

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
F.G. JACOBS

föredraget den 9 mars 1995 *

1. I detta mål begär Dioikitiko Protodikeio Athinas att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande frågan om den i grekisk lagstiftning föreskrivna särskilda beskattningsordningen för leverans av oljeprodukter är förenlig med bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet (nedan kallat "sjätte direktivet")¹ avseende beskattningsunderlag och avdragsrätt, och, om så inte är fallet, önskar den nationella domstolen svar på frågan om dessa bestämmelser har omedelbara rättsverkningar och skapar en rätt för de skattskyldiga att kräva återbetalning av skatten med retroaktiv verkan från den dag då den omtvistade grekiska lagen trädde i kraft, dvs. den 1 januari 1987.

Den grekiska lagstiftningen

2. Enligt artikel 11.1—11.2 i den grekiska lagen nr 1571/1985 (nedan kallad "oljelagen") fastställs grundpriset för oljeprodukter löpande genom beslut av behörig minister på grundval av faktorer som anges i en av presidenten utfärdad förordning. Dessa faktorer kan exempelvis utgöras av cif-priset i gre-

kiska hamnar för färdiga produkter som lastats i hamnar i EG-medlemsstater i Medelhavsområdet eller i Nordeuropa. Grundpriset kan genom ministerbeslut fastställas till att svara mot försäljningspriset på den inhemska marknaden för produkter från statliga raffinaderier.

3. Enligt artikel 11.3 i oljelagen kan det föreskrivas genom ministerbeslut att andra ekonomiska faktorer skall beaktas vid fastställande av försäljningspriset på den grekiska marknaden. Skillnaden mellan försäljningspriset och cif-priset i grekiska hamnar är avsedd att ge täckning för transportkostnader, särskilda kostnader som uppkommer i samband med leverans till gränsområden, eftersatta regioner och turistområden, vinstmarginalen i grossist- och detaljhandelsledet, lagringskostnader m. m. Konsumentpriset, som även det fastställs genom ministerbeslut, består av försäljningspriset med tillägg av skatter, avgifter och andra pålagor som skall erläggas till staten eller tredje man.

* Originalspråk: engelska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter—Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 143, s. 1).

4. Vid den för målet relevanta tidpunkten fanns det särskilda bestämmelser i den grekiska lagen nr 1642/1986 om uttag av mer-

värdesskatt (nedan kallad "mervärdesskattelagen") avseende beskattning av oljeprodukter. Artikel 37 i mervärdesskattelagen innebar närmare bestämt att:

skyldigheten och från avdragsrätt enligt artikel 23. I fakturor avseende leverans av färdiga oljeprodukter till dessa näringsidkare skall skatten ingå i priset och anmärkningen 'inget avdrag för mervärdesskatt' påföras fakturan.

"1. Vid leverans och import av färdiga oljeprodukter beräknas den i denna lag avhandlade skatten på ett underlag som består av det grundpris för dessa produkter som anges i artikel 11 i (olje)lagen ... och presidentförordning nr 619/1985. Grundpriset ökas med skatter, tullar, den särskilda konsumtions-skatten och andra pålagor som skall erläggas till staten eller tredje man, med undantag för den skatt som avses i denna lag.

5. Vid tillämpning av artikel 24.1 skall omsättningssiffran för den del av de i punkt 4 nämnda näringsidkarnas årliga omsättning som avser försäljning av oljeprodukter adderas med nämnaren i det bråk som anges i denna bestämmelse. Näringsidkarna skall bokföra försäljning av oljeprodukter i en särskild kolumn i kundreskontran.

...

3. Skatt skall erläggas av bolag som säljer oljeprodukter. Vad avser skattskyldighetens inträde, förfallotidpunkter och betalning gäller de tullbestämmelser som tillämpas vid uppbörd av den konsumtionskatt som utgår samtidigt med den skatt som avses i denna lag.

6. Tjänster avseende transport och lagring av oljeprodukter är undantagna från den skatt som avses i denna lag.

4. I samband med leverans av oljeprodukter är bolag som säljer oljeprodukter, bensinstationer och övriga detaljhandlare undantagna från den i artikel 31 föreskrivna deklarations-

7. Med förbehåll för bestämmelserna i artikel 23.4 e får avdrag göras för mervärdesskatt på oljeprodukter när den skattskyldige använder dessa produkter som råvara eller förädlad material vid tillverkning av varor, om omsättningen av varan är skattepliktig, eller för tillhandahållande av skattepliktiga tjänster ..."

5. Artikel 24.1, till vilken artikel 37.5 hänvisar, innehöll följande bestämmelse:

”Om den skattskyldige använder varorna eller tjänsterna för transaktioner som endast delvis medför rätt till avdrag, skall avdragsrätten endast avse en viss procentandel av den totala skatten. Denna procentandel är lika med ett bråk, där täljaren är den årliga omsättningen minus mervärdesskatten på transaktioner som medför avdragsrätt, och där nämnaren är summan av transaktionerna i täljaren och de transaktioner som inte medför rätt till avdrag.”

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

6. De gemenskapsrättsliga mervärdesskattebestämmelserna innehåller inga särskilda regler för beskattning av oljeprodukter. Följande allmänna föreskrifter är emellertid av intresse.

7. I artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet², i dess lydelse enligt artikel 36 i sjätte direktivet, föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på

varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

8. Artikel 2 i sjätte direktivet innehåller följande bestämmelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

² — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter (EGT nr L 71, 1967, s. 1301).

2. införsel av varor.”

b) Gängse marknadspris, om inget pris har betalats eller om det pris som har betalats eller kommer att betalas inte är hela vederlaget för de importerade varorna.

9. I artikel 11 föreskrivs:

”A. *Inom landets territorium*

...

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

2. Medlemsstaterna får såsom beskattningsunderlag införa det värde som definieras i förordning (EEG) nr 803/68.

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

...”

10. I artikel 17 anges följande:

...

”Avdragsrättens inträde och räckvidd

B. *Vid införsel av varor*

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

a) Det pris som har betalats eller skall betalas av importören, om detta är hela vederlaget enligt A.1 a.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens

skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

11. Artikel 19.1 har följande lydelse:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

— täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och för vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

— nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11 A.1 a.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

...”

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.”

Bakgrunden och den nationella domstolens frågor

skjutit följande frågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

12. Den verksamhet som sökanden i målet vid den nationella domstolen bedriver i Grekland består av marknadsföring och försäljning av oljeprodukter och därmed besläktade produkter. Enligt bolagets mervärdesskattedeklarationer uppgick omsättningen för perioden den 1 januari—31 december 1987 till 2 012 096 225 DR. Det var emellertid endast 13 procent av transaktionerna (251 189 876 DR) som medförde rätt till avdrag. Resterande 87 procent (1 760 906 349 DR) avsåg försäljning av sådana oljeprodukter som i enlighet med artikel 37.4 i mervärdesskattelagen inte medförde rätt till avdrag. Under samma period erlade bolaget sammanlagt 14 336 654 DR som ingående mervärdesskatt hänförlig till allmänna omkostnader som bolaget ådragit sig. Sökanden begärde i enlighet med mervärdesskattelagen, särskilt artiklarna 24.1 och 37.5 i denna lag, endast avdrag för 13 procent av beloppet (1 863 765 DR), dvs. en andel motsvarande den del av omsättningen som medförde rätt till avdrag för ingående skatt. Senare yrkade bolaget emellertid — med ändring av avgivna deklARATIONER under hänvisning till att det hade begåtts ett ursäktligt misstag — avdrag för återstående 87 procent (12 472 889 DR) av den ingående skatt för vilken avdrag inte skett i de ursprungliga deklARATIONERNA. Till stöd för sitt yrkande anförde bolaget att den särskilda metoden för beskattning av oljeprodukter stred mot bestämmelserna i sjätte direktivet, särskilt artiklarna 11 och 17.

13. Dioikitiko Protodikeio Athinas, till vilken sökanden överklagat ärendet, har hän-

”1) Föreligger rätt för Republiken Grekland att på någon grund:

- a) dels, vid import av förädlade oljeprodukter, påföra mervärdesskatt beräknad på det tidigare nämnda grundpriset, vilket inte överensstämmer med grundpriset enligt artikel 11 (punkterna A.1 och B.1—2 i rådets sjätte direktiv), dels befria bolag som säljer oljeprodukter, bensinhandlare och andra detaljister från deklARATIONSSKYLDIGHET och därmed neka dem avdragsrätt för ingående skatt på sätt som anges i punkterna 1 och 4 i artikel 37 i lag nr 1642/1986,
- b) enligt artikel 37.6 i mervärdesskattelagen undanta sådana tjänster från skatteplikt som avser transport och lagring av oljeprodukter utan samband med transport osv. av dessa produkter från den första destinationsorten till annan känd destinationsort?

- 2) Om frågan besvaras nekande, dvs. om domstolen skulle finna att Republiken Grekland saknade denna rätt, frågas om bestämmelserna i artiklarna 11 punkterna A.1 och B.1—2 samt 17.1—17.2 i direktivet är ovillkorliga och tillräckligt klara för att av sökandebolaget kunna åberopas som en överordnad rättsregel i målet vid Dioikitiko Protodikeio. Är det skattskyldiga bolaget vid jakande svar på denna fråga berättigat till avdrag — med retroaktiv verkan från den 1 januari 1987 då lag nr 1642/1986 trädde i kraft — för icke tidigare avdragen ingående skatt enligt ovan och till återbetalning av för mycket betald skatt?”

relevans ett förhandsavgörande angående förenligheten av artikel 37.1 i nämnda lag med artikel 11 i sjätte direktivet, eller förenligheten med direktivet av artikel 37.6 i lagen, skulle kunna ha för tvisten i målet vid den domstolen.

15. Det är riktigt att tvisten, såsom den beskrivits i beslutet om hänskjutande, inskränker sig till att avse rätten för sökanden i målet vid den nationella domstolen — ett oljeförsäljningsbolag — att göra avdrag för ingående skatt hänförlig till allmänna omkostnader. Sökandens talan vilar således uteslutande på artikel 17 i sjätte direktivet. Det framgår emellertid, vilket jag skall redogöra för nedan, att nekandet av avdragsrätt för ingående skatt hör mycket nära samman med den särskilda ordning som enligt grekisk lag gäller för mervärdesbeskattning av oljeprodukter. Enligt min uppfattning var det därmed helt rimligt för den nationella domstolen att anse att det fanns anledning att begära ett förhandsavgörande som skulle göra det möjligt för den domstolen att avgöra om den ovan nämnda ordningen som helhet betraktad, dvs. inklusive regeln om nekande av avdragsrätt för ingående skatt, var förenlig med gemenskapsrätten. Jag anser följaktligen att domstolen bör besvara den första frågan, såsom den avfattats av den nationella domstolen, med endast den omformulering som kan vara nödvändig för att undvika en direkt prövning av den grekiska lagstiftningen.

Förutsättningar för prövning

14. Den grekiska regeringen har anfört ett antal argument beträffande förutsättningarna för att ta upp den nationella domstolens frågor till prövning. Det finns enligt min mening endast skäl att ta ställning till ett av de anförda argumenten, nämligen argumentet att första frågan bör avvisas därför att den nationella domstolen inte förklarar sambandet mellan metoden för beskattning av import och leverans av oljeprodukter enligt artikel 37.1 i mervärdesskattelagen och beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artikel 24.1 i samma lag. Den nationella domstolen förklarar inte heller vilken

Fråga 1 a

16. Sökanden har i sitt skriftliga yttrande hävdats att den grekiska lagstiftningen strider

mot artiklarna 11 och 17 i direktivet, en ståndpunkt som stöds av kommissionen. Den grekiska regeringen har häremot invänt att förevarande lagstiftning inte innebär något avsteg från gemenskapsreglerna utan bara utgör redovisningsföreskrifter som är anpassade till förhållandena på den grekiska marknaden. På denna marknad tillämpas ett fast pris för oljeprodukter, vilket innebär att priset är oförändrat från det att produkterna lämnar raffinaderiet till det att de levereras till den slutliga förbrukaren. Mervärdesskattebestämmelserna har anpassats till detta förhållande genom att skatt utgår redan i första distributionsledet på det oavkortade konsumentpriset. Detta pris, som inbegriper alla skatter, avgifter och andra pålagor (med undantag för själva mervärdesskatten), vinstmarginalen för mellanhänder i distributionskedjan samt transport- och lagringskostnader, är i överensstämmelse med artikel 11. Det saknas skäl att påföra och medge avdrag för mervärdesskatt i senare distributionsled eftersom produkterna har varit föremål för en fullständig beskattning i första ledet och denna skatt därefter förts vidare genom distributionskedjan till konsumenten som en del av priset för produkten. De grekiska reglerna medför ingen ändring av skattebelastningen för den slutliga konsumenten.

17. Enligt min uppfattning avviker de grekiska reglerna både till formen och i sak från reglerna i första och sjätte direktivet. Detta kan åskådliggöras med följande exempel hämtat från den grekiska regeringens skriftliga yttrande:

Bolag B, ett oljeförsäljningsbolag, köper oljeprodukter från oljebolag A till priset 200 DR per liter. Priset utgörs av grundpriset 190 DR

(inbegripet bruttovinstmarginalen och eventuella skatter och avgifter) med tillägg för mervärdesskatt om 10 DR³. Från detta pris avgår en kommission till bolag B uppgående till 6 DR per liter. Enligt de grekiska bestämmelserna uttas mervärdesskatt endast vid ett tillfälle, nämligen vid bolaget A: s import av produkterna. Mervärdesskatten på import förs vidare av bolag A till bolag B, som en del av försäljningspriset till sistnämnda bolag. Bolag B varken fakturerar mervärdesskatt vid återförsäljning eller gör avdrag för ingående skatt hänförlig till köpet av produkterna från A. Mervärdesskatten utgör emellertid en del av det återförsäljningspris som uttas av bolag B.

18. Av exemplet ovan framgår tydligt att den grundläggande skillnaden mellan de grekiska reglerna och gemenskapsreglerna består i att de förra medför att mervärdesskatt uttas på oljeprodukter vid ett enda tillfälle i första ledet i distributionskedjan. Dessa regler strider därmed mot den grundläggande princip som införts genom artikel 2 i första direktivet, och som innebär att mervärdesskatt skall uttas i samtliga produktions- och distributionsled.

19. De grekiska bestämmelserna strider även mot ett antal specifika bestämmelser i sjätte direktivet, särskilt artiklarna 2, 11 och 17.

3 — Enligt ett annat exempel som anförts av den grekiska regeringen skulle försäljningspriset om 200 DR alternativt kunna bestå av ett grundpris om 175 DR, en bruttovinstmarginal om 15 DR och mervärdesskatt om 10 DR. De olika metoder som anvisas i oljelagen för fastställande av grundpriset synes inte påverka mervärdesskattebehandlingen.

20. Enligt artikel 2 skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor ... som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap". Enligt denna bestämmelse borde mervärdesskatt utgå såväl vid försäljningen från bolag A som vid försäljningen från bolag B, medan de grekiska reglerna innebär att skatt endast uttas vid bolag A: s import av produkterna.

som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde (se artikel 3).

22. Dessa regler har till effekt att säkerställa att mervärdesskatt uttas i varje distributionsled på varans värde *i det ledet*. Av det ovan anförda exemplet framgår emellertid att de grekiska reglerna innebär att mervärdesskatt uttas en gång för alla vid import, på grundval av det slutliga konsumentpriset för varan på den grekiska marknaden.

21. I artikel 11 A.1 a anges att beskattningsunderlaget vid transaktioner inom landets territorium i princip består av det vederlag leverantören erhållit eller skall erhålla från kunden. Enligt artikel 11 A.3 b skall lämnade kundrabatter som bokförts vid leveranstidpunkten följaktligen minska beskattningsunderlaget. Av artikel 11 B.1 framgår att beskattningsunderlaget vid införsel av varor utgörs av priset som betalats av importören, om detta är hela vederlaget, eller — för det fall att inget pris har betalats eller det betalda priset inte utgör hela vederlaget — av gängse marknadspris. Enligt artikel 11 B.2 får medlemsstaterna alternativt som beskattningsunderlag vid import införa det värde som definieras i rådets förordning (EEG) nr 803/68 av den 27 juni 1968 om värdering av varor för tulländamål⁴. Den förordningen ersattes av rådets förordning (EEG) nr 1224/80 av den 28 maj 1980⁵. Enligt denna förordning skall värdet för tulländamål i första hand utgöras av transaktionsvärdet, dvs. det pris

23. Av artikel 17.2 framgår slutligen att skattskyldiga personer skall ha rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på varor och tjänster, i den mån dessa används för personens skattepliktiga transaktioner. Som noterats ovan följer av artikel 2 att bolag B: s försäljning av oljeprodukter utgör en skattepliktig transaktion som borde ge rätt till avdrag för ingående skatt.

24. Jag delar inte den grekiska regeringens uppfattning att skillnaderna mellan de grekiska reglerna och de gemenskapsrättsliga föreskrifterna är av enbart redovisningsmässig karaktär. Det framgår, vilket jag har visat ovan, att de grekiska reglerna avviker från de gemenskapsrättsliga bestämmelserna i fråga om så grundläggande begrepp som skattepliktiga transaktioner, beskattningsunderlag och avdragsrätt.

⁴ — EGT nr L 148, s. 6.

⁵ — EGT nr L 134, s. 1. De relevanta bestämmelserna återfinns numera i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättande av en tullkodex för gemenskapen (EGT nr L 302, s. 1), genom vilken förordning nr 1224/80 upphävdes.

25. De leder dessutom till väsentligt olika resultat. Den grekiska regeringen synes ha rätt i sitt påstående att de nationella reglerna inte påverkar skattebelastningen för slutkonsumenten. Regeringen bekräftade vid sammanträdet att det finns särskilda bestämmelser som skall säkerställa att skattskyldiga personer som köper oljeprodukter för användning i verksamheten snarare än för återförsäljningsändamål inte belastas med en definitiv kostnad för mervärdesskatt.

26. Reglerna innehåller dock fortfarande en väsentlig brist som är av direkt relevans för tvisten i målet vid den nationella domstolen. Detta kan åskådliggöras genom att utveckla den grekiska regeringens exempel ovan. Låt oss anta att 80 procent av bolag B:s omsättning för den aktuella perioden härrör från försäljning av oljeprodukter och att 20 procent härrör från övriga transaktioner, vilka samtliga är skattepliktiga. Låt oss vidare anta att bolag B under samma period belastas med ingående skatt om 10 000 000 DR hänförlig till allmänna omkostnader för den samlade verksamheten.

27. Enligt bestämmelserna i sjätte direktivet skulle huvudregeln gälla för mervärdesbeskattningen i detta fall. Eftersom det saknas en undantagsregel för leverans av oljeprodukter skulle hela den omsättning som redovisas av bolag B vara skattepliktig och medföra rätt till avdrag för ingående skatt. Artikel 17.5, som avser fallet att en skattskyldig person som köper varor och tjänster som är avsedda att till viss del användas för transaktioner som inte medför rätt till avdrag för

ingående skatt, skulle följaktligen inte vara tillämplig. Detsamma gäller för artikel 19.1 som innehåller bestämmelser angående det bråktal som skall användas vid beräkning av den avdragsgilla andelen i dessa fall. Bolag B skulle därför ha rätt till fullt avdrag för ingående skatt hänförlig till dess allmänna omkostnader.

28. De grekiska reglerna skulle däremot innebära att bolag B:s försäljning av oljeprodukter inte gav rätt till avdrag för ingående skatt. Artikel 24.1 i mervärdesskattelagen, som genomförde artikel 19.1 i direktivet, skulle följaktligen bli tillämplig. Artikel 24.1 i förening med artikel 37.5 i lagen skulle innebära att bolag B hade rätt till avdrag för endast 20 procent (dvs. 2 000 000 DR) av den ingående skatt som var hänförlig till allmänna omkostnader, eftersom den andel av omsättningen som grundar avdragsrätt uppgår till endast 20 procent av bolagets totala omsättning (dvs. summan av avdragsgrundande omsättning och icke avdragsgrundande omsättning, dvs. försäljningen av oljeprodukter).

29. Det är denna aspekt av den grekiska lagstiftningen som givit upphov till tvisten i målet vid den nationella domstolen. Som noterats ovan innebär reglerna i sjätte direktivet att en skattskyldig persons leverans av oljeprodukter, som utgör en skattepliktig transaktion, inte skulle medföra någon förlust av avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till allmänna omkostnader. Sökanden i målet vid den nationella domstolen har med rätta ansett att det saknades stöd för att vägra denne avdrag för den ingående skatten på dessa omkostnader.

30. Sökandens yrkande om återbetalning av ingående skatt synes inte gälla även den ingående skatt som är hänförlig till egna inköp av oljeprodukter. Det är enligt min mening med rätta som sökanden har begränsat sin talan på det sättet. Enligt de grekiska bestämmelserna skall sökanden varken erlägga utgående skatt till skattemyndigheterna på den egna försäljningen av oljeprodukter eller göra avdrag för ingående skatt på inköp av dessa produkter. Bolaget bär inte heller den slutliga mervärdesskatten, eftersom denna övervältras på kunderna som en dold komponent av försäljningspriset. Reglerna i sjätte direktivet skulle visserligen medge rätt till avdrag för ingående skatt på inköpen, men vinsten därav skulle helt förtas av skyldigheten att erlägga utgående skatt på den egna försäljningen av produkterna. Sökanden utsätts följaktligen inte för någon ökad mervärdesskattebelastning genom att denne saknar rätt till avdrag för den ingående skatten på själva oljeprodukterna.

reglerna, om man beaktar den samlade effekten av samtliga bestämmelser i direktivet som är relevanta för de aktuella transaktionerna och genom att jämföra den sålunda fastställda skattebelastningen med den som uppkommer enligt de nationella reglerna. De bestämmelser som skall tillämpas för att fastställa skattskyldighetens omfattning för ett visst skattesubjekt avseende vissa specifika transaktioner måste betraktas som en odelbar helhet.

32. Någon sådan svårighet uppkommer dock inte vad gäller sökandens yrkande om återbetalning av ingående skatt hänförlig till allmänna omkostnader. Som framgått av exemplet ovan innebär nekandet av avdragsrätt i detta fall att sökanden belastas med en definitiv mervärdesskattekostnad, vilket strider mot sjätte direktivet.

31. Det skulle kunna invändas att sjätte direktivet — i den mån det inte införlivats i nationell rätt — inte kan grunda en skyldighet för sökanden att betala skatt på försäljningen av oljeprodukter, eftersom ett direktiv endast kan innebära att enskilda rättssubjekt tillerkänns rättigheter. En skyldighet kan endast uppkomma om, och i den utsträckning som, direktivet införlivats i nationell rätt. Det skall därför vid beräkning av restituerbart belopp bortses från den utgående skatt som sökanden skulle ha varit skyldig att erlägga om direktivet blivit korrekt genomfört. När det är fråga om ett direktiv som sjätte direktivet, som inför en sammanhängande beskattningsordning, är det emellertid enligt min mening endast möjligt att avgöra om en skattskyldig person har betalat för mycket skatt enligt de nationella

33. Denna aspekt av den grekiska lagstiftningen är faktiskt förbryllande eftersom den inte stämmer överens med den inneboende logiken i de särskilda reglerna för oljeprodukter. Motivet till inskränkningen av avdragsrätten i artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet är att det saknas skäl att medge avdragsrätt för ingående skatt på varor och tjänster som används för icke skattepliktiga transaktioner. Om avdrag kunde göras för ingående skatt hänförlig till kostnadskomponenter i skattepliktiga transaktioner skulle detta leda till skatteflykt. Enligt de grekiska reglerna är emellertid försäljning av

olja produkter inte skattefria. Produkterna är föremål för beskattning på grundval av det oavkortade konsumentpriset redan i första distributionsledet. Mellanhändernas försäljning ger inte upphov till någon ytterligare beskattning eller till avdrag för ingående skatt av enbart tekniska skäl, dvs. på grund av att skatten utgår enligt de grekiska reglerna vid ett enda tillfälle och därefter förs vidare som en dold priskomponent till nästa led.

34. Den grekiska regeringen har hävdad att dess regler, trots att de innebär ett avsteg från sjätte direktivets bestämmelser, alternativt kan anses ha godkänts av rådet enligt det förfarande som införts genom artikel 27.1—27.4 i sjätte direktivet. De aktuella bestämmelserna har följande innehåll:

”1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta

kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådet skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.”

35. Den grekiska regeringen har hävdad att den följt artikel 27.2 genom att underrätta kommissionen om hela förslaget till mervärdesskattelag. De särskilda åtgärderna skulle således ha godkänts implicit av rådet i enlighet med artikel 27.4.

36. Ståndpunkten att det är tillräckligt att en medlemsstat underrettar kommissionen om texten till hela eller en del av dess lagstiftning utan att därvid fästa institutionens uppmärksamhet på specifika åtgärder är inte förenlig med ordalydelsen av artikel 27.2—27.4 och det förfarande som anvisas däri. Kommissionen är skyldig att underrätta övriga medlemsstater om föreslagna åtgärder *inom en månad*. Det framgår vidare att ett beslut skall anses ha fattats om *två månader* förflutit från underrättelsen utan att frågan tagits upp av rådet. Underrättelseskyldigheten är, trots den korta tiden för implicit godkännande,

långtifrån enbart en formalitet. Åtgärder som godkänns enligt artikel 27 måste vara avsedda att uppfylla de mål som anges i artikel 27.1 och får endast avvika från direktivets regler "i den utsträckning som strängt taget är nödvändigt för att uppnå dessa mål" (se dom i målet kommissionen mot Belgien, punkt 29) ⁶. Det är därför av väsentlig betydelse att medlemsstaterna och, särskilt, kommissionen verkligen bereds tillfälle att ta ställning till de föreslagna åtgärderna för att avgöra om dessa uppfyller ovannämnda krav. Med beaktande av de tidsfrister som anges i artikel 27 är detta endast möjligt om det sker en specifik underrättelse av föreslagna åtgärder.

38. Jag finner därmed att den grekiska regeringen saknade rätt att införa de regler som åsyftas i fråga 1 a.

Fråga 1 b

39. Den nationella domstolen hemställer om svar på frågan om den grekiska regeringen hade rätt att undanta sådana tjänster från skatteplikt som avser transport och lagring av oljeprodukter utan samband med transport av dessa produkter från den första destinationsorten till annan känd destinationsort.

40. Även denna fråga bör besvaras nekande.

37. Jag anser dessutom att artikel 27 inte lämnar utrymme för ett godkännande av de grekiska reglerna, om inte dessa ändras i väsentliga hänseenden. Även om man godtar den grekiska regeringens påstående att reglerna är nödvändiga för att förhindra skatteflykt eller skattebedrägeri, är det dock, som jag har förklarat ovan (se punkt 33), svårt att förstå varför en begränsning av avdragsrätten utgör en nödvändig del av regelverket. Denna aspekt av reglerna förefaller strängt taget inte vara nödvändig för att uppnå regelverkets mål, på det sätt som fastslagits i domen i målet kommissionen mot Belgien ⁷.

41. I artikel 11 B.3 i sjätte direktivet fastslås att beskattningsunderlaget skall omfatta:

"b) Bikostnader såsom provision, emballage, transport-och försäkringskostnader, som uppstår fram till första destinationsorten inom importmedlemsstatens territorium.

6 — Dom av den 10 april 1984 (324/82, Rec. s. 1861, punkt 29).

7 — Nämnt ovan i fotnot 6.

Med *första destinationsort* skall avses den ort som nämns på fraktsedeln eller någon annan transporthandling med vars hjälp varorna införs till importlandet. Om ingen sådan anvisning finns, skall första destinationsorten anses vara den ort där första omlastningen sker i det landet.

Likaså får medlemsstaterna i beskattningsunderlaget inräkna sådana bikostnader som avses ovan då de beror på transport till en annan destinationsort, om denna är känd när skattskyldigheten inträder.”

42. Enligt artikel 14.1 i i sjätte direktivet undantas

”tillhandahållande av tjänster i samband med varuinförsel, där värdet av dessa tjänster är inräknat i beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 11 B.3”.

43. I artikel 17 3 b föreskrivs att avdrag skall medges för ingående skatt hänförlig till varor

och tjänster som används för tjänster som är undantagna enligt artikel 14 1 i.

44. Av dessa bestämmelser framgår att tjänster som har samband med varuinförsel är undantagna från skatteplikt enligt artikel 14 1 i av det skälet att kostnaden för dessa tjänster med tillämpning av artikel 11 B.3 b redan ingår i beskattningsunderlaget för den varuinförsel som tjänsterna har samband med. Det förhållandet att den ingående skatt som är hänförlig till varor och tjänster som används för dessa tjänster — trots undantaget — är avdragsgill innebär att fullt avdrag medges för ingående skatt hänförlig till de importerade varornas kostnadskomponenter.

45. Artikel 37.6 i mervärdesskattelagen innehåller ett undantag från skatteplikt för alla tjänster som avser transport och lagring av oljeprodukter. Det förhållandet att artikel 37.6, till skillnad från artikel 14.1 i i direktivet, inte innehåller någon begränsning av undantaget till kostnader för tjänster som tagits i anspråk fram till första destinationsorten kan förklaras av det faktum att de grekiska reglerna innebär att beskattningsunderlaget vid import av oljeprodukter utgörs av konsumentpriset, varav följer att beskattningsunderlaget inbegriper kostnaden för samtliga tjänster som tagits i anspråk fram till det slutliga försäljningsledet.

46. Dessa regler, liksom reglerna för själva oljeprodukterna, strider emellertid mot sjätte direktivet, som endast medger undantag för tjänster i den utsträckning som anges i artikel 14.1 i. Det kan inte heller, av de skäl som framgår av svaret på fråga 1 a, anses att underrättelse lämnats avseende dessa regler och att de godkänts implicit i enlighet med artikel 27 i direktivet.

49. Det kan dessutom noteras att den direkta effekten av artikel 11 A.1 inte synes ha ifrågasatts i de mål där förhandsavgörande begärts angående tolkningen av denna bestämmelse (se särskilt *Naturally Yours Cosmetics* mot *Commissioners of Customs and Excise*⁸, *Boots* mot *Commissioners of Customs and Excise*⁹ och *Empire Stores* mot *Commissioners of Customs and Excise*¹⁰). Detsamma gäller artikel 17.2 i direktivet (se särskilt *Intiem*¹¹ och *Lennartz* mot *Finanzamt München III*¹²).

Fråga 2

47. Den första delen av den nationella domstolens fråga syftar till att erhålla ett klagörande av huruvida artiklarna 11 punkterna A.1 och B.1—2 samt 17.1—17.2 i sjätte direktivet har direkt effekt.

50. Den andra delen av frågan syftar till ett klagörande av huruvida en skattskyldig person är berättigad till återbetalning av den för mycket betalda skatt som uttagits med stöd av den grekiska lagen — med retroaktiv verkan från ikraftträdandedagen, dvs. den 1 januari 1987.

48. En läsning av ovannämnda bestämmelser ger vid handen att de uppfyller kravet på att vara ovillkorliga och tillräckligt precisa. Det förhållandet att medlemsstaterna i artikel 11 B.2 tillerkänns rätten att såsom beskattningsunderlag införa det värde som definieras i förordning nr 803/68 medför ingen ändring härvidlag. En skattskyldig person får således åberopa artikel 11 som stöd för att ifrågasätta tillämpningen av ett beskattningsunderlag som inte motsvarar vare sig artikel 11 B.1 eller artikel 11 B.2.

51. Det kan noteras att sjätte direktivet inte innehåller bestämmelser om tidsfrister för att inkomma med yrkande om återbetalning av för mycket betald skatt eller om grunderna för dylika yrkanden.

52. Domstolen har fastslagit att: ”det, i avsaknad av gemenskapsregler i ämnet, ankommer på den nationella rättsordningen i

8 — Dom av den 23 november 1988 (230/87, Rec. s. 6365).

9 — Dom av den 27 mars 1990 (C-126/88, Rec. s. I-1235).

10 — Dom av den 2 juni 1994 (C-33/93, Rec. s. I-2329).

11 — Dom av den 8 mars 1988 (165/86, Rec. s. 1471).

12 — Dom av den 11 juli 1991 (C-97/90, Rec. s. I-3795).

respektive medlemsstat att fastställa processuella regler för sådana käromål som är avsedda att tillvarata rättigheter som enskilda åtnjuter som en följd av gemenskapsrättens direkta effekt, förutsatt att dessa regler inte är mindre förmånliga än vad som gäller för liknande käromål som saknar gemenskapsrättsliga inslag. De får inte heller vara så utformade att det är praktiskt taget omöjligt för enskilda att komma i åtnjutande av de rättigheter som gemenskapsrätten tillerkänt dem” (se punkt 16 i domen i målet Emmott¹³, där domstolen stadfäste de principer som fastslagits i målen Rewe¹⁴ och San Giorgio¹⁵).

53. Domstolen har därigenom sökt uppnå en balans mellan behovet av att säkerställa att gemenskapsrätten får avsedd verkan och medlemsstaternas rätt att, i avsaknad av gemenskapsrättsliga bestämmelser, fastställa processuella regler för administrativa förfaranden och domstolarnas handläggning. Tidsfrister för överklaganden i skatteärenden måste betraktas som en tillämpning av den rättssäkerhetsprincip som skyddar både den skattskyldige och skatteförvaltningen¹⁶. Dessa frister står även i överensstämmelse med principen om god förvaltning.

54. Det förhållandet att en medlemsstat inför en rimlig tidsfrist för överklaganden avseende ett visst beskattningsår kan inte anses medföra att det blir praktiskt taget omöjligt

att åberopa gemenskapsrätten¹⁷ eller, för att använda den formulering som domstolen brukat i ett annat sammanhang, att det blir synnerligen besvärligt¹⁸. Det framgår att tidsfristen för överklagande i den grekiska lagstiftningen har fastställts till tre år, räknat från utgången av det aktuella beskattningsåret¹⁹. En sådan tidsfrist förefaller inte orimligt kort.

55. Det är förvisso riktigt att domstolen i målet Emmott²⁰ — som rörde direktivet om likabehandling²¹ — har fastslagit att en tredskande medlemsstat med hänsyn till de speciella egenskaper som kännetecknar ett direktiv ”före den tidpunkt då ett direktiv blivit korrekt genomfört i nationell rätt inte kan framställa en invändning om försutten tid mot ett enskilt rättssubjekt som väckt talan mot staten i syfte att tillvarata rättigheter som han tillerkänts i direktivet och tidsfristen inte kan börja löpa före nämnda tidpunkt”.

56. I domarna i målen Steenhorst-Neerings²² och Johnson²³ fastslog domstolen emellertid att domen i målet Emmott

13 — Dom av den 25 juli 1991 (C-208/90, Rec. s. I-4269).

14 — Dom av den 16 december 1976 (33/76, Rec. s. 1989, punkt 5).

15 — Dom av den 9 november 1983 (199/82, Rec. s. 3595).

16 — Domen i målet Rewe, nämnd ovan i fotnot 14.

17 — Se målet Rewe, nämnt ovan i fotnot 14, punkt 5 i domen; målet San Giorgio, nämnt ovan i fotnot 15, punkt 12 i domen; målet Emmott, nämnt ovan i fotnot 13, punkt 16 i domen. Se även domen av den 1 april 1993 i de förenade målen Lageder m. fl. (C-31/91— C-44/91, Rec. s. I-1761, punkt 27— 29).

18 — Se målet San Giorgio, nämnt ovan i fotnot 15, punkt 14 i domen; domen av den 19 november 1991 i de förenade målen Francovich m. fl. (C-6/90 och C-9/90, Rec. s. I-5357, punkt 43).

19 — Artikel 91.2 i förordning nr 321 av den 17—18 oktober 1969, *Republiken Greklands officiella tidning*, nr A 205.

20 — Nämnt ovan i fotnot 13, punkt 23 i domen.

21 — Rådets direktiv 79/7/EEG av den 19 december 1978 om successivt genomförande av principen om likabehandling av kvinnor och i fråga om social trygghet (EGT nr L 6, 1979, s. 24).

22 — Dom av den 27 oktober 1993 (C-338/91, Rec. s. I-5475).

23 — Dom av den 6 december 1994 (C-410/92, Rec. s. I-5483, punkt 26).

skall uppfattas som ett ställningstagande till ”de särskilda omständigheterna i det fallet där en tidsfrist medförde att sökanden framtogs varje möjlighet att med framgång göra gällande den rätt till likabehandling som direktivet tillerkände henne”.

57. Sökandens talan synes följaktligen endast kunna bifallas om ansökan framställts före utgången av den frist som föreskrivs i nationell lag. Så kan dock vara fallet här eftersom sökanden synes ha ingivit sin begäran om omprövning, med ändring av avgivna deklARATIONER för beskattningsåret 1987, den 31 december 1990, dvs. den sista dagen i den treårsperiod som följt på det aktuella beskattningsårets utgång.

58. Frågan är därmed om sökanden kan stödja sig på Greklands underlåtenhet att genomföra direktivet. Det följer enligt min mening av principen att en talan som grundar sig på gemenskapsrätten inte får behandlas mindre förmånligt än motsvarande talan som grundar sig på nationell rätt. Närhelst skattskyldiga personer är berättigade till återbetalning av skatt avseende ett visst beskattningsår på grunder som erkänns i nationell rätt, måste denna möjlighet även gälla för motsvarande talan som grundar sig på gemenskapsrätten. Så torde vara fallet oavsett arten av de grunder som erkänns i den nationella rätten. Det är enligt min uppfattning inte nödvändigt att ge sig in på ett besvärligt och något konstlat försök att finna en motsvarande talan enligt den nationella rätten. Ett sådant angreppssätt följer inte heller av domstolens rättspraxis i denna fråga. Denna rättspraxis utgår från principen att det

ankommer på medlemsstaterna — i avsaknad av harmoniserade regler och med förbehåll för kravet att gemenskapsrätten skall få ha avsedd verkan — att besluta om rätt avvägning mellan kravet på rättssäkerhet och god förvaltning och behovet av att fastställa rätt skatt för ett visst beskattningsår. När en medlemsstat ger den skattskyldige rätt att inom en viss tidsperiod och på en viss grund framställa en ansökan om omprövning av beskattningsbeslutet för ett visst beskattningsår, accepterar den implicit att behovet av säkerställa en korrekt beskattning måste ges företräde för den period som ansökan avser. Medlemsstaten kan därmed inte invända att en talan som grundar sig på gemenskapsrätten måste avslås med hänvisning till rättssäkerhetsprincipen eller principen om god förvaltning.

59. Den slutsatsen är särskilt passande i fall där en medlemsstat underlåter att genomföra ett direktiv om det framgår att medlemsstaten själv bär skulden för denna underlåtenhet och har förlämnat den skattskyldige att handla på det felaktiga sättet. En skattskyldig måste ha rätt att vid upprättande av deklARATION anta att den nationella lagstiftningen korrekt genomfört samtliga relevanta gemenskapsdirektiv och att han därför har rätt att vid deklARATIONsupprättandet enbart stödja sig på den nationella lagstiftningen. Om personen sedermera upptäcker att den nationella lagstiftningen brister i ovannämnt hänseende, måste han ha rätt att begära omprövning av beskattningsbeslutet inom den tidsfrist som anges i nationell lag för omprövningsyrkanden på andra grunder.

60. Rättsläget är under alla förhållanden klart när den nationella rätten medger att omprövning av beskattningsbeslut får ske på grund av ursäktligt misstag från den skattskyldiges sida, vilket förefaller vara förhållandet i detta fall. Under dessa förhållanden måste den skattskyldige kunna begära omprövning av beskattningsbeslutet, eftersom det aktuella misstaget kan ses som en direkt följd av medlemsstatens underlåtenhet att genomföra direktivet.

61. Jag bör slutligen kortfattat kommentera den grekiska regeringens anmärkning vid sammanträdet att frågan huruvida en begäran om återbetalning kunde bifallas delvis var beroende av om mervärdesskatten kunde övervältras på slutkonsumenten. Eftersom de grekiska reglerna för oljeprodukter innebär att ett fast försäljningspris fastställs för dessa produkter, är det i detta fall svårt att förstå hur ett oljeförsäljningsbolag skulle kunna övervältra för mycket betald mervärdesskatt på sina kunder.

Förslag till avgörande

62. Jag anser därmed att de frågor som förts vidare av den nationella domstolen bör besvaras på följande sätt:

- 1) a) Bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet, särskilt artiklarna 2, 11 och 17, skall anses innebära hinder för en medlemsstat att införa regler som innebär att mervärdesskatt skall uttas vid import av oljeprodukter, beräknad på ett grundpris av det slag som anges i beslutet om hänskjutande, och enligt vilka oljeförsäljningsbolag, bensinhandlare och andra detaljhandlare, genom att befrias från deklARATIONSSKYLDIGHET, nekas rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.
- b) Sjätte direktivet, och därvid särskilt artikel 14.1 i, skall anses innebära hinder för att undanta tjänster som avser transport och lagring av oljeprodukter, utan samband med transport av dessa produkter från den första destinationsorten till annan känd destinationsort, från mervärdesskatteplikt.

- 2) a) Artikel 11 A.1 och B.1—B.2 samt artikel 17.1—17.2 har direkt effekt och kan därför åberopas av en skattskyldig vid en nationell domstol för att ifrågasätta de nationella skattemyndigheternas tillämpning av sådana nationella rättsregler som strider mot dessa bestämmelser.
- b) I avsaknad av relevanta gemenskapsrättsliga regler ankommer det på den nationella lagstiftaren att avgöra huruvida en skattskyldig kan kräva återbetalning av för mycket betald mervärdesskatt, med retroaktiv verkan från ikraftträdandedagen för nationell lagstiftning som strider mot gemenskapsrätten. Härvid förutsätts dock att de nationella förfarandereglerna inte diskriminerar mellan sådan talan som grundas på nationell rätt och motsvarande talan som grundas på gemenskapsrätten och inte heller är utformade så att det blir synnerligen svårt att tillvarata rättigheter som garanteras av gemenskapsrätten. När den nationella lagen medger återbetalning av för mycket betald skatt på grund av exempelvis misstag, måste denna bestämmelse även omfatta en talan som har sin grund i medlemsstatens underlåtenhet att korrekt genomföra gemenskapsrättsliga föreskrifter.