

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

6. juuli 1995\*

Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklite 11, 17 ja 27 tõlgendamine – Naftatoodete maksustamise kord Kreekas – Maksustatav summa – Mahaarvamisõigus – Maksuvabastus

Kohtuasjas C-62/93,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud Dioikitiko Protodikeio Athinas'e taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleliolevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

**BP Supergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomihhaniki kai Antiprossopeion**

ja

**Kreeka riik,**

eelotsust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, EÜT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”)) artiklite 11, 17 ja 27 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS (kuues koda)

koosseisus: koja esimees F. A. Schockweiler, kohtunikud G. F. Mancini (ettekandja), C. N. Kakouris, J. L. Murray ja G. Hirsch,

kohtujurist: F. G. Jacobs,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– äriühing BP Supergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomihhaniki kai Antiprossopeion, esindajad: advokaat Nikolaos Skandamis ja advokaat Athanassios Bakas, Ateena,

– Kreeka Vabariik, esindajad: abiõigusnõunik valitsuse riikliku õigusnõukogu juures Vassileios Kontolaimos ja sama nõukogu volitatud esindaja Vassileia Pelekou,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: õigustalituse ametnik Enrico Traversa ja komisjoni juures tegutssev Kreeka ametnik Théophile M. Margellos,

arvestades kohtuistungiga ettekannet,

---

\* Kohtumenetluse keel: kreeka.

olles 19. jaanuari 1995. aasta kohtuistungil ära kuulunud suulised märkused, mille esitasid BP Supergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomihhaniki kai Antiprossopeion, esindajad: advokaat Nikolaos Skandamis ja advokaat Athanassios Bakas; Kreeka valitsus, esindajad: Vassileios Kontolaimos ja Vassiliki Tatsi; ning Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: õigusnõunik Dimitrios Gouloussis,

olles 9. märtsi 1995. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1. Dioikitiko Protodikeio Athinas esitas 7. aprilli 1992. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 11. märtsil 1993, EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel eelotsuse küsimused nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, EÜT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”)) artiklite 11, 17 ja 27 tõlgendamise kohta.

2. Need küsimused kerkisid esile äriühingu BP Supergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomihhaniki kai Antiprossopeion (edaspidi „Supergaz”) ja Kreeka riigi vahelises kohtuvaidluses, mille esemeks on hagi, millega taotletakse esiteks, et tühistataks Dimosia Oikonomiki Iperisia Emporikon Etairion Athinas’e (Ateena aktsiaseltside maksuhaldusasutuse) juhataja 28. jaanuari 1991. aasta otsus nr 46 645 (edaspidi „vaidlusalune otsus”), millega nimetatud juhataja lükkas tagasi Supergazi 1. jaanuarist 31. detsembrini 1987 kestnud majandusaasta käibedeklaratsioonide osalise tühistamise taotluse, ning teiseks, et makstaks tagasi summa 12 472 889 GRD, mida ei oleks pidanud käibemaksuna maksuma.

3. Supergaz tegeleb naftatoodete ja muude nendega seotud toodete turustamisega Kreekas. Ta esitas 1. jaanuarist 31. detsembrini 1987 kestnud perioodi kohta käibedeklaratsioonid, millest nähtus, et kogukäive oli 2 012 096 225 GRD; sellest 1 760 906 349 GRD suurune summa ehk 87% tulenes naftatoodete müügist, mille puhul ei teki käibemaksu kohaldamist ja muid sätteid käsitleva Kreeka seaduse nr 1642/1986 (FEK (Kreeka Vabariigi ametliku väljaande) A-osa, nr 125) artikli 37 lõike 4 kohaselt õigust sisendilt makstud käibemaksu maha arvata. 251 139 876 GRD suurune summa ehk 13% kogukäibest oli seotud muude tehingutega, mis andis seega eelviidatud seaduse nr 1642/1986 järgi õiguse mahaarvamisele.

4. Sama perioodi jooksul maksis Supergaz 14 336 654 GRD suuruse summa käibemaksuks talle tarnitud kauba ja osutatud teenuste eest. Kõigepealt taotles ta üksnes seda, et maha arvataks 1 863 765 GRD ehk 13% sellest summast, mis vastas nende tehingute määrale, mille puhul käibemaksuseaduse järgi tekkis õigus mahaarvamisele. Seejärel tühistas ta 31. detsembril 1990 osaliselt oma esialgsed deklaratsioonid, põhjendades seda vabandatava eksimusega, ning taotles, et maha arvataks 14 336 654 GRD suurune summa, mis vastab kogu sisendilt makstud käibemaksule. Samuti nõudis ta, et talle makstaks tagasi 12 472 889 GRD suurune summa, mis vastab 87 protsendile sisendilt makstud käibemaksust, mida tema arvates oli alusetult makstud.

5. Vaidlusaluse otsusega lükkas maksuhaldusasutuse juhataja selle taotluse tagasi. Seejärel pöördus Supergaz Dioikitiko Protodikeio Athinas'e poole, nõudes nimetatud otsuse tühistamist ja eelmainitud 12 472 889 GRD suuruse summa tagasimaksmist.

6. Supergaz väitis, et eelviidatud Kreeka seaduse nr 1642/1986 artikli 23 lõige 1, artikli 24 lõige 1 ja artikkel 37 ning Kreeka seaduse nr 1571/1985 (FEK nr 192) artikkel 11 ning presidendi dekreet nr 619/1985 (FEK nr 227) on oma 1987. aasta majandusaastal kehtinud kujul vastuolus paljude kuuenda direktiivi sätetega.

7. Märkinud, et seaduse nr 1642/1986 artikkel 37 sisaldab eeskirju, mis põhimõtteliselt lahknevad kuuenda direktiivi sätetest, peatas liikmesriigi kohus kohtuliku arutamise ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas Kreeka riik võib mis tahes tingimustel:

a) ühest küljest maksustada naftalõpptoodete impordi käibemaksuga, mida arvutatakse eelmainitud baashinna alusel, mis erineb Euroopa Ühenduste Nõukogu kuuenda direktiivi artiklis 11 (A-osa lõige 1 ja B-osa lõiked 1 ja 2) sätestatust, ning teisest küljest vabastada naftatooteid turustavad äriühingud, teenindusjaamade pidajad ja muud jaemüüjad kohustusest deklaratsioone esitada ning jätta nad seega ilma maksu mahaarvamise õigusest, nagu on sätestatud seaduse nr 1642/1986 artikli 37 lõigetes 1 ja 4;

b) vabastada sama artikli lõike 6 alusel maksust naftatoodete veo- ja ladustamisteenused, mis ei ole seotud nende toodete veoga ja muu sellisega esimesest sihtkohast teise, teadaolevasse sihtkohta?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, s.t kui Kreeka riigil seda võimalust (seda õigust) ei ole, kas siis mainitud direktiivi artikli 11 (A-osa lõige 1 ja B-osa lõiked 1 ja 2) ning artikli 17 (lõiked 1 ja 2) sätted on tingimusteta ja piisavalt täpsed, et hagejast äriühing saaks Dioikitiko Protodikeio's, kuhu ta oma hagiga pöördus, tugineda neile kui üliluslikele sätetele; ning kui vastus on jaatav, siis kas maksukohustuslasest äriühing võib nende sätete alusel taotleda, et eelmainitud sisendilt makstud maks, mis jäi tal maha arvamata, arvatakse maha tagasiulatuva jõuga 1. jaanuarini 1987, mil seadus nr 1642/1986 jõustus, ning et seetõttu 1987. aasta majandusaasta eest alusetult makstud maks talle tagasi makstaks?”

## **Vastuvõetavus**

8. Kreeka valitsus väitis oma märkustes, et esitatud küsimused on vastuvõetamatud.

9. Esiteks väitis ta, et esimese küsimuse a-osa ei ole vaidluse esemega seotud.

10. Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on vaid liikmesriigi kohtud, kellele hagi esitatakse ja kes peavad kohtuasjas otsuse tegema, pädevad iga kohtuasja konkreetseid asjaolusid arvestades otsustama, kas otsuse tegemiseks on vaja eelotsust küsida ja kas nende poolt Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimustel on asja otsustamisel tähtsust. Liikmesriigi kohtu esitatud küsimuse võib tagasi lükata ainult siis, kui on ilmne, et ühenduse õiguse tõlgendamine või ühenduse õigusnormi kehtivuse uurimine, mida liikmesriigi kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega (vt eriti 16. juuli 1992. aasta otsust kohtuasjas C-67/91: Asociación Española de Banca Privada jt, EKL 1992, lk I-4785,

punktid 25 ja 26, ning 3. märtsi 1994. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-332/92, C-333/92 ja C-335/92: Eurico Italia jt, EKL 1994, lk I-711, punkt 17). Kuid põhikohtuasjas käsitletava küsimuse puhul see nii ei ole.

11. Tegelikult on põhikohtasjas käsitletav mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine naftatoodete maksustamise erikorruga tihedalt seotud. Seega võis liikmesriigi kohus arvata, et tal on vaja saada Euroopa Kohtult kuuenda direktiivi tõlgendust, mis aitaks tal otsustada terve selle korra kooskõla üle ühenduse õigusega.

12. Teiseks väitis Kreeka valitsus, et Euroopa Kohus ei pea teisele küsimusele vastama, sest seaduse nr 1642/1986 üldsätted, mida tuleks kohaldada esimesele küsimusele antava eitava vastuse korral, on kuuenda direktiiviga täielikus kooskõlas.

13. Et Euroopa Kohus ei ole pädev tegema asutamislepingu artiklis 177 ette nähtud eelotsusemenetluse raames otsuseid liikmesriikide meetmete kooskõla üle ühenduse õigusega (vt eriti 21. jaanuari 1993. aasta otsust kohtuasjas C-188/91: Deutsche Shell, EKL 1993, lk I-363, punkt 27), ei saa ta selle argumendi põhjendatust hinnata.

14. Seega peab Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi uurima.

#### **Esimese küsimuse a-osa**

15. Selle küsimusega tahab liikmesriigi kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikleid 2, 11 ja 17 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriigi õigusnormide alusel maksustatakse naftalõpptoodete importi käibemaksuga, mida arvutatakse teistsuguse baashinna alusel, kui selle direktiivi artiklis 11 on sätestatud, ning vabastades naftasektori ettevõtjad deklaratsioonide esitamise kohustusest, jäetakse nad ilma sisendtehingute pealt makstud käibemaksu mahaarvamise õigusest.

16. Vastavalt käibemaksusüsteemi olemuslikule põhimõttele, mis tuleneb esimese ja kuuenda direktiivi artiklist 2, kohaldatakse käibemaksu iga tootmis- või jaemüügitehingu suhtes, kusjuures vahetult makstud sisendkäibemaks arvatakse maha.

17. Kuuenda direktiivi artiklis 11 on kindlaks määratud käibemaksuga maksustatav summa. Selle sätte peamine eesmärk on tagada, et igas turustusetapis kohaldataks käibemaksu kauba hinna või väärtuse suhtes selles etapis. Seega takistab see kohaldamast põhikohtuasjas käsitletavat maksustamiskorda, mille järgi käibemaks määratakse kindlaks ainult üks kord, esimese turustusetapi hinna alusel.

18. Tegelikult kuulub kuuenda direktiivi artiklis 17 ja sellele järgnevatel artiklites sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt (vt eriti 21. septembri 1988. aasta otsust kohtuasjas 50/87: komisjon v. Prantsusmaa, EKL 1988, lk 4797, punktid 15–17, ning 11. juuli 1991. aasta otsust kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 27) tuleb seda kohaldada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu suhtes. Igasugune käibemaksu mahaarvamisõiguse piiramine mõjutab maksukoormuse taset ja seda piiramist tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Seetõttu võib erandeid teha üksnes direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel.

19. Mis puutub konkreetsemalt seaduse nr 1642/1986 artikli 37 erandsätetesse, leiab Kreeka valitsus, et nõukogu on kuuenda direktiivi artiklis 27 ette nähtud menetluse

kohaselt andnud nende erandite tegemiseks loa. Et Kreeka võimud teatasid komisjonile kogu seaduse nr 1642/1986 eelnõu teksti, said nad nõukogult kõnealustele erandsätetele heakskiidu, sest nõukogu neid ettenähtud tähtaja jooksul ei käsitlenud.

20. Seda argumenti ei saa vastu võtta.

21. Esmalt tuleb meenutada kuuenda direktiivi artiklis 27 kehtestatud süsteemi iseärasusi. Selle artikli lõike 1 kohaselt võib nõukogu anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed selle direktiivi sätetest erandite tegemiseks. Vastavalt lõikele 2 teatab liikmesriik, kes soovib lõikes 1 nimetatud meetmeid rakendada, neist komisjonile ja esitab talle kogu asjakohase teabe. Komisjon teatab kavandatavatest meetmetest teistele liikmesriikidele ühe kuu jooksul (lõige 3). Kui komisjon ega ükski liikmesriik ei ole taotlenud, et nõukogu kõnealuse küsimuse läbi vaataks, loetakse nõukogu otsus vastu võetuks kahe kuu jooksul pärast seda, kui komisjon on selle teabe esitanud (lõige 4). Vastasel juhul võib nõukogu anda selle loa komisjoni ettepaneku põhjal ainult ühehäälselt (lõige 1).

22. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt (vt 13. veebruari 1985. aasta otsust kohtuasjas 5/84: Direct Cosmetics, EKL 1985, lk 617, punkt 24) on erandid direktiivist ühenduse õigusega kooskõlas ainult tingimusel, et esiteks jäävad nad artikli 27 lõikes 1 käsitletud eesmärkide piiresse ning teiseks on neist komisjonile teatatud ja nõukogult sama artikli lõigetes 1–4 täpsustatud tingimustel nende jaoks vaikiv nõusolek või sõnaselge luba saadud.

23. Nende kaalutluste valguses tuleb nentida, et seaduse nr 1642/1986 artikli 37 erimeetmetest, mis näevad naftatoodete puhul ette kuuendast direktiivist erineva korra, ei ole Kreeka valitsus komisjonile eraldi teatanud. Tegelikult piirdusid Kreeka võimud sellega, et esitasid komisjonile kogu seaduse nr 1642/1986 eelnõu, andmata artiklis 37 kehtestatud erikorra kohta eraldi mingit asjakohast teavet. Üksnes selgelt direktiivi artikli 27 lõikele 2 viitav teade oleks võimaldanud komisjonil ja vajaduse korral ka nõukogul kontrollida, kas selles seaduseelnõus naftatoodete suhtes kehtestatud erikord jääb artikli 27 lõikes 1 käsitletud eesmärkide piiresse.

24. Seega tuleb esimese küsimuse sellele osale vastata nii, et kuuenda direktiivi artikleid 2, 11 ja 17 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriigi õigusnormide alusel maksustatakse naftalõpptoodete importi käibemaksuga, mida arvutatakse teistsuguse baashinna alusel, kui selle direktiivi artiklis 11 on sätestatud, ning vabastades naftasektori ettevõtjad deklaratsioonide esitamise kohustusest, jäetakse nad ilma sisendtehingute pealt makstud käibemaksu mahaarvamise õigusest.

### **Esimese küsimuse b-osa**

25. Selle küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui käibemaksust vabastatakse naftatoodete veo- ja ladustamisteenused, mis ei ole seotud nende toodete veoga esimesest sihtkohast teise, teadaolevasse sihtkohta.

26. Käibemaksuvabastuste ühine loetelu on esitatud kuuenda direktiivi artiklites 13–16. Vastavalt selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti i sätetele tuleb liikmesriikidel maksust vabastada „kauba impordiga seotud teenuste osutamine, kui nimetatud teenuste maksumus kuulub artikli 11 B osa lõike 3 punkti b kohaselt maksustatava summa hulka”.

27. Nimetatud sätte esimese lõigu kohaselt kuuluvad maksustatava summa hulka ka veokulud, mis on tekkinud enne kauba jõudmist „esimesse sihtkohta” asjaomase liikmesriigi territooriumil. „Esimene sihtkoht” on veokirjas või muus kauba impordiriiki importimiseks kasutatavas dokumendis märgitud koht (sama sätte teine lõik). Liikmesriigid võivad maksustava summa sisse arvata ka eespool nimetatud kõrvalkulud, kui need tulenevad veost teise sihtkohta, kui see koht on teada (kolmas lõik).

28. Tuleb nentida, et kõigi „naftatoodete veo- ja ladustamisteenuste” üldine käibemaksuvabastus, mis on ette nähtud seaduse nr 1642/1986 artikli 37 lõikes 6, ületab kuuenda direktiivi eelviidatud artiklis 14 sätestatud maksuvabastuse piirid.

29. Muuseas jätab selline üldine maksuvabastus ettevõtjad ilma naftatoodete veo- ja ladustamisteenuste pealt makstava käibemaksu mahaarvamise õigusest, kui tegemist on naftatoodete veoga esimesest sihtkohast edasi.

30. Pealegi, nagu on näidatud ka eespool punktides 22 ja 23, tuleb kuuendast direktiivist lahknevate meetmete kohta komisjonile teatada vastavalt artikli 27 lõikele 2, mida põhikohtuasjas käsitletaval juhul ei ole seoses seaduse nr 1642/1986 artikli 37 lõikega 6 tehtud.

31. Seega tuleb esimese küsimuse teisele osale vastata, et kuuenda direktiivi sätteid, eriti selle artikleid 13–17, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui käibemaksust vabastatakse naftatoodete veo- ja ladustamisteenused, mis ei ole seotud nende toodete veoga esimesest sihtkohast teise, teadaolevasse sihtkohta.

### **Teise küsimuse esimene osa**

32. Selle küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artikli 11 A-osa lõike 1 ja B-osa lõigete 1 ja 2 ning artikli 17 lõigete 1 ja 2 sätted annavad üksikisikutele õigusi, millele nad võivad liikmesriigi kohtus tugineda.

33. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb viidata Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale, mis puudutab kuuenda direktiivi sätetele tuginemise võimalikkust (vt eriti 19. jaanuari 1982. aasta otsust kohtuasjas 8/81: Becker, EKL 1982, lk 53, ja 20. oktoobri 1993. aasta otsust kohtuasjas C-10/92: Balocchi, EKL 1993, lk I-5105).

34. Sellest kohtupraktikast nähtub, et hoolimata kuuenda direktiivi teatud sätete rakendamiseks liikmesriikidele jäetud suhteliselt suurest tegevusvabadusest, saavad üksikisikud liikmesriikide kohtutes tõhusalt toetuda selle direktiivi sätetele, mis on piisavalt selged, täpsed ja tingimusteta (kohtuotsus Balocchi, punkt 34).

35. Artikli 11 A-osa lõike 1, B-osa lõigete 1 ja 2 ning artikli 17 lõigete 1 ja 2 sätetes on aga täpselt esitatud maksustatava summa kindlaksmääramise eeskirjad ning vastavalt ka mahaarvamiseõiguse tekkimise ja ulatuse tingimused. Nendes ei ole jäetud liikmesriikidele sätete rakendamisel mingit hindamisruumi. Niisiis vastavad nad eelmainitud kriteeriumidele ja annavad seetõttu üksikisikutele õigused, millele need saavad liikmesriigi kohtus tugineda, et vaidlustada nende sätetega vastuolus olevaid liikmesriigi õigusnorme.

36. Järelikult tuleb teise küsimuse esimesele osale vastata, et kuuenda direktiivi artikli 11 A-osa lõike 1 ja B-osa lõigete 1 ja 2 ning artikli 17 lõigete 1 ja 2 sätted annavad üksikisikutele õigusi, millele nad võivad liikmesriigi kohtus tugineda.

### **Teise küsimuse teine osa**

37. Selle küsimusega tahab liikmesriigi kohus teada, kas maksukohustuslane võib kuuenda direktiiviga vastuolus oleva riikliku õigusakti jõustumispäevani tagasiulatuva jõuga nõuda alusetult makstud käibemaksu tagasimaksmist.

38. Kuues direktiiv ei sisalda sätteid, mida saaks kohaldada maksukohustuslaste poolt alusetult makstud käibemaksu tagasimaksmise taotluste suhtes.

39. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt (vt eriti 2. veebruari 1988. aasta otsust kohtuasjas 309/85: Barra, EKL 1988, lk 355, punkt 11) selgitab ja täpsustab tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle asutamislepingu artikliga 177 antud pädevust kasutades ühenduse õigusnormile annab, siiski selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldub, et kohus võib kohaldada ja peab kohaldama õigusnormi selles tõlgenduses isegi õigussuhetele, mis on tekkinud enne eelotsusetaotlust, kui peale selle on täidetud nimetatud normi kohaldamise pädevusega kohtutele hagi esitamise tingimused.

40. Konkreetsemalt järeldub sellest, et õigus tagasi saada maksu, mis on liikmesriigis sisse nõutud ühenduse õigust rikkudes, täiendab ühenduse õigusega õigussubjektidele antud õigusi, nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus, ja on nende tagajärjeks (eespool viidatud kohtuotsus Barra, punkt 17).

41. Kuigi on tõsi, et neid summasid saab tagastada ainult liikmesriigi eri asjaomaste õigusaktidega kehtestatud materiaalsetel ja menetluslikel tingimustel, ei tohi need tingimused ja menetlusnormid, mis tagavad isikutele ühenduse õiguse vahetust õigustumõjust tulenevate õiguste kaitse, olla vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale (vt eriti 9. novembri 1983. aasta otsust kohtuasjas 199/82: San Giorgio, EKL 1983, lk 3595, eespool viidatud kohtuotsust Barra, punkt 18, ning 25. juuli 1991. aasta otsust kohtuasjas C-208/90: Emmott, EKL 1991, lk I-4269, punkt 16, ja 6. detsembri 1994. aasta otsust kohtuasjas C-410/92: Johnson, EKL 1994, lk I-5483, punkt 21) ebasoodsamad kui liikmesriigi kohtule esitatavate samalaadsete kaebuste puhul ega sätestatud selliselt, et nad muudaksid ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise tegelikult võimatuks.

42. Seega tuleb teise küsimuse teisele osale vastata, et maksukohustuslane võib kuuenda direktiiviga vastuolus oleva riikliku õigusakti jõustumispäevani tagasiulatuva jõuga nõuda alusetult makstud käibemaksu tagasimaksmist vastavalt asjaomase liikmesriigi õiguskorras kehtestatud menetlusnormidele, tingimusel, et need normid ei ole ebasoodsamad kui liikmesriigi kohtule esitatavate samalaadsete kaebuste puhul ega sätestatud selliselt, et nad muudaksid ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise tegelikult võimatuks.

### **Kohtukulud**

43. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Euroopa Ühenduste Komisjoni ja Kreeka valitsuse kohtukulused ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus liikmesriigi kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

vastuseks Dioikitiko Protodikeio Athinas'e 7. aprilli 1992. aasta otsusega esitatud küsimustele, otsustab:

**1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikleid 2, 11 ja 17 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriigi õigusnormide alusel maksustatakse naftalõpptoodete importi käibemaksuga, mida arvutatakse teistsuguse baashinna alusel, kui selle direktiivi artiklis 11 on sätestatud, ning vabastades naftasektori ettevõtjad deklaratsioonide esitamise kohustusest, jäetakse nad ilma sisendtehingute pealt makstud käibemaksu mahaarvamise õigusest.**

**2. Kuuenda direktiivi sätteid, eriti selle artikleid 13–17, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui käibemaksust vabastatakse naftatoodete veo- ja ladustamisteenused, mis ei ole seotud nende toodete veoga esimesest sihtkohast teise, teadaolevasse sihtkohta.**

**3. Kuuenda direktiivi artikli 11 A-osa lõike 1 ja B-osa lõigete 1 ja 2 ning artikli 17 lõigete 1 ja 2 sätted annavad üksikisikutele õigusi, millele nad võivad liikmesriigi kohtus tugineda.**

**4. Maksukohustuslane võib kuuenda direktiiviga vastuolus oleva riikliku õigusakti jõustumispäevani tagasiulatuva jõuga nõuda alusetult makstud käibemaksu tagasimaksmist vastavalt asjaomase liikmesriigi õiguskorras kehtestatud menetlusnormidele, tingimusel, et need normid ei ole ebasoodsamad kui liikmesriigi kohtule esitatavate samalaadsete kaebuste puhul ega sätestatud selliselt, et nad muudaksid ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise tegelikult võimatuks.**

Schockweiler

Mancini

Kakouris

Murray

Hirsch

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 6. juulil 1995 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Kuuenda koja esimees

R. Grass

F. A. Schockweiler