ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
6 de Julho de 1995 *

No processo C-62/93,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, pelo Dioikitiko Protodikeio Athinas, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion

e

Estado helénico,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 11.°, 17.° e 27.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: F. A. Schockweiler, presidente de secção, G. F. Mancini (relator), C. N. Kakouris, J. L. Murray e G. Hirsch, juízes,

* Língua do processo: grego.

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da sociedade BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, por Nikolaos Skandamis e Athanassios Bakas, advogados no foro de Atenas,

— em representação da República Helénica, por Vassileios Kontolaimos, consultor jurídico no Conselho Jurídico do Estado, e Vassileia Pelekou, mandatária judicial no mesmo conselho, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, e Théophile M. Margellos, funcionário nacional posto à disposição da Comissão, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, representada por Nikolaos Skandamis e Athanassios Bakas, do Governo helénico, representado por Vassileios Kontolaimos e Vassiliki Tatsi, e da Comissão das Comunidades Europeias, representada por Dimitrios Gouloussis, consultor jurídico, na qualidade de agente, na audiência de 19 de Janeiro de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 9 de Março de 1995,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 7 de Abril de 1992, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de Março de 1993, o Dioikitiko Protodikeio Athinas colocou, ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CEE, questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 11.°, 17.° e 27.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a sociedade BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion (a seguir «Soupergaz») ao Estado helénico, no quadro de um recurso destinado, por um lado, à anulação da decisão n.° 46645 do presidente do Serviço da Administração Fiscal das Sociedades Anónimas de Atenas, de 28 de Janeiro de 1991 (a seguir «decisão controvertida»), que indeferiu o seu pedido de revogação parcial das suas declarações do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») do exercício de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 1987 e, por outro lado, ao reembolso do montante de 12 472 889 DR, que não era devido a título de IVA.

3 A Soupergaz exerce, nomeadamente, actividades de comercialização, na Grécia, de produtos petrolíferos e de outros produtos conexos. Relativamente ao período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 1987, apresentou declarações de IVA, indicando um volume de negócios total de 2 012 096 225 DR, dos quais 1 760 906 349 DR, isto é, 87%, se referiam à venda de produtos petrolíferos que, por força do artigo 37.°, n.° 4, da Lei helénica n.° 1642/1986, relativa à aplicação do IVA e outras disposições (*Jornal Oficial da República Helénica,* primeira parte, n.° 125), não davam direito a dedução do IVA pago a montante. Uma soma de 251 189 876 DR, isto é, 13% do volume de negócios total, referia-se a outras operações que, nos termos da Lei n.° 1642/1986, já referida, davam direito a dedução.

4 No mesmo período, a Soupergaz pagou 14 336 654 DR a título de IVA, relativamente a fornecimentos de bens e de prestações de serviços de que foi beneficiário. Num primeiro tempo, só pediu a dedução de 1 863 765 DR, isto é, 13% deste montante, correspondente à percentagem das operações que davam direito a dedução, por força da lei do IVA. Em seguida, em 31 de Dezembro de 1990, alterou parcialmente as suas declarações iniciais, invocando um erro desculpável e solicitou a dedução de 14 336 654 DR, correspondente a todo o IVA pago a montante. Solicitou também o reembolso de 12 472 889 DR, correspondente a 87% do IVA pago a montante, que considerou indevidamente cobrado.

5 Através da decisão em litígio, o presidente do Serviço da Administração Fiscal indeferiu este pedido. A Soupergaz apresentou então ao Dioikitiko Protodikeio Athinas um pedido de anulação da referida decisão e o reembolso do montante, já referido, de 12 472 889 DR.

6 A Soupergaz alegou que os artigos 23.°, n.° 1, 24.°, n.° 1, e 37.° da Lei helénica n.° 1642/1986, já referida, bem como o artigo 11.° da Lei helénica n.° 1571/1985 (*Jornal Oficial da República Helénica* n.° 192) e o Decreto presidencial n.° 619/1985 (*Jornal Oficial da República Helénica* n.° 227), tal como estavam em vigor para o exercício de 1987, infringiam várias disposições da Sexta Directiva.

7 Após ter observado que o artigo 37.° da Lei n.° 1642/1986 contém normas que derrogam, em princípio, as disposições da Sexta Directiva, o órgão jurisdicional nacional suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O Estado helénico terá o direito, seja por que motivo for:

a) por um lado, a sujeitar as importações de produtos petrolíferos acabados a imposto sobre o valor acrescentado, calculado a partir do preço-base acima

mencionado, diferente do previsto no artigo 11.°, A), n.° 1, e B), n.os 1 e 2, da Sexta Directiva do Conselho das Comunidades Europeias e, por outro, nos termos, respectivamente, dos n.os 1 e 4 do artigo 37.° da Lei n.° 1642/1986, a isentar as sociedades de comercialização de produtos petrolíferos, os distribuidores das estações de serviço e os outros retalhistas da obrigação de apresentarem declarações IVA, privando-os, desse modo, do direito a dedução de imposto? e

b) a isentar de imposto, nos termos do n.° 6 do mesmo artigo, os serviços de transporte e de armazenagem dos produtos petrolíferos, que não estão relacionados com o transporte, etc., desses produtos do local do primeiro destino para outro local conhecido?

2) Em caso de resposta negativa, isto é, caso se conclua que a República Helénica não tem a faculdade (o direito) citado, o disposto nos artigos 11.°, A), n.° 1, e B), n.os 1 e 2, e 17.°, n.os 1 e 2, da referida directiva são incondicionais e suficientemente precisos, permitindo que a sociedade recorrente os invoque, enquanto disposições de grau superior, perante o Dioikitiko Protodikeio, chamado a conhecer do recurso? Além disso, em caso de resposta afirmativa à questão precedente, a sociedade recorrente poderá, em aplicação destas disposições, solicitar, com efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 1987, data em que a Lei n.° 1642/1986 entrou em vigor, a dedução do imposto pago pelas operações a montante acima mencionadas, que não deduziu, e a devolução do imposto que, eventualmente, tenha pago de forma indevida em relação ao exercício de 1987?»

Quanto à admissibilidade

8 Nas suas observações, o Governo helénico alegou a inadmissibilidade das questões apresentadas.

9 Afirmou, em primeiro lugar, que a primeira questão, alínea a), não tem relação com o objecto do litígio.

10 Recorde-se, a este respeito, que, segundo jurisprudência constante, é da competência exclusiva dos órgãos jurisdicionais nacionais, que são chamados a conhecer do litígio e aos quais cabe a responsabilidade pela decisão a proferir, apreciar, tendo em conta as particularidades de cada caso, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial, para poderem proferir decisão, como a pertinência das questões submetidas ao Tribunal. A rejeição de um pedido formulado por um órgão jurisdicional nacional é possível se for manifesto que a interpretação do direito comunitário ou o exame da validade de uma norma comunitária, solicitados por esse órgão jurisdicional, não têm qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal (v., nomeadamente, os acórdãos de 16 de Julho de 1992, Asociación Española de Banca Privada e o., C-67/91, Colect., p. I-4785, n.^{os} 25 e 26, e de 3 de Março de 1994, Eurico Italia e o., C-332/92, C-333/92 e C-335/92, Colect., p. I-711, n.° 17). Mas não é esse o caso do processo principal.

11 Com efeito, a recusa do direito à dedução, que constitui o objecto do litígio no processo principal, está estreitamente relacionada com o regime especial de tributação dos produtos petrolíferos. O juiz nacional pode portanto considerar que é necessário obter do Tribunal de Justiça uma interpretação da Sexta Directiva que lhe permita decidir da compatibilidade com o direito comunitário do referido regime no seu conjunto.

12 Em segundo lugar, o Governo helénico alegou que o Tribunal de Justiça não tinha que responder à segunda questão, uma vez que as disposições gerais da Lei n.° 1642/1986, aplicáveis em caso de resposta negativa à primeira questão, estão em perfeita harmonia com a Sexta Directiva.

13 Uma vez que o Tribunal de Justiça não é competente, no âmbito do processo prejudicial previsto no artigo 177.°, para decidir da compatibilidade de uma medida

nacional com o direito comunitário (v., nomeadamente, o acórdão de 21 de Janeiro de 1993, Deutsche Shell, C-188/91, Colect., p. I-363, n.° 27), não pode decidir se este argumento é procedente.

14 Deste modo, o Tribunal de Justiça deve examinar as questões apresentadas pelo órgão jurisdicional nacional.

Quanto à alínea a) da primeira questão

15 Através desta questão, o juiz nacional pergunta basicamente se os artigos 2.°, 11.° e 17.° da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que submete a importação de produtos petrolíferos acabados ao IVA, calculado com base num preço diferente do previsto no artigo 11.° desta directiva e que, dispensando os operadores económicos do sector petrolífero da obrigação de apresentar declarações, os priva do direito de dedução do IVA que onera directamente as operações efectuadas a montante.

16 Segundo o princípio fundamental inerente ao sistema do IVA e resultante dos artigos 2.° das Primeira e Sexta Directivas, o IVA aplica-se em cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que onera directamente as operações efectuadas a montante.

17 O artigo 11.° da Sexta Directiva define a matéria colectável do IVA. Esta disposição destina-se, nomeadamente, a garantir a aplicação do IVA, em cada fase de comercialização, sobre o preço ou o valor das mercadorias nessa fase. Constitui, portanto, um obstáculo à aplicação de um regime de tributação como o que está em causa no processo principal, no qual o IVA é fixado uma única vez com base no preço na primeira fase de comercialização.

18 Com efeito, o direito a dedução previsto nos artigos 17.° e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, os acórdãos de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França, 50/87, Colect., p. 4797, n.os 15 a 17; e de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.° 27), este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante. Qualquer limitação do direito à dedução tem incidência no nível do encargo fiscal e deve aplicar-se similarmente em todos os Estados-Membros. Por conseguinte, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva.

19 No que diz mais especialmente respeito às disposições derrogatórias do artigo 37.° da Lei n.° 1642/1986, o Governo helénico considera que foram autorizadas pelo Conselho, de acordo com o procedimento previsto no artigo 27.° da Sexta Directiva. Tendo as autoridades helénicas apresentado à Comissão a integralidade do projecto de lei n.° 1642/1986, obtiveram a aprovação pelo Conselho das disposições derrogatórias em causa, dado que estas não foram submetidas à apreciação do Conselho no prazo indicado.

20 Este argumento não pode ser acolhido.

21 Importa recordar, antes de mais, as características do sistema criado pelo artigo 27.° da Sexta Directiva. De acordo com o n.° 1 deste artigo, o Conselho pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da directiva. Nos termos do n.° 2, o Estado-Membro que deseje introduzir uma das medidas referidas no n.° 1 informará desse facto a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis. A Comissão informa deste facto os outros Estados-Membros, no prazo de um mês (n.° 3). No caso de nem a Comissão nem um Estado-Membro submeterem o assunto à apreciação do Conselho, a autorização desta instituição é considerada tomada no final de um prazo de dois meses a contar

da informação dada pela Comissão (n.° 4). Caso contrário, o Conselho só pode autorizar a medida deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão (n.° 1, *in fine*).

22 Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça (v. acórdão de 13 de Fevereiro de 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Recueil, p. 617, n.° 24), as derrogações à directiva só são conformes com o direito comunitário na condição de, por um lado, se manterem no quadro dos objectivos referidos pelo artigo 27.°, n.° 1, e, por outro, terem sido objecto de notificação à Comissão e de autorização do Conselho, tácita ou expressa, obtida nas condições especificadas pelos n.^{os} 1 a 4 do mesmo artigo.

23 À luz destas considerações, conclui-se que o Governo helénico não apresentou especificamente à Comissão as medidas especiais do artigo 37.° da Lei n.° 1642/1986, que previa um regime derrogatório à Sexta Directiva no que se refere aos produtos petrolíferos. De facto, estas autoridades limitaram-se a notificar a Comissão da totalidade do projecto de lei n.° 1642/1986, sem fornecerem nenhum dado de apreciação específico sobre o regime especial previsto no artigo 37.° Ora, apenas uma notificação com referência expressa ao artigo 27.°, n.° 2, da directiva teria permitido que a Comissão e, caso necessário, o Conselho, verificassem se o regime derrogatório para os produtos petrolíferos, previsto no artigo 37.° deste projecto de lei, se mantinha no âmbito dos objectivos previstos no artigo 27.°, n.° 1.

24 Há, portanto, que responder a esta parte da primeira questão que os artigos 2.°, 11.° e 17.° da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que submete a importação de produtos petrolíferos acabados ao IVA, calculado sobre um preço-base diferente do previsto no artigo 11.°, e que, ao dispensar os operadores económicos do sector petrolífero da obrigação de apresentar declarações, os priva do direito a deduzirem o IVA que incide directamente sobre as operações efectuadas a montante.

Quanto à alínea b) da primeira questão

25 Através desta questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se as disposições da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de que se opõem à isenção do IVA dos serviços de transporte e de armazenagem dos produtos petrolíferos que não estão relacionados com o transporte desses produtos do primeiro local de destino dos produtos para um outro local conhecido.

26 A lista comum das isenções de IVA consta dos artigos 13.° a 16.° da Sexta Directiva. Por força do artigo 14.°, n.° 1, alínea i), desta directiva, os Estados-Membros isentam «as prestações de serviços conexas com a importação de bens e cujo valor se encontre incluído na matéria colectável, nos termos do disposto em B), 3b), do artigo 11.°»

27 Em aplicação do primeiro parágrafo desta última disposição, as despesas de transporte verificadas até ao «primeiro local de destino» no território do Estado-Membro estão incluídas na matéria colectável. Por «primeiro local de destino», deve entender-se o local que consta da guia de remessa (mesma disposição, segundo parágrafo). Os Estados-Membros podem igualmente incluir na matéria colectável as despesas de transporte que resultem do transporte para um outro local de destino, se este último for conhecido (terceiro parágrafo).

28 Importa dizer que uma isenção geral de IVA relativa a todos os «serviços de transporte e de armazenagem dos produtos petrolíferos», como a prevista no artigo 37.°, n.° 6, da Lei n.° 1642/1986, ultrapassa a isenção prevista no artigo 14.°, já referido, da Sexta Directiva.

29 Além disto, uma isenção geral deste tipo priva o operador económico do direito à dedução do IVA que incida sobre os serviços de transporte e de armazenagem, para além do segundo transporte dos produtos petrolíferos.

30 Acresce que, como foi indicado nos n.os 22 e 23, *supra,* as medidas derrogatórias à Sexta Directiva devem ser notificadas à Comissão em conformidade com as disposições do artigo 27.°, n.° 2, o que não se verificou no caso em apreço no processo principal no que diz respeito ao artigo 37.°, n.° 6, da Lei n.° 1642/1986.

31 Há portanto que responder à segunda parte da primeira questão que as disposições da Sexta Directiva, e nomeadamente os seus artigos 13.° a 17.°, devem ser interpretadas no sentido que se opõem a uma isenção do IVA sobre os serviços de transporte e de armazenagem dos produtos petrolíferos que não estão relacionados com o transporte desses produtos do primeiro local de destino para um outro local conhecido.

Quanto à primeira parte da segunda questão

32 Através desta questão, o juiz nacional pretende saber se as disposições do artigo 11.°, partes A), n.° 1, e B), n.os 1 e 2, e do artigo 17.°, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva conferem aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional.

33 Para responder a esta questão, importa remeter para a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça relativa à invocabilidade das disposições da Sexta Directiva (v., nomeadamente, os acórdãos de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53; e de 20 de Outubro de 1993, Balocchi, C-10/92, Colect., p. I-5105).

34 Resulta dessa jurisprudência que, apesar da margem de manobra relativamente importante dos Estados-Membros para a execução de determinadas disposições da Sexta Directiva, os particulares podem utilmente invocar perante o tribunal nacional as disposições da directiva que forem suficientemente claras, precisas e incondicionais (acórdão Balocchi, n.° 34).

35 Ora, as disposições do artigo 11.°, partes A), n.° 1, e B), n.os 1 e 2, e do artigo 17.°, n.os 1 e 2, indicam, com precisão, as modalidades de determinação da matéria colectável e, respectivamente, as condições de aquisição e o âmbito do direito à dedução. Não deixam aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação. Deste modo, preenchem os critérios referidos e conferem, por isso, aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com elas.

36 Há, por conseguinte, que responder à primeira parte da segunda questão que as disposições do artigo 11.°, partes A), n.° 1, e B), n.os 1 e 2, e do artigo 17.°, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva conferem aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional.

Quanto à segunda parte da segunda questão

37 Através desta questão, o juiz nacional pretende saber se um sujeito passivo pode solicitar, com efeito retroactivo ao dia da entrada em vigor da legislação nacional contrária à Sexta Directiva, o reembolso do IVA indevidamente pago.

38 A Sexta Directiva não contém disposições aplicáveis aos pedidos de reembolso do IVA indevidamente pago por sujeitos passivos.

39 No entanto, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, o acórdão de 2 de Fevereiro de 1988, Barra, 309/85, Colect., p. 355, n.° 11), a interpretação que o Tribunal dá de uma norma de direito comunitário, no exercício da competência que lhe confere o artigo 177.°, esclarece e especifica, quando haja necessidade disso, o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Daí resulta que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz, mesmo a relações jurídicas surgidas e constituídas antes do acórdão que toma posição sobre o pedido de interpretação, se, por outro lado, estiverem preenchidas as condições que permitem levar aos tribunais competentes um processo relativo à aplicação da mesma norma.

40 Daqui resulta, mais especialmente, que o direito de obter o reembolso das importâncias cobradas pelo Estado-Membro em violação das disposições do direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos respectivos titulares pelas disposições comunitárias, tal como foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça (acórdão Barra, já referido, n.° 17).

41 Se é certo que o reembolso só pode ser obtido no quadro das condições, de fundo e de forma, fixadas pelas diferentes legislações nacionais na matéria, não é menos verdade, como resulta de uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, o acórdão de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, p. 3595; o acórdão Barra, já referido, n.° 18; e os acórdãos de 25 de Julho de 1991, Emmott, C-208/90, Colect., p. I-4269, n.° 16; e de 6 de Dezembro de 1994, Johnson, C-410/92, Colect., p. I-5483, n.° 21), que essas condições e as normas processuais dos recursos judiciais destinados a garantir a salvaguarda dos direitos, que, para os particulares, decorrem do efeito directo do direito comunitário, não devem ser menos favoráveis do que as relativas a recursos equivalentes de natureza interna, nem articuladas de forma a tornar praticamente impossível o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

42 Deste modo, há que responder à segunda parte da segunda questão que um sujeito passivo pode solicitar, com efeito retroactivo ao dia da entrada em vigor da legis-

lação nacional contrária à Sexta Directiva, o reembolso do IVA indevidamente pago, de acordo com as normas processuais definidas pela ordem jurídica interna do Estado-Membro em causa, desde que essas normas não sejam menos favoráveis do que as relativas a recursos equivalentes de natureza interna, nem estejam articuladas de forma a tornar praticamente impossível o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

Quanto às despesas

As despesas efectuadas pela Comissão das Comunidades Europeias e pelo Governo helénico, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Dioikitiko Protodikeio Athinas, por decisão de 7 de Abril de 1992, declara:

1) **Os artigos 2.°, 11.° e 17.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que submete a importação de produtos petrolíferos acabados ao IVA, calculado sobre um preço-base diferente do previsto no artigo 11.°, e que, ao dispensar os operadores económicos do sector**

petrolífero da obrigação de apresentar declarações, os priva do direito a deduzirem o IVA que incide directamente sobre as operações efectuadas a montante.

2) **As disposições da Sexta Directiva, e nomeadamente os seus artigos 13.° a 17.°, devem ser interpretadas no sentido que se opõem a uma isenção do IVA sobre os serviços de transporte e de armazenagem dos produtos petrolíferos que não estão relacionados com o transporte desses produtos do primeiro local de destino para um outro local conhecido.**

3) **As disposições do artigo 11.°, partes A), n.° 1, e B), n.os 1 e 2, e do artigo 17.°, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva conferem aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional.**

4) **Um sujeito passivo pode solicitar, com efeito retroactivo ao dia da entrada em vigor da legislação nacional contrária à Sexta Directiva, o reembolso do IVA indevidamente pago, de acordo com as normas processuais definidas pela ordem jurídica interna do Estado-Membro em causa, desde que essas normas não sejam menos favoráveis do que as relativas a recursos equivalentes de natureza interna, nem estejam articuladas de forma a tornar praticamente impossível o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.**

Schockweiler Mancini Kakouris

Murray Hirsch

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 6 de Julho de 1995.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

F. A. Schockweiler