FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 9. marts 1995 *

1. I denne sag ønsker Diikitiko Protodikio, Athen, en afgørelse af, hvorvidt den særlige afgiftsordning for levering af mineralolieprodukter i henhold til græsk lovgivning er forenelig med bestemmelserne i det sjette momsdirektiv (herefter benævnt »det sjette direktiv«) [1] vedrørende beskatningsgrundlaget og ret til fradrag, og, såfremt dette ikke er tilfældet, hvorvidt disse bestemmelser har umiddelbare retsvirkninger og skaber en ret for en afgiftspligtig til at kræve at få tilbagebetalt afgift med tilbagevirkende gyldighed fra tidspunktet for ikrafttrædelsen af den pågældende græske lov, dvs. med virkning fra den 1. januar 1987.

Den græske lovgivning

2. I henhold til artikel 11, stk. 1 og 2, i den græske lov nr. 1571/1985 (herefter benævnt »mineralolieloven«) fastsættes basisprisen for mineralolieprodukter løbende ved ministeriel bekendtgørelse på grundlag af en række forhold, der fastlægges ved præsidentdekret, f.eks. cif-prisen i græske havne for færdige produkter indladet i havne i EF-medlemsstater i Middelhavsområdet eller i Nordeuropa. Basisprisen kan ved ministeriel bekendtgørelse fastsættes som svarende til salgsprisen på det indenlandske marked for produkter fra statslige raffinaderier.

3. I henhold til mineralolielovens artikel 11, stk. 3, kan der ved ministeriel bekendtgørelse træffes bestemmelse om yderligere økonomiske faktorer, der skal inddrages ved fastsættelsen af salgsprisen på det græske marked. Forskellen mellem salgsprisen og cif-prisen i græske havne skal yde dækning for transportomkostninger, for de særlige omkostninger, der er forbundet med at forsyne grænseområder, vanskeligt stillede områder og turistområder, for fortjenstmargenen hos grossister og detailhandlere, for oplagringsomkostninger m.v. Detailprisen fastsættes ligeledes ved ministeriel bekendtgørelse, idet den andrager salgsprisen forhøjet med afgifter mv. til staten eller andre.

4. På det for sagen relevante tidspunkt fastlagde den græske lov nr. 1642/1986 om opkrævning af merværdiafgift (herefter

* Originalsprog: engelsk.

1 — 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).

benævnt »momsloven«) særlige regler om afgift på mineralolieprodukter. Momslovens artikel 37 indeholdt nærmere bestemt følgende regler:

»1) I forbindelse med levering og indførsel af færdige mineralolieprodukter beregnes den i denne lov omhandlede afgift på grundlag af disse produkters basispris som fastsat ved artikel 11 i [mineralolieloven] og ved præsidentdekret nr. 619/1985. Basisprisen forhøjes med skatter, told, forbrugsafgifter og andre afgifter til staten eller andre, med undtagelse af den i denne lov omhandlede afgift.

...

3) Det påhviler de virksomheder, der sælger mineralolieprodukter, at betale afgiften. Hvad angår afgiftsskyldens stiftelse, afgiftens forfaldstid og afgiftens betaling gælder de toldbestemmelser, som finder anvendelse ved opkrævning af den forbrugsafgift af mineralolieprodukter, som opkræves samtidig med den i denne lov omhandlede afgift.

4) I forbindelse med levering af mineralolieprodukter er virksomheder, der sælger mineralolie, servicestationer og øvrige detailhandlere undtaget fra angivelsespligten i artikel 31 og fra fradragsretten i henhold til artikel 23. I fakturaer vedrørende levering af færdige mineralolieprodukter til sådanne erhvervsdrivende skal afgiften indgå i prisen og bemærkningen 'intet fradrag for merværdiafgift' påføres fakturaen.

5) Ved anvendelsen af artikel 24, stk. 1, føjes størrelsen af den årlige omsætning, der opnås af de i foregående stykke nævnte erhvervsdrivende, og som hidrører fra leveringer af mineralolieprodukter, til nævneren i den brøk, som er fastsat i denne bestemmelse. De pågældende skal opføre køb af mineralolieprodukter i en særlig kolonne i deres forretningsbøger.

6) Tjenesteydelser i form af transport og oplagring af mineralolieprodukter er fritaget for den i denne lov omhandlede afgift.

7) Merværdiafgift af mineralolieprodukter fradrages, når den afgiftspligtige anvender produkterne som råstoffer eller som hjælpestoffer til fremstilling af goder, hvis levering er omfattet af afgiften, eller til afgiftsbelagte tjenesteydelser, jf. dog artikel 23, stk. 4, litra e) ...«

5. Artikel 24, stk. 1, som artikel 37, stk. 5, henviser til, indeholdt følgende bestemmelse:

»Såfremt den afgiftspligtige anvender goderne eller tjenesteydelserne til transaktioner, hvoraf der til nogen ikke er knyttet fradragsret, er fradragsretten begrænset til en procentdel af den samlede afgift. Denne procentdel er lig med en brøk, hvis tæller er den årlige omsætning minus merværdiafgift af transaktioner, hvortil der er knyttet fradragsret, og hvis nævner er summen af transaktionerne i tælleren og de transaktioner, hvortil der ikke er knyttet fradragsret.«

De fællesskabsretlige bestemmelser

6. De fællesskabsretlige momsbestemmelser omfatter ikke særlige ordninger vedrørende afgift på mineralolieprodukter. De nedenfor angivne generelle bestemmelser er dog relevante.

7. Artikel 2 i det første momsdirektiv [2], som ændret ved artikel 36 i det sjette direktiv, lyder således:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

8. Artikel 2 i det sjette direktiv indeholder følgende bestemmelse:

»Merværdiafgift pålægges:

1) Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

2) Indførsel af goder.«

9. Artikel 11 bestemmer:

» A. *I indlandet*:

1) Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

...

B. *Ved indførsel af goder*:

1) Beskatningsgrundlaget er:

a) den pris, som importøren har betalt eller skal betale, hvis denne pris udgør den eneste modværdi som fastsat under punkt A, stk. 1, litra a)

b) normalværdien, i mangel af en pris eller hvis den pris, der er betalt, eller som skal betales, ikke udgør den eneste modværdi for det indførte gode.

...

2) Medlemsstaterne kan som beskatningsgrundlag vælge den værdi, der er fastsat i forordning (EØF) nr. 803/68.

...«

10. Artikel 17 bestemmer:

»Fradragsrettens indtræden og omfang:

1) Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2) I det omfang, goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgifts-

pligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for indførte goder

...

5) For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige, i overensstemmelse med artikel 19.

...«

11. Artikel 19, stk. 1, lyder således:

»Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

— i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

— i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.«

De faktiske omstændigheder og spørgsmålene fra den nationale retsinstans

12. Sagsøgeren i hovedsagen driver virksomhed i form af handel i Grækenland med mineralolieprodukter og hermed beslægtede produkter. Ifølge selskabets momsangivelser for perioden 1. januar — 31. december 1987 var selskabets omsætning 2 012 096 225 DR. Der var dog kun knyttet fradragsret til 13% af transaktionerne (251 189 876 DR). De resterende 87% (1 760 906 349 DR) repræsenterede salg af mineralolieprodukter, hvortil der efter momslovens artikel 37, stk. 4, ikke var knyttet nogen fradragsret. I samme periode androg sagsøgerens indgående moms i forbindelse med generelle omkostninger 14 336 654 DR. På grundlag af momsloven, jf. navnlig artikel 24, stk. 1, og artikel 37, stk. 5, anmodede sagsøgeren kun om fradrag for så vidt angår 13% af det omhandlede beløb (1 863 765 DR), dvs. fradrag svarende til den del af omsætningen, hvortil der var knyttet fradragsret. Senere, nærmere bestemt den 31. december 1990, tilbagekaldte sagsøgeren imidlertid sine oprindelige angivelser under henvisning til, at disse beroede på en, undskyldelig, fejl, idet selskabet anmodede om at kunne fradrage de resterende 87% (12 472 889 DR) af den indgående moms, som selskabet ikke havde fradraget i forbindelse med sine oprindelige angivelser. Til støtte for sit krav gjorde sagsøgeren gældende, at den særlige afgiftsordning for mineralolieprodukter stred mod det sjette direktiv, navnlig artikel 11 og 17.

13. Diikitiko Protodikio, Athen, for hvem selskabet indbragte sagen, har forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»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 [momsloven]

b) at indføre afgiftsfritagelse, jf. [momslovens] 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 [momsloven] 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.«

Kan spørgsmålene realitetsbehandles?

14. Den græske regering har fremsat en række indvendinger mod en realitetsbehandling af spørgsmålene fra den nationale retsinstans. Efter min opfattelse fortjener kun en enkelt af disse indvendinger en nærmere overvejelse, nemlig indvendingen om, at det første spørgsmål ikke kan realitetsbehandles, fordi den nationale retsinstans ikke har redegjort for sammenhængen mellem henholdsvis afgiftsordningen i henhold til momslovens artikel 37, stk. 1, vedrørende import og leveringer af mineralolieprodukter og metoden i lovens artikel 24, stk. 1, til beregning af den fradragsberettigede procentdel, idet den nationale retsinstans heller ikke har forklaret, hvilken relevans for tvisten det har, at Domstolen træffer afgørelse om, hvorvidt lovens artikel 37, stk. 1, er forenelig med artikel 11 i det sjette direktiv, eller om, hvorvidt lovens artikel 37, stk. 6, er forenelig med direktivet.

15. Det er rigtigt, at tvisten, således som der er redegjort for denne i forelæggelsesdommen, er begrænset til at angå spørgsmålet om, hvorvidt sagsøgeren i hovedsagen, et selskab, der sælger mineralolieprodukter, har ret til at kunne fradrage moms i forbindelse med sine generelle omkostninger. Følgelig er sagsøgerens påstand i sidste instans udelukkende baseret på artikel 17 i det sjette direktiv. Som jeg vil forklare nærmere nedenfor, er den manglende ret til at fradrage moms imidlertid snævert forbundet med græsk lovgivnings særlige momsordning for mineralolieprodukter, og efter min opfattelse har den nationale retsinstans meget vel kunnet antage, at det var formålstjenligt at indhente en afgørelse, der vil gøre det muligt for den at vurdere, om denne ordning som helhed er forenelig med fællesskabsretten, herunder for så vidt angår reglen om manglende ret til fradrag af moms. Jeg mener derfor, at Domstolen bør besvare det første spørgsmål fra den nationale retsinstans og herved alene omformulere dette i det omfang, det er nødvendigt for at undgå, at der træffes en direkte afgørelse vedrørende den græske lovgivning.

Punkt a) i det første spørgsmål

16. I sit skriftlige indlæg har sagsøgeren gjort gældende, at den græske lovgivning er

uforenelig med direktivets artikel 11 og 17, og Kommissionen deler denne opfattelse. Heroverfor har den græske regering gjort gældende, at den græske lovgivning ikke strider mod de fællesskabsretlige bestemmelser, men blot fastlægger regler af bogføringsmæssig karakter, der er tilpasset det græske marked. På det græske marked sker der en fastsættelse af prisen på mineralolieprodukter, og denne er uændret fra det tidspunkt, hvor produkterne forlader raffinaderierne, til de leveres til den endelige forbruger. Momsordningen tager hensyn hertil ved at fastsætte regler, hvorefter opkrævningen af afgiften af den samlede detailpris sker ved starten af markedsføringsprocessen. Den nævnte pris, der omfatter alle afgifter, told, bidrag mv. bortset fra moms, fortjenesterne hos mellemhandlerne i markedsføringskæden samt transport- og oplagringsomkostninger, er forenelig med artikel 11. Opkrævning og fradrag af afgift i senere omsætningsled er unødvendig, da produkterne fuldt ud er afgiftsbelagt i det første omsætningsled, således at afgiften overvæltes fremad i markedsføringskæden indtil forbrugeren, idet den er indeholdt i prisen for produkterne. Den græske ordning ændrer ikke afgiftsbyrden for den endelige forbruger.

17. Efter min opfattelse fraviger de græske bestemmelser såvel med hensyn til deres form som deres indhold bestemmelserne i det første og det sjette direktiv. Dette kan illustreres ved følgende eksempel, der er hentet fra den græske regerings skriftlige indlæg:

Selskab B, der sælger mineralolieprodukter, køber hos olieselskab A mineralolieprodukter til en pris af 200 DR pr. liter, der udgøres af en basispris på 190 DR (inklusive bruttofortjenstmargenen og eventuel forbrugsafgift og told) og moms på 10 DR [3]. Af denne pris på 200 DR udtager selskab B et provisionsbeløb på 6 DR pr. liter. Efter den græske ordning pålægges der moms i et enkelt omsætningsled, nemlig ved selskab A's indførsel af produkterne. Selskab A overvælter på selskab B den ved importen betalte moms som en del af selskabets salgspris. Selskab B beregner ikke moms ved produkternes videresalg, ligesom selskabet heller ikke fradrager moms i forbindelse med dets køb fra selskab A. Der indgår dog moms i selskab B's salgspris.

18. Det fremgår åbenbart af dette eksempel, at den afgørende forskel mellem den græske ordning og de fællesskabsretlige bestemmelser er, at der efter den græske ordning opkræves moms af mineralolieprodukter i form af en enkeltstående afgift ved starten af markedsføringsprocessen. Den græske ordning strider derfor mod det grundlæggende princip, der er knæsat i artikel 2 i det første direktiv, nemlig at der skal pålægges moms i alle produktions- og omsætningsled.

19. Den græske ordning strider endvidere mod en række konkrete bestemmelser i det sjette direktiv, jf. navnlig artikel 2, 11 og 17.

3 — Efter et andet eksempel i den græske regerings indlæg kan salgsprisen på 200 DR alternativt være repræsenteret af en basispris på 175 DR, en bruttofortjenstmargen på 15 DR og moms på 10 DR. De forskellige metoder til fastsættelse af basisprisen efter mineralolieloven synes ikke at have nogen betydning for momsbeløbet.

20. I henhold til artikel 2 skal der pålægges moms ved levering »af goder ... som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. Efter denne bestemmelse burde der pålægges afgift, såvel ved selskab A's som ved selskab B's salg af mineralolieprodukter, men efter den græske ordning pålægges der kun moms ved selskab A's indførsel af produkterne.

21. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget ved transaktioner i indlandet som udgangspunkt lig med den »modværdi«, som leverandøren modtager eller vil modtage. Artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), undtager fra beskatningsgrundlaget rabat og bonus, der ydes køberen, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted. I henhold til artikel 11, punkt B, stk. 1, er beskatningsgrundlaget ved indførsel lig med den pris, som importøren betaler, når denne pris udgør den eneste »modværdi«, eller med normalværdien, i mangel af en pris eller hvis den pris, der betales, ikke udgør den eneste »modværdi«. Efter artikel 11, punkt B, stk. 2, kan medlemsstaterne i stedet som beskatningsgrundlaget ved indførsel vælge den værdi, der er fastsat i Rådets forordning (EØF) nr. 803/68 af 27. juni 1968 om varers toldværdi [4]. Denne forordning blev senere afløst af Rådets forordning (EØF) nr. 1224/80 af 28. maj 1980 [5]. I henhold til denne forordning svarer toldværdien til transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for de pågældende varer ved salg til eksport til Fællesskabets toldområde, jf. artikel 3.

22. Formålet med disse regler er at sikre, at der pålægges moms i hvert omsætningsled af varernes pris eller værdi *i det pågældende led.* Det fremgår imidlertid af det ovenfor angivne eksempel, at der efter den græske ordning pålægges moms én gang for alle ved indførsel på grundlag af varernes endelige pris over for forbrugeren på det græske marked.

23. Endelig indeholder artikel 17, stk. 2, bestemmelse om, at afgiftspligtige skal have ret til at fradrage moms på goder og tjenesteydelser i det omfang, disse anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner. Som allerede nævnt, er selskab B's salg af mineralolieprodukter udtryk for afgiftspligtige transaktioner efter artikel 2 og bør give anledning til fradrag af moms.

24. Jeg kan ikke tilslutte mig den græske regerings opfattelse, hvorefter forskellene mellem den græske ordning og de fællesskabsretlige bestemmelser blot er udtryk for forskelle med hensyn til bogføring. Som jeg har påvist, fraviger de græske regler de fællesskabsretlige bestemmelser hvad angår grundlæggende begreber som f.eks. afgiftspligtige transaktioner, beskatningsgrundlag og fradragsret.

4 — EFT 1968 I, s. 163.

5 — EFT L 134, s. 1. De relevante regler er nu indeholdt i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), der ophævede forordning nr. 1224/80.

25. Hertil kommer, at de nævnte forskelle fører til væsentligt forskellige resultater. Den græske regering har formentlig ret i, at den græske ordning ikke har betydning for den afgiftsbyrde, der hviler på den endelige forbruger. Den græske regering bekræftede under den mundtlige forhandling, at særlige regler sikrer, at afgiftspligtige, der køber mineralolieprodukter til brug for deres virksomhed og ikke med henblik på videresalg, ikke kommer til at bære en udgift til moms, der ikke bliver godtgjort.

26. En væsentlig mangel står imidlertid tilbage ved ordningen, en mangel, som er direkte relevant for tvisten i hovedsagen. Dette kan illustreres ved at bygge videre på det af den græske regering givne eksempel. Lad os forudsætte, at 80% af selskab B's omsætning i den pågældende periode repræsenterer salg af mineralolieprodukter, mens 20% stammer fra andre transaktioner, som alle er afgiftspligtige. Lad os videre forudsætte, at selskab B i samme periode betaler moms af 10 000 000 DR i generelle omkostninger, som må henføres til selskabets virksomhed som helhed.

27. Efter reglerne i det sjette direktiv ville afgiften i et sådant tilfælde ikke give anledning til noget usædvanligt. Da der i henhold til det sjette direktiv ikke gælder nogen fritagelse for så vidt angår levering af mineralolieprodukter, ville hele selskab B's omsætning være afgiftspligtig og give anledning til fradrag af moms. Artikel 17, stk. 5, der angår tilfælde, hvor en afgiftspligtig køber goder og tjenesteydelser, der delvis skal anvendes til transaktioner, som ikke giver anledning til fradragsret, ville således ikke finde anvendelse. Det samme gælder artikel 19, stk. 1, der fastsætter regler om den brøk, som skal anvendes ved beregningen af den fradragsberettigede andel i sådanne tilfælde. Selskab B ville herefter være berettiget til fuldt ud at fradrage afgift i forbindelse med selskabets generelle omkostninger.

28. Efter den græske ordning ville selskab B's salg af mineralolieprodukter imidlertid ikke give anledning til fradragsret. Herefter ville momslovens artikel 24, stk. 1, der skal gennemføre direktivets artikel 19, stk. 1, finde anvendelse. I henhold til artikel 24, stk. 1, sammenholdt med artikel 37, stk. 5, ville selskab B kun være berettiget til at fradrage 20% (dvs. 2 000 000 DR) af momsen i forbindelse med selskabets generelle omkostninger, idet den del af selskabets omsætning, der giver anledning til fradragsret, kun repræsenterer 20% af dets samlede omsætning (dvs. summen af den del af omsætningen, der giver anledning til fradragsret, og den del af omsætningen, der ikke giver anledning til fradragsret, nemlig salget af mineralolieprodukter).

29. Det er denne konsekvens af den græske lovgivning, der har givet anledning til tvisten i hovedsagen. Som jeg har bemærket ovenfor, ville det efter reglerne i det sjette direktiv, når en afgiftspligtig leverer mineralolieprodukter — hvilket er en afgiftspligtig transaktion — ikke føre til en begrænsning i vedkommendes ret til at fradrage moms i forbindelse med generelle omkostninger. Sagsøgeren i hovedsagen har med føje gjort gældende, at selskabet med urette er blevet nægtet ret til at fradrage moms i forbindelse med sådanne omkostninger.

30. Sagsøgerens krav om tilbagebetaling af moms omfatter ikke moms betalt i forbindelse med selskabets køb af mineralolieprodukter. Efter min opfattelse har sagsøgeren herved med rette begrænset sit krav. Efter den græske ordning skal sagsøgeren ikke betale moms til afgiftsmyndighederne ved salg af mineralolieprodukter, ligesom selskabet ikke kan fradrage moms i forbindelse med køb af sådanne produkter. Der påhviler heller ikke i sidste instans selskabet nogen momsbyrde for de pågældende produkter, idet det overvælter momsen på sine kunder som en skjult del af salgsprisen. Selv om selskabet i henhold til bestemmelserne i det sjette direktiv ville være berettiget til at fradrage moms i forbindelse med køb af mineralolieprodukter, ville fordelen ved dette fradrag blive fuldstændigt ophævet af den udgående moms, som selskabet ville skulle erlægge i forbindelse med salg af produkterne. Følgelig påhviler der ikke sagsøgeren nogen yderligere momsbyrde i anledning af, at selskabet ikke kan fradrage moms i forbindelse med selve mineralolieprodukterne.

31. Der kan rejses den indvending, at det sjette direktiv i mangel af gennemførelse ikke kan indebære en forpligtelse for sagsøgeren til at betale afgift i forbindelse med selskabets salg af mineralolieprodukter, idet et direktiv kun kan tillægge borgerne rettigheder, men ikke forpligtelser, medmindre der er sket en gennemførelse i national ret. Den udgående moms, der skulle erlægges, såfremt direktivet var blevet behørigt gennemført, må der derfor ses bort fra ved beregningen af det tilbagebetalingsbeløb, som sagsøgeren har krav på efter direktivet. I forbindelse med et direktiv som det sjette direktiv, der fastlægger en detaljeret afgiftsordning, forudsætter en afgørelse af, hvorvidt en afgiftspligtig har betalt for stor en afgift på grundlag af de nationale bestemmelser, imidlertid efter min opfattelse en vurdering med hensyn til det samlede resultat for de pågældende transaktioner af en anvendelse af samtlige relevante bestemmelser i direktivet og en sammenligning af den heraf følgende afgiftsbyrde med den, der udspringer af de nationale regler. De bestemmelser, der er afgørende for en afgiftspligtigs afgiftsbyrde i forbindelse med bestemte transaktioner, må anses for et samlet hele.

32. Der opstår ikke noget sådant problem for så vidt angår sagsøgerens krav om tilbagebetaling af moms i forbindelse med selskabets generelle omkostninger. Som det fremgår af det ovenfor angivne eksempel, medfører den manglende ret til fradrag af en del af den pågældende moms, at sagsøgeren påføres en udgift til moms, som selskabet ikke kan få tilbagebetalt, og som strider mod det sjette direktiv.

33. Nærværende aspekt af den græske lovgivning er gådefuldt, idet de pågældende regler ikke falder logisk i tråd med den særlige ordning for mineralolieprodukter. Ræsonnementet bag den delvise manglende ret til fradrag af moms efter artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, i det sjette direktiv, som momslovens artikel 24, stk. 1, har skullet gennemføre, er, at ret til fradrag af afgift på goder og tjenesteydelser savner grundlag, for så vidt goderne og tjenesteydelserne anvendes til ikke-afgiftspligtige leverancer. Såfremt der kunne fradrages moms for så vidt angår omkostningselementerne ved ikke-afgiftspligtige leverancer, ville dette resultere i afgiftsunddragelse. Salg af mineralolieprodukter er imidlertid efter den græske ordning

ikke afgiftsfritaget. Produkterne pålægges afgift på grundlag af den fulde detailpris ved starten af markedsføringsprocessen. Når produkterne sælges af mellemhandlere, giver dette ikke anledning til yderligere afgift eller til fradrag af afgift, af rent tekniske årsager, nærmere bestemt fordi der efter den græske ordning pålægges afgift i et enkelt led, hvorefter afgiften overvæltes som en skjult del af prisen.

34. Den græske regering har subsidiært gjort gældende, at selv om den græske ordning må anses for at fravige bestemmelserne i det sjette direktiv, er ordningen blevet godkendt af Rådet efter proceduren i artikel 27, stk. 1-4, i det sjette direktiv, der har følgende indhold:

»1) Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2) Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

3) Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned.

4) Rådets samtykke skal anses for opnået, såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra den i stk. 3 nævnte underretning har anmodet om, at sagen forelægges Rådet.«

35. Den græske regering gør gældende, at den ved at give Kommissionen meddelelse om det samlede indhold af udkastet til momsloven iagttog artikel 27, stk. 2. Den særlige ordning blev herefter stiltiende godkendt af Rådet, jf. artikel 27, stk. 4.

36. Den opfattelse, at det skulle være tilstrækkeligt for en medlemsstat at give meddelelse om indholdet af en national lovgivning som helhed eller en del heraf uden at henlede opmærksomheden på særlige foranstaltninger, strider imidlertid mod indholdet af artikel 27, stk. 2, 3 og 4, og mod den i disse bestemmelser fastlagte procedure. Kommissionen er forpligtet til at give de andre medlemsstater underretning om de påtænkte foranstaltninger *inden for en måned*. Det gælder endvidere, at medmindre spørgsmålet rejses i Rådet, anses dette samtykke for opnået efter udløbet af en frist på

to måneder, der begynder at løbe på tidspunktet for Kommissionens underretning. På trods af den korte frist, efter hvis udløb de pågældende foranstaltninger anses for stiltiende godkendt, har spørgsmålet om meddelelse langt fra karakter af nogen ren formalitet. For at kunne tillades efter artikel 27 må formålet med de pågældende foranstaltninger være i overensstemmelse med de i artikel 27, stk. 1, angivne målsætninger, ligesom de kun må fravige bestemmelserne i direktivet, »for så vidt det anses for strengt nødvendigt«, jf. præmis 29 i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien [6]. Det er derfor afgørende, at medlemsstaterne, og særlig Kommissionen, får rimelig lejlighed til at undersøge de påtænkte foranstaltninger med henblik på at vurdere, om disse krav er opfyldt. Når henses til de i artikel 27 fastsatte tidsfrister, er dette kun muligt, såfremt de påtænkte foranstaltninger gøres til genstand for særlig meddelelse.

37. Det er endvidere min opfattelse, at den græske ordning ikke — i hvert fald ikke uden at undergå væsentlige ændringer — kunne være blevet godkendt efter artikel 27. Selv om man godtager det af den græske regering anførte, hvorefter de pågældende regler er nødvendige for at forhindre svig eller afgiftsunddragelse, kan jeg som allerede nævnt (jf. punkt 33) vanskeligt se, hvorfor begrænsningen i retten til at fradrage indgående moms i forbindelse med generelle omkostninger skulle være et nødvendigt led i en sådan ordning. Denne del af den græske ordning kan ikke anses for at være strengt nødvendig for at tilgodese hensynene bag ordningen, således som det er en forudsætning efter dommen i sagen Kommissionen mod Belgien [7].

38. Sammenfattende er jeg herefter af den opfattelse, at den græske regering savnede kompetence til at anvende en ordning som den i punkt a) i det første spørgsmål beskrevne.

Punkt b) i det første spørgsmål

39. Med dette spørgsmål ønsker den nationale retsinstans oplyst, hvorvidt den græske regering har haft kompetence til at indføre afgiftsfritagelse for tjenesteydelser i form af transport og oplagring af mineralolieprodukter, som ikke er knyttet til transporten af produkterne fra det første bestemmelsessted til et andet kendt sted.

40. Dette spørgsmål må ligeledes besvares benægtende.

41. I henhold til artikel 11, punkt B, stk. 3, i det sjette direktiv skal i beskatningsgrundlaget medregnes:

»b) Biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som påløber indtil godernes første bestemmelsessted i indlandet;

6 — Dom af 10.4.1984, sag 324/82, Sml. s. 1861.
7 — Jf. note 6.

ved 'første bestemmelsessted' forstås det sted, der er angivet i fragtbrevet eller i ethvert andet transportdokument, i henhold til hvilket goderne bringes ind i indførselslandet; i mangel af en sådan angivelse antages det første bestemmelsessted at være det sted, hvor godset første gang omlades i det pågældende land.

Medlemsstaterne kan ligeledes i beskatningsgrundlaget medregne de ovenfor omhandlede biomkostninger, såfremt disse hidrører fra transport til et andet bestemmelsessted, og dette er kendt på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.«

42. Artikel 14, stk. 1, litra i), i det sjette direktiv indeholder bestemmelse om afgiftsfritagelse for:

»... tjenesteydelser i forbindelse med indførsel af goder, såfremt tjenesteydelsens værdi indgår i beskatningsgrundlaget i overensstemmelse med artikel 11, punkt B, stk. 3, litra b)«.

43. I henhold til artikel 17, stk. 3, litra b), gælder der fradragsret for moms betalt ved levering af goder og tjenesteydelser, der anvendes til tjenesteydelser, som er afgiftsfritaget efter artikel 14, stk. 1, litra i).

44. Det fremgår åbenbart af disse bestemmelser, at grunden til afgiftsfritagelsen for tjenesteydelser i forbindelse med indførsel af goder i henhold til artikel 14, stk. 1, litra i), er, at omkostningerne til sådanne tjenesteydelser allerede efter artikel 11, punkt B, stk. 3, litra b), indgår i beskatningsgrundlaget i forbindelse med indførslen af de goder, som tjenesteydelserne har tilknytning til. Da der trods denne fritagelse gælder fradragsret for moms af goder og tjenesteydelser anvendt til brug for sådanne tjenesteydelser, er der fortsat fuld fradragsret for moms for så vidt angår omkostningselementerne i forbindelse med de indførte goder.

45. I henhold til momslovens artikel 37, stk. 6, gælder der fritagelse for alle tjenesteydelser i form af transport og oplagring af mineralolieprodukter. Når artikel 37, stk. 6, i modsætning til direktivets artikel 14, stk. 1, litra i), ikke begrænser fritagelsen til omkostninger til tjenesteydelser, der påløber indtil det første bestemmelsessted eller et andet bestemmelsessted, der er kendt, kan dette skyldes, at beskatningsgrundlaget ved indførsel af mineralolieprodukter efter den græske ordning er baseret på detailprisen, således at det omfatter alle de omkostninger til tjenesteydelser, der påløber indtil det sidste omsætningsled.

46. Denne ordning strider imidlertid ligesom selve ordningen for mineralolieprodukter mod det sjette direktiv, der ikke indeholder nogen bestemmelser om fritagelse for sådanne tjenesteydelser ud over de grænser, der er fastsat i artikel 14, stk. 1, litra i). De pågældende regler kan af de grunde, der er angivet i forbindelse med punkt a) i det første spørgsmål heller ikke anses for at være blevet meddelt og stiltiende godkendt efter direktivets artikel 27.

Det andet spørgsmål

47. Med det første led af dette spørgsmål ønsker den nationale 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 skaber umiddelbare retsvirkninger.

48. Det fremgår åbenbart af indholdet af disse bestemmelser, at de opfylder kravene om, at sådanne bestemmelser skal være ubetingede og tilstrækkeligt præcise. Dette er tilfældet uanset den frihed, som medlemsstaterne i henhold til artikel 11, punkt B, stk. 2, har til som beskatningsgrundlag i forbindelse med indførsel at vælge den værdi, der er fastsat i forordning nr. 803/68. En afgiftspligtig kan alligevel påberåbe sig artikel 11 med henblik på at anfægte en anvendelse af et beskatningsgrundlag, der strider mod såvel artikel 11, punkt B, stk. 1, som artikel 11, punkt B, stk. 2.

49. Jeg bemærker endvidere, at det ikke i de sager, hvorunder der er blevet anmodet om præjudicielle afgørelser vedrørende artikel 11, punkt A, stk. 1, er blevet bestridt, at bestemmelserne heri skaber umiddelbare retsvirkninger (jf. navnlig dommene i sagerne Naturally Yours Cosmetics [8], Boots Company [9] og Empire Stores [10]). Det samme gælder direktivets artikel 17, stk. 2 (jf. navnlig dommene i sagerne Intiem [11] og Lennartz [12]).

50. Med det andet led af det andet spørgsmål ønsker den nationale retsinstans oplyst, hvorvidt en afgiftspligtig med tilbagevirkende gyldighed fra den 1.januar 1987, da den græske lov trådte i kraft, har krav på at få tilbagebetalt for meget betalt afgift efter loven.

51. Jeg bemærker, at det sjette direktiv ikke fastlægger regler om tidsbegrænsninger med hensyn til krav om tilbagebetaling af for meget betalt afgift eller om de nærmere vilkår, der skal være opfyldt for at kunne fremsætte sådanne krav.

52. Domstolen har udtalt, at det »tilkommer ... hver medlemsstat i sin interne retsorden — i mangel af fællesskabsbestemmelser på

8 — Dom af 23.11.1988, sag 230/87, Sml. s. 6365.
9 — Dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Sml. I, s. 1235.
10 — Dom af 2.6.1994, sag C-33/93, Sml. I, s. 2329.
11 — Dom af 8.3.1988, sag 165/86, Sml. s. 1471.
12 — Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Sml. I, s. 3795.

området — at fastsætte procesreglerne for søgsmål til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning afføder for borgerne, idet disse regler dog ikke kan være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende nationale søgsmål, og ikke må være udformet således, at de i praksis umuliggør hævdelse af rettigheder, som hjemles ved Fællesskabets retsorden«, jf. præmis 16 i dommen i Emmot-sagen [13], hvori Domstolen bekræftede de principper, som blev fastlagt i dommene i sagerne Rewe [14] og San Giorgio [15].

53. Domstolen har således forsøgt at foretage en rimelig afvejning mellem henholdsvis hensynet til at sikre fællesskabsrettens gennemslagskraft og hensynet til medlemsstaternes ret til i mangel af relevante fællesskabsretlige bestemmelser at fastlægge de nærmere regler, der skal gælde for forfølgelse af krav administrativt eller ved domstolene. Klagefrister på afgiftsområdet må anses for at være i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet i den forstand, at såvel de afgiftspligtiges som myndighedernes interesser tilgodeses [16]. Sådanne frister er ligeledes i overensstemmelse med princippet om god forvaltningsskik.

54. En i en medlemsstat gældende rimelig klagefrist i sager vedrørende et bestemt beskatningsår kan ikke antages i praksis at gøre det umuligt at støtte ret på fællesskabsretten [17] eller — for at bruge et udtryk, som Domstolen har anvendt andetsteds — at gøre dette uforholdsmæssigt vanskeligt [18]. Det fremgår, at græsk lovgivning fastsætter en klagefrist på tre år fra tidspunktet for afslutningen af det pågældende beskatningsår [19]. En sådan frist forekommer ikke at være urimelig kort.

55. Ganske vist udtalte Domstolen i dommen i Emmot-sagen [20], der drejede sig om ligebehandlingsdirektivet [21], at det i betragtning af direktivers særlige karakter gjaldt, at »indtil direktivet er korrekt gennemført, kan den medlemsstat, som undlader dette, ikke påberåbe sig, at en sag, som en borger har anlagt imod den med det formål at beskytte rettigheder, som dette direktiv giver ham, er anlagt for sent, og at en søgsmålsfrist efter national ret først kan begynde at løbe fra dette tidspunkt«.

56. I sine domme i sagerne Steenhorst-Neerings [22] og Johnson [23] fastslog Domstolen dog, at afgørelsen i Emmot-sagen kun

13 — Dom af 25.7.1991, sag C-208/90, Sml. I, s. 4269.

14 — Dom af 16.12.1976, sag 33/76, Sml. s. 1989, præmis 5.

15 — Dom af 9.11.1983, sag 199/82, Sml. s. 3595.

16 — Dommen i Rewe-sagen, jf. note 14.

17 — Jf. dommen i Rewe-sagen, note 14, præmis 5, dommen i San Giorgio-sagen, note 15, præmis 12, og dommen i Emmot-sagen, note 13, præmis 16. Jf. endvidere dom af 1.4.1993, forenede sager C-31/91 — C-44/91, Lageder m.fl., Sml. I, s. 1761, præmis 27, 28 og 29.

18 — Jf. dommen i San Giorgio-sagen, note 15, præmis 14, og dom af 19.11.1991, forenede sager C-6/90 og C-9/90, Francovich m.fl., Sml. I, s. 5357, præmis 43.

19 — Artikel 91, stk. 2, i lovdekret nr. 321 af 17.-18.10.1969, *Det Græske Statstidende*, A 205.

20 — Jf. ovenfor, note 13, præmis 23.

21 — Rådets direktiv 79/7/EØF af 19.12.1978 om gradvis gennemførelse af princippet om ligebehandling af mænd og kvinder med hensyn til social sikring (EFT 1979 L 6, s. 24).

22 — Dom af 27.10.1993, sag C-338/91, Sml. I, s. 5475.

23 — Dom af 6.12.1994, sag C-410/92, Sml. I, s. 5483, præmis 26.

kunne tillægges begrænset rækkevidde og var begrundet i »de særlige omstændigheder i denne, idet en afvisning af sagsøgerens krav ville være ensbetydende med, at hun var fuldstændig afskåret fra at påberåbe sig sin ret til ligebehandling efter direktivet«.

57. Det må herefter antages, at sagsøgeren kun kan få gennemført sit krav, såfremt selskabet indgav ansøgning rettidigt efter reglerne i national ret. Dette vil kunne være tilfældet, for så vidt det fremgår, at sagsøgeren tilbagekaldte sine momsangivelser for 1987 den 31. december 1990, dvs. den sidste dag i den periode på tre år, der fulgte det pågældende beskatningsår.

58. Spørgsmålet er herefter, om sagsøgeren kan påberåbe sig, at Grækenland har undladt at gennemføre direktivet. Efter min opfattelse følger det af princippet om, at der ikke for krav, der er baseret på fællesskabsretten, må gælde ringere vilkår end dem, der gælder krav baseret på national ret, at for så vidt afgiftspligtige har krav på tilbagebetaling af afgift i henseende til et bestemt beskatningsår under påberåbelse af forhold, som er anerkendt i national ret, må dette ligeledes gælde krav, der er baseret på fællesskabsretten. Dette er tilfældet uanset de forhold, som efter national ret herved anerkendes. Efter min opfattelse er det ufornødent at gå ind på en vanskelig, og ret kunstig, drøftelse af, hvad der må anses for sammenlignelige krav efter national ret. Noget sådant er ikke i overensstemmelse med Domstolens praksis på dette område. Denne praksis er baseret på det princip, at det under forbehold af, hvad der følger af hensynet til at sikre fællesskabsrettens gennemslagskraft, er op til medlemsstaterne, så længe der ikke findes harmoniserede regler, at træffe nærmere bestemmelse om, hvad der skal anses for at være en rimelig afvejning mellem på den ene side retssikkerhedshensyn og hensynet til god forvaltningsskik og på den anden side hensynet til en korrekt erlæggelse af afgift for et bestemt beskatningsår. Når en medlemsstat accepterer en fornyet behandling af sager vedrørende et beskatningsår efter ansøgning fra den afgiftspligtige inden for en bestemt frist på et hvilket som helst grundlag, accepterer den forudsætningsvis, at det for den periode, i henseende til hvilken der kan fremsættes krav, er hensynet til en korrekt erlæggelse af afgiften, der vejer tungest. Medlemsstaten kan derfor ikke hævde, at et krav baseret på fællesskabsretten som følge af retssikkerhedshensyn eller hensynet til god forvaltningsskik ikke kan tages i betragtning.

59. Denne konklusion trænger sig navnlig på, når en medlemsstat har undladt at gennemføre et direktiv, og når det er staten selv, der har handlet retsstridigt og har givet anledning til, at den afgiftspligtige har begået den pågældende fejl. En skatteborger må, når han udfylder selvangivelse, kunne gå ud fra, at der i national lovgivning er sket en korrekt gennemførelse af alle relevante fællesskabsdirektiver, og må i denne henseende kunne stole på, hvad der alene fremgår af national lovgivning. Finder en skatteborger senere ud af, at der er mangler ved den nationale lovgivning, må han være berettiget til at forlange en ændret opgørelse inden for den frist, som national ret fastsætter for ændring af opgørelser på andet grundlag.

60. Retsstillingen er under alle omstændigheder klar, når national lovgivning indeholder bestemmelse om ændring af en opgørelse på det grundlag, at den afgiftspligtige har begået en undskyldelig fejl, således som tilfældet er her. Under sådanne omstændigheder må den afgiftspligtige kunne kræve en ændring af sin opgørelse, idet den pågældende fejl direkte må tilskrives medlemsstatens manglende gennemførelse af det pågældende direktiv.

61. Jeg har endelig en kort bemærkning til det af den græske regering under den mundtlige forhandling anførte, hvorefter spørgsmålet om, hvorvidt et krav om tilbagebetaling af for meget betalt afgift skal efterkommes, delvis afhænger af, om den pågældende moms er blevet overvæltet på den endelige forbruger. Da salgsprisen for mineralolieprodukter efter den græske ordning for disse produkter ligger fast, kan jeg i sagen vanskeligt se, hvorledes et selskab, der sælger mineralolieprodukter, skulle være i stand til at overvælte for meget betalt moms på sine kunder.

Forslag til afgørelse

62. Jeg skal herefter foreslå, at de forelagte spørgsmål besvares således:

»1) a) Det sjette momsdirektiv, jf. navnlig artikel 2, 11 og 17, opstiller et forbud mod, at en medlemsstat anvender en ordning, hvorefter der pålægges moms ved indførsel af mineralolieprodukter på grundlag af en basispris som den i forelæggelsesdommen beskrevne, og hvorefter selskaber, der handler med mineralolieprodukter, servicestationer og øvrige detailhandlere hverken skal afregne moms i forbindelse med deres leverancer af mineralolieprodukter eller kan fradrage moms i forbindelse med køb af mineralolieprodukter.

b) Det sjette direktiv, jf. navnlig artikel 14, stk. 1, litra i), tillægger ikke en medlemsstat kompetence til at indføre afgiftsfritagelse for tjenesteydelser i forbindelse med transport og oplagring af mineralolieprodukter, som ikke er knyttet til transporten af produkterne til det første bestemmelsessted eller til et andet bestemmelsessted, der er kendt på tidspunktet for afgiftspligtens indtræden.

2) a) Bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1, og punkt B, stk. 1 og 2, og i artikel 17, stk. 1 og 2, skaber umiddelbare retsvirkninger, således at en afgiftspligtig kan påberåbe sig disse bestemmelser ved en national domstol til støtte for, at nationale afgiftsmyndigheder ikke kan bringe herimod stridende nationale bestemmelser i anvendelse.

b) I mangel af fællesskabsretlige bestemmelser herom må det på grundlag af national ret afgøres, hvorvidt en afgiftspligtig med tilbagevirkende gyldighed fra tidspunktet for ikrafttrædelsen af en mod fællesskabsretten stridende national lov kan kræve at få tilbagebetalt en afgift. Der må dog ikke efter de nationale bestemmelser i denne henseende gælde forskellige vilkår for henholdsvis krav baseret på national lovgivning og krav baseret på fællesskabsretten, ligesom disse nationale bestemmelser ikke må lægge uforholdsmæssige hindringer i vejen for en beskyttelse af rettigheder i henhold til fællesskabsretten. Kan der efter national ret ske tilbagebetaling af for meget betalt afgift på det grundlag, at forholdet f.eks. skyldes en fejl, skal de pågældende bestemmelser ligeledes finde anvendelse på krav, der som grundlag har, at den pågældende medlemsstat har undladt at foretage en korrekt gennemførelse af vedkommende fællesskabsretlige bestemmelser.«