YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
6 päivänä heinäkuuta 1995 *

Asiassa C-62/93,

jonka Dioikitiko Protodikeio Athinas on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion

vastaan

Kreikan valtio

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 11, 17 ja 27 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. A. Schockweiler, tuomarit G. F. Mancini (esittelevä tuomari), C. N. Kakouris, J. L. Murray ja G. Hirsch,

* Oikeudenkäyntikieli: kreikka.

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

— BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeionia -nimisen yhtiön puolesta asianajajat Nikolaos Skandamis ja Athanassios Bakas, Ateena,

— Helleenien tasavallan puolesta asiamiehinä valtionasiamiehen viraston avustava oikeudellinen neuvonantaja Vassileios Kontolaimos ja kyseisen valtionasiamiehen viraston oikeudellinen edustaja Vassileia Pelekou,

— Euroopan yhteisöjen komission puolesta asiamiehinä oikeudellisen osaston virkamies Enrico Traversa ja komissiossa toimiva kansallinen virkamies Théophile M. Margellos,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeionia, jota edustavat asianajajat Nikolaos Skandamis ja Athanassios Bakas, Kreikan hallituksen, jota edustaa Vassileios Kontolaimos ja Vassiliki Tatsi sekä Euroopan yhteisöjen komission, jota edustaa asiamiehenä oikeudellinen neuvonantaja Dimitrios Gouloussis, esittämät suulliset huomautukset 19.1.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä,

kuultuaan julkisasiamiehen 9.3.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Dioikitiko Protodikeio Athinas on esittänyt 7.4.1992 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.3.1993, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti ennakkoratkaisukysymyksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi), 11, 17 ja 27 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion (jäljempänä Soupergaz) vastaan Kreikan valtio, jossa vaaditaan toisaalta kumoamaan Ateenan osakeyhtiöiden verotuksesta vastaavan veroviraston johtajan 28.1.1991 tekemä päätös nro 46645 (jäljempänä päätös), jolla viimeksi mainittu on hylännyt valittajan vaatimuksen sen tilikaudelta 1.1.1987—31.12.1987 tekemien arvonlisäveroilmoitusten osittaisesta peruuttamisesta, ja toisaalta palauttamaan 12 472 889 drakman (GRD) suuruinen määrä, jota ei olisi pitänyt maksaa arvonlisäverona.

3 Soupergazin toimintaan kuuluu erityisesti öljytuotteiden ja niihin liittyvien tuotteiden markkinointi Kreikassa. Sen kaudelle 1.1.1987—31.12.1987 esittämistä arvonlisäveroilmoituksista ilmenee 2 012 096 225 GRD:n suuruinen kokonaisliikevaihto, josta 1 760 906 349 GRD:tä eli 87 %:ia liittyi sellaiseen öljytuotteiden myyntiin, joka arvonlisäveron soveltamisesta annetun Kreikan lain nro 1642/1986 37 pykälän 4 momentin ja muiden säännösten (Helleenien tasavallan virallinen lehti, ensimmäinen osa, nro 125) mukaan ei oikeuta vähentämään aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettua arvonlisäveroa. 251 139 876 GRD:n suuruinen määrä, eli 13 %:ia kokonaisliikevaihdosta, liittyi muihin liiketoimiin, jotka edellä mainitun lain nro 1642/1986 mukaan oikeuttavat vähennykseen.

4 Saman kauden aikana Soupergaz maksoi 14 336 654 GRD:tä arvonlisäverona tavaroiden toimituksesta ja sille suoritetuista palveluista. Aluksi se vaati vähentämään ainoastaan 1 863 765 GRD:tä, eli 13 %:ia maksetusta määrästä; tämä vastasi sellaisten liiketoimien prosentuaalista osuutta, jotka oikeuttavat vähennykseen arvonlisäverolain nojalla. Tämän jälkeen 31.12.1990 se osittain peruutti alkuperäiset ilmoituksensa vedoten anteeksiannettavaan virheeseen ja vaati vähentämään 14 336 654 GRD:tä, joka vastasi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaismäärää. Samalla se vaati palauttamaan 12 472 889 GRD:tä, joka vastasi 85 %:ia ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, jonka se katsoi perityn aiheettomasti.

5 Veroviraston johtaja hylkäsi tämän vaatimuksen riidanalaisella päätöksellä. Soupergaz saattoi asian Dioikitiko Protodikeio Athinasin käsiteltäväksi ja vaati mainitun päätöksen kumoamista ja edellä mainitun 12 472 889 GRD:n suuruisen määrän palauttamista.

6 Soupergaz on huomauttanut, että edellä mainitun Kreikan lain nro 1642/1986 23 pykälän 1 momentin, 24 pykälän 1 momentin ja 37 pykälän sekä Kreikan lain nro 1571/1985 (Helleenien tasavallan virallinen lehti nro 192) 11 pykälän ja presidentin antaman asetuksen nro 619/1985 (Helleenien tasavallan virallinen lehti nro 227), sellaisina kuin ne olivat voimassa tilikaudella 1987, useat säännökset ovat kuudennen direktiivin vastaisia.

7 Todettuaan, että lain nro 1642/1986 37 pykälä sisältää säännöksiä, jotka periaatteessa poikkeavat kuudennen direktiivin säännöksistä, kansallinen tuomioistuin on lykännyt asian ratkaisua ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko Kreikan valtio missään olosuhteissa:

a) toisaalta määrätä lopullisten öljyvalmisteiden tuonnille arvonlisäveroa, joka on laskettu käyttäen perusteena edellä mainittua hintaa, joka poikkeaa

Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen direktiivin 11 artiklan (A kohdan 1 alakohta ja B kohdan 1 ja 2 alakohta) mukaisesta perusteesta, ja toisaalta vapauttaa öljytuotteita markkinoivat yritykset, huoltoasemien pitäjät ja muut vähittäismyyjät ilmoituksentekovelvollisuudesta ja siten evätä näiltä veron vähennysoikeus, joka puolestaan perustuu lain nro 1642/1986 37 pykälän 1 ja 4 momenttiin;

b) vapauttaa verosta kyseisen pykälän 6 momentin mukaisesti sellaiset öljytuotteiden kuljetus- ja varastointipalvelut, jotka eivät liity näiden tuotteiden kuljetukseen jne. niiden ensimmäisestä määräpaikasta toiseen tiedossa olevaan paikkaan?

2) Jos vastaus edelliseen kysymykseen on kielteinen, toisin sanoen, että Kreikan valtiolla ei ollut tätä mahdollisuutta (tätä oikeutta), ovatko kyseisen direktiivin edellä mainitut 11 artiklan säännökset (A kohdan 1 alakohta ja B kohdan 1 ja 2 alakohta) ja 17 artiklan säännökset (1 ja 2 alakohta) ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, jotta kantajayritys voi vedota niihin korkeamman asteisina säännöksinä Dioikitiko Protodikeiossa, jonka käsiteltäväksi sen vaatimus on saatettu; lisäksi jos vastaus tähän viimeksi mainittuun kysymykseen on myönteinen, voiko verovelvollinen yhtiö näiden säännösten perusteella vaatia takautuvasti lain nro 1642/1986 voimaantulopäivästä 1.1.1987 alkaen vähennystä edellä mainittuihin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin sisältyvästä verosta, jota ei ole vähennetty, ja täten vaatia aiheettomasti maksetun veron palautusta tilikaudelta 1987?"

Tutkittavaksi ottaminen

8 Kreikan hallitus on huomautuksissaan vaatinut esitettyjen kysymysten tutkimatta jättämistä.

9 Ensimmäisenä se on huomauttanut, että ensimmäisen kysymyksen a alakohta ei liity menettelyn kohteeseen.

10 Tältä osin on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksinomaan kansallinen tuomioistuin, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta oikeudellisesta ratkaisusta, voi kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi sekä onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kansallisen tuomioistuimen esittämä pyyntö voidaan jättää tutkimatta, jos on ilmeistä, että tämän tuomioistuimen pyytämä yhteisön oikeuden tulkinta tai yhteisön säännöksen pätevyyden tutkiminen ei millään tavalla liity oikeudenkäynnin tosiseikkoihin tai kohteeseen (ks. erityisesti asia C-67/91, Asociación Española de Banca Privada ym., tuomio 16.7.1992, Kok. 1992, s. I-4785, 25 ja 26 kohta; asiat C-332/92, C-333/92 ja C-335/92, Eurico Italia ym., tuomio 3.3.1994, Kok. 1994, s. I-711, 17 kohta). Näin ei kuitenkaan ole esillä olevassa pääasiassa.

11 Itse asiassa riidanalainen vähennysoikeuden kieltäminen liittyy suoraan öljytuotteiden erityiseen verotusjärjestelmään. Kansallinen tuomioistuin on siten voinut katsoa, että oli tarpeen saada yhteisöjen tuomioistuimen kuudetta direktiiviä koskeva tulkinta, jonka avulla se voi lausua mainitun järjestelmän yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuden kanssa.

12 Toiseksi Kreikan hallitus on väittänyt, ettei yhteisöjen tuomioistuimella ole syytä vastata toiseen kysymykseen, koska lain nro 1642/1986 yleiset säännökset, joita tässä tapauksessa sovelletaan, jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kielteinen, ovat täysin kuudennen direktiivin mukaisia.

13 Koska yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa 177 artiklassa tarkoitetussa ennakkoratkaisumenettelyssä ratkaista, onko kansallinen toimenpide yhteensopiva

yhteisön oikeuden kanssa (ks. erityisesti asia C-188/91, Deutsche Shell, tuomio 21.1.1993, Kok. 1993, s. I-363, 27 kohta), se ei voi arvioida tämän väitteen perusteltavuutta.

14 Näin ollen yhteisöjen tuomioistuimen on tutkittava kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset.

Ensimmäisen kysymyksen a kohta

15 Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy pääasiallisesti sitä, onko kuudennen direktiivin 2, 11 ja 17 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat ristiriidassa sellaisen kansallisen lain kanssa, jossa lopullisten öljyvalmisteiden tuonnille määrätään erilaisesta perushinnasta kuin tämän direktiivin 11 artiklan mukaisesta perusteesta laskettavaa arvonlisäveroa ja jossa evätään öljyvalmistealalla toimivilta taloudellisilta yksiköiltä oikeus vähentää suoraan aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin sisältyvä arvonlisävero vapauttamalla nämä ilmoitusvelvollisuudesta.

16 Arvonlisäverojärjestelmään liittyvän perusperiaatteen mukaan sekä ensimmäisen ja kuudennen direktiivin 2 artiklasta johtuen arvonlisäveroa kannetaan jokaiseen tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta vähentämällä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin suoraan sisältyvä arvonlisävero.

17 Kuudennen direktiivin 11 artiklassa määritellään arvonlisäveron määräytymisperuste. Tämän säännöksen tarkoituksena on erityisesti taata se, että arvonlisävero määrätään jokaisessa vaihdannan vaiheessa hyödykkeen hinnasta tai arvosta siinä vaiheessa. Sillä estetään siten sellaisen verojärjestelmän soveltaminen, josta pääasiassa on kysymys, ja jossa arvonlisävero määrätään ainoastaan yhden kerran ensimmäisessä vaihdannan vaiheessa maksetusta hinnasta.

18 Itse asiassa kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu keskeisesti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. erityisesti asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988, Kok. 1988, s. 4797, 15—17 kohta ja asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, 27 kohta) sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin. Kaikenlainen vähennysoikeuden rajoittaminen vaikuttaa verorasituksen suuruuteen, ja rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tästä syystä poikkeuksia sallitaan ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa.

19 Erityisesti lain nro 1642/1986 37 pykälän mukaisten poikkeussäännösten osalta Kreikan hallitus katsoo, että neuvosto on hyväksynyt ne kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisessa menettelyssä. Koska Kreikan viranomaiset ovat saattaneet lakiesityksen nro 1642/1986 kokonaisuudessaan komission käsiteltäväksi eikä neuvosto ole käsitellyt niitä säädetyn määräajan kuluessa, viranomaiset ovat saaneet neuvoston hyväksynnän kyseisille poikkeussäännöksille.

20 Tätä väitettä ei voida hyväksyä.

21 Aluksi on syytä palauttaa mieliin kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisen menettelyn erityispiirteet. Tämän artiklan 1 kohdan mukaan neuvosto voi antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä. Artiklan 2 kohdan mukaisesti jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot. Komissio antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa (3 kohta). Jollei komissio tai jokin jäsenvaltio ole vaatinut asian saattamista neuvoston käsiteltäväksi, neuvoston lupa katsotaan

myönnetyksi kahden kuukauden kuluttua komission suorittamasta tiedoksi antamisesta (4 kohta). Vastakkaisessa tapauksessa neuvosto voi sallia toimenpiteen ainoastaan yksimielisesti komission ehdotuksesta (1 kohta in fine).

22 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan (ks. asia 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985, Kok. 1985, s. 617, 24 kohta) direktiivistä tehdyt poikkeukset ovat yhteisön oikeuden mukaisia ainoastaan, jos ne pysyvät 27 artiklan 1 kohdassa vahvistettujen tavoitteiden rajoissa ja jos niistä on ilmoitettu komissiolle ja neuvosto on hyväksynyt ne hiljaisesti tai nimenomaisesti kyseisen artiklan 1—4 kohdan mukaisesti.

23 Edellä esitetyn perusteella on syytä todeta, että Kreikan hallitus ei ollut erikseen saattanut komission käsiteltäväksi lain nro 1642/1986 37 pykälässä säädettyjä erityistoimenpiteitä; tässä säännöksessä otetaan käyttöön direktiivistä poikkeava järjestely öljytuotteita varten. Itse asiassa nämä viranomaiset ovat tyytyneet ilmoittamaan komissiolle lain nro 1642/1986 esityksen kokonaisuudessaan, antamatta minkäänlaista erityistä tietoa 37 pykälässä tarkoitetusta erityisjärjestelystä. Kuitenkin komissio tai tarvittaessa neuvosto olisi voinut valvoa, että tämän lakiesityksen 37 pykälä oli 27 artiklan 1 kohdassa asetettujen tavoitteiden mukainen, ainoastaan sellaisen ilmoituksen perusteella, jossa nimenomaisesti viitataan direktiivin 27 artiklan 2 kohtaan.

24 Täten on syytä vastata ensimmäisen kysymyksen tähän osaan, että kuudennen direktiivin 2, 11 ja 17 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat ristiriidassa sellaisen kansallisen lainsäädännön kanssa, jossa lopullisten öljyvalmisteiden tuonnille määrätään erilaisesta perushinnasta kuin tämän direktiivin 11 artiklan mukaisesta perusteesta laskettavaa arvonlisäveroa ja jossa evätään öljyvalmistealalla toimivilta taloudellisilta yksiköiltä oikeus vähentää suoraan aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin sisältyvä arvonlisävero vapauttamalla nämä ilmoitusvelvollisuudesta.

Ensimmäisen kysymyksen b kohta

25 Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy pääasiallisesti sitä, onko syytä tulkita kuudennen direktiivin säännöksiä siten, ettei niiden perusteella voida vapauttaa arvonlisäverosta sellaisia öljytuotteiden kuljetus- ja varastointipalveluja, jotka eivät liity näiden tuotteiden kuljetukseen ensimmäisestä määräpaikasta toiseen tiedossa olevaan paikkaan.

26 Kuudennen direktiivin 13—16 artiklassa on lueteltu vapautukset arvonlisäverosta. Tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan säännösten mukaisesti jäsenvaltioiden on vapautettava verosta "maahantuonnin yhteydessä palvelujen suoritukset, joiden arvo 11 artiklan B kohdan 3 alakohdan mukaan on sisällytettävä veron perusteeseen".

27 Viimeksi mainitun säännöksen ensimmäisen kohdan mukaan kuljetuskustannukset, jotka kertyvät jäsenvaltion alueella olevaan "ensimmäiseen määräpaikkaan" saakka, sisältyvät veron perusteeseen. "Ensimmäisellä määräpaikalla" tarkoitetaan rahtikirjassa mainittua paikkaa (kyseisen säännöksen toinen kohta). Jäsenvaltiot voivat sisällyttää veron perusteeseen kuljetuskustannukset myös silloin, kun ne johtuvat kuljetuksesta toiseen määräpaikkaan, jos tämä paikka on tiedossa (kolmas kohta).

28 On syytä todeta, että lain nro 1642/1986 37 pykälän 6 momentissa säädetty kaikkien "öljytuotteiden kuljetus- ja varastointipalvelujen" yleinen vapautus arvonlisäverosta on laajempi kuin kuudennen direktiivin edellä mainitussa 14 artiklassa säädetty vapautus.

29 Lisäksi tällainen yleinen vapautus poistaa taloudelliselta toimijalta oikeuden vähentää arvonlisävero, joka sisältyy kuljetus- ja varastointipalveluihin öljytuotteiden toisen kuljetuksen jälkeen.

30 Kuten edellä 22 ja 23 kohdassa on osoitettu, kuudennesta direktiivistä poikkeavista toimenpiteistä on lisäksi ilmoitettava komissiolle 27 artiklan 2 kohdan mukaisesti, mitä ei ole tehty pääasiassa esillä olevassa tapauksessa lain nro 1642/1986 37 pykälän 6 momentin osalta.

31 Siten on syytä vastata ensimmäisen kysymyksen toiseen osaan, että kuudennen direktiivin säännöksiä, erityisesti 13—17 artiklaa, on tulkittava siten, että niiden perusteella ei voida vapauttaa arvonlisäverosta sellaisia öljytuotteiden kuljetus- ja varastointipalveluja, jotka eivät liity näiden tuotteiden kuljetukseen niiden ensimmäisestä määräpaikasta toiseen tiedossa olevaan paikkaan.

Toisen kysymyksen ensimmäinen osa

32 Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, vahvistetaanko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa ja B kohdan 1 ja 2 alakohdassa sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa yksityisille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa.

33 Vastaukseksi tähän kysymykseen on syytä viitata yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneeseen kuudennen direktiivin säännösten oikeusvaikutukseen liittyvään oikeuskäytäntöön (ks. erityisesti asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53 ja asia C-10/92, Balocchi, tuomio 20.10.1993, Kok. 1993, s. I-5105).

34 Tämän oikeuskäytännön mukaan yksityiset voivat pätevästi vedota kansallisessa tuomioistuimessa sellaisiin direktiivin säännöksiin, jotka ovat riittävän selkeitä, täsmällisiä ja ehdottomia (tuomio Balocchi, 34 kohta), huolimatta suhteellisen merkittävästä jäsenvaltioiden harkintavallasta kuudennen direktiivin tiettyjen säännösten täytäntöönpanossa.

35 Kuitenkin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa ja B kohdan 1 ja 2 alakohdassa sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa osoitetaan täsmällisesti veron perusteen määrittelyssä käytettävät yksityiskohtaiset säännöt sekä vähennysoikeuden syntymisen edellytykset ja sen laajuus. Jäsenvaltioille ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa niiden täytäntöönpanossa. Näin ollen ne vastaavat edellä mainittuja edellytyksiä ja antavat siten yksityishenkilöille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen näiden säännösten vastaisen kansallisen lainsäädännön.

36 Tästä syystä on vastattava toisen kysymyksen ensimmäiseen osaan, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa ja B kohdan 1 ja 2 alakohdassa sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa annetaan yksityishenkilöille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa.

Toisen kysymyksen toinen osa

37 Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, voiko verovelvollinen vaatia aiheettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista takautuvasti kuudennen direktiivin vastaisen kansallisen lainsäädännön voimaantulopäivästä alkaen.

38 Kuudes direktiivi ei sisällä verovelvollisten aiheettomasti maksaman arvonlisäveron palauttamisvaatimukseen sovellettavia säännöksiä.

39 Kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan (ks. erityisesti asia 309/85, Barra, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 355, 11 kohta) 177 artiklassa myönnetyn toimivallan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen yhteisön oikeuden säännölle antama tulkinta selventää ja täsmentää tarvittaessa kyseisen säännöksen merkitystä ja ulottuvuutta sellaisena kuin sitä on ymmärrettävä tai olisi pitänyt ymmärtää ja soveltaa sen voimaansaattamisesta alkaen. Tästä johtuen tuomioistuin voi soveltaa ja sen on sovellettava näin tulkittua säännöstä myös sellaisiin oikeudellisiin suhteisiin, jotka ovat syntyneet ja rakentuneet ennen kuin tulkintapyyntö on ratkaistu tuomiolla, jos lisäksi ne edellytykset täyttyvät, joiden perusteella mainitun säännöksen soveltamista koskeva asia voidaan saattaa toimivaltaisen tuomioistuimen käsiteltäväksi.

40 Tästä syystä erityisesti oikeus saada takaisin yhteisön oikeuden säännösten vastaisesti jäsenvaltion perimät määrät johtuu niistä oikeuksista ja se täydentää niitä oikeuksia, jotka yksityisille oikeussubjekteille on myönnetty yhteisön säännöksillä sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut kyseisiä säännöksiä (em. tuomio asiassa Barra, 17 kohta).

41 Vaikka on totta, että tämä palauttaminen voi tapahtua ainoastaan asiaa koskevissa erilaisissa kansallisissa säännöksissä säädettyjen aineellisten ja muodollisten edellytysten mukaisesti, yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. erityisesti asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3595, em. tuomio asiassa Barra, 18 kohta sekä asia C-208/90, Emmot, tuomio 25.7.1991, Kok. 1991, s. I-4269, 16 kohta ja asia C-410/92, Johnson, 6.12.1994, Kok. 1994, s. I-5483, 21 kohta) nämä sellaisia kanteita ja valituksia koskevat edellytykset ja menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuden välittömään oikeusvaikutukseen perustuvat yksityisten oikeussubjektien oikeudet, eivät kuitenkaan voi olla epäedullisemmat kuin ne, joita noudatetaan samankaltaisen kansallisen kanteen tai valituksen yhteydessä ja ne eivät saa johtaa siihen, että yhteisön oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen tulisi käytännössä mahdottomaksi.

42 Täten on syytä vastata toisen kysymyksen toiseen osaan, että verovelvollinen voi vaatia aiheettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista takautuvasti kuuden-

nen direktiivin vastaisen kansallisen lainsäädännön voimaantulopäivästä alkaen kyseisen jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä määriteltyjen menettelysääntöjen mukaisesti, edellyttäen, että nämä säännöt eivät ole epäedullisempia kuin ne, joita noudatetaan samankaltaisen valtionsisäisen kanteen tai valituksen yhteydessä eivätkä ne saa johtaa siihen, että yhteisön oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen olisi käytännössä mahdotonta.

Oikeudenkäyntikulut

43 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Euroopan yhteisöjen komissiolle ja Kreikan hallitukselle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Dioikitiko Protodikeio Athinasin 7.4.1992 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2, 11 ja 17 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat ristiriidassa sellaisen kansallisen lainsäädännön kanssa, jossa lopullisten öljyvalmisteiden tuonnille määrätään erilaisesta perushinnasta kuin tämän direktiivin 11 artiklan mukaisesta perusteesta laskettavaa arvonlisäveroa ja jossa evätään

öljyvalmistealalla toimivilta taloudellisilta yksiköiltä oikeus vähentää suoraan sisältyvä arvonlisävero vapauttamalla nämä ilmoitusvelvollisuudesta.

2) Kuudennen direktiivin säännöksiä, erityisesti sen 13—17 artiklaa, on tulkittava siten, ettei niiden perusteella voida vapauttaa arvonlisäverosta öljytuotteiden kuljetus- ja varastointipalveluja, jotka eivät liity näiden tuotteiden kuljetukseen niiden ensimmäisestä määräpaikasta toiseen tiedossa olevaan paikkaan.

3) Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa ja B kohdan 1 ja 2 alakohdassa ja 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa myönnetään yksityishenkilöille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa.

4) Verovelvollinen voi vaatia aiheettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista takautuvasti kuudennen direktiivin vastaisen kansallisen lainsäädännön voimaantulopäivästä alkaen kyseisen jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä määriteltyjen menettelysääntöjen mukaisesti, edellyttäen, etteivät nämä säännöt ole epäedullisemmat kuin ne, joita noudatetaan samankaltaisen kansallisen kanteen tai valituksen yhteydessä ja ne eivät saa johtaa siihen, että yhteisön oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen olisi käytännössä mahdotonta.

Schockweiler Mancini Kakouris

Murray Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 6 päivänä heinäkuuta 1995.

Kirjaaja

R. Grass

Kuudennen jaoston puheenjohtaja

F. A. Schockweiler