

61993C0062

Conclusions de l'avocat général Jacobs présentées le 9 mars 1995. - BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion contre Etat hellénique. - Demande de décision préjudicielle: Dioikitiko Protodikeio Athinas - Grèce. - Interprétation des articles 11, 17, et 27 de la sixième directive TVA - Régime hellénique de taxation des produits pétroliers - Base d'imposition - Droit à déduction - Exonération. - Affaire C-62/93.

Recueil de jurisprudence 1995 page I-01883

Conclusions de l'avocat général

++++

1. Dans la présente affaire, le Dioitiko Protodikeio Athinas souhaite obtenir une décision sur le point de savoir si le régime spécial de taxation des livraisons de produits pétroliers prévu par la législation grecque est compatible avec les dispositions de la sixième directive TVA (ci-après la "sixième directive") (1) relatives à la base d'imposition et au droit à déduction et, dans la négative, si lesdites dispositions ont un effet direct et peuvent être invoquées par un assujetti pour demander un remboursement de la taxe avec effet rétroactif à la date à laquelle la loi grecque concernée est entrée en vigueur, à savoir le 1er janvier 1987.

La législation grecque

2. L'article 11, paragraphes 1 et 2, de la loi grecque n° 1571/1985 (ci-après la "loi sur le pétrole") prévoit que le prix de base des produits pétroliers est fixé régulièrement par arrêté ministériel en fonction de facteurs déterminés par décret présidentiel, tels que les prix caf dans les ports grecs des produits finis chargés dans des ports des États membres des Communautés européennes situés en Méditerranée ou en Europe septentrionale. Le prix de base peut être défini par arrêté ministériel comme étant le prix de commercialisation sur le marché intérieur des produits provenant des raffineries d'État.

3. En vertu de l'article 11, paragraphe 3, de la loi sur le pétrole, des facteurs économiques supplémentaires intervenant dans la formation du prix de commercialisation des produits pétroliers mis sur le marché grec sont déterminés par arrêté ministériel. La différence entre le prix de commercialisation et les prix caf dans les ports grecs couvre le coût du transport, le coût spécifique de l'approvisionnement des régions frontalières, à problèmes et touristiques, la marge bénéficiaire des grossistes et détaillants ainsi que le coût de conservation des stocks, sans exclure la prise en compte d'autres facteurs. Le prix à la consommation, fixé également par arrêté ministériel, est formé par le prix de commercialisation augmenté des impôts, taxes, contributions et droits au profit de l'État ou de tiers.

4. A l' époque pertinente pour le présent litige, la loi grecque n° 1642/1986 relative à l' application de la TVA (ci-après la "loi sur la TVA") prévoyait un régime spécial de taxation des produits pétroliers. L' article 37 de la loi sur la TVA était ainsi libellé:

"1 En cas de livraison et d' importation de produits pétroliers finis, la taxe visée dans la présente loi est calculée sur le prix de base de ces produits, tel qu' il est fixé par l' article 11 de la loi (sur le pétrole) ... et par le décret présidentiel n° 619/1985... Ce prix de base est majoré des droits, taxes, accises et autres impositions en faveur de l' État ou de tiers, à l' exception de la taxe visée dans la présente loi.

...

3. La société qui commercialise les produits pétroliers est redevable du versement de la taxe. En ce qui concerne la naissance de la dette fiscale, l' exigibilité de la taxe et le versement de celle-ci, les dispositions relatives aux droits de douane qui s' appliquent à la perception des accises sur les produits pétroliers, qui sont perçues en même temps que la taxe visée dans la présente loi, sont applicables.

4. En ce qui concerne la livraison des produits pétroliers, les sociétés qui commercialisent ces produits, les exploitants de stations-service et les autres détaillants ne sont pas soumis à l' obligation de déclaration, visée à l' article 31, et n' ont pas non plus la faculté de déduire la taxe prévue par les dispositions de l' article 23. Dans les factures de livraison de produits pétroliers finis aux personnes précitées, la taxe est incorporée dans le prix et la mention taxe sur la valeur ajoutée non déduite est inscrite sur ces factures.

5. Aux fins de l' application des dispositions de l' article 24, paragraphe 1, le montant du chiffre d' affaires annuel des personnes visées au paragraphe 4 ci-dessus, qui provient des livraisons de produits pétroliers, est ajouté au dénominateur de la fraction prévue par cette disposition. Ces personnes doivent inscrire les achats de produits pétroliers dans une colonne distincte dans leurs livres comptables.

6. Les services de transport et de stockage des produits pétroliers sont exonérés de la taxe visée dans la présente loi.

7. Sans préjudice des dispositions de l' article 23, paragraphe 4, sous e), la taxe sur la valeur ajoutée frappant les produits pétroliers est déductible lorsque l' assujetti utilise ces produits soit en tant que matière première ou matière accessoire pour fabriquer des produits dont la livraison est soumise à cette taxe, soit à des fins de prestations de services soumises à la taxe..."

5. Aux termes de l' article 24, paragraphe 1, cité à l' article 37, paragraphe 5:

"Dans le cas où l' assujetti utilise les biens et les services pour des opérations dont certaines n' ouvrent pas droit à déduction, la taxe déductible est fixée à un pourcentage de la taxe intégrale. Ce pourcentage est égal à la fraction ayant pour numérateur le montant, déterminé par année, du chiffre d' affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction et comme dénominateur le montant afférent aux opérations indiquées dans le numérateur, ainsi qu' aux opérations n' ouvrant pas droit à déduction."

La législation communautaire

6. La législation communautaire en matière de TVA ne contient pas de régime spécial de taxation des produits pétroliers. Les dispositions générales suivantes sont toutefois pertinentes.

7. L' article 2 de la première directive TVA (2), tel que modifié par l' article 36 de la sixième directive, prévoit:

"Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d' appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d' imposition.

A chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué jusqu' au stade du commerce de détail inclus."

8. L' article 2 de la sixième directive dispose:

"Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l' intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens."

9. L' article 11 dispose:

"A. A l' intérieur du pays

1. La base d' imposition est constituée:

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l' acheteur, du preneur ou d' un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations;

...

B. A l' importation de biens

1. La base d' imposition est constituée:

a) par le prix payé ou à payer par l' importateur, si ce prix constitue la seule contrepartie définie sous A paragraphe 1 sous a);

b) par la valeur normale, si le prix fait défaut ou si le prix payé ou à payer ne constitue pas la seule contrepartie du bien importé.

...

2. Les États membres peuvent retenir comme base d' imposition la valeur définie dans le règlement (CEE) n° 803/68.

..."

10. L' article 17 dispose:

"Naissance et étendue du droit à déduction

1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l' assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

b) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens importés;

...

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n' ouvrant pas droit à déduction, la déduction n' est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l' ensemble des opérations effectuées par l' assujetti conformément à l' article 19.

..."

11. L' article 19, paragraphe 1, prévoit:

"Le prorata de déduction, prévu à l' article 17 paragraphe 5 dernier alinéa, résulte d' une fraction comportant

° au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d' affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l' article 17 paragraphes 2 et 3,

° au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d' affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu' aux opérations qui n' ouvrent pas droit à déduction. Les États membres ont la faculté d' inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l' article 11 sous A paragraphe 1 sous a).

Le prorata est déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l' unité supérieure."

Les faits et les questions posées par la juridiction nationale

12. La demanderesse au principal commercialise du pétrole et des produits connexes en Grèce. Selon les données de ses déclarations TVA, son chiffre d' affaires s' est élevé, pour la période allant du 1er janvier au 31 décembre 1987, à 2 012 096 225 DR. Toutefois, seuls 13 % de ses opérations (251 189 876 DR) ont ouvert droit à déduction. Les 87 % restants (1 760 906 349 DR) consistaient en ventes de produits pétroliers à l' égard desquelles le droit à déduction était refusé par l' article 37, paragraphe 4, de la loi sur la TVA. Au cours de la même période, la demanderesse a supporté un montant de TVA de 14 336 654 DR qui correspondait à la taxe payée en amont sur ses frais généraux. En application de la loi sur la TVA, en particulier de ses articles 24, paragraphe 1, et 37, paragraphe 5, la demanderesse a demandé la déduction de 13 % seulement de ce montant (1 863 765 DR), c' est-à-dire le pourcentage correspondant aux

opérations ouvrant droit à déduction. Mais elle a ensuite révoqué, le 31 décembre 1990, ses déclarations initiales en arguant d'une erreur excusable et estimé qu'elle avait le droit de déduire les 87 % restants (12 472 889 DR) du montant de la taxe payée en amont qu'elle n'avait pas déduits dans ses déclarations initiales. A l'appui de sa demande, elle a fait valoir que le régime spécial de taxation des produits pétroliers était contraire aux dispositions de la sixième directive, notamment ses articles 11 et 17.

13. Le Dioitiko Protodikeio Athinas, devant lequel la demanderesse a introduit un recours, a saisi la Cour des questions préjudicielles suivantes:

"1) L'État grec pouvait-il, à quelque titre que ce soit:

a) d'une part, soumettre l'importation de produits pétroliers finis à la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix de base précité qui diffère de celui prévu par l'article 11 (sous A paragraphe 1 et B paragraphes 1 et 2 de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes) et, d'autre part, dispenser les sociétés qui commercialisent des produits pétroliers, les exploitants de stations-service et les autres détaillants de l'obligation d'introduire des déclarations et les empêcher ainsi de déduire la taxe, comme cela est prévu, respectivement, par les paragraphes 1 et 4 de l'article 37 de la loi (sur la TVA);

b) exonérer de la taxe, conformément au paragraphe 6 du même article, les services de transport et de stockage des produits pétroliers, qui ne sont pas liés au transport, etc., de ces produits du premier lieu de destination vers un autre lieu connu.

2) En cas de réponse négative à la question précédente, c'est-à-dire, si l'État grec n'avait pas cette possibilité (ce droit), les dispositions précitées des articles 11 (sous A paragraphe 1 et B paragraphes 1 et 2) et 17 (paragraphes 1 et 2) de ladite directive sont-elles inconditionnelles et suffisamment précises pour que la société demanderesse puisse les invoquer en tant que dispositions de rang supérieur devant le Dioikitiko Protodikeio qui a été saisi de sa demande; en outre, en cas de réponse affirmative à cette dernière question, la société assujettie peut-elle, en application de ces dispositions, demander avec effet rétroactif au 1er janvier 1987, date à laquelle la loi (sur la TVA) est entrée en vigueur, la déduction de la taxe pour les opérations en amont précitées, qu'elle n'a pas déduite, et le remboursement de la taxe qu'elle a indûment versée à ce titre pour l'exercice 1987?"

Recevabilité des questions

14. Le gouvernement hellénique invoque un certain nombre d'arguments relatifs à la recevabilité des questions posées par la juridiction nationale. A notre avis, un seul de ces arguments mérite considération, à savoir que la première question est irrecevable parce que le juge de renvoi n'explique pas quel est le lien causal entre le mode de taxation des importations et des livraisons de produits pétroliers en vertu de l'article 37, paragraphe 1, de la loi sur la TVA et le calcul du prorata de déduction au titre de l'article 24, paragraphe 1, de cette même loi; il n'explique pas davantage pour quelle raison un arrêt de la Cour sur la compatibilité de l'article 37, paragraphe 1, de la loi avec l'article 11 de la sixième directive ou la compatibilité de l'article 37, paragraphe 6, de la loi avec la directive lui permettrait de statuer sur le litige dont il est saisi.

15. Il est exact que le litige, tel qu'il est décrit dans l'ordonnance de renvoi, est limité au droit de la demanderesse au principal, une société ayant pour objet le commerce de produits pétroliers, de déduire la taxe sur ses frais généraux. En conséquence, la prétention de la demanderesse n'est fondée en définitive que sur l'article 17 de la sixième directive. Toutefois, ainsi que nous l'expliquerons ci-après, le refus du droit à déduction de la taxe est intimement lié au régime spécial de taxation des produits pétroliers prévu par la loi grecque, et, à notre avis, le juge de renvoi a estimé à juste titre qu'il était souhaitable d'obtenir une décision qui lui permette de décider de la compatibilité avec le droit communautaire du régime dans son ensemble, y compris de la règle

refusant la déduction de taxe. Nous estimons dès lors qu'il conviendrait que la Cour réponde à la première question posée par la juridiction nationale, tout en la reformulant dans la mesure nécessaire pour éviter de statuer directement sur la législation grecque.

Première question, sous a)

16. Dans ses observations écrites, la demanderesse soutient que la législation hellénique est incompatible avec les articles 11 et 17 de la directive, point de vue qui est partagé par la Commission. Le gouvernement hellénique soutient au contraire que sa législation ne s'écarte pas du régime communautaire, mais prévoit simplement des modalités comptables adaptées au marché grec. Dans ce marché, le prix des produits pétroliers est fixé et reste identique depuis le moment où les produits quittent les raffineries jusqu'au moment de la livraison au consommateur final. Le régime de la TVA tient compte de cela en prévoyant la perception de la taxe sur le prix global à la consommation au début du processus de commercialisation. Ce prix, qui inclut toutes les taxes, contributions, droits et redevances à l'exception de la TVA elle-même, la marge bénéficiaire des intermédiaires dans la chaîne de commercialisation, ainsi que les frais de transport et de stockage, est conforme à l'article 11. L'application et la déduction de la taxe aux stades ultérieurs de la commercialisation sont inutiles, puisque les produits ont été totalement taxés au premier stade et que la taxe est répercutée à travers la chaîne commerciale sur le consommateur dans le prix des produits. Le régime grec ne modifie pas la charge de la taxe supportée par le consommateur final.

17. A notre avis, les dispositions helléniques s'écartent, tant sur la forme que sur le fond, de celles des première et sixième directives. Cette conclusion peut être illustrée par l'exemple suivant tiré des observations écrites du gouvernement hellénique:

La société B, qui commercialise des produits pétroliers, s'approvisionne auprès d'une société pétrolière A, qui lui vend le produit concerné au prix de 200 DR le litre, constitué par le prix de base de 190 DR (incluant la marge bénéficiaire brute et tous droits et taxes) et la TVA de 10 DR (3). Sur ce prix de 200 DR, la société B prélève une commission de 6 DR par litre. En vertu du régime grec, la TVA est perçue à un seul stade, celui de l'importation des produits par la société A. La société A répercute sur la société B, en l'incorporant dans son prix de vente, la TVA acquittée lors de l'importation. La société B ne facture pas la TVA sur la revente des produits et ne déduit pas davantage la TVA de ses achats à la société A; la TVA est néanmoins incorporée dans le prix de vente de la société B.

18. Il ressort de l'exemple précédent que la différence essentielle entre le régime grec et le régime communautaire est que le premier applique la TVA sur les produits pétroliers uniquement au premier stade du processus de commercialisation. Il est dès lors contraire au principe fondamental, énoncé à l'article 2 de la première directive, selon lequel la TVA s'applique à tous les stades de la production et de la distribution.

19. Le régime grec enfreint également un certain nombre de dispositions particulières de la sixième directive, notamment les articles 2, 11 et 17.

20. L'article 2 soumet à la taxe les livraisons "de biens ... effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel". En vertu de cette disposition, les ventes de produits pétroliers effectuées par la société A et par la société B devraient être taxées, alors qu'en vertu du régime grec la taxe est perçue uniquement lors de l'importation des produits par la société A.

21. L'article 11, sous A, paragraphe 1, sous a), prévoit que la base d'imposition à l'intérieur du pays est constituée en principe par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur; l'article 11, sous A, paragraphe 3, sous b), exclut dès lors de la base d'imposition les rabais et ristournes de prix consentis à l'acheteur et acquis au moment où s'effectue l'opération.

L' article 11, sous B, paragraphe 1, prévoit que la base d' imposition à l' importation de biens est constituée par le prix payé par l' importateur, si ce prix constitue la seule contrepartie, ou par la valeur normale, si le prix fait défaut ou si le prix payé ne constitue pas la seule contrepartie. En vertu de l' article 11, sous B, paragraphe 2, les États membres peuvent aussi retenir comme base d' imposition la valeur définie dans le règlement (CEE) n° 803/68 du Conseil, du 27 juin 1968, relatif à la valeur en douane des marchandises (4). Ce règlement a été remplacé par le règlement (CEE) n° 1224/80 du Conseil du 28 mai 1980 (5). En vertu de ce règlement, la valeur en douane originelle des marchandises est la valeur transactionnelle, c' est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu' elles sont vendues pour l' exportation à destination du territoire douanier de la Communauté (voir l' article 3).

22. L' objet de ces dispositions est de garantir que la TVA est appliquée à chaque stade de la commercialisation sur le prix ou la valeur des marchandises à ce stade. Or, l' exemple repris ci-dessus montre clairement que, selon le régime grec, la TVA est perçue une fois pour toutes à l' importation sur le prix de vente au consommateur final des marchandises mises sur le marché grec.

23. Enfin, l' article 17, paragraphe 2, autorise l' assujetti à déduire la TVA sur les biens et services utilisés pour les besoins de ses opérations taxées. Ainsi que nous l' avons déjà observé, les ventes de produits pétroliers de la société B constituent des opérations taxées au titre de l' article 2 et devraient donner lieu à déduction de taxe.

24. Nous ne partageons pas l' avis du gouvernement hellénique selon lequel il ne faut pas tenir compte des différences entre le régime grec et la législation communautaire car il s' agit de simples modalités comptables. Ainsi que nous l' avons démontré, le régime grec déroge à la législation communautaire sur des notions fondamentales, telles que les opérations taxées, la base d' imposition et le droit à déduction.

25. Il aboutit en outre à des résultats essentiellement différents. Le gouvernement hellénique a apparemment raison d' affirmer que son régime n' affecte pas le montant de la taxe supportée par le consommateur final. Il a confirmé à l' audience que des dispositions spéciales veillaient à garantir que les assujettis qui achètent des produits pétroliers pour les besoins de leur entreprise plutôt que pour la revente ne supportent pas un montant de TVA irrécupérable.

26. Le régime présente néanmoins une lacune importante qui concerne directement le litige au principal. Nous pouvons illustrer cette affirmation en développant l' exemple précité fourni par le gouvernement hellénique. Supposons que, pendant la période en cause, 80 % du chiffre d' affaires de la société B proviennent des ventes de produits pétroliers et 20 % d' autres opérations taxées. Supposons ensuite que, pendant la même période, la société B supporte un montant de TVA de 10 000 000 DR sur les frais généraux afférents à l' ensemble de ses activités.

27. En vertu des dispositions de la sixième directive, la taxe fonctionnerait normalement dans un tel cas. Puisque la sixième directive ne prévoit pas d' exonération des livraisons de produits pétroliers, les opérations de la société B seraient taxées intégralement et ouvriraient droit à déduction. En conséquence, l' article 17, paragraphe 5, qui concerne le cas d' un assujetti qui acquiert des biens et services pour effectuer en partie des opérations n' ouvrant pas droit à déduction, ne s' applique pas. Il en va de même de l' article 19, paragraphe 1, qui détermine la fraction utilisée pour calculer le prorata de déduction en pareil cas. La société B serait donc autorisée à déduire la totalité de la taxe sur ses frais généraux.

28. Or, selon le régime grec, les ventes de produits pétroliers de la société B n' ouvriraient pas droit à déduction. Par conséquent, l' article 24, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, qui transpose l' article 19, paragraphe 1, de la directive, s' appliquerait. En vertu des dispositions combinées de l' article 24, paragraphe 1, et de l' article 37, paragraphe 5, de la loi, la société B ne serait autorisée à déduire que 20 % (c' est-à-dire 2 000 000 DR) de la TVA sur ses frais généraux, puisque ses

opérations ouvrant droit à déduction ne représentent que 20 % de l' ensemble de ses opérations (c' est-à-dire le total de ses opérations ouvrant droit à déduction et de ses opérations n' y ouvrant pas droit, à savoir ses ventes de pétrole).

29. C' est cet aspect de la législation grecque qui a donné naissance au litige au principal. Ainsi que nous l' avons indiqué plus haut, en vertu du régime de la sixième directive, la livraison par un assujetti de produits pétroliers, qui constitue une opération taxée, n' entraînerait pas de réduction de son droit de déduire la taxe sur ses frais généraux. La demanderesse au principal en conclut à juste titre que la déduction de la taxe sur ces frais lui a été refusée indûment.

30. La demande de remboursement de taxe introduite par la demanderesse ne s' étend apparemment pas à ses achats de produits pétroliers. Selon nous, la demanderesse a raison de limiter sa demande en ce sens. En vertu du régime grec, elle ne paie pas de TVA à l' administration fiscale sur ses ventes de produits pétroliers, pas plus qu' elle ne déduit la TVA sur l' achat de ces produits. Elle ne supporte finalement pas davantage la charge de la TVA sur les produits, puisqu' elle la répercute sur ses clients en tant que composante cachée du prix qu' ils ont à payer. Bien que, en vertu du régime de la sixième directive, la demanderesse soit autorisée à déduire la TVA sur l' achat des produits, tout le bénéfice de cette déduction serait annulé par la taxe en aval qu' elle devrait payer sur la vente des produits. Par conséquent, la demanderesse ne supporte pas de charge supplémentaire de TVA du fait qu' elle ne peut déduire la TVA sur les produits pétroliers eux-mêmes.

31. On pourrait objecter qu' à défaut de transposition, la sixième directive ne saurait imposer à la demanderesse l' obligation de payer la taxe sur ses ventes de produits pétroliers, une directive pouvant uniquement conférer des droits aux particuliers et ne pouvant leur imposer des obligations que si elle a été transposée en droit national; la taxe en aval qui serait à payer si la directive avait été correctement transposée ne doit dès lors pas être prise en compte dans le calcul du remboursement auquel la demanderesse a droit en vertu de la directive. Toutefois, dans le cas d' une directive telle que la sixième directive qui institue un régime de taxation complet et détaillé, il est possible à notre avis de déterminer si un assujetti a payé trop de taxe conformément au régime national en examinant l' effet combiné de toutes les dispositions pertinentes de la directive sur les opérations en question et en comparant la dette fiscale qui en résulte avec celle qui découle du régime national. Les dispositions déterminant la dette fiscale d' un assujetti au regard de certaines opérations doivent être considérées comme formant un tout indissociable.

32. La demande de remboursement de la TVA supportée sur ses frais généraux introduite par la demanderesse ne présente pas les mêmes difficultés. Ainsi qu' il ressort de l' exemple cité plus haut, le refus d' accorder la déduction d' une partie de cette taxe oblige la demanderesse à supporter un montant de TVA irrécupérable qui est incompatible avec la sixième directive.

33. Cet aspect de la législation hellénique est en réalité difficile à comprendre parce qu'il ne cadre pas avec la logique du régime spécial de taxation des produits pétroliers. La raison d'être du refus partiel du droit à déduction de la TVA en vertu des articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive, que l'article 24, paragraphe 1, de la loi sur la TVA est censé transposer, est que la déduction de la taxe sur les biens et services n'est pas justifiée dès lors qu'ils sont utilisés pour les besoins d'opérations non taxées. La déductibilité de la TVA acquittée sur les éléments constitutifs du coût de livraisons non taxées entraînerait certaines fraudes fiscales. Le régime grec n'exempte toutefois pas de la taxe la vente de produits pétroliers. Les produits sont taxés sur la totalité du prix à la consommation fixé dès le début du processus de commercialisation. Leur vente par des intermédiaires n'entraîne pas de nouvelle taxation ni de déduction de taxe pour de simples raisons techniques, à savoir que, selon le régime grec, la taxe n'est appliquée qu'à un seul stade et est ensuite répercutée en tant que composante cachée du prix.

34. Le gouvernement hellénique soutient, à titre subsidiaire, que, même si l'on considérait qu'il a introduit des mesures dérogatoires à la sixième directive, celles-ci ont été autorisées par le Conseil selon la procédure énoncée à l'article 27, paragraphes 1 à 4, de la sixième directive, ainsi libellé:

"1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de taxe due au stade de la consommation finale.

2. L'État membre qui souhaite introduire des mesures visées au paragraphe 1 en saisit la Commission et lui fournit toutes les données utiles d'appréciation.

3. La Commission en informe les autres États membres dans un délai d'un mois.

4. La décision du Conseil sera réputée acquise si, dans un délai de deux mois à compter de l'information visée au paragraphe 3, ni la Commission, ni un État membre n'ont demandé l'évocation de l'affaire par le Conseil."

35. Le gouvernement hellénique affirme que, en saisissant la Commission de l'intégralité du projet de loi sur la TVA, il a respecté l'article 27, paragraphe 2. Le régime spécial a donc reçu l'approbation tacite du Conseil en vertu de l'article 27, paragraphe 4.

36. La thèse selon laquelle il suffit à un État membre de notifier le texte de l'intégralité ou d'une partie de sa législation sans attirer l'attention sur certaines mesures particulières est toutefois incompatible avec les termes de l'article 27, paragraphes 2 à 4, et avec la procédure énoncée dans ces dispositions. La Commission est tenue de notifier les mesures envisagées aux autres États membres dans un délai d'un mois. En outre, à moins que l'évocation de l'affaire par le Conseil n'ait été demandée, la décision est réputée acquise dans un délai de deux mois à compter de cette notification. Malgré la brièveté de ce délai d'approbation tacite des mesures, la notification est loin d'être une simple formalité. Les mesures autorisées en vertu de l'article 27 doivent poursuivre l'objectif énoncé à l'article 27, paragraphe 1, et ne peuvent déroger aux règles de la directive "que dans les limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif" (voir l'arrêt Commission/ Belgique (6)). Il est donc essentiel que les États membres et, en particulier, la Commission aient véritablement l'occasion d'examiner les mesures envisagées afin de vérifier le respect de ces exigences. Eu égard aux délais imposés par l'article 27, cette appréciation n'est possible que si la Commission est saisie spécifiquement des mesures envisagées.

37. Nous estimons de surcroît que le régime grec ne saurait ° du moins sans modification substantielle ° être dûment autorisé en vertu de l' article 27. Même en admettant l' allégation du gouvernement hellénique selon laquelle ces mesures sont nécessaires pour éviter la fraude ou l' évvasion fiscale, on comprend mal, ainsi que nous l' avons déjà expliqué (voir le point 33), pourquoi la limitation du droit à déduction de la taxe acquittée en amont sur les frais généraux doit faire partie de ces mesures. Cet aspect du régime n' apparaît pas strictement nécessaire pour atteindre l' objectif poursuivi par les mesures, ainsi que l' exige l' arrêt Commission/Belgique (7).

38. Nous concluons dès lors que le gouvernement hellénique n' était pas autorisé à appliquer un régime tel que celui décrit dans la première question sous a).

Première question, sous b)

39. En posant cette question, le juge de renvoi demande si le gouvernement hellénique avait le droit d' exonérer de la taxe les services de transport et de stockage des produits pétroliers qui ne sont pas liés au transport de ces produits du premier lieu de destination vers un autre lieu connu.

40. Il convient également de répondre à cette question par la négative.

41. L' article 11, sous B, paragraphe 3, de la sixième directive prévoit que la base d' imposition comprend:

"b) les frais accessoires, tels que les frais de commission, d' emballage, de transport et d' assurance intervenant jusqu' au premier lieu de destination des biens à l' intérieur du pays.

Par premier lieu de destination, il faut entendre le lieu figurant sur la lettre de voiture ou tout autre document de transport sous couvert duquel les biens sont introduits dans le pays d' importation. A défaut d' une telle indication, le premier lieu de destination est censé se trouver au lieu de la première rupture de charge dans ce pays.

Les États membres peuvent également comprendre dans la base d' imposition les frais accessoires visés ci-dessus lorsqu' ils découlent du transport vers un autre lieu de destination, si ce dernier est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe".

42. L' article 14, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive exonère:

"les prestations de services se rapportant à l' importation de biens et dont la valeur est incluse dans la base d' imposition conformément à l' article 11 sous B paragraphe 3 sous b)".

43. En vertu de l' article 17, paragraphe 3, sous b), la TVA est déductible sur les livraisons de biens et les prestations de services utilisés pour les besoins d' opérations exonérées conformément à l' article 14, paragraphe 1, sous i).

44. Il ressort de ces dispositions que la raison d' être de l' exonération des services se rapportant à l' importation de biens, prévue à l' article 14, paragraphe 1, sous i), est que le coût de ces services est déjà inclus, conformément à l' article 11, sous B, paragraphe 3, sous b), dans la base d' imposition à l' importation de biens à laquelle ces services se rapportent. Étant donné que, malgré cette exonération, la TVA est déductible sur les livraisons de biens et les prestations de services utilisés pour les besoins de tels services, la TVA reste totalement déductible sur les éléments constitutifs du coût des marchandises importées.

45. L' article 37, paragraphe 6, de la loi sur la TVA exonère tous les services de transport et de stockage des produits pétroliers. Le fait que l' article 37, paragraphe 6, à la différence de l' article 14, paragraphe 1, sous i), de la directive, ne limite pas l' exonération aux frais de prestations de services encourus jusqu' au premier lieu de destination, ou jusqu' à un autre lieu de destination

connu, peut s'expliquer par la circonstance que, en vertu du régime grec, la base d'imposition à l'importation de produits pétroliers est constituée par le prix à la consommation, et inclut donc le coût de tous les services payés jusqu'au stade final de la commercialisation.

46. Ces mesures, de même que le régime de taxation des produits pétroliers eux-mêmes, sont toutefois contraires à la sixième directive, qui ne prévoit pas d'exonération de ces prestations de services, sauf dans les limites définies à l'article 14, paragraphe 1, sous i). Elles ne peuvent davantage, pour les raisons exposées lors de l'examen de la première question sous a), être considérées comme ayant fait l'objet d'une notification et d'une autorisation tacite en vertu de l'article 27 de la directive.

Seconde question

47. Dans la première partie de cette question, le juge de renvoi demande si l'article 11, sous A, paragraphe 1, et sous B, paragraphes 1 et 2, et l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive ont un effet direct.

48. Il ressort de la lecture de ces dispositions qu'elles répondent à la nécessité d'être inconditionnelles et suffisamment précises. Tel est le cas, même si l'article 11, sous B, paragraphe 2, confère aux États membres la faculté de retenir comme base d'imposition la valeur définie dans le règlement n° 803/68. Un assujetti peut néanmoins invoquer l'article 11 pour contester l'application d'une base d'imposition qui n'est conforme ni aux dispositions de l'article 11, sous B, paragraphe 1, ni à celles de l'article 11, sous B, paragraphe 2.

49. On relèvera par ailleurs que l'effet direct de l'article 11, sous A, paragraphe 1, ne semble pas avoir été mis en doute dans les affaires dans lesquelles cette disposition a fait l'objet d'une demande de décision préjudicielle (voir, notamment, les arrêts *Naturally Yours Cosmetics* (8), *Boots Company* (9) et *Empire Stores* (10)). La même remarque s'applique à l'article 17, paragraphe 2, de la directive (voir, notamment, les arrêts *Intiem* (11) et *Lennartz* (12)).

50. Dans la seconde partie de la seconde question, le juge de renvoi demande si un assujetti peut réclamer le remboursement de la taxe indûment versée en vertu de la loi grecque, avec effet rétroactif au 1er janvier 1987, date à laquelle ladite loi est entrée en vigueur.

51. On constatera que la sixième directive n'énonce pas de règles concernant les délais d'introduction des demandes de remboursement de taxes indûment versées ni les fondements sur la base desquels ces demandes peuvent être introduites.

52. La Cour a déclaré que: "il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire" (voir le point 16 de l'arrêt *Emmot* (13), dans lequel la Cour a réaffirmé les principes qu'elle avait énoncés dans les arrêts *Rewe* (14) et *San Giorgio* (15)).

53. La Cour a donc cherché à réaliser un équilibre entre la nécessité d'assurer l'efficacité du droit communautaire et le droit des États membres, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, de régler les modalités procédurales des recours administratifs et judiciaires. La fixation de délais de recours en matière fiscale constitue une application du principe de la sécurité juridique qui protège à la fois le contribuable et l'administration (16); elle est également compatible avec le principe de bonne administration.

54. La fixation par un État membre d'un délai raisonnable pour l'introduction des recours relatifs à un exercice fiscal ne saurait être considérée comme rendant l'exercice des droits conférés par le droit communautaire pratiquement impossible (17) ou, selon les termes que la Cour a utilisés par ailleurs, excessivement difficile (18). Il apparaît que la loi grecque fixe un délai de recours de trois ans à compter de la fin de l'exercice fiscal concerné (19). Il ne semble pas qu'un tel délai soit excessivement bref.

55. Il est vrai que, dans l'arrêt Emmot (20), qui concernait la directive sur l'égalité de traitement (21), la Cour a déclaré que, eu égard à la nature spécifique des directives, "jusqu'au moment de la transposition correcte de la directive, l'État membre défaillant ne peut pas exciper de la tardiveté d'une action judiciaire introduite à son encontre par un particulier en vue de la protection des droits que lui reconnaissent les dispositions de cette directive et qu'un délai de recours de droit national ne peut commencer à courir qu'à partir de ce moment".

56. Dans les arrêts Steenhorst-Neerings (22) et Johnson (23), la Cour a toutefois déclaré que la solution dégagée dans l'arrêt Emmot était limitée aux "circonstances propres à cette affaire, dans lesquelles la forclusion aboutissait à priver totalement la requérante au principal de la possibilité de faire valoir son droit à l'égalité de traitement en vertu de la directive".

57. En conséquence, il apparaît que la demanderesse ne peut obtenir gain de cause que si sa demande a été introduite dans le délai prescrit par le droit national. C'est probablement le cas, la demande de révocation des déclarations fiscales pour l'exercice 1987 ayant apparemment été introduite le 31 décembre 1990, soit le dernier jour de la période de trois ans suivant l'exercice en cause.

58. Il s'agit de savoir si la demanderesse peut invoquer le défaut de transposition de la directive par la Grèce. A notre avis, il résulte du principe selon lequel les demandes fondées sur le droit communautaire ne doivent pas recevoir un traitement moins favorable que les demandes fondées sur le droit national que, lorsqu'un assujetti a droit à un remboursement de taxe pour un exercice fiscal donné pour des motifs reconnus par le droit national, cette possibilité doit être étendue aux demandes fondées sur le droit communautaire; c'est le cas quelle que soit la nature des motifs reconnus par le droit national. Nous ne pensons pas qu'il soit nécessaire de se livrer à l'exercice difficile et quelque peu artificiel qui consiste à rechercher une demande comparable fondée sur le droit national. En effet, une telle approche ne découle pas de la jurisprudence de la Cour en la matière. Cette jurisprudence repose sur le principe selon lequel, sous réserve de l'obligation d'assurer la sauvegarde des droits conférés par le droit communautaire, il appartient aux États membres, en l'absence d'harmonisation, de décider de l'équilibre qu'il convient de préserver entre les exigences de la sécurité juridique et d'une bonne administration et la nécessité d'assurer l'application correcte de la taxe au cours d'un exercice fiscal donné. Lorsqu'un État membre autorise la réouverture d'un exercice fiscal à la demande de l'assujetti dans un certain délai pour un motif quel qu'il soit, il admet implicitement que, pour la période à laquelle la demande se rapporte, c'est la nécessité d'assurer l'application correcte de la taxe qui prime. L'État membre ne saurait dès lors objecter qu'une demande fondée sur le droit communautaire doit être refusée pour des motifs de sécurité juridique et de bonne administration.

59. Cette conclusion vaut particulièrement dans le cas où un État membre a manqué à son obligation de transposer une directive, lorsque l'État lui-même est défaillant et a amené l'assujetti à commettre l'erreur en question. Un contribuable doit avoir le droit de présumer, lorsqu'il établit ses déclarations fiscales, que la législation nationale a correctement transposé toutes les directives communautaires pertinentes, et il a donc le droit de se fonder exclusivement sur la législation nationale à cet effet. S'il découvre ultérieurement que la législation nationale est défaillante, il doit avoir la possibilité dans ce cas de demander un redressement fiscal dans le délai fixé par le droit national à l'égard des demandes de révision pour tout autre motif.

60. La situation est de toute façon claire lorsque le droit national prévoit un redressement fiscal fondé sur l'erreur excusable du contribuable, comme il semble que ce soit le cas en l'espèce. Dans ces circonstances, le contribuable doit pouvoir demander un redressement fiscal, puisque l'erreur en question est directement imputable à l'État membre défaillant qui n'a pas transposé correctement la directive.

61. Nous souhaiterions enfin commenter brièvement la remarque faite à l'audience par le gouvernement hellénique, selon laquelle le succès d'une demande de remboursement de la taxe indûment versée dépend en partie du point de savoir si la TVA a été répercutée sur le consommateur final. Puisque, conformément au régime grec de taxation des produits pétroliers, le prix de vente des produits est fixe, il est difficile en l'espèce de concevoir comment une société qui commercialise des produits pétroliers serait en mesure de répercuter sur ses clients la TVA indûment versée.

Conclusion

62. Nous sommes dès lors d'avis que les questions posées devraient recevoir les réponses suivantes:

"1) a) Les dispositions de la sixième directive TVA, notamment les articles 2, 11 et 17, interdisent à un État membre d'appliquer un régime qui, d'une part, soumet l'importation de produits pétroliers à la TVA calculée sur un prix de base, tel que défini dans l'ordonnance de renvoi, et, d'autre part, dispense les sociétés qui commercialisent des produits pétroliers, les exploitants des stations-service et les autres détaillants de l'obligation d'introduire des déclarations de taxe relatives à leurs livraisons de ces produits et les empêche de déduire la taxe qui grève l'acquisition de ces produits.

b) La sixième directive, notamment l'article 14, paragraphe 1, sous i), n'autorise pas un État membre à exonérer de la taxe les services de transport et de stockage de produits pétroliers qui ne sont pas liés au transport de ces produits jusqu'au premier lieu de destination ou vers un autre lieu de destination connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

2) a) Les dispositions de l'article 11, sous A, paragraphe 1, et sous B, paragraphes 1 et 2, et de l'article 17, paragraphes 1 et 2, ont un effet direct et peuvent dès lors être invoquées par un assujetti devant une juridiction nationale afin de s'opposer à l'application par l'administration fiscale nationale de dispositions incompatibles de l'ordre juridique interne.

b) En l'absence de réglementation communautaire en la matière, il appartient au droit national de décider si un assujetti peut demander un remboursement de taxe avec effet rétroactif à la date d'entrée en vigueur d'une loi nationale qui est contraire au droit communautaire. Les règles de procédure nationales ne doivent cependant pas établir de discrimination entre les recours fondés sur le droit national et ceux fondés sur le droit communautaire et ne doivent pas rendre excessivement difficile la sauvegarde des droits conférés par l'ordre juridique communautaire. Lorsque le droit national prévoit le remboursement de la taxe indûment versée pour des motifs tels que l'erreur, cette disposition doit être étendue aux recours fondés sur l'absence de transposition

correcte de la législation communautaire par l' État membre concerné."

() Langue originale: l' anglais.*

(1) ° Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires ° Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

(2) ° Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires (JO 1967, 71, p. 1301).

(3) ° Selon un second exemple cité par le gouvernement hellénique, le prix de vente de 200 DR pourrait également être constitué d' un prix de base de 175 DR, d' une marge bénéficiaire brute de 15 DR, et d' une TVA de 10 DR. Les différents modes de fixation du prix de base au titre de la loi sur le pétrole sont sans incidence sur le traitement de la TVA.

(4) ° JO L 148, p. 6.

(5) ° JO L 134, p. 1. Les dispositions pertinentes sont contenues à présent dans le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1), qui a abrogé le règlement n° 1224/80.

(6) ° Arrêt du 10 avril 1984 (324/82, Rec. p. 1861, point 29).

(7) ° Précité, à la note 6.

(8) ° Arrêt du 23 novembre 1988 (230/87, Rec. p. 6365).

(9) ° Arrêt du 27 mars 1990 (C-126/88, Rec. p. I-1235).

(10) ° Arrêt du 2 juin 1994 (C-33/93, Rec. p. I-2329).

(11) ° Arrêt du 8 mars 1988 (165/86, Rec. p. 1471).

(12) ° Arrêt du 11 juillet 1991 (C-97/90, Rec. p. I-3795).

(13) ° Arrêt du 25 juillet 1991 (C-208/90, Rec. p. I-4269).

(14) ° Arrêt du 16 décembre 1976 (33/76, Rec. p. 1989, point 5).

(15) ° Arrêt du 9 novembre 1983 (199/82, Rec. p. 3595).

(16) ° Arrêt Rewe, précité, à la note 14.

(17) ° Voir les arrêts Rewe, précité, à la note 14, point 5; San Giorgio, précité, à la note 15, point 12; Emmot, précité, à la note 13, point 16. Voir également l' arrêt du 1er avril 1993, Lageder e.a. (C-31/91 à C-44/91, Rec. p. I-1761, points 27 à 29).

(18) ° Voir l' arrêt San Giorgio, précité, à la note 15, point 14; l' arrêt du 19 novembre 1991, Francovich e.a. (C-6/90 et C-9/90, Rec. p. I-5357, point 43).

(19) ° Article 91, paragraphe 2, du décret-loi n° 321 des 17-18 octobre 1969, Journal officiel de la République hellénique, A 205.

(20) ° Précité, à la note 13, point 23.

(21) ° Directive 79/7/CEE du Conseil, du 19 décembre 1978, relative à la mise en oeuvre progressive du principe de l' égalité de traitement entre hommes et femmes en matière de sécurité sociale (JO 1979, L 6, p. 24).

(22) ° Arrêt d