

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)
6 iulie 1995*

**BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki
kai Antiprossopeion
împotriva
Statului elen**

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Dioikitiko Protodikeio Athinas)

„Interpretarea articolelor 11, 17 și 27 din A șasea Directivă TVA – Regimul elen de impozitare a produselor petroliere – Bază de impozitare – Dreptul de deducere – Exceptare”

Cauza C-62/93

În cauza C-62/93,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Dioikitiko Protodikeio Athinas pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion

și

Statul elen,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 11, 17 și 27 din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea Directivă”),

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnii F. A. Schockweiler, președinte de cameră, G. F. Mancini (raportor), C. N. Kakouris, J. L. Murray și G. Hirsch, judecători,

avocat general: domnul F. G. Jacobs,

* Limba de procedură: greaca.

grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

— pentru societatea BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, de către Nikolaos Skandamis și Athanassios Bakas, avocați în Baroul din Atena,

— pentru Republica Elenă, de către domnul Vassileios Kontolaimos, consilier juridic adjunct în cadrul Consiliului Juridic de Stat, și de către doamna Vassileia Pelekou, mandatar judiciar în cadrul aceluiași Consiliu, în calitate de agenți,

— pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnii Enrico Traversa, membru al Serviciului juridic, și Théophile M. Margellos, funcționar național pus la dispoziția Comisiei, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, reprezentată de către domnii Nikolaos Skandamis și Athanassios Bakas, ale guvernului elen, reprezentat de către domnul Vassileios Kontolaimos și de către doamna Vassiliki Tatsi, și ale Comisiei Comunităților Europene, reprezentată de către domnul Dimitrios Gouloussis, consilier juridic, în calitate de agent, în ședința din 19 ianuarie 1995,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 9 martie 1995,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin Hotărârea din 7 aprilie 1992 primită la Curte la 11 martie 1993, Dioikitiko Protodikeio Athinas a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, întrebări preliminare privind interpretarea articolelor 11, 17 și 27 din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea Directivă”).

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între societatea BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion (denumită în continuare „Soupergaz”) și statul elen cu privire la o acțiune care vizează, pe de o parte, anularea Deciziei nr. 46645 a Președintelui Biroului administrației fiscale pentru societățile comerciale pe acțiuni

din Atena din 28 ianuarie 1991 (denumită în continuare „decizia în litigiu”), prin care acesta din urmă a respins cererea acesteia de revocare parțială a declarațiilor sale cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru exercițiul financiar cuprins între 1 ianuarie și 31 decembrie 1987 și, pe de altă parte, rambursarea sumei de 12 472 889 DR care nu ar fi fost datorată în temeiul taxei pe valoarea adăugată.

3 Soupergaz desfășoară în special activități de comercializare în Grecia a produselor petroliere și a altor produse derivate. Pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 1987, aceasta a prezentat declarații de TVA care evidențiau o cifră totală de afaceri de 2 012 096 225 DR, din care 1 760 906 349 DR, și anume 87 %, proveneau din vânzarea de produse petroliere care, în temeiul articolului 37 alineatul (4) din Legea elenă nr. 1642/1986 privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată și a altor dispoziții (Jurnalul oficial al Republicii Elene, prima parte, nr. 125), nu generau dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată plătită în amonte. Suma de 251 139 876 DR, și anume 13 % din cifra totală de afaceri, viza alte operațiuni care, conform Legii nr. 1642/1986, citată anterior, genera dreptul de deducere.

4 În cursul aceleiași perioade, Soupergaz a plătit suma de 14 336 654 DR în temeiul taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în favoarea sa. Într-o primă etapă, aceasta a solicitat doar o deducere de 1 863 765 DR, și anume 13 % din această sumă, ceea ce corespunde procentului de operațiuni care generează dreptul de deducere în temeiul legii privind taxa pe valoarea adăugată. Prin urmare, la 31 decembrie 1990, aceasta și-a revocat parțial declarațiile inițiale pe motivul unei erori scuzabile și a cerut deducerea sumei de 14 336 654 DR, care reprezenta întreaga taxă pe valoarea adăugată plătită în amonte. De asemenea, aceasta a solicitat rambursarea sumei de 12 472 889 DR, care reprezenta 87 % din taxa pe valoarea adăugată plătită în amonte, pe care o considera percepută în mod necuvenit.

5 Prin decizia în litigiu, președintele Biroului administrației fiscale a respins această cerere. Prin urmare, Soupergaz a sesizat Dioikitiko Protodikeio Athinas solicitând anularea deciziei menționate anterior și rambursarea sumei de 12 472 889 DR, menționate anterior.

6 Soupergaz a invocat faptul că articolele 23 alineatul (1), 24 alineatul (1) și 37 din Legea elenă nr. 1642/1986, citată anterior, precum și articolul 11 din Legea elenă nr. 1571/1985 (Jurnalul Oficial al Republicii Elene nr. 192) și Decretul prezidențial nr. 619/1985 (Jurnalul Oficial al Republicii Elene nr. 227), astfel cum erau în vigoare pentru exercițiul financiar 1987, contravin mai multor dispoziții din A șasea Directivă.

7 După observarea faptului că articolul 37 din Legea nr. 1642/1986 conține norme de derogare, în principiu, de la dispozițiile Celei de-a șasea Directive, instanța națională a amânat pronunțarea hotărârii și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Putea statul elen, indiferent de motiv:

a) pe de o parte, să aplice în cazul importului de produse petroliere finite taxa pe valoarea adăugată, calculată în funcție de prețul de bază, citat anterior, care diferă de cel prevăzut la articolul 11 [litera A alineatul (1) și litera B alineatele (1) și (2)] din A șasea Directivă a Consiliului Comunităților Europene și, pe de altă parte, să scutească societățile care comercializează produse petroliere, pe cele care administrează stațiile de alimentare și ceilalți comercianți cu amănuntul de obligația de a depune declarații și, astfel, să le priveze de dreptul de deducere a taxei, astfel cum se prevede, respectiv, la alineatele (1) și (4) de la articolul 37 din Legea nr. 1642/1986;

b) să scutească de la plata taxei, în conformitate cu alineatul (6) de la același articol, serviciile de transport și de depozitare pentru produsele petroliere care nu au legătură cu transportul etc. al acestor produse de la prima destinație către o altă destinație cunoscută?

2) În cazul unui răspuns negativ la întrebarea precedentă, cu alte cuvinte, dacă statul elen nu ar avea această posibilitate (acest drept), dispozițiile citate anterior prevăzute la articolul 11 [litera A alineatul (1) și litera B alineatele (1) și (2)] și articolul 17 [alineatele (1) și (2)] din directiva menționată anterior sunt necondiționale și suficient de exacte pentru ca societatea reclamantă să le poată invoca drept dispoziții de rang superior în fața Dioikitiko Protodikeio, pe rolul căreia se află acest litigiu; de asemenea, în cazul unui răspuns afirmativ la această ultimă întrebare, societatea plătitoare de impozit poate, în conformitate cu aceste dispoziții, să solicite, cu efect retroactiv de la 1 ianuarie 1987, dată la care Legea nr. 1642/1986 a intrat în vigoare, deducerea taxei pentru operațiunile în amonte, citate anterior, pe care nu a dedus-o, precum și rambursarea taxei plătite necorespunzător, în acest temei, pentru exercițiul financiar 1987?”

Cu privire la admisibilitate

8 În observațiile sale, guvernul elen a invocat inadmisibilitatea întrebărilor formulate.

9 În primul rând, acesta a invocat faptul că prima întrebare litera (a) nu are legătură cu obiectul litigiului.

10 În această privință, este necesar să se reamintească faptul că, în conformitate cu jurisprudența constantă, este numai de competența instanțelor naționale care sunt sesizate cu un litigiu și care trebuie să-și asume responsabilitatea deciziei judiciare ulterioare, să aprecieze, având în vedere elementele specifice ale fiecărei cauze, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe hotărârea, cât și relevanța întrebărilor pe care acestea le adresează Curții. Respingerea unei cereri formulate de o instanță națională este posibilă doar în cazul în care este evident că interpretarea dreptului comunitar sau examinarea validității unei norme comunitare, cerute de respectiva instanță, nu au nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale (a se vedea, printre altele, hotărârile din 16 iulie 1992, Asociación Española de Banca Privada și alții, C-67/91, Rec. p. I-4785, punctele 25 și 26, și din 3 martie 1994, Eurico Italia și alții, C-332/92, C-333/92 și C-335/92, Rec. p. I-711, punctul 17). Dar nu aceasta este situația în acțiunea principală de față.

11 De fapt, refuzul dreptului de deducere, care face obiectul litigiului în acțiunea principală, este strâns legat de regimul special de impozitare a produselor petroliere. Prin urmare, instanța națională a putut aprecia că este necesară obținerea unei interpretări din partea Curții a celei de-A șasea Directive care să îi permită să se pronunțe cu privire la compatibilitatea întregului regim menționat anterior cu dreptul comunitar.

12 În al doilea rând, guvernul elen a susținut că nu este necesar, pentru Curte, să răspundă la cea de-a doua întrebare, pe motiv că dispozițiile generale ale Legii nr. 1642/1986, care s-ar putea aplica în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, sunt în perfectă armonie cu cea de-A șasea Directivă.

13 Având în vedere faptul că nu este de competența Curții, în cadrul procedurii cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare prevăzute la articolul 177 din tratat, să se pronunțe cu privire la compatibilitatea unei măsuri naționale cu dreptul comunitar, (a se vedea în special Hotărârea din 21 ianuarie 1993, Deutsche Shell, C-188/91, Rec. p. I-363, punctul 27), aceasta nu se poate pronunța cu privire la temeinicia acestui argument.

14 În consecință, Curtea trebuie să examineze întrebările adresate de către instanța de trimitere.

Cu privire la prima întrebare litera (a)

15 Prin această întrebare, instanța națională dorește, în esență, să afle dacă articolele 2, 11 și 17 din A șasea Directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care aplică taxa pe valoarea adăugată în cazul importului de produse petroliere finite, calculată în funcție de un preț de bază care diferă de cel prevăzut la articolul 11 din această directivă și care, scutind operatorii economici din sectorul petrolier de obligația de a face declarații, îi privează de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aplicată direct operațiunilor efectuate în amonte.

16 Conform principiului fundamental inerent sistemului de TVA și care rezultă din articolele 2 din Prima Directivă și din A șasea Directivă, taxa pe valoarea adăugată se aplică fiecărei tranzacții de producție sau de distribuție, după deducerea taxei pe valoarea adăugată aplicată direct operațiunilor efectuate în amonte.

17 Articolul 11 din A șasea Directivă definește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată. Această dispoziție are ca obiect principal garantarea aplicării taxei pe valoarea adăugată, la fiecare etapă de comercializare, asupra prețului sau asupra valorii mărfurilor la respectiva etapă. Prin urmare, aceasta se opune aplicării unui regim de impozitare precum cel în cauză în acțiunea principală, în cadrul căruia taxa pe valoarea adăugată se stabilește o singură dată, în funcție de prețul la prima etapă de comercializare.

18 De fapt, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea Directivă face parte integrantă din mecanismul taxei pe valoarea adăugată și nu poate, în principiu, să fie

limitat. Conform unei jurisprudențe constante a Curții (a se vedea, în special, hotărârile din 21 septembrie 1988, Comisia/Franța 50/87, Rec. p. 4797, punctele 15-17, și din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, punctul 27), acesta se exercită imediat pentru toate taxele aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Orice limitare a dreptului la deducere are o incidență asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în mod similar în toate statele membre. În consecință, se permit derogări doar în cazurile prevăzute expres de directivă.

19 În ceea ce privește, în special, dispozițiile derogatorii de la articolul 37 din Legea nr. 1642/1986, guvernul elen consideră că acestea au fost autorizate de Consiliu conform procedurii prevăzute la articolul 27 din A șasea Directivă. După sesizarea Comisiei cu privire la integralitatea proiectului de lege nr. 1642/1986, autoritățile elene ar fi obținut aprobarea dispozițiilor derogatorii în cauză din partea Consiliului, având în vedere că acestea nu ar fi fost menționate de către Consiliu în termenul indicat.

20 Acest argument nu poate fi acceptat.

21 În primul rând, ar trebui reamintite caracteristicile sistemului stabilit la articolul 27 din A șasea Directivă. Conform alineatului (1) din acest articol, Consiliul poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la directivă. În temeiul alineatului (2), statul membru care dorește introducerea uneia dintre măsurile menționate la alineatul (1) sesizează Comisia cu privire la aceasta și îi oferă toate informațiile pe care le consideră utile. Comisia informează celelalte state membre cu privire la aceasta în termen de o lună [alineatul (3)]. În cazul în care nici Comisia, nici vreun stat membru nu au solicitat evocarea cauzei de către Consiliu, autorizația Consiliu se consideră dobândită la expirarea unui termen de două luni de la informarea de către Comisie [alineatul (4)]. În caz contrar, Consiliul poate autoriza măsura numai pronunțându-se în unanimitate cu privire la propunerea Comisiei [alineatul (1) *in fine*].

22 Conform jurisprudenței Curții (a se vedea Hotărârea din 13 februarie 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Rec. p. 617, punctul 24), derogările de la directivă sunt conforme cu dreptul comunitar numai cu condiția, pe de o parte, ca acestea să se mențină în cadrul obiectivelor menționate la articolul 27 alineatul (1) și, pe de altă parte, să fi făcut obiectul unei notificări a Comisiei și a unei autorizări din partea Consiliului, tacită sau expresă, obținută în condițiile precizate de alineatele (1) - (4) de la același articol.

23 În lumina acestor considerente, ar trebui să se constate că guvernul elen nu a sesizat în mod specific Comisia cu privire la măsurile speciale de la articolul 37 din Legea nr. 1642/1986, care prevede un regim derogatoriu de la A șasea Directivă pentru produsele petroliere. De fapt, aceste autorități s-au mulțumit să notifice Comisiei întregul proiect al Legii nr. 1642/1986, fără a oferi nicio informație utilă referitoare la regimul special prevăzut la articolul 37. Doar o notificare referitoare în mod expres la articolul 27 alineatul (2) din directivă i-ar fi permis Comisiei și, după caz, Consiliului, să verifice dacă regimul derogatoriu al produselor petroliere, prevăzut la articolul 37 din acest proiect de lege, se menținea în cadrul obiectivelor menționate la articolul 27 alineatul (1).

24 Prin urmare, este necesar să se răspundă la această parte a primei întrebări că articolele 2, 11 și 17 din A șasea Directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care aplică asupra importului de produse petroliere finite taxa pe valoarea adăugată, calculată în funcție de un preț de bază care diferă de cel prevăzut la articolul 11 din această directivă și care, scutind operatorii economici din sectorul petrolier de obligația de a face declarații, îi privează de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aplicată direct operațiunilor efectuate în amonte.

Cu privire la prima întrebare litera (b)

25 Prin această întrebare, instanța de trimitere dorește să afle, în esență, dacă dispozițiile celei de-A șasea Directive trebuie interpretate în sensul că se opun scutirii de la plata taxei pe valoarea adăugată a serviciilor de transport și de depozitare a produselor petroliere care nu au legătură cu transportul acestor produse de la prima destinație către o altă destinație cunoscută.

26 Lista comună a scutirilor de TVA este prevăzută la articolele 13-16 din A șasea Directivă. În temeiul dispozițiilor de la articolul 14 alineatul (1) litera (i) din aceasta din urmă, statele membre scutesc „prestările de servicii care au legătură cu importul de bunuri și a căror valoare este inclusă în baza de impozitare în conformitate cu articolul 11 litera B alineatul (3) litera (b)”.

27 În conformitate cu primul paragraf din această din urmă dispoziție, cheltuielile cu transportul până la „prima destinație” în interiorul statului membru sunt incluse în baza de impozitare. Prin „prima destinație”, trebuie să înțelegem locația inclusă în scrisoarea de trăsură (aceeași dispoziție al doilea paragraf). De asemenea, statele membre pot să includă în baza de impozitare cheltuielile cu transportul în cazul în care acestea rezultă din transportul către o altă destinație, dacă aceasta din urmă este cunoscută (paragraful al treilea).

28 Este necesar să se constate că o scutire generală de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru toate „serviciile de transport și de depozitare pentru produsele petroliere”, astfel cum se prevede la articolul 37 alineatul (6) din Legea nr. 1642/1986, depășește scutirea prevăzută la articolul 14, citat anterior, din A șasea Directivă.

29 Pe de altă parte, o astfel de scutire generală îl privează pe operatorul economic de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată care se aplică serviciilor de transport și de depozitare dincolo de un al doilea transport de produse petroliere.

30 În plus, astfel cum s-a indicat la punctele 22 și 23 de mai sus, măsurile derogatorii de la A șasea Directivă trebuie notificate Comisiei în conformitate cu dispozițiile de la articolul 27 alineatul (2), însă acest lucru nu a fost valabil în cazul în speță în ceea ce privește articolul 37 alineatul (6) din Legea nr. 1642/1986.

31 Prin urmare, este necesar să se răspundă la cea de-a doua parte a primei întrebări că dispozițiile celei de-A șasea Directive, și în special cele de la articolele 13 - 17, trebuie

interpretate în sensul că se opun scutirii de la plata taxei pe valoarea adăugată a serviciilor de transport și de depozitare pentru produsele petroliere care nu au legătură cu transportul acestor produse de la prima destinație către o altă destinație cunoscută.

Cu privire la prima parte a celei de-a doua întrebări

32 Prin această întrebare, instanța de trimitere dorește să afle dacă dispozițiile articolului 11 litera A alineatul (1) și litera B alineatele (1) și (2), și ale articolului 17 alineatele (1) și (2) din cea de-A șasea Directivă conferă persoanelor de drept privat drepturi pe care le pot invoca în fața instanței naționale.

33 Pentru a răspunde la această întrebare, este necesar să se facă trimitere la jurisprudența constantă a Curții referitoare la invocabilitatea dispozițiilor din A șasea Directivă (a se vedea, în special, hotărârile din 19 ianuarie 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, și din 20 octombrie 1993, Balocchi, C-10/92, Rec. p. I-5105).

34 Rezultă din această jurisprudență că, în ciuda marjei de manevră relativ importante a statelor membre pentru punerea în aplicare a anumitor dispoziții din A șasea Directivă, persoanele de drept privat pot invoca în mod util în fața instanței naționale dispozițiile directivei care sunt suficient de clare, precise și necondiționale (hotărârea Balocchi, punctul 34).

35 Or, dispozițiile articolului 11 litera A alineatul (1) și litera B alineatele (1) și (2) și cele ale articolului 17 alineatele (1) și (2) indică cu precizie modalitățile de stabilire a bazei de impozitare, condițiile care generează dreptul de deducere, precum și sfera de aplicare a acestuia. Acestea nu lasă statelor membre nicio marjă de apreciere cu privire la punerea lor în aplicare. Prin urmare, acestea îndeplinesc criteriile menționate anterior și conferă astfel persoanelor de drept privat drepturi pe care le pot invoca în fața instanței naționale pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu acestea.

36 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima parte a celei de-a doua întrebări că dispozițiile articolului 11 litera A alineatul (1) și litera B alineatele (1) și (2), și cele ale articolului 17 alineatele (1) și (2) din cea de-A șasea Directivă conferă persoanelor de drept privat drepturi pe care le pot invoca în fața instanței naționale.

Cu privire la a doua parte a celei de-a doua întrebări

37 Prin această întrebare, instanța națională dorește să afle dacă o persoană plătitoare de impozit poate solicita, cu efect retroactiv de la data intrării în vigoare a legislației naționale contrare celei de-A șasea Directive, rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătită în mod necuvenit.

38 Cea de-A șasea Directivă nu include dispoziții aplicabile cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată plătite în mod necuvenit de către persoanele plătitoare de impozit.

39 Cu toate acestea, conform jurisprudenței Curții (a se vedea, în special, Hotărârea din 2 februarie 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, punctul 11), interpretarea pe care aceasta o dă unei norme de drept comunitar, în exercitarea competenței conferite prin articolul 177, clarifică și precizează, în cazul în care este necesar, sensul și domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar trebui să fie înțeleasă și aplicată din momentul punerii sale în aplicare. Rezultă că dispoziția astfel interpretată poate fi și trebuie aplicată de către instanță chiar și în cazul raporturilor juridice care se constituie și care s-au constituit anterior hotărârii pronunțate cu privire la cererea de interpretare, în cazul în care, pe de altă parte, condițiile care permit aducerea în fața instanțelor competente a unui litigiu referitor la aplicarea dispoziției citate sunt îndeplinite.

40 Rezultă, în special, că dreptul de a obține rambursarea sumelor percepute de un stat membru prin încălcarea dispozițiilor de drept comunitar este o consecință și o completare adusă drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile comunitare astfel cum au fost acestea interpretate de către Curte (Hotărârea Barra, citată anterior, punctul 17).

41 Deși este adevărat că nu se poate da curs rambursării decât în cadrul unor condiții, de fond și de formă, stabilite de către diferitele legislații naționale în materie, la fel de adevărat este și faptul că, astfel cum rezultă din jurisprudența constantă a Curții (a se vedea, în special, Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, Hotărârea Barra, citată anterior, punctul 18, și Hotărârile din 25 iulie 1991, Emmot, C-208/90, Rec. p. I-4269, punctul 16, și din 6 decembrie 1994, Johnson, C-410/92, Rec. p. I-5483, punctul 21), aceste condiții și normele procedurale ale acțiunilor în justiție destinate salvării drepturilor pe care justițiabilii le dobândesc ca urmare a efectului direct al dreptului comunitar nu pot fi mai puțin favorabile decât cele referitoare la reclamațiile asemănătoare de natură internă și nici nu pot fi astfel redactate încât să facă imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară.

42 Prin urmare, este necesar să se răspundă la cea de-a doua parte a celei de-a doua întrebări că o persoană plătitoare de impozit poate solicita, cu efect retroactiv de la data intrării în vigoare a legislației naționale contrare celei de-A șasea Directive, rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătită în mod necuvenit în conformitate cu normele procedurale definite de ordinea juridică a statului membru respectiv, cu condiția ca aceste norme să nu fie mai puțin favorabile decât cele care privesc reclamațiile asemănătoare de natură internă și să nu fie formulate în așa fel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Cheltuielile efectuate de Comisia Comunităților Europene și de către guvernul elen, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața

instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a șasea),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Dioikitiko Protodikeio Athinas, prin Hotărârea din 7 aprilie 1992, declară:

1) Articolele 2, 11 și 17 din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care aplică taxa pe valoarea adăugată importului de produse petroliere finite, calculată în funcție de un preț de bază care diferă de cel prevăzut la articolul 11 din această directivă și care, scutind operatorii economici din sectorul petrolier de obligația de a face declarații, îi privează de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aplicată direct operațiunilor efectuate în amonte.

2) Dispozițiile celei de-A șasea Directive, și în special cele de la articolele 13 - 17, trebuie interpretate în sensul că se opun scutirii de la plata taxei pe valoarea adăugată a serviciilor de transport și de depozitare pentru produsele petroliere care nu au legătură cu transportul acestor produse de la prima destinație către o altă destinație cunoscută.

3) Dispozițiile articolului 11 litera A alineatul (1) și litera B alineatele (1) și (2), și cele ale articolului 17 alineatele (1) și (2) din cea de-A șasea Directivă conferă persoanelor de drept privat drepturi pe care le pot invoca în fața instanței naționale.

4) O persoană plătitoare de impozit poate solicita, cu efect retroactiv de la data intrării în vigoare a legislației naționale contrare celei de-A șasea Directive, rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătită în mod necuvenit în conformitate cu normele procedurale stabilite de ordinea juridică internă a statului membru respectiv, cu condiția ca aceste norme să nu fie mai puțin favorabile decât cele care privesc reclamațiile asemănătoare de natură internă și să nu fie formulate în așa fel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară.

Schockweiler

Mancini

Kakouris

Murray

Hirsch

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, la 6 iulie 1995.

Grefier

Președintele Camerei a șasea

R. Grass

F. A. Schockweiler