ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 6ης Ιουλίου 1995 *

Στην υπόθεση C-62/93,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

BP Σουπεργκάζ Ανώνυμος Εταιρία Γενική Εμπορική-Βιομηχανική και Αντιπροσωπειών

και

Ελληνικού Δημοσίου,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 11, 17 και 27 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. A. Schockweiler, πρόεδρο τμήματος, G. F. Mancini (εισηγητή), K. N. Κακούρη, J. L. Murray, και G. Hirsch, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η εταιρία BP Σουπεργκάζ Ανώνυμος Εταιρία Γενική Εμπορική-Βιομηχανική και Αντιπροσωπειών, εκπροσωπούμενη από τους Νικόλαο Σκανδάμη και Αθανάσιο Μπάκα, δικηγόρους Αθηνών,

— η Ελληνική Δημοκρατία, εκπροσωπούμενη από τον Βασίλειο Κοντόλαιμο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και τη Βασιλεία Πελέκου, δικαστικό αντιπρόσωπο στο ίδιο Συμβούλιο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, και Θεόφιλο Μαργέλλο, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένο στην Επιτροπή,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της BP Σουπεργκάζ Ανώνυμος Εταιρία Γενική Εμπορική-Βιομηχανική και Αντιπροσωπειών, εκπροσωπουμένης από τους Νικόλαο Σκανδάμη και Αθανάσιο Μπάκα, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Βασίλειο Κοντόλαιμο και τη Βασιλική Τάτση, και της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένης από τον Δημήτριο Γκουλούση, νομικό σύμβουλο, κατά τη συνεδρίαση της 19ης Ιανουαρίου 1995,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 9ης Μαρτίου 1995,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 7ης Απριλίου 1992, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Μαρτίου 1993, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθήνας υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 11, 17 και 27 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας BP Σουπεργκάζ Ανώνυμος Εταιρία Γενική Εμπορική-Βιομηχανική και Αντιπροσωπειών (στο εξής: Σουπεργκάζ) και του Ελληνικού Δημοσίου κατόπιν προσφυγής με αίτημα, αφενός, την ακύρωση της αποφάσεως 46645 του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) Ανωνύμων Εμπορικών Εταιριών Αθήνας, της 28ης Ιανουαρίου 1991 (στο εξής: η επίδικη απόφαση), με την οποία απορρίφθηκε το αίτημά της περί μερικής ανακλήσεως των δηλώσεών της φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τη χρήση από 1ης Ιανουαρίου μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1987 και, αφετέρου, περί επιστροφής του ποσού των 12 472 889 δρχ. που καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως ΦΠΑ.

3 Η Σουπεργκάζ αχολείται ιδίως με την εμπορία πετρελαιοειδών και συναφών προϊόντων στην Ελλάδα. Για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1987, υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες εμφάνιζαν συνολικό κύκλο εργασιών 2 012 096 225 δρχ., εκ των οποίων το ποσό των 1 760 906 349 δρχ., ήτοι το 87 %, αφορούσε πωλήσεις πετρελαιοειδών, οι οποίες, βάσει του άρθρου 37, παράγραφος 4, του ελληνικού νόμου 1642/1986, για την εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας και άλλες διατάξεις *(ΦΕΚ* Α 125), δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Το ποσό των 251 139 876 δρχ., ήτοι το 13 % του συνολικού κύκλου εργασιών, αφορούσε άλλες πράξεις οι οποίες, κατά τον προαναφερθέντα νόμο 1642/1986, παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως.

4 Κατά την ίδια περίοδο, η Σουπεργκάζ κατέβαλε ποσό 14 336 654 δρχ. ως ΦΠΑ για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών προς αυτήν. Αρχικώς, η Σουπεργκάζ ζήτησε μόνον την έκπτωση 1 863 765 δρχ., ήτοι του 13 % του ποσού αυτού, το οποίο αντιστοιχούσε στο ποσοστό των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως βάσει του νόμου περί ΦΠΑ. Στη συνέχεια, στις 31 Δεκεμβρίου 1990, ανακάλεσε εν μέρει τις αρχικές της δηλώσεις, επικαλούμενη συγγνωστή πλάνη, και ζήτησε την έκπτωση του ποσού των 14 336 654 δρχ., το οποίο αντιστοιχούσε στο σύνολο του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Η Σουπεργκάζ ζήτησε επίσης την επιστροφή του ποσού των 12 472 889 δρχ., το οποίο αντιστοιχούσε στο 87 % του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισφορών και το οποίο θεωρούσε ως αχρεωστήτως καταβληθέν.

5 Με την επίδικη απόφαση, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ απέρριψε την αίτηση αυτή. Κατόπιν αυτού, η Σουπεργκάζ άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας, με αίτημα την ακύρωση της εν λόγω αποφάσεως και την επιστροφή του προαναφερθέντος ποσού των 12 472 889 δρχ.

6 Η Σουπεργκάζ ισχυρίστηκε ότι τα άρθρα 23, παράγραφος 1, 24, παράγραφος 1, και 37 του προαναφερθέντος ελληνικού νόμου 1642/1986, καθώς και το άρθρο 11 του ελληνικού νόμου 1571/1985 *(ΦΕΚ* 192) και το προεδρικό διάταγμα 619/1985 *(ΦΕΚ* 227), όπως ίσχυαν για τη χρήση του 1987, αντιβαίνουν σε διάφορες διατάξεις της έκτης οδηγίας.

7 Το εθνικό δικαστήριο, αφού παρατήρησε ότι το άρθρο 37 του νόμου 1642/1986 περιέχει κανόνες παρεκκλίνοντες, κατ' αρχήν, από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αν η Ελληνική Πολιτεία δικαιούνταν, για οποιονδήποτε λόγο:

α) αφενός, να υπαγάγει τις εισαγωγές έτοιμων πετρελαιοειδών προϊόντων σε φόρο προστιθεμένης αξίας ο οποίος να υπολογίζεται στην τιμή βάσης

που προαναφέρθηκε, η οποία διαφέρει από εκείνη που προβλέπει το άρθρο 11 (στοιχείο Α, παράγραφος 1, και στοιχείο Β, παράγραφοι 1 και 2) της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, αφετέρου, να εξαιρέσει τις εταιρίες εμπορίας πετρελαιοειδών, τους πρατηριούχους και τους λοιπούς μεταπωλητές λιανικής πώλησης από την υποχρέωση υποβολής σχετικών δηλώσεων και να τους στερήσει έτσι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, όπως συνέβη, αντίστοιχα, με τις ρυθμίσεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 37 του νόμου 1642/1986 και

β) να απαλλάξει από τον φόρο, κατά την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου, τις υπηρεσίες μεταφοράς και αποθήκευσης πετρελαιοειδών που δεν συνδέονται με τη μεταφορά κ.λπ. τούτων από τον πρώτο σε άλλο γνωστό τόπο προορισμού.

2) Σε αρνητική περίπτωση, δηλαδή, εφόσον η Ελληνική Πολιτεία δεν είχε την παραπάνω ευχέρεια (δικαίωμα), αν οι προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 11 (στοιχείο Α, παράγραφος 1, και στοιχείο Β, παράγραφοι 1 και 2) και 17 (παράγραφοι 1 και 2) της οδηγίας αυτής είναι απαλλαγμένες από αιρέσεις και αρκετά ακριβείς, ώστε να μπορεί να τις επικαλεστεί η προσφεύγουσα εταιρία, ως υπέρτερο δίκαιο, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου στο οποίο εκκρεμεί η προσφυγή της· περαιτέρω, εφόσον συντρέχει η τελευταία αυτή περίπτωση, αν η φορολογουμένη είναι δυνατό να ζητήσει, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων αυτών αναδρομικά από την 1η Ιανουαρίου 1987, οπότε τέθηκε σε ισχύ ο νόμος 1642/1986, την έκπτωση του φόρου των αναφερόμενων εισροών της τον οποίο δεν έχει εκπέσει και την επιστροφή του ποσού φόρου που, τυχόν, κατέβαλε, κατά το έτος 1987, εξαιτίας του λόγου αυτού, χωρίς να οφείλει.»

Επί του παραδεκτού

8 Η Ελληνική Κυβέρνηση προέβαλε με τις παρατηρήσεις της το απαράδεκτο των υποβληθέντων ερωτημάτων.

9 Η Ελληνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται κατά πρώτον ότι το ερώτημα 1, στοιχείο α', είναι άσχετο με το αντικείμενο της διαφοράς.

10 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι, κατά παγία νομολογία, μόνον στα εθνικά δικαστήρια, στην κρίση των οποίων υποβάλλεται η διαφορά και τα οποία πρέπει να αναλαμβάνουν την ευθύνη της εκδοθησομένης αποφάσεως, εναπόκειται να εκτιμούν, ενόψει των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών κάθε υποθέσεως, τόσο το αν είναι αναγκαία η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, προκειμένου να είναι σε θέση να αποφανθούν, όσο και τη λυσιτέλεια των υποβαλλομένων στο Δικαστήριο ερωτημάτων. Η απόρριψη αιτήσεως εθνικού δικαστηρίου είναι δυνατή όταν είναι πρόδηλον ότι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου ή η εξέταση του κύρους ενός κοινοτικού κανόνα, που ζητούνται από το δικαστήριο αυτό, ουδεμία σχέση έχουν με το υποστατό ή με το αντικείμενο της κύριας δίκης (βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, C-67/91, Asociación Española de Banca Privada κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-4785, σκέψεις 25 και 26, και της 3ης Μαρτίου 1994, C-332/92, C-333/92 και C-335/92, Eurico Italia κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-711, σκέψη 17). Τούτο όμως, δεν συμβαίνει με την κύρια δίκη εν προκειμένω.

11 Πράγματι, η άρνηση του δικαιώματος εκπτώσεως που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης συνδέεται στενώς με το ειδικό καθεστώς φορολογίας των πετρελαιοειδών. Επομένως, το εθνικό δικαστήριο έκρινε ότι ήταν αναγκαίο να ζητήσει από το Δικαστήριο την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, η οποία θα του παράσχει τη δυνατότητα να αποφανθεί περί του αν συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο το εν λόγω καθεστώς στο σύνολό του.

12 Δεύτερον, η Ελληνική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι δεν υπάρχει λόγος να απαντήσει το Δικαστήριο στο δεύτερο ερώτημα, λόγω του ότι οι γενικές διατάξεις του νόμου 1642/1986, οι οποίες θα είχαν εφαρμογή σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, συνάδουν πλήρως με την έκτη οδηγία.

13 Δεδομένου ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφαίνεται, στο πλαίσιο της προδικαστικής διαδικασίας του άρθρου 177, περί του αν ένα εθνικό μέτρο

συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο (βλ., ιδίως, την απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 1993, C-188/91, Deutsche Shell, μη δημοσιευθείσα ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 27), δεν μπορεί να εκτιμήσει το βάσιμο του ισχυρισμού αυτού.

14 Συνεπώς, το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει τα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα.

Επί του πρώτου ερωτήματος, στοιχείο α΄

15 Με το ερώτημα αυτό, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 2, 11 και 17 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν εθνική νομοθεσία η οποία υποβάλλει την εισαγωγή ετοίμων πετρελαιοειδών σε ΦΠΑ υπολογιζόμενο επί τιμής βάσεως διαφορετικής από την προβλεπόμενη στο άρθρο 11 της οδηγίας αυτής και η οποία, απαλλάσσοντας τους επιχειρηματίες του τομέα των πετρελαιοειδών από την υποχρέωση να υποβάλλουν δηλώσεις, τους στερεί το δικαίωμα να εκπίπτουν τον ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας τις πράξεις εισροών.

16 Σύμφωνα με τη θεμελιώδη, εγγενή στο σύστημα του ΦΠΑ και απορρέουσα από τα άρθρα 2 της πρώτης και της έκτης οδηγίας αρχή, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας τις πράξεις εισροών.

17 Το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας προσδιορίζει τη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή έχει ιδίως ως σκοπό τη διασφάλιση της επιβολής του ΦΠΑ σε κάθε στάδιο εμπορίας επί της τιμής ή της αξίας των εμπορευμάτων στο στάδιο αυτό. Επομένως, το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει την εφαρμογή φορολογικού καθεστώτος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, στο οποίο ο ΦΠΑ προσδιορίζεται μία μόνο φορά, επί της τιμής στο πρώτο στάδιο εμπορίας.

18 Πράγματι, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, κατ' αρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Κατά παγία νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψεις 15 έως 17, και της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 27), το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις εισροών. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως επηρεάζει το ύψος της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις παρά μόνο στις ρητώς προβλεπόμενες από την οδηγία περιπτώσεις.

19 Όσον αφορά, ειδικότερα, τις παρεκκλίσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 37 του νόμου 1642/1986, η Ελληνική Κυβέρνηση φρονεί ότι έχουν επιτραπεί από το Συμβούλιο κατά τη διαδικασία του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας. Εφόσον οι ελληνικές αρχές υπέβαλαν στην Επιτροπή ολόκληρο το σχέδιο του νόμου 1642/1986, έλαβαν την έγκριση του Συμβουλίου για τις επίμαχες διατάξεις παρεκκλίσεως, δεδομένου ότι το Συμβούλιο δεν ασχολήθηκε μ' αυτές εντός της οριζομένης προθεσμίας.

20 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

21 Πρέπει κατ' αρχάς να υπομνησθούν τα χαρακτηριστικά του συστήματος που καθιερώνει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας. Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, το Συμβούλιο δύναται να επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων κατά παρέκκλιση από την οδηγία. Κατά την παράγραφο 2, το κράτος μέλος που θέλει να λάβει κάποιο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα φέρει το ζήτημα στην Επιτροπή και παρέχει σε αυτήν κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος. Η Επιτροπή ενημερώνει σχετικώς τα άλλα κράτη μέλη εντός προθεσμίας ενός μηνός (παράγραφος 3). Σε περίπτωση που ούτε η Επιτροπή ούτε το κράτος μέλος ζητήσει να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο, θεωρείται δοθείσα η έγκριση του Συμβουλίου μετά τη λήξη της δίμηνης προθεσμίας που αρχίζει αφής το Συμβούλιο ενημε-

ρώθηκε από την Επιτροπή (παράγραφος 4). Σε αντίθετη περίπτωση, το Συμβούλιο δεν μπορεί να επιτρέψει το μέτρο παρά μόνον αποφαινόμενο ομοφώνως προτάσει της Επιτροπής (τέλος της παραγράφου 1).

22 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. την απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985, 5/84, Direct Cosmetics, Συλλογή 1985, σ. 617, σκέψη 24), οι παρεκκλίσεις από την οδηγία είναι σύμφωνες με το κοινοτικό δίκαιο μόνον υπό τον όρο, αφενός, ότι παραμένουν εντός του πλαισίου των σκοπών του άρθρου 27, παράγραφος 1, και, αφετέρου, ότι έχουν κοινοποιηθεί στην Επιτροπή και έχουν επιτραπεί σιωπηρώς ή ρητώς από το Συμβούλιο, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 1 έως 4 του ιδίου άρθρου.

23 Υπό το φως των σκέψεων αυτών, διαπιστώνεται ότι η Ελληνική Κυβέρνηση δεν υπέβαλε ειδικώς στην Επιτροπή τα συγκεκριμένα μέτρα του άρθρου 37 του νόμου 1642/1986, το οποίο προέβλεπε για τα πετρελαιοειδή καθεστώς που παρεκκλίνει από την οδηγία. Πράγματι, οι ελληνικές αρχές περιορίστηκαν στο να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή ολόκληρο το σχέδιο του νόμου 1642/1986, χωρίς να παράσχουν κανένα στοιχείο ειδικότερων εκτιμήσεων περί του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 37. Μόνο μια κοινοποίηση με ρητή αναφορά στο άρθρο 27, παράγραφος 2, της οδηγίας θα είχε παράσχει τη δυνατότητα στην Επιτροπή και, ενδεχομένως, το Συμβούλιο να ελέγξουν αν το κατά παρέκκλιση καθεστώς των πετρελαιοειδών που προβλέπεται από το άρθρο 37 αυτού του σχεδίου νόμου παραμένει εντός του πλαισίου των σκοπών του άρθρου 27, παράγραφος 1.

24 Επομένως, στο σκέλος αυτό του πρώτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, 11 και 17 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν εθνική νομοθεσία η οποία υποβάλλει την εισαγωγή ετοίμων πετρελαιοειδών σε ΦΠΑ υπολογιζόμενο επί διαφορετικής τιμής βάσεως από την προβλεπόμενη στο εν λόγω άρθρο 11 και η οποία, απαλλάσσοντας τους επιχειρηματίες του τομέα των πετρελαιοειδών από την υποχρέωση να υποβάλλουν δηλώσεις, τους στερεί το δικαίωμα να εκπίπτουν τον ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας τις πράξεις εισροών.

Επί του πρώτου ερωτήματος, στοιχείο β΄

25 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν οι διατάξεις της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών μεταφοράς και αποθηκεύσεως πετρελαιοειδών που δεν συνδέονται με τη μεταφορά των προϊόντων αυτών από τον πρώτο τόπο προορισμού των προϊόντων προς άλλο γνωστό τόπο.

26 Οι κοινές απαλλαγές από τον ΦΠΑ απαριθμούνται στα άρθρα 13 έως 16 της έκτης οδηγίας. Δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «τις παροχές υπηρεσιών συναφών προς την εισαγωγή αγαθών και των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 11, υπό Β, παράγραφος 3, στοιχείο β΄».

27 Κατ' εφαρμογήν του πρώτου εδαφίου της τελευταίας αυτής διατάξεως, τα έξοδα μεταφοράς μέχρι «τον πρώτο τόπο προορισμού» στο εσωτερικό του κράτους μέλους περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Ως «πρώτος τόπος προορισμού» νοείται ο αναγραφόμενος στη φορτωτική (ίδια διάταξη, δεύτερο εδάφιο). Τα κράτη μέλη δύνανται επίσης να περιλάβουν στη βάση επιβολής του φόρου τα έξοδα μεταφοράς, όταν προκύπτουν από τη μεταφορά σε άλλον τόπο προορισμού, εφόσον ο τόπος αυτός είναι γνωστός (τρίτο εδάφιο).

28 Διαπιστώνεται ότι μια γενική απαλλαγή από τον ΦΠΑ όλων των υπηρεσιών «μεταφοράς και αποθηκεύσεως πετρελαιοειδών προϊόντων», όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 37, παράγραφος 6, του νόμου 1642/1986, βαίνει πέραν της απαλλαγής που προβλέπει το προπαρατεθέν άρθρο 14 της έκτης οδηγίας.

29 Εξάλλου, μια τέτοια γενική απαλλαγή στερεί από τον επιχειρηματία το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις υπηρεσίες μεταφοράς και αποθηκεύσεως, πέραν της δεύτερης μεταφοράς των πετρελαιοειδών.

30 Επιπλέον, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 22 και 23 ανωτέρω, τα μέτρα που παρεκκλίνουν από την έκτη οδηγία πρέπει να κοινοποιούνται στην Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 2, πράγμα το οποίο δεν έχει γίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, όσον αφορά το άρθρο 37, παράγραφος 6, του νόμου 1642/1986.

31 Συνεπώς, στο δεύτερο σκέλος του πρώτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της οδηγίας και, ιδίως, τα άρθρα 13 έως 17 έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών μεταφοράς και αποθηκεύσεως πετρελαιοειδών που δεν συνδέονται με τη μεταφορά των προϊόντων αυτών από τον πρώτο τόπο προορισμού προς άλλο γνωστό τόπο.

Επί του πρώτου σκέλους του δευτέρου ερωτήματος

32 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν οι διατάξεις του άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, και στοιχείο Β, παράγραφοι 1 και 2, και του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας απονέμουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

33 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να γίνει παραπομπή στην παγία νομολογία του Δικαστηρίου περί της δυνατότητας επικλήσεως των διατάξεων της έκτης οδηγίας (βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker, Συλλογή 1982, σ. 53, και της 20ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, Balocchi, Συλλογή 1993, σ. I-5105).

34 Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι, παρά το σχετικά σημαντικό περιθώριο χειρισμών των κρατών μελών για τη θέση σε εφαρμογή ορισμένων διατάξεων της έκτης οδηγίας, οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται λυσιτελώς ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων όσες διατάξεις της οδηγίας είναι αρκετά σαφείς, ακριβείς και ανεπιφύλακτες (απόφαση Balocchi, σκέψη 34).

35 Οι διατάξεις των άρθρων 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, και στοιχείο Β, παράγραφοι 1 και 2, και το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, καθορίζουν με σαφήνεια τον τρόπο προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου και, αντιστοίχως, τους όρους γενέσεως και το περιεχόμενο του δικαιώματος εκπτώσεως. Τα άρθρα αυτά δεν αφήνουν στα κράτη μέλη κανένα περιθώριο εκτιμήσεως ως προς την εφαρμογή τους. Επομένως, πληρούν τα προαναφερθέντα κριτήρια και, ως εκ τούτου, απονέμουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία αυτοί μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων προκειμένου να αντιταχθούν σε εθνική κανονιστική ρύθμιση που δεν συμβιβάζεται προς αυτά.

36 Συνεπώς, στο πρώτο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, και στοιχείο Β, παράγραφοι 1 και 2, και 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας απονέμουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία αυτοί μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

Επί του δευτέρου σκέλους του δευτέρου ερωτήματος

37 Με το ερώτημα αυτό, το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει αναδρομικώς, από της ημερομηνίας ενάρξεως ισχύος του αντιθέτου προς την έκτη οδηγία εθνικού νομοθετήματος, την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ.

38 Η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει διατάξεις εφαρμοστέες στις αιτήσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ από υποκειμένους στον φόρο.

39 Εντούτοις, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., ιδίως, την απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 309/85, Barra, Συλλογή 1988, σ. 355, σκέψη 11), η ερμηνεία που το Δικαστήριο δίνει, ασκώντας την αρμοδιότητα που του έχει αναγνωριστεί με το άρθρο 177, σε κανόνα κοινοτικού δικαίου, διαφωτίζει και διευκρινίζει, εφόσον παρίσταται ανάγκη, την έννοια και το περιεχόμενο του κανόνα αυτού, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται αφότου τέθηκε σε ισχύ. Επομένως, ο κανόνας που έχει ερμηνευθεί κατά τον τρόπο αυτόν μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμη και επί εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν και συστάθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον, κατά τα λοιπά, συντρέχουν οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να εισαχθεί ενώπιον του αρμοδίου δικαστηρίου η σχετική με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα διαφορά.

40 Από τα ανωτέρω προκύπτει, ειδικότερα, ότι το δικαίωμα προς επιστροφή ποσών που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που έχουν απονεμηθεί στους ιδιώτες με τις κοινοτικές διατάξεις όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο (απόφαση Barra, προπαρατεθείσα, σκέψη 17).

41 Μολονότι είναι αληθές ότι η επιστροφή αυτή μπορεί να επιδιωχθεί μόνο στο πλαίσιο των ουσιαστικών και τυπικών προϋποθέσεων που καθορίζουν οι διάφορες εθνικές νομοθεσίες συναφώς, παρά ταύτα, όπως προκύπτει από παγία νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., ιδίως, την απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595, την απόφαση Barra, προπαρατεθείσα, σκέψη 18, και τις αποφάσεις της 25ης Ιουλίου 1991, C-208/90, Emmot, Συλλογή 1991, σ. I-4269, σκέψη 16, και της 6ης Δεκεμβρίου 1994, C-410/92, Johnson, Συλλογή 1994, σ. I-5483, σκέψη 21), οι προϋποθέσεις αυτές και οι λεπτομέρειες της διαδικασίας ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στην εξασφάλιση των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου δεν επιτρέπεται να είναι λιγότερο ευνοϊκές από τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που αφορούν παρόμοιες αξιώσεις εκ του εθνικού δικαίου, ούτε να είναι τέτοιες ώστε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμονται από την κοινοτική έννομη τάξη.

42 Επομένως, στο δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει αναδρομικώς, από

της ημερομηνίας ενάρξεως ισχύος του αντιθέτου προς την έκτη οδηγία εθνικού νομοθετήματος, την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζει η εσωτερική έννομη τάξη του οικείου κράτους μέλους, υπό την επιφύλαξη ότι η διαδικασία αυτή δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή από τη διαδικασία που αφορά παρόμοιες αξιώσεις εκ του εσωτερικού δικαίου, ούτε τέτοια ώστε να καθιστά πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμονται από την κοινοτική έννομη τάξη.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 7ης Απριλίου 1992 το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθήνας, αποφαίνεται:

1) Τα άρθρα 2, 11 και 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν εθνική νομοθεσία η οποία υποβάλλει την εισαγωγή ετοίμων πετρελαιοειδών σε ΦΠΑ υπολογιζόμενο επί διαφορετικής τιμής βάσεως από την προβλεπόμενη στο εν λόγω άρθρο 11 και η οποία, απαλλάσσοντας τους επιχειρηματίες του τομέα των πετρελαιοειδών από την υποχρέωση να υπο-

βάλλουν δηλώσεις, τους στερεί το δικαίωμα να εκπίπτουν τον ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας τις πράξεις εισροών.

2) **Οι διατάξεις της έκτης οδηγίας και, ιδίως, τα άρθρα 13 έως 17 έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών μεταφοράς και αποθηκεύσεως πετρελαιοειδών που δεν συνδέονται με τη μεταφορά των προϊόντων αυτών από τον πρώτο τόπο προορισμού προς άλλο γνωστό τόπο.**

3) **Τα άρθρα 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, και στοιχείο Β, παράγραφοι 1 και 2, και 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας απονέμουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.**

4) **Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει αναδρομικώς, από της ημερομηνίας ενάρξεως ισχύος του αντιθέτου προς την έκτη οδηγία εθνικού νομοθετήματος, την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζει η εσωτερική έννομη τάξη του οικείου κράτους μέλους, υπό την επιφύλαξη ότι η διαδικασία αυτή δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή από τη διαδικασία που αφορά παρόμοιες αξιώσεις εκ του εσωτερικού δικαίου, ούτε τέτοια ώστε να καθιστά πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμονται από την κοινοτική έννομη τάξη.**

Schockweiler Mancini Κακούρης

Murray Hirsch

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 6 Ιουλίου 1995.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass F. A. Schockweiler