giver ret til fradrag for indgående moms. Et beløb på 251 139 876 DR, eller 13% af den samlede omsætning, angik andre transaktioner, hvortil der efter lov nr. 1642/1986 var knyttet fradragsret.

4 I samme periode havde Supergaz betalt 14 336 654 DR i moms for levering af goder og tjenesteydelser til selskabet. Selskabet anmodede i første omgang kun om at kunne fradrage 1 863 765 DR, eller 13% af det nævnte beløb, hvilket svarede til den del af transaktionerne, hvortil der efter momsloven var knyttet fradragsret. Senere, nærmere bestemt den 31. december 1990, tilbagekaldte selskabet delvis sine oprindelige angivelser under henvisning til, at disse beroede på en, undskyldelig, fejl, idet selskabet anmodede om at kunne fradrage 14 336 654 DR, dvs. et beløb svarende til hele den indgående moms. Selskabet ansøgte endvidere om en tilbagebetaling af 12 472 889 DR, dvs. et beløb svarende til 87% af den indgående moms, som selskabet fandt var erlagt med urette.

5 Ved den omtvistede afgørelse afslog chefen for skattekontoret denne ansøgning. Supergaz anlagde herefter sag ved Diikitiko Protodikio, Athen, med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse og om, at der blev truffet bestemmelse om tilbagebetaling af det nævnte beløb på 12 472 889 DR.

6 Supergaz gjorde gældende, at artikel 23, stk. 1, artikel 24, stk. 1, og artikel 37 i den græske lov nr. 1642/1986 samt artikel 11 i den græske lov nr. 1571/1985 (*Det Græske Statstidende* nr. 192) og præsidentdekret nr. 619/1985 (*Det Græske Statstidende* nr. 227), således som disse bestemmelser var gældende for regnskabsåret 1987, strider mod flere bestemmelser i det sjette direktiv.

7 Under henvisning til, at artikel 37 i lov nr. 1642/1986 indeholder regler, som i princippet fraviger bestemmelserne i det sjette direktiv, har den nationale retsinstans udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Har den græske stat på noget grundlag haft kompetence til:

a) dels at pålægge indførslen af færdige mineralolieprodukter merværdiafgift beregnet på grundlag af den ovennævnte basispris, som afviger

fra den pris, der er fastsat i artikel 11 (punkt A, stk. 1, og punkt B, stk. 1 og 2) i det sjette direktiv udstedt af Rådet for De Europæiske Fællesskaber, dels at fritage selskaber, som handler med mineralolieprodukter, servicestationer og øvrige detailhandlere fra forpligtelsen til at indsende angivelser og dermed ophæve sådanne erhvervsdrivendes ret til at fradrage afgiften, jf. herved henholdsvis stk. 1 og 4 i artikel 37 i lov nr. 1642/1986

b) at indføre afgiftsfritagelse, jf. lovens artikel 37, stk. 6, for tjenesteydelser i form af transport og oplagring af mineralolieprodukter, som ikke er knyttet til transporten mv. af produkterne fra det første bestemmelsessted til et andet kendt sted?

2) Såfremt spørgsmål 1) besvares benægtende — dvs. i det tilfælde, at den græske stat ikke har haft en sådan kompetence (ret) — ønskes det oplyst, hvorvidt bestemmelserne i det sjette direktivs artikel 11 (punkt A, stk. 1, og punkt B, stk. 1 og 2) og artikel 17 (stk. 1 og 2) er ubetingede og tilstrækkeligt præcise til, at sagsøgeren kan påberåbe sig dem som trinhøjere retsregler ved Diikitiko Protodikio, for hvem selskabet har indbragt sagen. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, ønskes det endvidere oplyst, hvorvidt det afgiftspligtige selskab på grundlag af de nævnte bestemmelser med tilbagevirkende gyldighed fra den 1. januar 1987, da lov nr. 1642/1986 trådte i kraft, kan kræve at kunne fradrage afgiften i forbindelse med de pågældende transaktioner i tidligere omsætningsled — som selskabet ikke har fradraget — og at få tilbagebetalt den afgift, som selskabet har erlagt med urette for disse transaktioner for regnskabsåret 1987.«

Formaliteten

8 Den græske regering har gjort gældende, at de forelagte spørgsmål ikke kan realitetsbehandles.

9 Den græske regering gør i første række gældende, at punkt a) i det første spørgsmål er uden sammenhæng med genstanden for hovedsagen.

10 Det bemærkes herom, at det fremgår af fast retspraksis, at det udelukkende tilkommer de nationale retsinstanser, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retslige afgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at de kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, de forelægger Domstolen. En afvisning fra realitetsbehandling af en anmodning fra en national retsinstans er kun mulig, hvis det viser sig, at den fortolkning af fællesskabsretten eller den efterprøvelse af en fællesskabsregels gyldighed, som den pågældende retsinstans har anmodet om, åbenbart savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand (jf. bl.a. dom af 16.7.1992, sag C-67/91, Asociación Española de Banca Privada m.fl., Sml. I, s. 4785, præmis 25 og 26, og af 3.3.1994, forenede sager C-332/92, C-333/92 og C-335/92, Eurico Italia m.fl., Sml. I, s. 711, præmis 17). Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende hovedsag.

11 Den afgørelse om at nægte Supergaz fradragsret, som hovedsagen er genstand for, har således snæver sammenhæng med den særlige afgiftsordning for mineralolieprodukter. Den nationale retsinstans har derfor kunnet antage, at en afgørelse fra Domstolen vedrørende fortolkningen af det sjette direktiv er en forudsætning for, at retten kan træffe afgørelse om, hvorvidt denne ordning som helhed er forenelig med fællesskabsretten.

12 Den græske regering har for det andet gjort gældende, at Domstolen ikke har noget grundlag for at besvare det andet spørgsmål, idet de almindelige bestemmelser i lov nr. 1642/1986, der vil finde anvendelse i tilfælde af en benægtende besvarelse af det første spørgsmål, er fuldt ud forenelige med det sjette direktiv.

13 Da Domstolen savner kompetence til som led i den præjudicielle procedure i henhold til artikel 177 at træffe afgørelse om, hvorvidt en national ordning er

forenelig med fællesskabsretten (jf. bl.a. dom af 21.1.1993, sag C-188/91, Deutsche Shell, Sml. I, s. 363, præmis 27), kan den ikke tage nærmere stilling til dette argument.

14 Domstolen skal herefter undersøge de af den nationale retsinstans forelagte spørgsmål.

Punkt a) i det første spørgsmål

15 Med dette spørgsmål ønsker den nationale retsinstans i det væsentlige oplyst, hvorvidt artikel 2, 11 og 17 i det sjette direktiv skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, som pålægger indførslen af færdige mineralolieprodukter moms beregnet på grundlag af en basispris, der afviger fra den pris, der er fastsat i direktivets artikel 11, og som ved at fritage de erhvervsdrivende inden for mineraloliesektoren fra angivelsespligten ophæver disse erhvervsdrivendes ret til at fradrage den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere omsætningsled.

16 Det er et grundlæggende princip i momsordningen, jf. herved artikel 2 i det første og det sjette direktiv, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere led.

17 Artikel 11 i det sjette direktiv fastlægger de nærmere regler om momsbeskatningsgrundlaget. Formålet med denne bestemmelse er navnlig at sikre, at der betales moms i alle omsætningsled på grundlag af varernes pris eller værdi i det pågældende led. Artikel 11 er derfor til hinder for en anvendelse af en afgiftsordning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter momsen én gang fastsættes ud fra prisen i det første omsætningsled.

18 Fradragsretten i henhold til artikel 17 ff. i det sjette direktiv udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Det fremgår af Domstolens faste praksis (jf. bl.a. domme af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15, 16 og 17, og af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27), at denne ret umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Enhver begrænsning i fradragsretten har betydning for afgiftsbyrdens højde og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om.

19 Hvad nærmere angår undtagelsesbestemmelserne i artikel 37 i lov nr. 1642/1986 har den græske regering gjort gældende, at disse må anses for godkendt af Rådet efter proceduren i artikel 27 i det sjette direktiv. De græske myndigheder forelagde Kommissionen udkastet til lov nr. 1642/1986 som helhed og opnåede Rådets godkendelse af de pågældende undtagelsesbestemmelser, idet de ikke blev forelagt Rådet inden for den fastsatte frist.

20 Dette argument kan ikke tiltrædes.

21 Der henvises herved for det første til det nærmere indhold af den i artikel 27 i det sjette direktiv fastlagte ordning. I henhold til artikel 27, stk. 1, kan Rådet give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i direktivet. Den medlemsstat, der ønsker at indføre foranstaltninger som omhandlet i stk. 1, skal ifølge stk. 2 forelægge sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige for at foretage en vurdering. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned (stk. 3). Såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne anmoder om, at sagen forelægges Rådet, anses dettes samtykke for givet ved udløbet af en frist på to måneder fra tidspunktet for den af

Kommissionen givne underretning (stk. 4). I modsat fald gælder det, at Rådet kun kan godkende den pågældende foranstaltning med enstemmighed på forslag af Kommissionen (stk. 1 in fine).

22 Det fremgår af Domstolens praksis (jf. dom af 13.2.1985, sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617, præmis 24), at foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i direktivet, kun er forenelige med fællesskabsretten på betingelse af, dels at de falder inden for de ved målene i artikel 27, stk. 1, afstukne rammer, dels at de har været forelagt Kommissionen og har opnået Rådets stiltiende eller udtrykkelige godkendelse i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 27, stk. 1-4.

23 Det bemærkes herefter, at den græske regering ikke specifikt forelagde Kommissionen de særlige foranstaltninger i henhold til artikel 37 i lov nr. 1642/1986, hvorefter der for mineralolieprodukter skulle gælde en ordning, som fraveg bestemmelserne i det sjette direktiv. Den græske regering gav således alene Kommissionen meddelelse om udkastet til lov nr. 1642/1986 som helhed uden at fremkomme med nærmere oplysninger med henblik på en vurdering af den særlige ordning i henhold til artikel 37. Kun en underretning med udtrykkelig henvisning til direktivets artikel 27, stk. 2, ville imidlertid have skabt grundlag for, at Kommissionen, og i givet fald Rådet, kunne undersøge, hvorvidt undtagelsesordningen vedrørende mineralolieprodukter i henhold til artikel 37 i udkastet til lov faldt inden for de ved målene i artikel 27, stk. 1, afstukne rammer.

24 Nærværende led af det første spørgsmål må herefter besvares med, at artikel 2, 11 og 17 i det sjette direktiv skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, som pålægger indførslen af færdige mineralolieprodukter moms beregnet på grundlag af en basispris, der afviger fra den pris, der er fastsat i artikel 11, og som ved at fritage de erhvervsdrivende inden for mineraloliesektoren for angivelsespligten ophæver disse erhvervsdrivendes ret til at fradrage den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere omsætningsled.

Punkt b) i det første spørgsmål

25 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende retsinstans i det væsentlige oplyst, hvorvidt bestemmelserne i det sjette momsdirektiv skal fortolkes således, at de er til hinder for en momsfritagelse for tjenesteydelser i form af transport og oplagring af mineralolieprodukter, som ikke er knyttet til transporten af produkterne fra disses første bestemmelsessted til et andet kendt sted.

26 De fælles områder for momsfritagelse er fastlagt i artikel 13-16 i det sjette direktiv. I henhold til dettes artikel 14, stk. 1, litra i), fritager medlemsstaterne »tjenesteydelser i forbindelse med indførsel af goder, såfremt tjenesteydelsens værdi indgår i beskatningsgrundlaget i overensstemmelse med artikel 11, punkt B, stk. 3, litra b)«.

27 Ifølge første led af sidstnævnte bestemmelse indgår transportomkostninger, som påløber indtil det »første bestemmelsessted« inden for medlemsstaten, i beskatningsgrundlaget. Ved »første bestemmelsessted« forstås det sted, der er angivet i fragtbrevet (samme bestemmelses andet led). Medlemsstaterne kan ligeledes i beskatningsgrundlaget medregne transportomkostninger, såfremt disse hidrører fra transport til et andet bestemmelsessted, og dette er kendt (tredje led).

28 Det må fastslås, at en generel momsfritagelse for alle »tjenesteydelser i form af transport og oplagring af mineralolieprodukter« som den i artikel 37, stk. 6, i lov nr. 1642/1986 fastlagte går ud over rammerne for den fritagelse, der er fastsat i artikel 14 i det sjette direktiv.

29 Det bemærkes herved, at en sådan generel fritagelse ophæver de erhvervsdrivendes ret til at fradrage den moms, der rammer transport og oplagring af mineralolieprodukter, som ligger ud over den sidste af de ovenfor nævnte transporter.

30 Hertil kommer, jf. bemærkningerne ovenfor i præmis 22 og 23, at foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i det sjette direktiv, skal meddeles Kommissionen i overensstemmelse med artikel 27, stk. 2, hvilket ikke er sket i hovedsagen for så vidt angår artikel 37, stk. 6, i lov nr. 1642/1986.

31 Det andet led af det første spørgsmål må herefter besvares med, at bestemmelserne i det sjette direktiv, jf. navnlig artikel 13-17, skal fortolkes således, at de er til hinder for en momsfritagelse for tjenesteydelser i form af transport og oplagring af mineralolieprodukter, som ikke er knyttet til transporten af produkterne fra disses første bestemmelsessted til et andet kendt sted.

Det første led af det andet spørgsmål

32 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende retsinstans oplyst, hvorvidt bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1, og punkt B, stk. 1 og 2, og i artikel 17, stk. 1 og 2, i det sjette direktiv tillægger borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved de nationale domstole.

33 Ved besvarelsen af dette spørgsmål må der tages udgangspunkt i Domstolens faste praksis om, hvorvidt borgerne kan støtte ret på det sjette direktiv (jf. herved dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, og af 20.10.1993, sag C-10/92, Balocchi, Sml. I, s. 5105).

34 Det fremgår af denne retspraksis, at borgerne, uanset det relativt vide skøn, som medlemsstaterne råder over ved gennemførelsen af visse bestemmelser i det sjette direktiv, ved de nationale domstole kan påberåbe sig de bestemmelser i direktivet, der er tilstrækkeligt klare, præcise og ubetingede (dommen i Balocchi-sagen, præmis 34).

35 Det bemærkes herved, at bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1, og punkt B, stk. 1 og 2, og i artikel 17, stk. 1 og 2, indeholder præcise regler om henholdsvis fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget og vilkårene for og omfanget af fradragsretten. Disse bestemmelser overlader ikke noget skøn for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse. De opfylder derfor de ovenfor nævnte kriterier og tillægger dermed borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved de nationale domstole over for en national ordning, der strider mod bestemmelserne.

36 Det første led af det andet spørgsmål må herefter besvares med, at bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1, og punkt B, stk. 1 og 2, og i artikel 17, stk. 1 og 2, i det sjette direktiv tillægger borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved de nationale domstole.

Det andet led af det andet spørgsmål

37 Med dette spørgsmål ønsker den nationale retsinstans oplyst, hvorvidt en afgiftspligtig har krav på med tilbagevirkende gyldighed fra tidspunktet for ikrafttrædelsen af en mod det sjette direktiv stridende national lovgivning at få tilbagebetalt moms, der er erlagt med urette.

38 Det sjette direktiv indeholder ingen bestemmelser vedrørende anmodninger om tilbagebetaling af moms, som afgiftspligtige har erlagt med urette.

39 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis (jf. bl.a. dom af 2.2.1988, sag 309/85, Barra, Sml. s. 355, præmis 11), at den fortolkning, som Domstolen anlægger af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 177, i det omfang, det er nødvendigt, belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af reglen fra tidspunktet for dens ikrafttrædelse, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt. Herefter kan og skal den således fortolkede regel anvendes af den pågældende nationale retsinstans endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge en tvist for domstolene om anvendelsen af reglen i øvrigt er opfyldt.

40 Det følger nærmere bestemt heraf, at retten til at få tilbagebetalt beløb, som en medlemsstat har opkrævet 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 (dommen i Barra-sagen, a.st., præmis 17).

41 Selv om tilbagebetalingskrav alene kan forfølges på grundlag af de materielle og formelle regler, der er fastsat i de forskellige nationale lovgivninger herom, gælder det dog, således som det fremgår af Domstolens faste praksis (jf. bl.a. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, dommen i Barrasagen, a.st., præmis 18, og dom af 25.7.1991, sag C-208/90, Emmot, Sml. I, s. 4269, præmis 16, og af 6.12.1994, sag C-410/92, Johnson, Sml. I, s. 5483, præmis 21), at disse regler og de processuelle regler vedrørende søgsmål til beskyttelse af de rettigheder, som for borgerne udspringer af fællesskabsrettens umiddelbare retsvirkninger, ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for sammenlignelige krav i nationale sager, og ikke må være udformet således, at de i praksis umuliggør udøvelsen af rettigheder, som hjemles i Fællesskabets retsorden.

42 Det andet led af det andet spørgsmål må herefter besvares med, at en afgiftspligtig har krav på med tilbagevirkende gyldighed fra tidspunktet for ikraft-

trædelsen af en mod det sjette direktiv stridende national lovgivning at få tilbagebetalt moms, der er erlagt med urette, på grundlag af de i den pågældende medlemsstats nationale retsorden fastlagte processuelle regler, hvorved disse dog ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder sammenlignelige krav i nationale sager, og ikke må være udformet således, at de i praksis umuliggør udøvelsen af rettigheder, som hjemles i Fællesskabets retsorden.

Sagens omkostninger

43 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og den græske regering, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tillkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Diikitiko Protodikio, Athen, ved dom af 7. april 1992, for ret:

1) Artikel 2, 11 og 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, som pålægger indførslen af færdige mineralolieprodukter moms beregnet på grundlag af en basispris, der afviger fra den pris, der er fastsat i artikel 11, og som ved at fritage de erhvervsdrivende inden for mineraloliesek-

toren for angivelsespligten ophæver disse erhvervsdrivendes ret til at fradrage den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere omsætningsled.

2) Bestemmelserne i det sjette direktiv, jf. navnlig artikel 13-17, skal fortolkes således, at de er til hinder for en momsfritagelse for tjenesteydelser i form af transport og oplagring af mineralolieprodukter, som ikke er knyttet til transporten af produkterne fra disses første bestemmelsessted til et andet kendt sted.

3) Bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1, og punkt B, stk. 1 og 2, og i artikel 17, stk. 1 og 2, i det sjette direktiv tillægger borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved de nationale domstole.

4) En afgiftspligtig har krav på med tilbagevirkende gyldighed fra tidspunktet for ikrafttrædelsen af en mod det sjette direktiv stridende national lovgivning at få tilbagebetalt moms, der er erlagt med urette, på grundlag af de i den pågældende medlemsstats nationale retsorden fastlagte processuelle regler, hvorved disse dog ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder sammenlignelige krav i nationale sager, og ikke må være udformet således, at de i praksis umuliggør udøvelsen af rettigheder, som hjemles i Fællesskabets retsorden.

Schockweiler Mancini Kakouris

Murray Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. juli 1995.

R. Grass F.A. Schockweiler

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling