

61990C0200

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Tesauro fremsat den 30. januar 1992. - DANSK DENKAVIT APS OG P. POULSEN TRADING APS, STOETTET AF MONSANTO-SEARLE A/S MOD SKATTEMINISTERIET. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: OESTRE LANDSRET - DANMARK. - ARTIKEL 33 I SJETTE MOMSDIREKTIV - DIREKTE VIRKNING - OMSAETNINGSAFGIFT - LOV OM ARBEJDSMARKEDSBIDRAG. - SAG C-200/90.

Samling af Afgørelser 1992 side I-02217

svensk specialudgave side I-00013

finsk specialudgave side I-00043

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hr. præsident,

De herrer dommere,

1. Den nationale ret har forelagt fire praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 33 i det sjette momsdirektiv (1), samt af traktatens artikel 9 ff. og artikel 95.

Spoergsmaalene er blevet rejst under sager anlagt af to danske firmaer med krav om tilbagebetaling af den afgift, som blev indfoert af Kongeriget Danmark ved lov nr. 840 af 18. december 1987.

2. Den afgift, der er tale om, det saakaldte "arbejdsmarkedsbidrag", blev indfoert for at opveje de stoerre udgifter paa statsbudgettet, som var en foelge af, at staten overtog visse udgifter til sociale ordninger for de ansatte, som tidligere havde paahvilet arbejdsgiverne, med henblik paa at forbedre de danske virksomheders konkurrenceevne - navnlig over for udlandet.

Det fremgaar af forelaeggelsesbeslutningen, at arbejdsmarkedsbidraget har foelgende kendetegn.

Bidragspligten omfatter afsaetningen af varer og tjenesteydelser, der er momspligtige, samt en raeke aktiviteter, som er undtaget fra momspligten (herunder navnlig tjenesteydelser i bank- og forsikringssektoren).

For momspligtige virksomheder anvendes samme beregningsgrundlag som for moms. Princippet om fradrag af den afgift, der er betalt i tidligere omsaetningsled, finder derfor anvendelse.

For virksomheder, der er fritaget for moms, opgoeres bidragsgrundlaget, hvor det er muligt, som vaerdien af virksomhedernes salg med fradrag af indkoeb; ellers fastsaettes det paa grundlag af et forud opstillet kriterium, idet det fastsaettes til virksomhedens samlede loensum med tillæg af

90%.

Bidragssatsen er fastsat til 2,5% af bidragsgrundlaget.

I modsætning til momssystemet svares der ikke afgift ved import, men til gengæld ved importvirksomhedernes efterfølgende salg. Da der ikke svares bidrag ved import, foretages der heller ikke noget fradrag ved det første salg af de importerede varer.

Arbejdsmarkedsbidraget angives ikke særskilt ved fakturering.

3. Det første spørgsmål, der er forelagt af den nationale ret, vedrører den omhandlede afgifts forenelighed med sjette direktivs artikel 33. Jeg skal i øvrigt nævne, at Kommissionen har anlagt traktatbrudssag om det samme spørgsmål, og at denne sag for tiden verserer for Domstolen (det drejer sig om sag C-234/91).

4. Artikel 33, som hører til afsnit XVIII, "Diverse bestemmelser" i sjette direktiv, bestemmer følgende:

"Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift."

5. Det fremgår af bestemmelsens ordlyd, at selv om artikel 33 på den ene side tillader, at medlemsstaterne under udøvelsen af deres skattesuverænitet kumulerer momsen og andre afgifter eller skatter (jf. dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrut, Sml. s. 2219), indeholder den på den anden side et præceptivt forbud mod indførelse af afgifter, som har "karakter af omsætningsafgift".

Rækkevidden af dette forbud må ifølge Domstolens faste praksis (jf. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, og af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671) fastlægges i lyset af formålet med bestemmelsen inden for rammerne af den ordning vedrørende omsætningsafgifter, der er harmoniseret i form af et fælles merværdiafgiftssystem.

Som det allerede fremgår af det første momsdirektiv (2), forudsatte den harmonisering, der er sket på dette område, at de kumulative flerledsaftssystemer blev afskaffet, og at alle medlemsstaterne antog et fælles merværdiaftssystem (jf. fjerde betragtning). Formålet med en sådan harmoniseret ordning er navnlig at sikre, at der gælder ensartede afgiftsbestemmelser for samme transaktion for så vidt angår omsætningsafgiften, uanset i hvilken medlemsstat transaktionen finder sted (jf. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343).

I lyset af dette formål bestemmer det første og det andet momsdirektiv (3), at medlemsstaterne erstatter deres omsætningsafgiftssystem med det fælles merværdiaftssystem, som er omhandlet i de ovennævnte direktiver.

Set i denne sammenhæng har artikel 33 netop til formål at sikre, at det fælles system kommer til at fungere rigtigt, idet den udtrykkeligt forbyder medlemsstaterne - som samtidig tillægges kompetence til at indføre andre afgifter end momsen - ensidigt at indføre eller opretholde afgifter, som har momsens væsentligste kendetegn, og som opkræves ud over denne og således ændrer systemets enhed.

At dette er artikel 33's ratio fremgår klart af Domstolens afgørelser. I den nævnte Rousseau Wilmot-dom fremhæves det nemlig, at den omhandlede bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre visse indirekte afgifter, som f.eks. punktafgifter, på betingelse af, at der ikke er tale om afgifter, der har "karakter af omsætningsafgift", har til formål at forhindre, at

det fælles merværdiafgiftssystem bringes i fare pga. afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som moms.

Domstolen udtrykte sig i lignende vendinger i Bergandi-dommen, hvori det hedder, at artikel 33 skal fortolkes saaledes, at medlemsstaterne efter indførelsen af det fælles merværdiafgiftssystem er afskåret fra at opkræve skatter eller afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, af momspligtig levering af goder, udveksling af tjenesteydelser eller indførsel.

6. Idet jeg nu vil gå over til at undersøge rækkevidden af artikel 33, skal jeg først gøre opmærksom på, at begrebet afgift, der har "karakter af omsætningsafgift", ikke defineres i bestemmelsen.

Begrebet har naturligvis - som det præciseres i Bergandi-dommen - et fællesskabsretligt indhold, eftersom det er relevant i forbindelse med gennemførelsen af artikel 33's formål, som er at sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem får fuld virkning.

Merværdiafgiftssystemet bygger i henhold til artikel 2 i Raadets første direktiv på den grundsætning, at der, til og med detailhandelsledet, på goder og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset hvor mange gange de er omsat i de produktions- og handelsled, der ligger før beskatningsledet. Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet saaledes, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt varerne i det foregående omsætningsled, i den moms, de skal betale (jf. dommene *Rousseau Wilmot*, *Bergandi*, *Wisselink* og senest dom af 19.3.1991, sag C-109/90, *Giant*, Sml. I, s. 1385).

På baggrund af disse bestemmelser har Domstolen hidtil været af den opfattelse, at begrebet afgift, der har "karakter af omsætningsafgift", i det væsentlige skal defineres på grundlag af tre elementer (jf. *Giant*-dommen):

- At afgiften har generel karakter, det vil sige, at den i princippet gælder for alle transaktioner, der vedrører levering af goder og udførelse af tjenesteydelser.
- At afgiften opkræves i hvert produktions- og omsætningsled.
- At afgiften alene svares af merværdien, idet der sker fradrag af den afgift, der er betalt i det tidligere omsætningsled.

7. Arbejdsmarkedsbidraget svarer altså fuldstændig til de karakteristiske træk, der er skitseret i Domstolens afgørelser. For det første er det åbenbart, at det fremtræder som en generel afgift på levering af goder og udførelse af tjenesteydelser. Afgiftens anvendelsesområde er derimod endnu videre end momsens, for så vidt som den også omfatter sektorer, som er fritaget for moms. Den omstændighed, at der ikke svares afgift af import, er i den henseende uden betydning, for så vidt som de importerede varer under alle omstændigheder bliver belagt med afgift i de senere omsætningsled.

For det andet er bidraget, efter hvad den danske regering selv har anført, en "flerledsaft" af omsætningen, som svares i hvert omsætningsled, og hvis grundlag, ligesom for momsens vedkommende, fastsættes på grundlag af de pågældende virksomheders indtægter. Hvad dernæst angår det forhold, at afgiften i nogle tilfælde fastsættes efter et forud fastsat kriterium (nemlig på grundlag af den samlede loensum med tillæg af en bestemt procentsats), bemærkes, at dette kriterium i hvert fald opfylder det formål at nå frem til en "rekonstruktion" af de samlede indtægter, den pågældende virksomhed må formodes at have haft, og at en afgift, der svares

med en fast sats, som det er fastslaaet i Domstolens praksis, navnlig i Bergandi-dommen, kan anses for at have karakter af omsaetningsafgift i artikel 33's forstand, naar den - som det netop er tilfaeldet i den foreliggende sag - er fastsat paa grundlag af en objektiv vurdering af de indtaegter, virksomheden kan forvente.

For det tredje er det ligeledes aabenbart, at bidraget kun svares af merværdien i det enkelte omsaetningsled, eftersom den afgift, der skal betales ved hver transaktion, i princippet beregnes med fradrag af den afgift, der er betalt i det tidligere omsaetningsled.

Paa denne baggrund mener jeg, at arbejdsmarkedsbidraget maa betegnes som en omsaetningsafgift i den betydning, der er forudsat i sjette direktivs artikel 33.

8. De af den danske regering fremsatte indvendinger kan - efter min opfattelse - ikke foere til nogen anden konklusion.

Den foerste af disse indvendinger vedroerer fortolkningen af artikel 33. Den danske regering har anfoert, at bestemmelsen kun forbyder konkurrencefordrejende afgifter eller afgifter, som aendrer det faelles momssystem, enten fordi de helt eller delvis erstatter momsen, eller fordi de influerer paa momssystemets funktion. Derimod forbyder artikel 33 ikke den blotte indfoerelse af en "flerledsaft" af omsaetningen, som har tilsvarende kendetegn som momssystemet.

Denne indvending maa afvises, fordi den bygger paa en fejlagtig fortolkning af artikel 33.

Det forbud, der er opstillet i den naevnte bestemmelse, omfatter nemlig ikke kun konkurrencefordrejende afgifter eller afgifter, der erstatter momsen. Saadanne afgifter ville i oevrigt under alle omstaendigheder vaere uforenelige med det faelles system, ogsaa selv om artikel 33 ikke fandtes. Som det klart kan udledes af de ovenfor naevnte afgoerelser - navnlig dommene Rousseau Wilmot og Bergandi - opstiller artikel 33 derimod et absolut forbud mod kumulation af momsen og nationale afgifter, der, som det omtvistede bidrag, "paalaegges omsaetningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmaessige omsaetning paa tilsvarende maade som moms".

I den forbindelse skal det ogsaa bemaerkes, at den rolle som antikumulationsbestemmelse, som artikel 33 kommer til at spille inden for rammerne af det faelles system, vil faa stoerre og stoerre betydning fremover. Efterhaanden som harmoniseringen af momssatserne gennemfoeres, vil opretholdelsen af nationale afgifter, som i det vaesentlige svarer til momsen, nemlig vaere ensbetydende med anvendelse af en saerlig sats oven i de faelles satser, og saaledes goere det muligt at omgaa den harmoniserede ordning.

I oevrigt maa det ogsaa understreges, at det omhandlede arbejdsmarkedsbidrag, selv om det paalaegges transaktionerne paa tilsvarende maade som momsen, udelukkende reguleres af nationale bestemmelser, og at disse bestemmelser ikke falder sammen med bestemmelserne vedroerende det faelles system, f.eks. for saa vidt angaar antallet af former for virksomhed, der er fritaget. Disse mulige forskelle i reglerne for to afgifter, hvoraf den ene er en faellesskabsafgift og den anden en national afgift, men som dog har samme karakter, og som det har vaeret tanken at paalaegge de samme transaktioner efter de samme regler, viser, at det absolut ikke er uden betydning for det faelles systems ensartede funktion, at der laegges tilsvarende nationale afgifter oven i momsen.

For det andet har den danske regering bestridt, at det omtvistede bidrag har tilsvarende kendetegn som momsen, naar henses til de angivne forskelle i reglerne for de to afgifter.

Denne indvending er allerede blevet imødegået i forslagens punkt 7. Her skal jeg blot ganske kort tilføje følgende:

- Den danske regering erkender, at den i stedet for arbejdsmarkedsbidraget simpelt hen ville have kunnet forhøje momssatsen; i øvrigt fremsatte regeringen dagen før retsmødet et lovforslag, hvorefter arbejdsmarkedsbidraget afløses af en momsforhøjelse, og den omstændighed, at de to instrumenter er substituerende, bekræfter ligheden mellem dem.

- Det var udelukkende økonomiske overvejelser (der hovedsagelig gik ud på, at en afgift, der ikke faktureres særskilt, skulle have mindre indflydelse på priserne), der på det pågældende tidspunkt var afgørende for, at regeringen foretrak at indføre arbejdsmarkedsbidraget i stedet for at forhøje momsen; det er imidlertid åbenbart, ligesom det i øvrigt bekræftes af Domstolens praksis, at "grundene til at indføre en national afgift i intern ret og omstændighederne i forbindelse hermed er uden betydning for afgiftens karakter i fællesskabsretlig henseende" (jf. Wisselink-dommen).

- Den omstændighed, at arbejdsmarkedsbidraget ikke faktureres særskilt, er udtryk for et regnskabsteknisk valg, som ikke har nogen indflydelse på afgiftens karakter i betragtning af, at arbejdsmarkedsbidraget, som jeg netop har anført, er en flerledsaftag, som kun svares af merværdien, og som i den sidste ende overvælttes på den endelige forbruger (i det konkrete tilfælde var den eneste grund til, at indførelsen af arbejdsmarkedsbidraget ikke gav sig udslag i en tilsvarende prisforhøjelse, at regeringen samtidig med indførelsen af arbejdsmarkedsbidraget havde nedsat virksomhedernes bidrag til sociale ordninger og dermed produktionsomkostningerne).

9. På denne baggrund mener jeg, at sjette direktivs artikel 33 må fortolkes således, at den er til hinder for indførelse og opretholdelse af en afgift som det "arbejdsmarkedsbidrag", der er hovedsagernes genstand.

10. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om artikel 33 er umiddelbart anvendelig. Jeg har allerede anført, at bestemmelsen opstiller et absolut forbud mod at indføre eller opretholde afgifter, der svarer til momsen. Der er altså tale om en undlættelsesforpligtelse, hvis indhold er præcist og ubetinget, og som følgelig har direkte virkning i retsforholdet mellem medlemsstaterne og borgerne.

Generaladvokat Mancini's udtalelser i Bergandi-sagen gik i øvrigt i samme retning, og efter min mening fulgte Domstolen fuldt ud hans forslag, idet den i dommen fastslog, at "det sjette direktivs artikel 33 skal fortolkes således, at medlemsstaterne efter indførelsen af det fælles merværdiafgiftssystem er afskåret fra at opkræve skatter eller afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, af momspligtig levering af goder, udveksling af tjenesteydelser eller indførsel".

11. Efter den fortolkning af sjette direktivs artikel 33, jeg her er gået ind for, er der ingen grund til at undersøge den nationale rets tredje og fjerde spørgsmål vedrørende anvendelsen af traktatens artikel 9 ff. og artikel 95. For det tilfælde, at Domstolen alligevel skulle anlægge en anden fortolkning af direktivbestemmelsen, skal jeg komme med følgende bemærkninger.

Ifølge Domstolens faste praksis gælder artikel 9 ff. og artikel 95 ikke kumulativt (jf. f.eks. dom af 22.3.1977, sag 78/76, Steinike, Sml. s. 595). Det væsentlige kendetegn for en afgift med tilsvarende virkning som told, hvorved den adskiller sig fra en intern afgift, er, at den udelukkende rammer indførte produkter, mens den interne afgift rammer såvel indførte som indenlandske produkter (jf. Steinike-dommen).

Arbejdsmarkedsbidraget rammer - som jeg flere gange har understreget - såvel indenlandske produkter som importerede produkter. Det skal derfor udelukkende bedømmes efter

bestemmelserne i traktatens artikel 95.

I den forbindelse har sagsoegerne i hovedsagerne gjort gaeldende, at det omtvistede arbejdsmarkedsbidrag diskriminerer mod indfoerte varer, fordi beskatningsgrundlaget beregnes efter regler, der til dels er forskellige fra dem, der gaelder for indenlandsk fremstillede varer.

Domstolen har allerede fastslaaet, at der foreligger en overtraedelse af artikel 95, "naar afgifterne paa henholdsvis det indfoerte og det tilsvarende indenlandske produkt beregnes forskelligt og efter forskellige regler, saaledes at det - selv om det kun maatte ske i visse tilfaelde - foerer til en hoejere afgift for det indfoerte produkt" (jf. dom af 17.2.1976, sag 45/75, Rewe, Sml. s. 181).

Heraf foelger, at en fiskal ordning kun kan anses for at vaere forenelig med artikel 95, hvis det godtgoeres, at den er opbygget paa en saadan maade, at det er helt udelukket, at der kan ske en forskelsbehandling af importerede varer. Domstolen har desuden i forbindelse med fiskale ordninger, hvorefter der anvendes forskellige kriterier paa indenlandske og paa importerede varer, fastslaaet, at det, naar reglerne herfor ikke er gennemskuelige, paahviler den stat, der har indfoert ordningen, at bevise, at den ikke i noget tilfaelde har diskriminerende virkninger (jf. dom af 26.6.1991, sag C-152/89, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3141). En saadan afkraeftelig formodning maa efter min opfattelse ogsaa gaelde under en sag for en national ret vedroerende anvendelsen af artikel 95.

I lyset af disse principper paahviler det den nationale ret in concreto at undersøge, om reglerne om arbejdsmarkedsbidraget er udformet saaledes, at de i alle tilfaelde udelukker, at der kan ske forskelsbehandling af importerede varer. Ved en saadan undersøgelse skal der tages hensyn til incidensen dels af arbejdsmarkedsbidraget i sig selv, dels af andre afgifter, navnlig momsen, hvis incidens kan variere pga. arbejdsmarkedsbidragets eksistens.

12. Endelig er der et sidste punkt, som ikke er omtalt i forelaeggelsesbeslutningen.

Den danske regering har anmodet Domstolen om at begraense dommens tidsmaessige virkninger, saafremt det fastslaas, at arbejdsmarkedsbidraget er uforeneligt med faelleskabsretten.

I den forbindelse skal jeg henvise til de bemaerkninger, jeg havde lejlighed til at fremsaette i Karella-sagen (jf. dom af 30.5.1991, forenede sager C-19/90 og C-20/90, Sml. I, s. 2691), hvori jeg mindede om, at det fremgaar af Domstolens praksis, at den fortolkning, Domstolen foretager af en faelleskabsretlig regel under udoevelse af sin kompetence i henhold til artikel 177, i noedvendigt omfang belyser og praeciserer betydningen og raekevidden af den paagaeldende regel, saaledes som den skal forstaas og anvendes, henholdsvis burde have vaeret forstaaet og anvendt fra sin ikrafttraeden. Det foelger heraf, at den saaledes fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og bestaar, foer der afsiges dom vedroerende fortolkningsanmodningen, saafremt betingelserne for at forelaegge en tvist om anvendelsen af den naevnte regel i oevrigt er opfyldt (jf. dom af 27.3.1980, sag 61/79, Denkavit italiana, Sml. s. 1205, og af 27.3.1980, forenede sager 66/79, 127/79 og 128/79, Salumi, Sml. s. 1237).

Naar henses til disse principper kan virkningerne af den fortolkende dom kun rent undtagelsesvis begraenses (jf. dommene Denkavit italiana og Salumi). Domstolen har benyttet sig af denne mulighed, naar der har foreligget visse naermere bestemte omstaendigheder, nemlig naar der har vaeret risiko for alvorlige oekonomiske foelger, der navnlig skyldes det store antal retsforhold, som er indgaaet i god tro paa grundlag af bestemmelser, som ansaas for at vaere gyldige og i overensstemmelse med gaeldende ret, og naar borgerne og de nationale myndigheder er blevet tilskyndet til en adfaerd, som ikke er i overensstemmelse med faelleskabsbestemmelserne, fordi der hersker en objektiv og relevant tvivl om faelleskabsbestemmelsernes raekevidde, en tvivl, som andre medlemsstater eller Kommissionen eventuelt har bidraget til (jf. dom af 17.5.1990, sag C-262/88, Barber, Sml. s. 1889, af 2.2.1988, sag 24/86, Blaizot, Sml. s. 379, og af 8.4.1976, sag

Herefter mener jeg, at en begrænsning af dommens tidsmaessige virkninger kategorisk maa udelukkes i den foreliggende sag.

Fortolkningen af artikel 33 er klar og støttes af en omfattende og entydig praksis. Der kunne derfor ikke objektivt set være nogen tvivl om, at arbejdsmarkedsbidraget var forbudt i henhold til denne bestemmelse.

I øvrigt meddelte Kommissionen allerede få dage efter indførelsen af arbejdsmarkedsbidraget den danske regering, at den ansaa arbejdsmarkedsbidraget for at være uforeneligt med artikel 33, og Kommissionen har senere indledt en traktatbrudssag i henhold til artikel 169.

Med hensyn til de økonomiske følger, det ville kunne få for den danske regering, hvis arbejdsmarkedsbidraget kendes ulovligt, bemærkes, at dette forhold i sig selv absolut ikke kan begrunde en begrænsning af retsvirkningerne af Domstolens dom. Ellers ville der være en risiko for, at netop de grovere overtrædelser blev behandlet mere fordelagtigt, eftersom det er dem, som kan få økonomiske følger af større betydning for medlemsstaterne; denne løsning ville være forkastelig og klart uacceptabel.

Hertil kommer i øvrigt, at sager, der vedrører spørgsmålet om, hvorvidt nationale afgifter er lovlige efter fællesskabsretten, ofte kan have betydelige økonomiske følger, for så vidt angår tilbagebetalingen af de afgifter, der er erlagt i urigtig formening om skyld. At tillade en begrænsning af dommens virkninger alene på grundlag af disse følgers store betydning ville derfor - ud over at være i strid med Domstolens tidligere praksis (jf. f.eks. dom af 25.5.1989, sag 15/88, Maxi-Di, Sml. s. 1391, vedrørende en afgift, som havde stor økonomisk betydning) - skabe en farlig præcedens, for så vidt som det ville kunne føre til, at beskyttelsen af de rettigheder, de afgiftspligtige personer har i henhold til Fællesskabets afgiftsbestemmelser, blev stærkt forringet.

13. Jeg skal derfor sammenfattende foreslå, at den nationale rets spørgsmål besvares saaledes:

"1) Artikel 33 i det sjette momsdirektiv er til hinder for indførelse og opretholdelse af en national afgift som det 'arbejdsmarkedsbidrag', som er indført ved lov nr. 840 af 18. december 1987.

2) Artikel 33 i det sjette momsdirektiv, som forbyder indførelse og opretholdelse af afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, tillægger borgerne rettigheder, som kan goeres gældende for de nationale retter.

3) En national afgift som det omtvistede arbejdsmarkedsbidrag, der rammer saavel indenlandske som importerede varer, er ikke omfattet af anvendelsesområdet for traktatens artikel 9 ff.

4) En national fiskal ordning kan kun anses for at være forenelig med traktatens artikel 95, hvis det godtgøres, at den er opbygget på en saadan måde, at det er helt udelukket, at der kan ske forskelsbehandling af importerede varer. Det paahviler den nationale ret at undersøge, om reglerne om det omtvistede arbejdsmarkedsbidrag er udformet saaledes, at de i alle tilfælde udelukker, at der kan ske forskelsbehandling af importerede varer."

(*) Originalsprog: italiensk.

(1) - Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 (EFT L 145, s. 1).

(2) - Raadets første direktiv 67/227/EOEF af 11.4.1967 (EFT 1967, s. 12).

(3) - Raadets andet direktiv 67/228/EOEF af 11.4.1967 (EFT 1967, s. 14).