

|

61993J0062

DOMSTOLENS DOM (SJETTE AFDELING) AF 6. JULI 1995. - BP SOUPERGAZ ANONIMOS ETAIRIA GENIKI EMPORIKI-VIOMICHANIKI KAI ANTIPROSSOPEION MOD DEN GRAESKE STAT. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: DIOIKITIKO PROTODIKEIO ATHINAS - GRAEKENLAND. - FORTOLKNING AF ARTIKEL 11, 17 OG 27 I DET SJETTE MOMSDIREKTIV - GRAESK AFGIFTSORDNING FOR MINERALOLIEPRODUKTER - BESKATNINGSGRUNDLAG - FRADRAGSRET - FRITAGELSE. - SAG C-62/93.

Samling af Afgørelser 1995 side I-01883

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1. Præjudicielle spoergsmaal ° Domstolens kompetence ° graenser ° aabenbart irrelevant spoergsmaal ° undersoegelse af en national ordnings forenelighed med faelleskabsretten

(EOEF-traktaten, art. 177)

2. Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsaetningsafgifter ° det faelles mervaerdiavgiftssystem ° fradrag af afgift betalt i tidligere omsaetningsled ° betaling af afgift paa et importeret produkt alene i foerste omsaetningsled og paa grundlag af prisen i dette led ° ordning stridende mod bestemmelserne om fradragsret og om beskatningsgrundlaget ° ulovligt ° muligt for private at paaberaabe sig de relevante bestemmelser

(Raadets direktiv 67/228, art. 2, og 77/388, art. 2, 11 og 17)

3. Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsaetningsafgifter ° det faelles mervaerdiavgiftssystem ° direktiv 77/388 ° foranstaltninger, der fraviger faelleskabsreglerne ° betingelser for lovligheden

(Raadets direktiv 77/388, art. 27)

4. Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° det fælles merværdiafgiftssystem ° områderne for fritagelse i henhold til det sjette direktiv ° tjenesteydelser i forbindelse med indførsel af goder ° fritagelse for alle tjenesteydelser i form af transport og oplagring af importerede mineralolieprodukter ° ulovligt

[Raadets direktiv 77/388, art. 11, punkt B, stk. 3, litra b), art. 14, stk. 1, litra i), og art. 17]

5. Præjudicielle spørgsmål ° fortolkning ° retsvirkninger i tidsmæssig henseende af domme om fortolkningsspørgsmål ° opkrævning af merværdiafgift på grundlag af en mod det sjette direktiv stridende national ordning ° tilbagebetaling med tilbagevirkende gyldighed ° nærmere former ° anvendelse af national ret ° grænser

(EOEF-traktaten, art. 177; Raadets direktiv 77/388)

Sammendrag

1. I forbindelse med den præjudicielle procedure i henhold til traktatens artikel 177 tilkommer det udelukkende 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, saavel 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.

Endvidere savner Domstolen kompetence til som led i den præjudicielle procedure at træffe afgørelse om, hvorvidt en national ordning er forenelig med fællesskabsretten.

2. Artikel 2, 11 og 17 i det sjette direktiv, 77/388, skal fortolkes saaledes, at de er til hinder for en national ordning, som ° uden at der er opnået en godkendelse efter direktivets artikel 27 ° pålægger indførslen af færdige mineralolieprodukter merværdiafgift 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 mineralolie-sektoren for angivelsespligten ophæver disse erhvervsdrivendes ret til at fradrage den afgift, der umiddelbart har ramt de tidligere omsætningsled.

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

Det gælder endvidere med hensyn til levering af goder, at artikel 11 i det sjette direktiv, hvis formaal navnlig er at sikre, at der betales afgift i alle omsætningsled på grundlag af varernes pris eller værdi i det pågældende led, er til hinder for en anvendelse af en ordning, hvorefter afgiften fastsættes én gang ud fra prisen i det første omsætningsled.

Fradragsretten i henhold til artikel 17 ff. i det sjette direktiv, der udgør en integrerende del af momsordningen, der som udgangspunkt ikke kan begrænses, og som umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled, har herved en betydning for afgiftsbyrdens højde og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater, således at undtagelser kun er lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om.

Bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1, og punkt B, stk. 1 og 2, samt i artikel 17, stk. 1 og 2, der indeholder præcise regler om henholdsvis fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget og vilkaarene for og omfanget af fradragsretten, og som ikke overlader noget skoen for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse, tillægger borgerne rettigheder, som disse kan paaberaabe sig ved de nationale domstole over for en national ordning, der strider mod bestemmelserne.

3. Særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i det sjette direktiv, 77/388, jf. dets artikel 27, er kun 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 Raadets stiltiende eller udtrykkelige godkendelse i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 27, stk. 1-4. Det er ikke tilstrækkeligt til, at disse betingelser er opfyldt, at en medlemsstat alene har givet Kommissionen meddelelse om udkastet til en lov om merværdiafgift som helhed uden at fremkomme med nærmere oplysninger med henblik på en vurdering af en påtænkt særlig ordning. Kun en underretning med udtrykkelig henvisning til direktivets artikel 27, stk. 2, kan således skabe grundlag for, at Kommissionen, og i givet fald Raadet, kan undersøge, hvorvidt den pågældende undtagelsesordning falder inden for de ved målene i artikel 27, stk. 1, afstukne rammer.

4. Bestemmelserne i det sjette direktiv, 77/388, jf. navnlig artikel 13-17, skal fortolkes således, at de er til hinder for en generel momsfritagelse for alle tjenesteydelser i form af transport og oplagring af importerede mineralolieprodukter. I henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, litra i), sammenholdt med artikel 11, punkt B, stk. 3, litra b), gælder der således alene regler om fritagelse for transportomkostninger, som påløber indtil det første bestemmelsessted, hvilket eventuelt kan udvides til også at omfatte omkostninger til transport til et andet kendt sted, idet en generel fritagelse endvidere ophæver de erhvervsdrivendes ret til at fradrage den afgift, der rammer transport og oplagring af mineralolieprodukter, som ligger ud over den sidste af de nævnte transportere.

5. Den fortolkning, som Domstolen anlægger af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til traktatens artikel 177, belyser og præciserer i det omfang, det er nødvendigt, betydningen og rækkevidden af reglen fra tidspunktet for dens ikrafttrædelse, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstaaet 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.

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 disse. 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, 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.

En afgiftspligtig har herefter krav paa med tilbagevirkende gyldighed fra tidspunktet for ikrafttraedelsen af en mod det sjette direktiv, 77/388, stridende national lovgivning at faa tilbagebetalt merværdiafgift, der er erlagt med urette, paa grundlag af de i den paagaeldende medlemsstats nationale retsorden fastlagte processuelle regler, hvorved det er en forudsætning, at disse opfylder de ovenfor angivne krav.

Dommens præmisser

1 Ved dom af 7. april 1992 indgaaet til Domstolen den 11. marts 1993 har Diikitiko Protodikio, Athen, i medfoer af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt en række præjudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 11, 17 og 27 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF 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 Spoergsmaalene 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 paastand 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 paa selskabets ansøgning vedroerende delvis tilbagekaldelse af dets momsangivelser for perioden 1. januar ° 31. december 1987, og om, at der træffes bestemmelse om tilbagebetaling af et momsbeløb paa 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 indgaaende moms. Et beløb paa 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 paa en, undskyldelig, fejl, idet selskabet anmodede om at kunne fradrage 14 336 654 DR, dvs. et beløb svarende til hele den indgaaende moms. Selskabet ansøgte endvidere om en tilbagebetaling af 12 472 889 DR, dvs. et beløb svarende til 87% af den indgaaende 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 paastand om annullation af den omtvistede afgørelse og om, at der blev truffet bestemmelse om tilbagebetaling af det nævnte beløb paa 12 472 889 DR.

6 Supergaz gjorde gaeldende, 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), saaledes 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 Raadet 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 saadanne 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) Saafremt spørgsmål 1) besvares benægtende ° dvs. i det tilfælde, at den græske stat ikke har haft en saadan 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 sagsoegeren kan paaberaabe sig dem som trinhejere retsregler ved Diikitiko Protodikio, for hvem selskabet har indbragt sagen. Saafremt 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 traadte i kraft, kan kræve at kunne fradrage afgiften i forbindelse med de paagældende 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, saavel 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 paagældende 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 saaledes snaever sammenhaeng med den saerlige afgiftsordning for mineralolieprodukter. Den nationale retsinstans har derfor kunnet antage, at en afgørelse fra Domstolen vedroerende 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 forenelig 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 saaledes, at de er til hinder for en national ordning, som paalægger indførslen af færdige mineralolieprodukter moms beregnet paa 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 mineralolie-sektoren 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 paalægges 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 paa grundlag af varenes pris eller værdi i det paagældende 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 maa finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om.

19 Hvad nærmere angaar undtagelsesbestemmelserne i artikel 37 i lov nr. 1642/1986 har den græske regering gjort gældende, at disse maa anses for godkendt af Raadet efter proceduren i artikel 27 i det sjette direktiv. De græske myndigheder forelagde Kommissionen udkastet til lov nr. 1642/1986 som helhed og opnaede Raadets godkendelse af de paagældende undtagelsesbestemmelser, idet de ikke blev forelagt Raadet 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 Raadet 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 Raadet, 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 Raadet 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 maalen i artikel 27, stk. 1, afstukne rammer, dels at de har været forelagt Kommissionen og har opnået Raadets stilltende 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 Raadet, kunne undersøge, hvorvidt undtagelsesordningen vedrørende mineralolieprodukter i henhold til artikel 37 i udkastet til lov faldt inden for de ved maalen 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 momsfrigivelse 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 momsfrigivelse 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 momsfratagelse 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 fratagelse, der er fastsat i artikel 14 i det sjette direktiv.

29 Det bemærkes herved, at en sådan generel fratagelse 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 transportere.

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 momsfratagelse 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 skoen, som medlemsstaterne raader 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 vilkaarene for og omfanget af fradragsretten. Disse bestemmelser overlader ikke noget skoen 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 foerste led af det andet spoergsmaal maa 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 tillaeffer borgerne rettigheder, som disse kan paaberaabe sig ved de nationale domstole.

Det andet led af det andet spoergsmaal

37 Med dette spoergsmaal oensker den nationale retsinstans oplyst, hvorvidt en afgiftspligtig har krav paa med tilbagevirkende gyldighed fra tidspunktet for ikrafttraedelsen af en mod det sjette direktiv stridende national lovgivning at faa tilbagebetalt moms, der er erlagt med urette.

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

39 Det fremgaar imidlertid af Domstolens praksis (jf. bl.a. dom af 2.2.1988, sag 309/85, Barra, Sml. s. 355, praemis 11), at den fortolkning, som Domstolen anlaegger af en faellesskabsretlig regel under udoevelse af sin kompetence i henhold til artikel 177, i det omfang, det er noedvendigt, belyser og praeciserer betydningen og raekevidden af reglen fra tidspunktet for dens ikrafttraedelse, saaledes som den skal forstaas og anvendes, henholdsvis burde have vaeret forstaaet og anvendt. Herefter kan og skal den saaledes fortolkede regel anvendes af den paagaeldende nationale retsinstans endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og bestaar, foer der afsiges dom vedroerende fortolkningsanmodningen, saafremt betingelserne for at forelaegge en tvist for domstolene om anvendelsen af reglen i oevrigt er opfyldt.

40 Det foelger naermere bestemt heraf, at retten til at faa tilbagebetalt beloeb, som en medlemsstat har opkraevet i strid med faellesskabsrettens bestemmelser, bestaar som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved faellesskabsrettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse (dommen i Barra-sagen, a.st., praemis 17).

41 Selv om tilbagebetalingskrav alene kan forfoelges paa grundlag af de materielle og formelle regler, der er fastsat i de forskellige nationale lovgivninger herom, gaelder det dog, saaledes som det fremgaar af Domstolens faste praksis (jf. bl.a. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, dommen i Barra-sagen, a.st., praemis 18, og dom af 25.7.1991, sag C-208/90, Emmot, Sml. I, s. 4269, praemis 16, og af 6.12.1994, sag C-410/92, Johnson, Sml. I, s. 5483, praemis 21), at disse regler og de processuelle regler vedroerende soegsmaal til beskyttelse af de rettigheder, som for borgerne udspringer af faellesskabsrettens umiddelbare retsvirkninger, ikke maa vaere mindre gunstige end dem, der gaelder for sammenlignelige krav i nationale sager, og ikke maa vaere udformet saaledes, at de i praksis umuliggoer udoevelsen af rettigheder, som hjemles i Faellesskabets retsorden.

42 Det andet led af det andet spoergsmaal maa herefter besvares med, at en afgiftspligtig har krav paa med tilbagevirkende gyldighed fra tidspunktet for ikrafttraedelsen af en mod det sjette direktiv stridende national lovgivning at faa tilbagebetalt moms, der er erlagt med urette, paa grundlag af de i den paagaeldende medlemsstats nationale retsorden fastlagte processuelle regler, hvorved disse dog ikke maa vaere mindre gunstige end dem, der gaelder sammenlignelige krav i nationale sager, og ikke maa vaere udformet saaledes, at de i praksis umuliggoer udoevelsen af rettigheder, som hjemles i Faellesskabets retsorden.

Afgørelse om sagsomkostninger

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, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa 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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at de er til hinder for en national ordning, som paalægger indførslen af færdige mineralolieprodukter moms beregnet paa grundlag af en basispris, der afviger fra den pris, der er fastsat i artikel 11, og som ved at fritage de erhvervsdrivende inden for mineralolie-sektoren 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 saaledes, 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 paaberaabe sig ved de nationale domstole.*
- 4) En afgiftspligtig har krav paa med tilbagevirkende gyldighed fra tidspunktet for ikrafttrædelsen af en mod det sjette direktiv stridende national lovgivning at faa tilbagebetalt moms, der er erlagt med urette, paa grundlag af de i den paagaeldende medlemsstats nationale retsorden fastlagte processuelle regler, hvorved disse dog ikke maa vaere mindre gunstige end dem, der gaelder sammenlignelige krav i nationale sager, og ikke maa vaere udformet saaledes, at de i praksis umuliggør udøvelsen af rettigheder, som hjemles i Fællesskabets retsorden.*