

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
JACOBS

van 9 maart 1995 \*

1. In de onderhavige zaak heeft het Dioikitiko Protodikeio Athinas om een prejudiciële beslissing verzocht over de vraag, of de Griekse bijzondere wettelijke regeling inzake belastingheffing over de levering van aardolieproducten in overstemming zijn met de bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn<sup>1</sup> inzake de maatstaf van heffing en het recht op aftrek, en zo niet, of deze bepalingen rechtstreekse werking hebben en/of een belastingplichtige met een beroep op deze bepalingen terugbetaling van belasting kan verlangen vanaf 1 januari 1987, datum van inwerkingtreding van de betrokken Griekse wet.

### De Griekse wettelijke regeling

2. Artikel 11, leden 1 en 2, van Griekse wet nr. 1571/1985 (hierna: „aardoliewet”) bepaalt, dat de basisprijs van aardolieproducten periodiek bij ministerieel besluit wordt vastgesteld op basis van bij presidentieel besluit omschreven factoren, zoals de cif-prijs in Griekse havens van gebruiksklare

produkten die in havens van Lid-Staten van de EG in de Middellandse Zee of in Noord-Europa zijn geladen. Bij ministerieel besluit kan worden bepaald, dat de basisprijs de verkoopprijs op de nationale markt is van produkten afkomstig van staatsraffinaderijen.

3. Ingevolge artikel 11, lid 3, van de aardoliewet dienen bijkomende economische factoren die bij de vaststelling van de verkoopprijs op de Griekse markt in aanmerking moeten worden genomen, te worden vastgesteld bij ministerieel besluit. Het verschil tussen de verkoopprijs en de cif-prijs in Griekse havens dekt de kosten van vervoer, de specifieke kosten voor de bevoorrading van grensgebieden, van probleemgebieden en van toeristische gebieden, de winstmarge van groothandelaars en detailhandelaars, opslagkosten en andere factoren. Ook de verbruikersprijs moet bij ministerieel besluit worden vastgesteld, en komt overeen met de verkoopprijs vermeerderd met belastingen, heffingen en rechten ten gunste van de staat of derde partijen.

4. Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding waren in Griekse wet nr. 1642/1986 inzake de toepassing van de BTW (hierna:

\* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 143, blz. 1).

„BTW-wet”) bijzondere regels vastgesteld voor de heffing van BTW over aardolieprodukten. Artikel 37 van de BTW-wet bepaalde:

„1. Bij de levering en de invoer van verbruiksklare aardolieprodukten wordt de belasting in de zin van de onderhavige wet berekend op de basisprijs van die produkten, zoals die in artikel 11 van de aardoliewet en in presidentieel decreet nr. 619/1985 is bepaald. Bedoelde basisprijs wordt verhoogd met rechten, heffingen, de bijzondere verbruiksbelasting en de overige heffingen ten gunste van de schatkist of van derden, met uitzondering van de belasting in de zin van de onderhavige wet.

(...)

3. Tot voldoening van de belasting is gehouden de vennootschap die handel drijft in aardolieprodukten. Wat het ontstaan van de belastingschuld, de opeisbaarheid van de belasting en de betaling ervan betreft, gelden de voorschriften voor de inning van de bijzondere verbruiksbelasting op aardolieprodukten, die samen met de belasting van de onderhavige wet wordt geïnd.

4. Voor de levering van aardolieprodukten zijn de vennootschappen die handel drijven in aardolieprodukten, de benzinstations en de andere detailhandelaars niet verplicht de

in artikel 31 bedoelde aangiften te doen, en hebben zij ook niet het in artikel 23 bedoelde recht op aftrek van belasting. Op de facturen voor levering van verbruiksklare aardolieprodukten aan vorenbedoelde personen wordt de belasting in de prijs opgenomen en de vermelding ‚niet-afgetrokken belasting over de toegevoegde waarde’ aangebracht.

5. Voor de toepassing van artikel 24, lid 1, wordt het bedrag van de per jaar berekende omzet van de in lid 4 bedoelde personen met betrekking tot de levering van aardolieprodukten opgeteld bij de noemer van de in die bepaling vastgestelde breuk. Die personen zijn verplicht de aankopen van aardolieprodukten in een aparte rubriek van hun boekhouding te vermelden.

6. Van de belasting van de onderhavige wet zijn vrijgesteld de diensten betreffende het vervoer en de opslag van aardolieprodukten.

7. Onverminderd het bepaalde in artikel 23, lid 4, sub e, wordt de belasting over de toegevoegde waarde van aardolieprodukten afgetrokken wanneer de belastingplichtige ze gebruikt hetzij als grondstof of hulpstof voor de vervaardiging van produkten waarvan de levering aan deze belasting is onderworpen, hetzij voor het verrichten van belastbare diensten (...).”

5. Artikel 24, lid 1, waar in artikel 37, lid 5, naar wordt verwezen, luidde:

„Ingeval de belastingplichtige goederen en diensten gebruikt voor handelingen, waarvoor deels geen recht op aftrek bestaat, wordt de af te trekken belasting volgens een pro-rataregel bepaald. Het pro rata is de uitkomst van een breuk met als teller het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, en als noemer het bedrag met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat.”

#### Het gemeenschapsrecht

6. De communautaire BTW-regeling bevat geen bijzondere bepalingen voor de belastingheffing over aardolieprodukten. De volgende algemene bepalingen zijn evenwel van toepassing.

7. Artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn<sup>2</sup>, zoals gewijzigd bij artikel 36 van de Zesde richtlijn, bepaalt:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het

beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

8. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

<sup>2</sup> — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301).

2. de invoer van goederen.”

b) de normale waarde bij gebreke van een prijs of indien de betaalde of te betalen prijs niet de enige tegenprestatie voor het ingevoerde goed vormt.

9. Artikel 11 bepaalt:

„A. *In het binnenland*

(...)

1. De maatstaf van heffing is:

2. De Lid-Staten kunnen als maatstaf van heffing de waarde nemen zoals omschreven in verordening (EEG) nr. 803/68.

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b), c) en d): alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

(...)”

10. Artikel 17 bepaalt:

(...)

„Ontstaan en omvang van het recht op aftrek

B. *Bij invoer van goederen*

1. De maatstaf van heffing is:

1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

a) de prijs die is of moet worden betaald door de importeur indien deze prijs de enige tegenprestatie vormt als omschreven in A, lid 1, sub a);

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag

de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

11. Artikel 19, lid 1, bepaalt:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

„Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

— de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en

(...)

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

— de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De Lid-Staten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

(...)”

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.”

## Feiten en prejudiciële vragen

Hof om een prejudiciële beslissing heeft verzocht over de volgende vragen:

12. Verzoekster in het hoofdgeding houdt zich in Griekenland bezig met de handel in aardolieproducten en andere, verwante producten. Volgens haar BTW-aangifte had zij tijdens de periode van 1 januari tot 31 december 1987 een omzet van 2 012 096 225 DR. Zij had evenwel slechts voor 13 % daarvan (251 189 876 DR) recht op aftrek. De overige 87 % (1 760 906 349 DR) betrof de verkoop van aardolieproducten waarvoor ingevolge artikel 37, lid 4, van de BTW-wet geen recht op aftrek bestond. Tijdens diezelfde periode betaalde zij 14 336 654 DR bij wege van voorbelasting over haar algemene kosten. Ingevolge de BTW-wet, inzonderheid de artikelen 24, lid 1, en 37, lid 5, verzocht zij om aftrek van slechts 13 % van dat bedrag (1 863 765 DR), welk percentage overeenkomt met het gedeelte van de omzet waarvoor recht op aftrek bestaat. Op 31 december 1990 trok zij evenwel haar oorspronkelijke aangifte in, met een beroep op een verschoonbare dwaling, en verzocht zij om aftrek van de resterende 87 % (12 472 889 DR) aan voorbelasting die in haar oorspronkelijke aangifte niet was afgetrokken. Tot staving van dit verzoek, stelde zij dat de bijzondere methode van belastingheffing over aardolieproducten in strijd was met de bepalingen van de Zesde richtlijn, inzonderheid de artikelen 11 en 17 daarvan.

13. Verzoekster heeft beroep ingesteld bij het Dioikitiko Protodikeio Athinas, dat het

„1) Was de Griekse Staat op welke grond dan ook bevoegd:

a) enerzijds de invoer van verbruiksklare aardolieproducten te onderwerpen aan belasting over de toegevoegde waarde, berekend op grond van een basisprijs die verschilt van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, en B, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen, en anderzijds de vennootschappen die handel drijven in aardolieproducten, de benzinestations en de andere detailhandelaars vrij te stellen van de verplichting aangiften in te dienen en hen aldus het recht te ontnemen om de belasting af te trekken, zoals is bepaald bij artikel 37, leden 1 en 4, van wet nr. 1642/1986, en

b) ingevolge lid 6 van datzelfde artikel van de belasting vrij te stellen, de diensten van vervoer en opslag van aardolieproducten, die niet samenhangen met het vervoer enz. van die producten van de eerste naar een andere bekende plaats van bestemming?

2) Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, en de Griekse Staat die bevoegdheid (dat recht) dus niet had, zijn vorenbedoelde bepalingen van de artikelen 11 (A, lid 1, en B, leden 1 en 2) en 17 (leden 1 en 2) van die richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig opdat de verzoekende vennootschap ze als hoger recht kan aanvoeren voor het Dioikitiko Protodikeio waar de onderhavige zaak aanhangig is, en kan de belastingplichtige krachtens die bepalingen, met terugwerkende kracht tot 1 januari 1987, toen wet nr. 1642/1986 in werking trad, aanspraak maken op aftrek van de belasting over handelingen in eerdere stadia, die zij niet heeft afgetrokken, en op terugbetaling van het belastingbedrag dat zij uit dien hoofde voor het aanslagjaar 1987 onverschuldigd heeft betaald?"

### Ontvankelijkheid van de vragen

14. De Griekse regering voert een aantal argumenten aan inzake de ontvankelijkheid van de vragen van de nationale rechter. Mijns inziens dient slechts op één van die argumenten te worden ingegaan, namelijk het argument dat vraag 1 niet-ontvankelijk is omdat de verwijzende rechter niet het verband aantoot tussen de wijze van belastingheffing over importen en leveringen van aardolieproducten overeenkomstig artikel 37, lid 1, van de BTW-wet, en de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek overeenkomstig artikel 24, lid 1, van de wet. Ook heeft de rechter niet gepreciseerd in welk opzicht een uitspraak van het Hof over de

verenigbaarheid van artikel 37, lid 1, van de BTW-wet met artikel 11 van de Zesde richtlijn, of de verenigbaarheid van artikel 37, lid 6, van de BTW-wet met de richtlijn, van belang is voor de beslissing van het geschil.

15. Inderdaad is het geschil, zoals in de verwijzingsbeschikking is uiteengezet, beperkt tot het recht van verzoekster in het hoofdgeding, een onderneming die aardolieproducten verkoopt, om de belasting over haar algemene kosten af te trekken. Bijgevolg is verzoeksters vordering in feite uitsluitend gebaseerd op artikel 17 van de Zesde richtlijn. Zoals ik verder zal uiteenzetten, houdt de afwijzing van de belastingaftrek evenwel nauw verband met de bijzondere BTW-regels die naar Grieks recht gelden voor aardolieproducten, en mijns inziens is de verwijzende rechter terecht tot de conclusie gekomen dat een prejudiciële beslissing wenselijk is zodat hij zich kan uitspreken over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van die regeling in haar geheel, met inbegrip van de regel die zich tegen belastingaftrek verzet. Derhalve geef ik het Hof in overweging de eerste vraag van de nationale rechter te beantwoorden, en ze slechts in zoverre te herformuleren als noodzakelijk is om een directe uitspraak over de Griekse wettelijke regeling te vermijden.

### Vraag 1, sub a

16. Verzoekster stelt in haar schriftelijke opmerkingen, dat de Griekse wettelijke rege-

ling in strijd is met de artikelen 11 en 17 van de richtlijn; de Commissie deelt deze zienswijze. De Griekse regering daarentegen stelt, dat haar wettelijke regeling niet afwijkt van de gemeenschapsregels, en niet meer is dan een boekhoudkundige regeling die is aangepast aan de Griekse markt. De prijs van aardolieproducten op de Griekse markt wordt namelijk vastgesteld en blijft ongewijzigd zodra het produkt de raffinaderij verlaat tot de levering aan de eindverbruiker. In die context bepalen de BTW-regels, dat de belasting wordt geheven over de volledige verbruikersprijs, zodra het produkt in de handel wordt gebracht. Die prijs omvat alle belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de BTW zelf, de winstmarge van de tussenpersonen in het commercieel circuit, alsmede transport- en opslagkosten, en is in overeenstemming met artikel 11. In latere handelsstadia behoeft geen belasting te worden geheven en afgetrokken, aangezien de produkten in het eerste stadium volledig zijn belast en de belasting in de latere fasen in de prijs van de produkten wordt opgenomen en aldus op de verbruiker wordt afgewenteld. De Griekse regels brengen geen wijziging in de belastingdruk voor de eindverbruiker.

17. Mijns inziens wijkt de Griekse regeling zowel naar de vorm als naar de inhoud af van die van de Eerste en van de Zesde richtlijn. Zulks blijkt uit het volgende voorbeeld in de schriftelijke opmerkingen van de Griekse regering:

Vennootschap B verkoopt aardolieproducten, en koopt produkten van vennootschap A tegen 200 DR per liter, zijnde de basisprijs

van 190 DR (de brutowinstmarge en alle rechten en heffingen inbegrepen) en 10 DR aan BTW.<sup>3</sup> Over die prijs van 200 DR ontvangt vennootschap B een commissie van 6 DR per liter. Onder de Griekse regeling wordt BTW geheven in één enkel stadium, namelijk bij de invoer van de produkten door vennootschap A. Vennootschap A berekent de bij de invoer betaalde BTW door aan vennootschap B, en neemt deze op in haar verkoopprijs. Vennootschap B rekent geen BTW aan bij de herverkoop van de produkten en trekt ook geen BTW af naar aanleiding van de aankoop bij vennootschap A; de BTW is evenwel een bestanddeel van de door vennootschap B toegepaste verkoopprijs.

18. Uit dit voorbeeld blijkt, dat het wezenlijke verschil tussen de Griekse regels en de gemeenschapsregels hierin bestaat, dat onder eerstbedoelde regeling over aardolieproducten één keer BTW wordt geheven, op het ogenblik dat het produkt in de handel wordt gebracht. Die regeling is dus in strijd met het fundamentele beginsel van artikel 2 van de Eerste richtlijn, dat BTW moet worden geheven in alle stadia van de productie en distributie.

19. De Griekse regeling vormt eveneens een schending van een aantal specifieke bepalingen van de Zesde richtlijn, inzonderheid de artikelen 2, 11 en 17.

<sup>3</sup> — Volgens een tweede voorbeeld van de Griekse regering zou de verkoopprijs van 200 DR ook kunnen omvatten een basisprijs van 175 DR, een brutowinstmarge van 15 DR en 10 DR aan BTW. De verschillende methodes voor de vaststelling van de basisprijs overeenkomstig de aardoliewet lijken geen gevolgen te hebben voor de BTW-vaststelling.



20. Ingevolge artikel 2 zijn aan de belasting onderworpen, de leveringen „van goederen (...) welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”. Op grond van die bepaling zou belasting moeten worden geheven over de verkoop van aardolieprodukten door vennootschap A én door vennootschap B, terwijl onder de Griekse regeling alleen belasting wordt geheven bij de invoer van de produkten door vennootschap A.

21. Artikel 11, A, lid 1, sub a, bepaalt dat de maatstaf van heffing voor leveringen in het binnenland datgene is dat de leverancier als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen; dienovereenkomstig sluit artikel 11, A, lid 3, sub b, uit van de maatstaf van heffing, prijskorting en -rabatten die aan de koper worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip van levering. Artikel 11, B, lid 1, bepaalt, dat bij invoer van goederen de maatstaf van heffing de prijs is die is betaald door de importeur indien deze prijs de enige tegenprestatie vormt, dan wel de normale waarde bij gebreke van een prijs of indien de betaalde prijs niet de enige tegenprestatie vormt. Ingevolge artikel 11, B, lid 2, kunnen de Lid-Staten bij invoer ook als maatstaf van heffing nemen de waarde zoals omschreven in verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen.<sup>4</sup> Deze verordening is vervangen door verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980.<sup>5</sup> Ingevolge die verordening is de douanewaarde de transactiewaarde, dit wil zeggen

de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij worden verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap (zie artikel 3).

22. Deze regels zijn bedoeld om te verzekeren dat BTW wordt geheven in elke handelsfase, over de prijs of waarde van de goederen *in die fase*. Uit het voorbeeld hierboven blijkt evenwel, dat onder de Griekse regeling de BTW eenmaal wordt geheven, bij de invoer, op basis van de verbruikersprijs van de goederen op de Griekse markt.

23. Ten slotte bepaalt artikel 17, lid 2, dat de belastingplichtigen recht op aftrek van de BTW over goederen en diensten hebben, voor zover deze worden gebruikt voor belaste handelingen. Zoals gezegd, is de verkoop van aardolieprodukten door vennootschap B ingevolge artikel 2 een belastbare handeling, waarvoor dus een recht op aftrek zou dienen te bestaan.

24. Ik ben het niet eens met de zienswijze van de Griekse regering, dat de verschillen tussen haar regeling en de gemeenschapswetgeving louter van boekhoudkundige aard zijn. Zoals ik heb uiteengezet, wijken de Griekse regels af van de communautaire wettelijke regeling wat basisbegrippen betreft zoals belastbare handeling, maatstaf van heffing en recht op aftrek.

4 — PB 1968, L 148, blz. 6.

5 — PB 1980, L 134, blz. 1. Thans geldt de regeling van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1), waarbij verordening nr. 1224/80 is ingetrokken.

25. Bovendien leiden zij op wezenlijke punten tot verschillende resultaten. De Griekse regering stelt blijkbaar terecht, dat haar regeling geen gevolgen heeft voor de belastingdruk op de eindverbruiker. De regering bevestigde ter terechtzitting, dat ervoor is gezorgd dat belastingplichtigen die aardolieprodukten aankopen voor bedrijfsdoeleinden en niet voor de wederverkoop, de betaalde BTW kunnen terugkrijgen.

26. De regeling vertoont evenwel een belangrijk gebrek dat rechtstreeks van belang is voor het geschil in de hoofdzaak. Dit kan worden geïllustreerd door het hierboven vermelde voorbeeld dat de Griekse regering heeft gegeven, als volgt verder uit te werken. Gedurende de betrokken periode bestaat 80 % van de omzet van vennootschap B in de verkoop van aardolieprodukten en 20 % in andere transacties, die alle belastbaar zijn. Bovendien betaalt vennootschap B gedurende dezelfde periode 10 000 000 DR aan BTW over algemene kosten voortvloeiend uit haar bedrijf in zijn geheel.

27. Onder de regeling van de Zesde richtlijn zou de belasting in een dergelijk geval normaal functioneren. Aangezien de Zesde richtlijn niet in een vrijstelling voorziet voor leveringen van aardolieprodukten, zou de volledige omzet van vennootschap B belastbaar zijn, en zou daarvoor recht op aftrek bestaan. Bijgevolg zou artikel 17, lid 5, betreffende het geval waarin een belastingplichtige goederen en diensten koopt die gedeeltelijk worden gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, niet van toepassing zijn. Hetzelfde geldt voor

artikel 19, lid 1, betreffende de breuk die in een dergelijk geval wordt toegepast voor de berekening van het pro rata. Vennootschap B zou dus recht hebben op volledige aftrek van de belasting over haar algemene kosten.

28. Volgens de Griekse regels zou evenwel geen recht op aftrek van de BTW over de verkoop van aardolieprodukten door vennootschap B ontstaan. Bijgevolg zou artikel 24, lid 1, van de BTW-wet, vastgesteld ten uitvoering van artikel 19, lid 1, van de richtlijn, van toepassing zijn. Ingevolge artikel 24, lid 1, juncto artikel 37, lid 5, van de BTW-wet, zou vennootschap B recht hebben op aftrek van niet meer dan 20 % (in het voorbeeld 2 000 000 DR) van de BTW over haar algemene kosten, aangezien zij slechts recht op aftrek heeft voor 20 % van haar totale omzet (zijnde de som van de omzet waarvoor recht op aftrek bestaat en van die waarvoor zulks niet het geval is, namelijk de verkoop van aardolieprodukten).

29. Over dit aspect van de Griekse wettelijke regeling gaat het in het hoofdgeding. Zoals hierboven gezegd, zou onder de regeling van de Zesde richtlijn de levering door een belastingplichtige van aardolieprodukten, die een belastbare handeling is, geen beperking teweegbrengen van zijn recht op aftrek van belasting over algemene kosten. Verzoekster in het hoofdgeding stelt terecht, dat haar ten onrechte het recht op aftrek van belasting over zulke kosten is ontzegd.

30. Blijkbaar vraagt verzoekster niet eveneens de terugbetaling van de BTW over haar aankopen van aardolieprodukten. Mijns inziens is die beperking van haar aanspraken terecht. Onder de Griekse regeling draagt verzoekster aan de belastingautoriteiten geen BTW af over haar verkopen van petroleum produkten, en trekt zij geen BTW af over de aankoop van die produkten. De BTW komt uiteindelijk ook niet voor haar rekening, nu zij hem aan haar klanten doorberekent als een verdoken element van de verbruikersprijs. Onder de regels van de Zesde richtlijn zou zij de BTW over de aankoop van de produkten kunnen aftrekken, welk voordeel volledig zou worden gecompenseerd door de belasting in de volgende handelsfase, die zij bij de verkoop van de produkten zou moeten afdragen. Dat verzoekster de BTW over de aardolieprodukten zelf niet kan aftrekken, brengt dus niet mee dat zij een bijkomende BTW-last zou hebben te dragen.

31. Als bezwaar zou kunnen worden aangevoerd, dat de Zesde richtlijn, zolang zij niet ten uitvoer is gelegd, verzoekster niet de verplichting kan opleggen belasting te betalen over haar verkoop van aardolieprodukten, nu een richtlijn aan particulieren alleen rechten kan toekennen en hun geen verplichtingen kan opleggen behoudens wanneer zij in nationaal recht is omgezet; de belasting over de eigen omzet, die verschuldigd zou zijn indien de richtlijn naar behoren was omgezet, dient derhalve buiten beschouwing te blijven bij de berekening van de teruggave waarop verzoekster ingevolge de richtlijn aanspraak heeft. In een geval als dat van de Zesde richtlijn, die een exhaustieve belastingregeling behelst, kan volgens mij alleen dan worden uitgemaakt of een belastingplichtige onder de nationale regeling te veel belasting heeft betaald, wanneer de gevolgen voor de betrokken transacties worden onderzocht

van alle relevante bepalingen van de richtlijn te zamen, en de aldus berekende belasting-schuld wordt vergeleken met die welke onder de nationale regeling ontstaat. De bepalingen ter zake van de belastingschuld van een belastingplichtige wat bepaalde transacties betreft, moeten als een ondeelbaar geheel worden beschouwd.

32. Een dergelijk probleem ontstaat niet in verband met verzoeksters aanspraak op terugbetaling van de BTW betaald over haar algemene kosten. Zoals het voorbeeld hierboven aantoont, heeft de weigering om de aftrek van een gedeelte van die BTW toe te staan, tot gevolg dat verzoekster in strijd met de Zesde richtlijn niet-terugvorderbare BTW heeft moeten dragen.

33. Dit aspect van de Griekse wettelijke regeling wekt verbazing, omdat het niet in overeenstemming is met de logica van de speciale regels voor aardolieprodukten. De reden voor de gedeeltelijke weigering van de BTW-aftrek ingevolge de artikelen 17, lid 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn, ter uitvoering waarvan artikel 24, lid 1, van de BTW-wet is vastgesteld, is dat aftrek van belasting over goederen en diensten niet is gerechtvaardigd wanneer zij worden gebruikt met het oog op leveringen waarover geen belasting wordt geheven. Zou BTW kunnen worden afgetrokken in verband met kostenelementen van belastingvrije leveringen, dan zou dit tot belastingontwijking leiden. Onder de Griekse regeling is de verkoop van aardolieprodukten evenwel niet belastingvrij. De produkten worden over de

volledige verbruikersprijs belast op het ogenblik waarop zij in de handel worden gebracht. Bij de verkoop ervan door tussenpersonen wordt niet opnieuw belasting geheven en wordt geen belasting afgetrokken, om uitsluitend technische redenen, die hierin bestaan dat onder de Griekse regeling belasting wordt geheven in één enkele handelsfase, en dat zij daarna als een verborgen prijsbestanddeel wordt doorberekend.

34. Subsidiair stelt de Griekse regering, dat haar regeling weliswaar afwijkt van de Zesde richtlijn, doch dat de Raad daarvoor machtiging had verleend overeenkomstig artikel 27, leden 1 tot 4, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke Lid-Staat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

2. De Lid-Staat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie

daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

3. De Commissie stelt de andere Lid-Staten binnen een maand daarvan in kennis.

4. Het besluit van de Raad wordt geacht te zijn genomen indien noch de Commissie, noch een Lid-Staat binnen twee maanden nadat de Lid-Staten overeenkomstig lid 3 in kennis zijn gesteld, om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht.”

35. De Griekse regering stelt dat zij, waar zij de volledige tekst van het ontwerp van BTW-wet ter kennis van de Commissie heeft gebracht, aan de eisen van artikel 27, lid 2, heeft voldaan. Ingevolge artikel 27, lid 4, heeft de Raad dus stilzwijgend machtiging verleend voor de bijzondere maatregelen.

36. De zienswijze, dat het voor een Lid-Staat volstaat de tekst van alle of van een deel van haar wettelijke bepalingen mee te delen zonder de aandacht te vestigen op specifieke maatregelen, strookt evenwel niet met de tekst van artikel 27, leden 2 tot en met 4, en met de daarin neergelegde procedure. De Commissie dient de andere Lid-Staten van de voorgestelde maatregelen *binnen een maand* in kennis te stellen. Bovendien wordt het besluit van de Raad geacht te zijn geno-

men binnen *twee maanden* na die kennisgeving, behoudens indien om behandeling van de zaak door de Raad is verzocht. In weerwil van de korte termijn voor de stilzwijgende goedkeuring van maatregelen, is de kennisgeving meer dan een loutere formaliteit. Maatregelen waarvoor krachtens artikel 27 machtiging is verleend, dienen de in artikel 27, lid 1, vermelde doelstellingen op het oog te hebben, en mogen niet afwijken van de regels van de richtlijn, „voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het doel”.<sup>6</sup> Het is dan ook essentieel, dat de Lid-Staten en vooral de Commissie de kans krijgen voorgestelde maatregelen naar behoren te onderzoeken om uit te maken of aan deze eisen is voldaan. Gelet op de korte termijn die in artikel 27 is vastgesteld, kan zulks alleen wanneer mededeling wordt gedaan van de specifieke maatregelen die worden voorgesteld.

37. Bovendien kan volgens mij voor de Griekse regeling geen machtiging worden verleend in de zin van artikel 27, althans niet zonder grondige wijzigingen. Zelfs indien men de zienswijze van de Griekse regering erkent, dat de regels noodzakelijk zijn ter voorkoming van belastingfraude of belastingontwijking, is — zoals hierboven uiteengezet (punt 33) — moeilijk in te zien waarom de beperking van de aftrek van voorbelasting over algemene kosten een noodzakelijk onderdeel van een dergelijke regeling vormt. Dit aspect van de regels lijkt mij niet strikt noodzakelijk ter bereiking van het doel van de wettelijke regeling, in de zin van voormeld arrest van 10 april 1984.<sup>7</sup>

38. Mijn conclusie luidt derhalve, dat de Griekse regering niet gerechtigd was een regeling zoals die welke is beschreven in vraag 1, sub a, toe te passen.

#### Vraag 1, sub b

39. Met deze vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of de Griekse regering belastingvrijstelling mocht verlenen voor diensten van vervoer en opslag van aardolieproducten, die niet samenhangen met het vervoer van deze producten van de eerste naar een andere bekende plaats van bestemming.

40. Ook op deze vraag moet een negatief antwoord worden gegeven.

41. Artikel 11, B, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

„b) de bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, tot de eerste plaats van bestemming in het binnenland.

6 — Arrest van 10 april 1984, zaak 324/82, Commissie/België, Jurispr. 1984, blz. 1861, r. o. 29.

7 — Aangehaald in voetnoot 6.

Onder „eerste plaats van bestemming” wordt verstaan de plaats die genoemd is in de vrachtbrief of een ander vervoerdocument waarop de goederen in het land van invoer worden binnengebracht. Bij gebreke van deze vermelding wordt de eerste plaats van bestemming geacht de plaats te zijn waar de eerst overlading van de goederen in dat land geschiedt.

de goederen en diensten worden gebruikt voor diensten die zijn vrijgesteld ingevolge artikel 14, lid 1, sub i.

De Lid-Staten kunnen de bovenbedoelde bijkomende kosten eveneens in de maatstaf van heffing opnemen, wanneer zij voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming, indien deze bekend is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.”

42. Artikel 14, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn behelst een vrijstelling van

„de diensten welke betrekking hebben op de invoer van goederen en waarvan de waarde overeenkomstig het bepaalde in artikel 11, B, lid 3, sub b), in de maatstaf van heffing is opgenomen”.

43. Ingevolge artikel 17, lid 3, sub b, bestaat een recht op aftrek van de BTW voor zover

44. Uit deze bepalingen volgt, dat de reden voor de vrijstelling in artikel 14, lid 1, sub i, voor de diensten welke betrekking hebben op de invoer van goederen, hierin bestaat, dat ingevolge artikel 11, B, lid 3, sub b, de kosten van dergelijke diensten reeds opgenomen zijn in de maatstaf van heffing voor de invoer van de goederen waarop de diensten betrekking hebben. Nu in weerwil van deze vrijstelling de BTW over bij deze dienstverrichtingen gebruikte goederen en diensten aftrekbaar is, blijft de BTW volledig aftrekbaar voor de kostenbestanddelen van de ingevoerde goederen.

45. Artikel 37, lid 6, van de BTW-wet voorziet in een vrijstelling voor alle diensten van vervoer en opslag van aardolieprodukten. Dat artikel 37, lid 6, anders dan artikel 14, lid 1, sub i, van de richtlijn de vrijstelling niet beperkt tot kosten voor diensten tot de eerste plaats van bestemming of tot een andere bekende plaats van bestemming, vindt wellicht hierin zijn verklaring, dat onder de Griekse regeling de maatstaf van heffing voor de invoer van aardolieprodukten gebaseerd is op de verbruikersprijs, waarin de kosten van alle diensten tot de laatste handelsfase zijn begrepen.

46. Zoals de regels voor aardolieprodukten zelf, zijn ook deze regels evenwel in strijd met de Zesde richtlijn, die niet in een vrijstelling voorziet voor dergelijke diensten, behoudens binnen de grenzen van artikel 14, lid 1, sub i. Op de gronden die zijn uiteengezet in verband met vraag 1, sub a, kunnen zij bovendien ook niet worden geacht overeenkomstig artikel 27 van de richtlijn te zijn medegedeeld en stilzwijgend goedgekeurd.

## Vraag 2

47. Met het eerste onderdeel van deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de artikelen 11, A, lid 1, en B, leden 1 en 2, en 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn rechtstreekse werking hebben.

48. Uit de tekst van deze bepalingen blijkt, dat zij onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn. Hieraan doet niet af, dat de Lid-Staten ingevolge artikel 11, B, lid 2, als maatstaf van heffing de waarde kunnen nemen zoals omschreven in verordening nr. 803/68. Een belastingplichtige mag zich evenwel met een beroep op artikel 11 verzetten tegen de toepassing van een belastbare grondslag die niet in overeenstemming is met artikel 11, B, lid 1, noch met artikel 11, B, lid 2.

49. Bovendien wijs ik erop, dat de rechtstreekse werking van artikel 11, A, lid 1, niet in twijfel is getrokken in de zaken waarin in verband met die bepaling om een prejudiciële beslissing is verzocht (zie inzonderheid de arresten van 23 november 1988<sup>8</sup>, 27 maart 1990<sup>9</sup> en 2 juni 1994.<sup>10</sup> Hetzelfde geldt voor artikel 17, lid 2, van de richtlijn (zie de arresten van 8 maart 1988<sup>11</sup> en van 11 juli 1991).<sup>12</sup>

50. Met het tweede onderdeel van vraag 2 wenst de verwijzende rechter te vernemen, of een belastingplichtige aanspraak heeft op terugbetaling van krachtens de Griekse wet onverschuldigd betaalde belasting, met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 1987, datum van inwerkingtreding van die wet.

51. Er zij op gewezen, dat de Zesde richtlijn geen termijnen vaststelt voor de terugvordering van onverschuldigd betaalde belasting, en evenmin regels vaststelt inzake de gronden voor terugvordering.

52. Het Hof heeft verklaard, dat het „bij ontbreken van een desbetreffende gemeenschapsregeling, een aangelegenheid van de

8 — Zaak 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Jurispr. 1988, blz. 6365.

9 — Zaak C-126/88, *Boots Company*, Jurispr. 1990, blz. I-1235.

10 — Zaak C-33/93, *Empire Stores*, Jurispr. 1994, blz. I-2329.

11 — Zaak 165/86, *Intiem*, Jurispr. 1988, blz. 1471.

12 — Zaak C-97/90, *Lennartz*, Jurispr. 1991, blz. I-3795.

ationale rechtsorde van elke Lid-Staat [is] om de procesregels te geven voor de rechtsvorderingen met het oog op de bescherming van de rechten welke de justitiabelen aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht ontlenden, met dien verstande dat deze regels niet ongunstiger mogen zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen en ook niet van dien aard, dat zij de uitoefening van door de communautaire rechtsorde verleende rechten praktisch onmogelijk maken” (arrest van 25 juli 1991<sup>13</sup>, waarin het Hof de beginselen heeft bevestigd die waren ontwikkeld in zijn arresten van 16 december 1976<sup>14</sup> en van 9 november 1983<sup>15</sup>).

53. Het Hof heeft dus gestreefd naar een evenwicht tussen de noodzaak de doeltreffende werking van het gemeenschapsrecht te verzekeren en het recht van de Lid-Staten om, bij gebreke van gemeenschapsbepalingen, procedureregels vast te stellen wat administratieve en gerechtelijke procedures betreft. Beroepstermijnen in belastingzaken zijn te beschouwen als een toepassing van het beginsel van rechtszekerheid, dat zowel de belastingbetaler als de administratie beschermt<sup>16</sup>; bovendien zijn zij ook in overeenstemming met het beginsel van behoorlijk bestuur.

54. Wanneer een Lid-Staat een redelijke beroepstermijn oplegt ten opzichte van een aanslagjaar, kan zulks niet worden geacht een beroep op het gemeenschapsrecht nagenoeg

onmogelijk te maken<sup>17</sup> of, in de woorden die het Hof elders heeft gebruikt, uiterst moeilijk.<sup>18</sup> De Griekse wet voorziet in een beroepstermijn van drie jaar vanaf het einde van het betrokken aanslagjaar.<sup>19</sup> Die termijn lijkt niet onredelijk kort.

55. In het arrest Emmott<sup>20</sup>, waarin het ging over de richtlijn inzake gelijke behandeling<sup>21</sup>, verklaarde het Hof dat, wegens de bijzondere aard van richtlijnen, „tot het moment waarop een richtlijn naar behoren is omgezet, een gebrekkige Lid-Staat zich niet kan beroepen op termijnoverschrijding door een particulier die een procedure tegen hem instelt ter bescherming van de rechten die de bepalingen van die richtlijn de particulier toekennen, en dat een in het nationale recht vastgelegde beroepstermijn niet vóór dat tijdstip kan gaan lopen”.

56. In zijn arresten Steenhorst-Neerings<sup>22</sup> en Johnson<sup>23</sup>, verklaarde het Hof evenwel, dat de in het arrest Emmott gegeven oplos-

13 — Zaak C-208/90, Emmott, Jurispr. 1991, blz. I-4269, r. o. 16.

14 — Zaak 33/76, Rewe, Jurispr. 1976, blz. 1989, r. o. 5.

15 — Zaak 199/82, San Giorgio, Jurispr. 1983, blz. 3595.

16 — Arrest Rewe, aangehaald in voetnoot 14.

17 — Arrest Rewe, aangehaald in voetnoot 14, r. o. 5; arrest San Giorgio, aangehaald in voetnoot 15, r. o. 12; arrest Emmott, aangehaald in voetnoot 13, r. o. 16. Zie eveneens het arrest van 1 april 1993, gevoegde zaken C-31/91-C-44/91, Lager e. a., Jurispr. 1993, blz. I-1761, r. o. 27-29.

18 — Arrest San Giorgio, aangehaald in voetnoot 15, r. o. 14; arrest van 19 november 1991, gevoegde zaken C-6/90 en C-9/90, Francovich, Jurispr. 1991, blz. I-5357, r. o. 43.

19 — Artikel 91, lid 2, van wetsbesluit 321 van 17-18 oktober 1969, *Staatsblad van de Helleense Republiek*, A 205.

20 — Reeds aangehaald in voetnoot 13, r. o. 23 van het arrest.

21 — Richtlijn 79/7/EEG van de Raad van 19 december 1978 betreffende de geleidelijke tenuitvoerlegging van het beginsel van gelijke behandeling van mannen en vrouwen op het gebied van de sociale zekerheid (PB 1979, L 6, blz. 24).

22 — Arrest van 27 oktober 1993, zaak C-338/91, Jurispr. 1993, blz. I-5475.

23 — Arrest van 6 december 1994, zaak C-410/92, Jurispr. 1994, blz. I-5483, r. o. 26.



sing beperkt blijft tot „de specifieke omstandigheden van die zaak, waarin als gevolg van verval van recht verzoekster in het hoofdgeding geen enkele mogelijkheid meer had, haar recht op gelijke behandeling ingevolge de richtlijn te doen gelden”.

57. Blijkbaar kan een beroep dus alleen slagen, wanneer het is ingesteld binnen de door het nationale recht vastgestelde termijn. Dit is waarschijnlijk het geval, nu verzoekster haar verzoek om herziening van haar belastingaangifte voor 1987 heeft ingediend op 31 december 1990, dit wil zeggen op de laatste dag van de periode van drie jaar volgend op het betrokken aanslagjaar.

58. De vraag is, of verzoekster het verzuim van Griekenland om de richtlijn ten uitvoer te leggen, kan inroepen. Mijs inziens volgt uit het beginsel dat vorderingen op basis van het gemeenschapsrecht niet minder gunstig mogen worden behandeld dan vorderingen op basis van het nationale recht, dat, wanneer een belastingplichtige aanspraak heeft op terugbetaling van belasting voor een bepaald aanslagjaar op gronden die door het nationale recht worden erkend, deze mogelijkheid ook dient te gelden voor aanspraken gebaseerd op het gemeenschapsrecht; dit geldt ongeacht de aard van de door het nationale recht erkende gronden. Mijs inziens is het moeilijk, enigszins artificieel en overbodig, op zoek te gaan naar een vergelijkbare vordering krachtens nationaal recht.

Zulks ware overigens niet in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof ter zake. Die rechtspraak is gebaseerd op het beginsel dat, voor zover de doeltreffendheid van het gemeenschapsrecht is verzekerd, het bij ontbreken van geharmoniseerde regels aan de Lid-Staten staat, een evenwicht te vinden tussen de eisen van rechtszekerheid en behoorlijk bestuur, en het vereiste van een juiste toepassing van de belasting in een bepaald aanslagjaar. Wanneer een Lid-Staat instemt met de herziening van een aangifte voor een belastingjaar, op verzoek van de belastingplichtige, binnen een bepaalde periode en ongeacht de grond voor dat verzoek, erkent hij impliciet dat voor de periode waarvoor de vordering is toegelaten, de noodzaak van een juiste toepassing van de belasting de voorrang heeft. De Lid-Staat kan een op het gemeenschapsrecht gebaseerd verzoek dus niet afwijzen met een beroep op de beginselen van rechtszekerheid of behoorlijk bestuur.

59. Dit geldt te meer, wanneer de Lid-Staat heeft nagelaten een richtlijn ten uitvoer te leggen, en dus zelf in gebreke is gebleven en de belastingplichtige op een dwaalspoor heeft gebracht. De belastingbetaler die zijn aangifte indient, moet erop kunnen vertrouwen, dat alle relevante gemeenschapsrichtlijnen in nationaal recht zijn omgezet, en mag zich in dat verband uitsluitend op de nationale wettelijke regeling baseren. Blijkt achteraf dat de nationale wettelijke regeling gebreken vertoont, dan dient hem de gelegenheid te worden gegeven de herziening van zijn aangifte te vragen binnen de door het nationale recht voor herziening op eender welke grond vastgestelde termijn.

60. De situatie is in ieder geval duidelijk, wanneer de nationale wet in de mogelijkheid van een herziening voorziet op grond van verschoonbare dwaling in hoofde van de belastingbetaler, wat in casu blijkbaar het geval is. In die omstandigheden dient voor de belastingbetaler de mogelijkheid open te staan om de herziening van zijn aangifte te vragen, nu er een direct verband bestaat tussen de betrokken dwaling en het verzuim van de Lid-Staat om de richtlijn ten uitvoer te leggen.

61. Ten slotte nog een woord over de opmerking van de Griekse regering, ter terechtzitting, dat voor het slagen van een vordering tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde belasting beslissend is, of de BTW al dan niet aan de eindverbruiker is doorberekend. Nu onder de Griekse regeling voor aardolieproducten de produkten tegen een vaste prijs worden verkocht, zie ik in de onderhavige zaak niet in hoe een vennootschap die dergelijke produkten verkoopt, in staat zou zijn onverschuldigd betaalde BTW aan haar klanten door te berekenen.

## Conclusie

62. Mitsdien geef ik in overweging de vragen te beantwoorden als volgt:

- „1) a) De bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn, inzonderheid de artikelen 2, 11 en 17 daarvan, verzetten zich ertegen dat een Lid-Staat regels toepast waarbij BTW wordt geheven bij de invoer van aardolieproducten, berekend op grond van een basisprijs als omschreven in de verwijzingsbeschikking, waarbij ondernemingen die aardolieproducten verkopen, benzinstations en andere detailhandelaren vrijgesteld zijn van het indienen van belastingaangiften betreffende hun leveringen van deze produkten en de belasting over de aankoop van die produkten niet kunnen aftrekken.
- b) De Zesde richtlijn, inzonderheid artikel 14, lid 1, sub i, verzet zich tegen vrijstelling van belasting voor diensten van vervoer en opslag van aardolieproducten, die niet samenhangen met het vervoer van deze produkten naar de eerste of naar een andere plaats van bestemming die bekend is op het tijdstip van het belastbaar feit.

- 2) a) De artikelen 11, A, lid 1, en B, leden 1 en 2, en artikel 17, leden 1 en 2, hebben rechtstreekse werking, zodat een belastingplichtige ze voor de nationale rechter kan inroepen tegen de toepassing door de nationale belastingautoriteiten van daarmee onverenigbare nationale wettelijke bepalingen.
- b) Bij ontbreken van toepasselijke gemeenschapsregels, dient het nationale recht te bepalen of een belastingplichtige om terugbetaling van belasting mag verzoeken met terugwerkende kracht vanaf de datum van inwerking-treding van een met het gemeenschapsrecht strijdige nationale wet. De nationale procedureregels mogen evenwel geen onderscheid maken tussen op het nationale en op het gemeenschapsrecht gebaseerde vorderingen, en mogen de bescherming van door het gemeenschapsrecht gegarandeerde rechten niet buitengewoon moeilijk maken. Wanneer het nationale recht in de terugbetaling van onverschuldigd betaalde belasting voorziet op gronden zoals dwaling, dient deze bepaling eveneens te gelden voor vorderingen gebaseerd op het verzuim van de betrokken Lid-Staat om de gemeenschapswetgeving naar behoren ten uitvoer te leggen.”