ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
6 juli 1995 *

In zaak C-62/93,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Dioikitiko Protodikeio Athinas, in het aldaar aanhangig geding tussen

BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion

en

Griekse Staat,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 11, 17 en 27 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1, hierna: „Zesde richtlijn"),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: F. A. Schockweiler, kamerpresident, G. F. Mancini (rapporteur), C. N. Kakouris, J. L. Murray en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Grieks.

advocaat-generaal: F. G. Jacobs
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de vennootschap BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, vertegenwoordigd door N. Skandamis en A. Bakas, advocaten te Athene,

— de Helleense Republiek, vertegenwoordigd door V. Kontolaimos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, en V. Pelekou, gerechtelijk gevolmachtigde bij die dienst, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, lid van haar juridische dienst, en T. M. Margellos, ter beschikking van de Commissie gesteld nationaal ambtenaar, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, vertegenwoordigd door N. Skandamis en A. Bakas, van de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kontolaimos en V. Tatsi, en van de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur D. Gouloussis, als gemachtigde, ter terechtzitting van 19 januari 1995,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 maart 1995,

het navolgende

Arrest

1 Bij vonnis van 7 april 1992, bij het Hof ingekomen op 11 maart 1993, heeft het Dioikitiko Protodikeio Athinas krachtens artikel 177 EEG-Verdrag prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 11, 17 en 27 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1, hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de vennootschap BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion (hierna: „Soupergaz") en de Griekse Staat, betreffende een beroep tot nietigverklaring van besluit nr. 46645 van 28 januari 1991 van de directeur van de Dienst voor de belasting van naamloze vennootschappen te Athene (hierna: „het bestreden besluit"), houdende afwijzing van haar verzoek om gedeeltelijke herroeping van haar aangiften voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") voor het belastingtijdvak van 1 januari tot en met 31 december 1987, en tot terugbetaling van een bedrag van 12 472 889 DR aan BTW, dat zij naar haar zeggen onverschuldigd heeft betaald.

3 Soupergaz houdt zich in Griekenland onder meer bezig met de handel in aardolieprodukten en andere, verwante produkten. In haar BTW-aangifte voor de periode van 1 januari tot en met 31 december 1987 maakte zij melding van een totale omzet van 2 012 096 225 DR, waarvan een bedrag van 1 760 906 349 DR, dus 87 %, betrekking had op de verkoop van aardolieprodukten, waarvoor ingevolge artikel 37, lid 4, van de Griekse wet nr. 1642/1986 betreffende de toepassing van de BTW en andere bepalingen (*Staatsblad van de Helleense Republiek*, deel 1, nr. 125) geen recht bestond op aftrek van de in vorige stadia geheven BTW. Een bedrag van 251 139 876 DR, overeenkomend met 13 % van de totale omzet, betrof andere handelingen waarvoor ingevolge wet nr. 1642/1986 wel recht op aftrek bestond.

4 Tijdens diezelfde periode betaalde Soupergaz BTW ten bedrage van 14 336 654 DR voor leveringen van goederen en diensten. Aanvankelijk verzocht zij om aftrek van 1 863 765 DR, zijnde 13 % van dit bedrag, overeenkomend met het percentage van de handelingen waarvoor ingevolge de BTW-wet recht op aftrek bestond. Later, op 31 december 1990, trok zij haar oorspronkelijke aangifte gedeeltelijk in, met een beroep op een verschoonbare dwaling, en verzocht zij om aftrek van het bedrag van 14 336 654 DR, overeenkomend met het volledige bedrag van de in vorige stadia betaalde BTW. Tevens verzocht zij om terugbetaling van een bedrag van 12 472 889 DR, overeenkomend met 87 % van de in vorige stadia betaalde BTW, die volgens haar ten onrechte was geïnd.

5 Bij het bestreden besluit heeft de directeur van de belastingdienst dit verzoek afgewezen. Daarop heeft Soupergaz het Dioikitiko Protodikeio Athinas verzocht dit besluit nietig te verklaren en de terugbetaling te gelasten van voormeld bedrag van 12 472 889 DR.

6 Soupergaz voert aan, dat de artikelen 23, lid 1, 24, lid 1, en 37 van de Griekse wet nr. 1642/1986, alsmede de artikelen 11 van de Griekse wet nr. 1571/1985 (*Staatsblad van de Helleense Republiek,* nr. 192) en presidentieel decreet nr. 619/1985 (*Staatsblad van de Helleense Republiek,* nr. 227), in de versie die gold voor aanslagjaar 1987, in strijd zijn met verschillende bepalingen van de Zesde richtlijn.

7 Na erop te hebben gewezen dat artikel 37 van wet nr. 1642/1986 regels bevat die in beginsel afwijken van de bepalingen van de Zesde richtlijn, heeft de nationale rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Was de Griekse Staat op welke grond dan ook bevoegd:

a) enerzijds de invoer van verbruiksklare aardolieprodukten te onderwerpen aan belasting over de toegevoegde waarde, berekend op grond van

een basisprijs die verschilt van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, en B, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen, en anderzijds de vennootschappen die handel drijven in aardolieprodukten, de benzinestations en de andere detailhandelaars vrij te stellen van de verplichting aangiften in te dienen en hen aldus het recht te ontnemen om de belasting af te trekken, zoals is bepaald bij artikel 37, leden 1 en 4, van wet nr. 1642/1986, en

b) ingevolge lid 6 van datzelfde artikel van de belasting vrij te stellen, de diensten van vervoer en opslag van aardolieprodukten, die niet samenhangen met het vervoer enz. van die produkten van de eerste naar een andere bekende plaats van bestemming?

2) Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, en de Griekse Staat die bevoegdheid (dat recht) dus niet had, zijn vorenbedoelde bepalingen van de artikelen 11 (A, lid 1, en B, leden 1 en 2) en 17 (leden 1 en 2) van die richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig opdat de verzoekende vennootschap ze als hoger recht kan aanvoeren voor het Dioikitiko Protodikeio waar de onderhavige zaak aanhangig is, en kan de belastingplichtige krachtens die bepalingen, met terugwerkende kracht tot 1 januari 1987, toen wet nr. 1642/1986 in werking trad, aanspraak maken op aftrek van de belasting over handelingen in eerdere stadia, die zij niet heeft afgetrokken, en op terugbetaling van het belastingbedrag dat zij uit dien hoofde voor het aanslagjaar 1987 onverschuldigd heeft betaald?"

De ontvankelijkheid

8 In haar opmerkingen heeft de Griekse regering de niet-ontvankelijkheid van de gestelde vragen aangevoerd.

9 Zij stelt in de eerste plaats, dat de eerste vraag, sub a, geen verband houdt met het voorwerp van het geding.

10 In dit verband zij eraan herinnerd, dat het volgens vaste rechtspraak uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing om, gelet op de bijzonderheden van elk geval, te oordelen over de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis alsmede over de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Een verzoek van een nationale rechter kan worden afgewezen, wanneer duidelijk blijkt, dat de door die rechter gestelde vraag over de uitlegging van het gemeenschapsrecht of de geldigheid van een communautair voorschrift geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding (zie onder meer de arresten van 16 juli 1992, zaak C-67/91, Asociación Española de Banca Privada e. a., Jurispr. 1992, blz. I-4785, r. o. 25 en 26, en van 3 maart 1994, gevoegde zaken C-332/92, C-333/92 en C-335/95, Eurico Italia e. a., Jurispr. 1994, blz. I-711, r. o. 17). Dit is in het hoofdgeding evenwel niet het geval.

11 De weigering van het recht op aftrek die in het hoofdgeding aan de orde is, houdt namelijk nauw verband met de bijzondere belastingregeling voor aardolieprodukten. De nationale rechter kon zich dus op het standpunt plaatsen, dat een uitlegging door het Hof van de Zesde richtlijn noodzakelijk was om uitspraak te kunnen doen over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van deze regeling in haar geheel.

12 In de tweede plaats stelt de Griekse regering, dat het Hof op de tweede vraag niet behoeft te antwoorden, nu de algemene bepalingen van wet nr. 1642/1986, die van toepassing zijn in geval van een ontkennend antwoord op de eerste vraag, volledig in overeenstemming zijn met de Zesde richtlijn.

13 Het Hof is niet bevoegd om in het kader van de prejudiciële procedure van artikel 177 uitspraak te doen over de verenigbaarheid van een nationale maat-

regel met het gemeenschapsrecht (arrest van 21 januari 1993, zaak C-188/91, Deutsche Shell, Jurispr. 1993, blz. I-363, r. o. 27), en kan zich over de gegrondheid van dit argument dus niet uitspreken.

14 Het Hof dient de vragen van de verwijzende rechter dus te onderzoeken.

Eerste vraag, sub a

15 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de artikelen 2, 11 en 17 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die de invoer van verbruiksklare aardolieprodukten onderwerpt aan BTW, berekend op grond van een basisprijs die verschilt van die bedoeld in artikel 11 van deze richtlijn, en die de handelaars in de sector aardolieprodukten vrijstelt van de verplichting aangiften in te dienen, en hen aldus het recht ontneemt de BTW af te trekken die rechtstreeks drukt op de transacties in eerdere handelsfasen.

16 Volgens het fundamenteel beginsel van het BTW-stelsel, dat is neergelegd in de artikelen 2 van de Eerste en van de Zesde richtlijn, is bij elke transactie inzake produktie of distributie BTW verschuldigd onder aftrek van de BTW waarmee de verrichtingen in eerdere handelsfasen rechtstreeks waren belast.

17 Artikel 11 van de Zesde richtlijn betreft de omschrijving van de maatstaf van heffing van de BTW. Deze bepaling strekt er meer in het bijzonder toe, in elke handelsfase de toepassing van de BTW te verzekeren op de prijs of de waarde van de goederen in deze fase. Zij staat dus in de weg aan de toepassing van een belastingregeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij de BTW één enkele keer wordt geheven, over de prijs in de eerste handelsfase.

18 Het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, maakt namelijk integrerend deel uit van de BTW-regeling, en kan in beginsel niet worden beperkt. Volgens vaste rechtspraak van het Hof (arresten van 21 september 1988, zaak 50/87, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1988, blz. 4797, r. o. 15-17, en van 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, Jurispr. 1991, blz. I-3795, r. o. 27) wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. Elke beperking van het recht op aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle Lid-Staten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien.

19 Wat meer in het bijzonder de afwijkende bepalingen van artikel 37 van wet nr. 1642/1986 betreft, is de Griekse regering van mening, dat de Raad daarvoor overeenkomstig de procedure van artikel 27 van de Zesde richtlijn machtiging heeft verleend. De Griekse autoriteiten zouden het ontwerp van wet nr. 1642/1986 in zijn geheel aan de Commissie hebben voorgelegd, en zouden van de Raad machtiging hebben gekregen voor de betrokken afwijkende bepalingen, nu de Raad deze bepalingen niet binnen de gestelde termijn in behandeling heeft genomen.

20 Dit argument kan niet slagen.

21 In dit verband zij herinnerd aan de kenmerken van het bij artikel 27 van de Zesde richtlijn ingevoerde systeem. Volgens artikel 27, lid 1, kan de Raad elke Lid-Staat machtigen bijzondere, van de bepalingen van de richtlijn afwijkende maatregelen te treffen. Naar luid van lid 2, dient de Lid-Staat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, de Commissie daarvan op de hoogte te brengen en haar alle nodige beoordelingsgegevens te verschaffen. De Commissie stelt de andere Lid-Staten binnen een maand daarvan in kennis (lid 3). Heeft de Commissie noch enige Lid-Staat om behandeling van de zaak door de Raad verzocht, dan wordt het besluit van de Raad geacht te zijn genomen bij het verstrijken van een termijn van twee maanden vanaf de mededeling door de Commissie (lid 4). Zo niet, kan de Raad

voor de maatregel slechts machtiging verlenen met eenparigheid van stemmen en op voorstel van de Commissie (lid 1, in fine).

22 Volgens de rechtspraak van het Hof (arrest van 13 februari 1985, zaak 5/84, Direct Cosmetics, Jurispr. 1985, blz. 617, r. o. 24) zijn afwijkingen van de richtlijn slechts verenigbaar met het gemeenschapsrecht, voor zover zij binnen het kader van de in artikel 27, lid 1, bedoelde oogmerken blijven, en voor zover zij ter kennis van de Commissie zijn gebracht en door de Raad stilzwijgend of nadrukkelijk zijn goedgekeurd overeenkomstig de voorwaarden van artikel 27, leden 1 tot en met 4.

23 Gelet op een en ander, moet worden vastgesteld, dat de Griekse regering de bijzondere maatregelen van artikel 37 van wet nr. 1642/1986, dat voor aardolieprodukten in een afwijking van de Zesde richtlijn voorzag, niet specifiek aan de Commissie heeft voorgelegd. De Griekse autoriteiten hebben zich er namelijk toe bepaald, het gehele ontwerp van wet nr. 1642/1986 ter kennis van de Commissie te brengen, zonder specifieke gegevens mee te delen ter beoordeling van de bijzondere regeling van artikel 37. Evenwel zou alleen een mededeling waarin uitdrukkelijk aan artikel 27, lid 2, van de richtlijn werd gerefereerd, de Commissie en eventueel de Raad in staat hebben gesteld na te gaan of de afwijkende regeling waarin artikel 37 van dit ontwerp van wet voor aardolieprodukten voorzag, binnen het kader van de oogmerken van artikel 27, lid 1, bleef.

24 Op dit gedeelte van de eerste vraag dient derhalve te worden geantwoord, dat de artikelen 2, 11 en 17 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die de invoer van verbruiksklare aardolieprodukten onderwerpt aan BTW, berekend op grond van een basisprijs die verschilt van die bedoeld in artikel 11, en die de handelaars in de sector aardolieprodukten vrijstelt van de verplichting aangiften in te dienen, en hen aldus het recht ontneemt de BTW af te trekken die rechtstreeks drukt op de transacties in eerdere handelsfasen.

Eerste vraag, sub b

25 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de bepalingen van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen de BTW-vrijstelling voor diensten van vervoer en opslag van aardolieprodukten, die niet samenhangen met het vervoer van deze produkten van de eerste naar een andere bekende plaats van bestemming.

26 De gemeenschappelijke lijst van BTW-vrijstellingen is opgenomen in de artikelen 13 tot en met 16 van de Zesde richtlijn. Ingevolge artikel 14, lid 1, sub i, van deze richtlijn verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor „de diensten welke betrekking hebben op de invoer van goederen en waarvan de waarde overeenkomstig het bepaalde in artikel 11, B, lid 3, sub b), in de maatstaf van heffing is opgenomen".

27 Ingevolge de eerste alinea van laatstbedoelde bepaling, zijn de kosten van vervoer „tot de eerste plaats van bestemming" in het binnenland van de Lid-Staat in de maatstaf van heffing begrepen. Onder „eerste plaats van bestemming" is te verstaan, de plaats die genoemd is in de vrachtbrief (zelfde bepaling, tweede alinea). De Lid-Staten kunnen bovendien de kosten van vervoer in de maatstaf van heffing opnemen, wanneer zij voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming, indien deze bekend is (derde alinea).

28 Vastgesteld moet worden, dat een algemene BTW-vrijstelling voor alle „diensten van vervoer en opslag van aardolieprodukten" zoals voorzien in artikel 37, lid 6, van wet nr. 1642/1986, verder gaat dan de vrijstelling waarin voormeld artikel 14 van de Zesde richtlijn voorziet.

29 Overigens ontneemt een dergelijke algemene vrijstelling de handelaar het recht op aftrek van de BTW over de diensten van vervoer en opslag, na het tweede vervoer van de aardolieprodukten.

30 Bovendien moeten, zoals hierboven in de rechtsoverwegingen 22 en 23 is uiteengezet, de afwijkingen van de Zesde richtlijn overeenkomstig artikel 27, lid 2, ter kennis van de Commissie worden gebracht, wat in casu in de hoofdzaak niet is gebeurd met artikel 37, lid 6, van wet nr. 1642/1986.

31 Mitsdien moet op het tweede onderdeel van de eerste vraag worden geantwoord, dat de bepalingen van de Zesde richtlijn, met name de artikelen 13 tot en met 17, aldus moeten worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen een vrijstelling van BTW voor diensten van vervoer en opslag van aardolieprodukten, die niet samenhangen met het vervoer van deze produkten van de eerste naar een andere bekende plaats van bestemming.

Eerste onderdeel van de tweede vraag

32 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de bepalingen van de artikelen 11, A, lid 1, en B, leden 1 en 2, en 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn aan de particulieren rechten toekennen die zij voor de nationale rechter geldend kunnen maken.

33 Voor het antwoord op deze vraag dient te worden verwezen naar de vaste rechtspraak van het Hof inzake het recht zich op de bepalingen van de Zesde richtlijn te beroepen (arresten van 19 januari 1982, zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53, en van 20 oktober 1993, zaak C-10/92, Balocchi, Jurispr. 1993, blz. I-5105).

34 Uit deze rechtspraak volgt dat, hoewel de Lid-Staten een betrekkelijk grote ruimte is gelaten inzake de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van de Zesde richtlijn, de particulieren zich voor de nationale rechter kunnen beroepen op die bepalingen van de richtlijn die voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn (arrest Balocchi, r. o. 34).

35 In de artikelen 11, A, lid 1, en B, leden 1 en 2, en 17, leden 1 en 2, is nauwkeurig vermeld welke de modaliteiten zijn voor de vaststelling van de maatstaf van heffing, respectievelijk de voorwaarden voor het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. Deze bepalingen laten de Lid-Staten geen enkele beoordelingsmarge bij de toepassing ervan. Zij voldoen dus aan de hierboven uiteengezette criteria, en kennen de particulieren rechten toe waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen tegen een nationale regeling die daarmee onverenigbaar is.

36 Mitsdien dient op het eerste onderdeel van de tweede vraag te worden geantwoord, dat de bepalingen van artikel 11, A, lid 1, en B, leden 1 en 2, en van artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn aan de particulieren rechten toekennen waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.

Tweede onderdeel van de tweede vraag

37 Met deze vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of een belastingplichtige met terugwerkende kracht tot de datum van inwerkingtreding van de nationale wettelijke regeling die in strijd is met de Zesde richtlijn, de terugbetaling kan vragen van de onverschuldigd betaalde BTW.

38 De Zesde richtlijn bevat geen bepalingen die van toepassing zijn op verzoeken om terugbetaling van door de belastingplichtige onverschuldigd betaalde BTW.

39 Er zij evenwel aan herinnerd, dat volgens de rechtspraak van het Hof (arrest van 2 februari 1988, zaak 309/85, Barra, Jurispr. 1988, blz. 355, r. o. 11) de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 177 verleende bevoegdheid geeft aan een voorschrift van gemeenschapsrecht, de betekenis en strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast, zo nodig verklaart en preciseert. Hieruit volgt, dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht.

40 Hieruit volgt meer in het bijzonder, dat het recht op terugbetaling van bedragen die een Lid-Staat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft geïnd, het uitvloeisel en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan gemeenschapsbepalingen zoals die door het Hof zijn uitgelegd (arrest Barra, reeds aangehaald, r. o. 17).

41 Weliswaar kan terugbetaling slechts worden gevorderd onder de materiële en formele voorwaarden die door de onderscheiden nationale wettelijke regelingen ter zake zijn vastgesteld, doch volgens vaste rechtspraak van het Hof (zie inzonderheid de arresten van 9 november 1983, zaak 199/82, San Giorgio, Jurispr. 1983, blz. 3595, en van 2 februari 1988, Barra, reeds aangehaald, r. o. 18, alsmede de arresten van 25 juli 1991, zaak C-208/90, Emmot, Jurispr. 1991, blz. I-4269, r. o. 16, en van 6 december 1994, zaak C-410/92, Johnson, Jurispr. 1994, blz. I-5483, r. o. 21) mogen deze voorwaarden en procedurevoorschriften voor beroepen in rechte ter bescherming van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht, niet ongustiger zijn dan die voor gelijksoortige nationale vorderingen, en mogen zij niet van dien aard zijn, dat zij de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten praktisch onmogelijk maken.

42 Mitsdien moet op het tweede onderdeel van de tweede vraag worden geantwoord, dat een belastingplichtige met terugwerkende kracht tot de datum van

inwerkingtreding van de nationale wettelijke regeling die in strijd is met de Zesde richtlijn, de terugbetaling kan vragen van de onverschuldigd betaalde BTW, overeenkomstig de in de nationale rechtsorde van de betrokken Lid-Staat geldende procedurevoorschriften, voor zover deze voorschriften niet ongunstiger zijn dan die voor gelijksoortige nationale vorderingen, en zij niet van dien aard zijn, dat zij de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten praktisch onmogelijk maken.

Kosten

43 De kosten door de Commissie van de Europese Gemeenschappen en de Griekse regering wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Dioikitiko Protodikeio Athinas bij vonnis van 7 april 1992 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) De artikelen 2, 11 en 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die de invoer van verbruiksklare aardolieprodukten onderwerpt aan BTW, berekend op grond van een basisprijs die verschilt van die bedoeld in artikel 11, en die de handelaars in de sector aardolieprodukten vrijstelt

van de verplichting aangiften in te dienen, en hen aldus het recht ontneemt de BTW af te trekken die rechtstreeks drukt op de transacties in eerdere handelsfasen.

2) De bepalingen van de Zesde richtlijn, met name de artikelen 13 tot en met 17, moeten aldus worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen een vrijstelling van BTW voor diensten van vervoer en opslag van aardolieprodukten, die niet samenhangen met het vervoer van deze produkten van de eerste naar een andere bekende plaats van bestemming.

3) De bepalingen van artikel 11, A, lid 1, en B, leden 1 en 2, en van artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn kennen aan de particulieren rechten toe waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.

4) Een belastingplichtige kan met terugwerkende kracht tot de datum van inwerkingtreding van de nationale wettelijke regeling die in strijd is met de Zesde richtlijn, de terugbetaling vragen van de onverschuldigd betaalde BTW, overeenkomstig de in de nationale rechtsorde van de betrokken Lid-Staat geldende procedurevoorschriften, voor zover deze voorschriften niet ongunstiger zijn dan die voor gelijksoortige nationale vorderingen, en zij niet van dien aard zijn, dat zij de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten praktisch onmogelijk maken.

Schockweiler Mancini Kakouris

Murray Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 6 juli 1995.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

F. A. Schockweiler