

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

FRANCIS G. JACOBS

vom 9. März 1995 *

1. In dieser Rechtssache ersucht das Verwaltungsgericht erster Instanz Athen um eine Entscheidung darüber, ob die besonderen Vorschriften des griechischen Rechts über die Besteuerung von Lieferungen von Erdöl-erzeugnissen im Einklang mit den Vorschriften der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie („Sechste Richtlinie“)¹ über die Besteuerungsgrundlage und das Recht auf Vorsteuerabzug stehen und, wenn dies nicht der Fall ist, ob diese Vorschriften unmittelbare Wirkung haben und ob ein Steuerpflichtiger sich auf sie berufen kann, um eine rückwirkende Erstattung der Steuer von dem Zeitpunkt an zu fordern, in dem das einschlägige griechische Gesetz in Kraft getreten ist, d. h. vom 1. Januar 1987 an.

Die griechischen Rechtsvorschriften

2. Nach Artikel 11 Absätze 1 und 2 des griechischen Gesetzes Nr. 1571/1985 („Erdölgesetz“) ist der Grundpreis von Erdöl-erzeugnissen regelmäßig durch Ministerialerlaß auf der Grundlage von Faktoren festzusetzen, die durch Präsidialverordnung festgelegt werden, wie z. B. den cif-Preis in griechischen Häfen von Fertig-erzeugnissen, die in

im Mittelmeerraum oder in Nordeuropa gelegenen Häfen von EG-Mitgliedstaaten verladen werden. Der Grundpreis kann durch Ministerialerlaß als der Verkaufspreis der aus den staatlichen Raffinerien stammenden Erzeugnisse auf dem Inlandsmarkt definiert werden.

3. Gemäß Artikel 11 Absatz 3 des Erdölgesetzes sind zusätzliche wirtschaftliche Faktoren, die bei der Bildung des Verkaufspreises auf dem griechischen Markt zu berücksichtigen sind, durch Ministerialerlaß festzulegen. Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem cif-Preis in griechischen Häfen soll die Transportkosten, die besonderen Kosten der Versorgung von Grenzgebieten, von Problemgebieten und von touristischen Gebieten, die Gewinnspanne der Groß- und Einzelhändler, Lagerkosten und andere Faktoren abdecken. Der Verbraucherpreis ist ebenfalls durch Ministerialerlaß festzusetzen, dabei handelt es sich um den Verkaufspreis zuzüglich Steuern, Abgaben und Beiträge zugunsten des Staates oder von Dritten.

4. Zu dem für dieses Verfahren maßgeblichen Zeitpunkt enthielt das griechische Gesetz Nr. 1642/1986 über die Anwendung

* Originalsprache: Englisch.

1 — Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) (ABL L 145, S. 1).

der Mehrwertsteuer („Mehrwertsteuergesetz“) besondere Vorschriften über die Besteuerung von Erdölerzeugnissen. Artikel 37 des Mehrwertsteuergesetzes sah folgendes vor:

„1. Bei der Lieferung und der Einfuhr von Erdölfertigerzeugnissen wird die Steuer nach diesem Gesetz nach Maßgabe des Basispreises veranschlagt, so wie dieser durch Artikel 11 des Gesetzes Nr. 1571/1985 (Staatsanzeiger 192) und durch den Präsidialerlaß Nr. 619/1985 (Staatsanzeiger 227) festgelegt wird. Dieser Basispreis wird erhöht um die Zölle, die Abgaben, die besondere Verbrauchssteuer und die sonstigen Belastungen zugunsten des Staates oder Dritter mit Ausnahme der nach diesem Gesetz erhobenen Steuer.

2. ...

3. Zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist die mit den Erdölerzeugnissen handelnde Gesellschaft. Für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht, die Fälligkeit der Steuerforderung und die Steuerzahlung finden die Zollvorschriften Anwendung, die für die Einziehung der besonderen Verbrauchssteuer auf Erdölerzeugnisse gelten, mit der zusammen auch die in diesem Gesetz geregelte Steuer eingezogen wird.

4. Bei der Lieferung von Erdölerzeugnissen sind die Erdölhandelsgesellschaften, die Tankstellenbetreiber und die sonstigen Weiterverkäufer im Einzelhandel nicht ver-

pflichtet, die Erklärungen gemäß Artikel 31 vorzulegen, und haben keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug gemäß Artikel 23. In den Abrechnungen über die Lieferung von Erdölfertigerzeugnissen an die oben genannten Personen wird die Steuer in den Preis einbezogen und auf den Rechnungen der Vermerk ‚Mehrwertsteuer nicht abgezogen‘ eingetragen.

5. Für die Anwendung des Artikels 24 Absatz 1 wird die Höhe des jährlichen Umsatzes der im vorstehenden Absatz 4 genannten Personen, der sich aus Lieferungen von Erdölerzeugnissen ergibt, zu dem Nenner des in dieser Vorschrift geregelten Bruches hinzugerechnet. Diese Personen sind verpflichtet, die Käufe von Erdölerzeugnissen in einer besonderen Spalte ihrer Geschäftsbücher zu verbuchen.

6. Von der nach diesem Gesetz erhobenen Steuer sind die Dienstleistungen Beförderung und Lagerung von Erdölerzeugnissen befreit.

7. Vorbehaltlich der in Artikel 23 Absatz 4 Buchstabe e vorgesehenen Regelungen wird die Mehrwertsteuer bei Erdölerzeugnissen abgezogen, wenn der Steuerpflichtige die Erzeugnisse entweder als Rohstoff oder als Hilfsmaterial für die Herstellung von Erzeugnissen, deren Lieferung dieser Steuer unterliegt, oder für die Erbringung von steuerpflichtigen Dienstleistungen verwendet ...“

5. Artikel 24 Absatz 1, auf den in Artikel 37 Absatz 5 verwiesen wird, lautete:

„Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke von Umsätzen, bei denen zum Teil kein Anspruch auf Steuerabzug eingeräumt wird, so wird die abzuziehende Steuer als prozentualer Anteil der gesamten Steuer bestimmt. Der Prozentsatz wird auf der Grundlage eines Bruches ermittelt, der als Zähler den Betrag der jährlichen Umsatzsteuer mit Ausnahme der Mehrwertsteuer hat, die sich auf Umsätze bezieht, für die ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, und als Nenner den Betrag der im Zähler aufgeführten Umsätze sowie der Umsätze, für die kein Anspruch auf Vorsteuerabzug eingeräumt wird.“

Gemeinschaftsrechtliche Vorschriften

6. Im Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft gibt es keine besonderen Regelungen für die Besteuerung von Erdölerzeugnissen. Jedoch sind die folgenden allgemeinen Vorschriften einschlägig.

7. Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie² in der Fassung des Artikels 36 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, daß auf Gegen-

stände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis auf die Einzelhandelsstufe einschließlich angewandt.“

8. Artikel 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

2 — Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG) (ABl. 1967, S. 14).

2. die Einfuhr von Gegenständen.“

b) der Normalwert, wenn ein Preis fehlt oder der entrichtete oder zu entrichtende Preis nicht den einzigen dem eingeführten Gegenstand entsprechenden Wert der Gegenleistung darstellt.

9. Artikel 11 sieht folgendes vor:

„A. *Im Inland*

...

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

(2) Die Mitgliedstaaten können als Besteuerungsgrundlage den in der Verordnung (EWG) Nr. 803/68 definierten Wert annehmen.

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;

...“

10. Artikel 17 bestimmt:

...

Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

B. *Bei der Einfuhr von Gegenständen*

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

a) der vom Importeur entrichtete oder zu entrichtende Preis, wenn dieser den einzigen Wert der Gegenleistung nach der Definition in Teil A Absatz 1 Buchstabe a) bildet;

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten

Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

11. Artikel 19 Absatz 1 lautet wie folgt:

„Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

— im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

...

5. Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

— im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a) genannt sind.

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

...“

Der Pro-rata-Satz wird auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.“

Der Sachverhalt und die Fragen des vorlegenden Gerichts

dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

12. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens vertreibt Erdöl und verwandte Erzeugnisse in Griechenland. Nach ihren Mehrwertsteuererklärungen belief sich ihr Umsatz im Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 1987 auf 2 012 096 225 DR. Jedoch bestand nur für 13 % ihres Umsatzes (251 189 876 DR) ein Recht auf Vorsteuerabzug. Die verbleibenden 87 % (1 760 906 349 DR) entfielen auf den Verkauf von Erdölzeugnissen, in bezug auf die das Recht auf Vorsteuerabzug durch Artikel 37 Absatz 4 des Mehrwertsteuergesetzes ausgeschlossen war. Während desselben Zeitraums hatte die Klägerin 14 336 654 DR als Vorsteuer auf Gemeinkosten zu entrichten. Nach dem Mehrwertsteuergesetz, insbesondere nach den Artikeln 24 Absatz 1 und 37 Absatz 5, beantragte die Klägerin einen Abzug von nur 13 % dieses Betrages (1 863 765 DR), d. h. dem Anteil, der auf den Umsatz entfiel, für den ein Recht auf Vorsteuerabzug bestand. Später widerrief die Klägerin jedoch mit Antrag vom 31. Dezember 1990 ihre ursprünglichen Erklärungen wegen eines entschuldbaren Irrtums und beantragte den Abzug der verbleibenden 87 % (12 472 889 DR) der in ihren ursprünglichen Erklärungen nicht abgezogenen Vorsteuer. Zur Begründung ihres Antrags machte sie geltend, die besondere Methode der Besteuerung von Erdölzeugnissen verstoße gegen die Sechste Richtlinie, insbesondere gegen die Artikel 11 und 17.

13. Das erstinstanzliche Verwaltungsgericht Athen, das die Klägerin angerufen hat, hat

1) Durfte der griechische Staat aus welchem Grund auch immer

a) zum einen auf Einfuhren von Erdölzeugnissen Mehrwertsteuer erheben, die nach dem obengenannten Basispreis berechnet wird, der sich von dem in Artikel 11 (Teil A Absatz 1 und Teil B Absätze 1 und 2) der Sechsten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vorgesehenen abweicht, und zum anderen die Gesellschaften, die mit Erdölzeugnissen handeln, die Tankstellenbetreiber und die sonstigen Einzelhändler vor der Verpflichtung zur Vorlage der diesbezüglichen Erklärungen freistellen und ihnen damit das Recht auf Abzug der Steuer nehmen, wie es durch die Regelungen in Artikel 37 Absatz 1 bzw. Absatz 4 des Gesetzes Nr. 1642/1986 geschehen ist, und

b) die Dienstleistungen der Beförderung und der Lagerung von Erdölzeugnissen, die nicht mit der Beförderung usw. dieser Erzeugnisse vom ersten zu einem anderen bekannten Bestimmungsort verbunden sind, nach Absatz 6 desselben Artikels von der Steuer befreien?

2) Verneinendenfalls, d. h. wenn der griechische Staat diese Möglichkeit (dieses Recht) nicht hatte, sind dann die oben genannten Bestimmungen in den Artikeln 11 (Teil A Absatz 1 und Teil B Absätze 1 und 2) und 17 (Absätze 1 und 2) dieser Richtlinie nicht an Bedingungen geknüpft und hinreichend genau, mit der Folge, daß die klägerische Gesellschaft sich auf sie als höherrangiges Recht gegenüber dem Dioikitiko Protodikeio berufen kann, bei dem ihre Klage anhängig ist? Wenn der letztgenannte Fall vorliegt: Kann die steuerpflichtige Gesellschaft nach diesen Bestimmungen rückwirkend vom 1. Januar 1987 an, an dem das Gesetz Nr. 1642/1986 in Kraft getreten ist, den Abzug der Steuer auf ihre obengenannten Umsätze, die sie nicht abgezogen hat, und die Erstattung des Steuerbetrags verlangen, den sie für das Jahr 1987 aus diesem Grund entrichtet hat, ohne dazu verpflichtet zu sein?

Zulässigkeit der Fragen

14. Die griechische Regierung bringt eine Reihe von Argumenten zur Zulässigkeit der Fragen des nationalen Gerichts vor. Meines Erachtens verdient nur eines dieser Argumente eine nähere Betrachtung, nämlich das Vorbringen, daß Frage 1 unzulässig sei, weil das nationale Gericht nicht erkläre, welcher Zusammenhang zwischen der Methode der Besteuerung von Einfuhren und Lieferungen von Erdölzeugnissen nach Artikel 37 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes und der Berechnung des abziehbaren Anteils nach Artikel 24 Absatz 1 des Gesetzes bestehe; auch erkläre es nicht, welche Bedeutung eine Entscheidung des Gerichtshofes

über die Vereinbarkeit von Artikel 37 Absatz 1 des Gesetzes mit Artikel 11 der Sechsten Richtlinie oder über die Vereinbarkeit von Artikel 37 Absatz 6 des Gesetzes mit der Richtlinie für den Rechtsstreit habe.

15. Es trifft zu, daß der Rechtsstreit, so wie er im Vorlagebeschluß dargestellt wird, sich auf das Recht der Klägerin des Ausgangsverfahrens, einer Erdölhandelsgesellschaft, beschränkt, bei ihren Gemeinkosten einen Vorsteuerabzug vorzunehmen. Das Begehren der Klägerin stützt sich demzufolge letztlich allein auf Artikel 17 der Sechsten Richtlinie. Wie ich im folgenden darlegen werde, ist die Verweigerung des Vorsteuerabzugs jedoch eng mit den besonderen Mehrwertsteuerregelungen verknüpft, die nach griechischem Recht für Erdölzeugnisse bestehen, und das nationale Gericht ist meines Erachtens ganz sachgerecht davon ausgegangen, daß es wünschenswert sei, um eine Entscheidung zu ersuchen, die es in die Lage versetzen würde, über die Vereinbarkeit dieser Regelung in ihrer Gesamtheit einschließlich der Vorschrift, durch die der Vorsteuerabzug verwehrt wird, mit Gemeinschaftsrecht zu befinden. Ich bin daher der Ansicht, daß der Gerichtshof die Frage 1 so beantworten sollte, wie sie vom nationalen Gericht gestellt worden ist, und sie dabei nur insoweit neu formulieren sollte, als dies erforderlich ist, um zu vermeiden, daß unmittelbar über die griechischen Rechtsvorschriften entschieden wird.

Frage 1 (a)

16. In ihren schriftlichen Erklärungen macht die Klägerin geltend, die griechischen

Rechtsvorschriften verstießen gegen die Artikel 11 und 17 der Richtlinie; diese Auffassung wird von der Kommission geteilt. Die griechische Regierung trägt dagegen vor, ihre Rechtsvorschriften wichen nicht von den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften ab, sondern enthielten lediglich dem griechischen Markt angepaßte Abrechnungsregelungen. Auf diesem Markt sei der Preis für Erdölserzeugnisse festgelegt und bleibe von dem Zeitpunkt an, zu dem die Erzeugnisse die Raffinerien verließen, bis zu dem Zeitpunkt, zu dem sie an den Endverbraucher geliefert würden, gleich. In den Mehrwertsteuerregelungen werde dies in der Weise berücksichtigt, daß die Erhebung der Steuer auf den vollen Verbraucherpreis zu Beginn des Vermarktungsvorgangs vorgesehen sei. Dieser Preis, der alle Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst, die Gewinnspanne von Zwischenhändlern in der Handelskette sowie Beförderungs- und Lagerkosten einschließe, stehe in Einklang mit Artikel 11. Die Erhebung und der Abzug von Steuer auf späteren Handelsstufen sei nicht erforderlich, da die Erzeugnisse auf der ersten Stufe in vollem Umfang besteuert worden seien und die Steuer auf der Vermarktungskette an den Verbraucher im Preis der Erzeugnisse weitergegeben werde. Die griechischen Regelungen änderten die Steuerbelastung für den Endverbraucher nicht.

17. Meines Erachtens weichen die griechischen Vorschriften sowohl ihrer Form als auch ihrem Inhalt nach von den Vorschriften der ersten und der Sechsten Richtlinie ab. Dies läßt sich durch das folgende Beispiel veranschaulichen, das den schriftlichen Erklärungen der griechischen Regierung entnommen ist:

Die Gesellschaft B, eine Erdölhandelsgesellschaft, erwirbt Erdölserzeugnisse von der Erdölgesellschaft A für 200 DR pro Liter.

Dieser Betrag setzt sich aus dem Grundpreis von 190 DR (einschließlich Bruttogewinnspanne sowie Steuern und Zölle) und Mehrwertsteuer in Höhe von 10 DR zusammen³. Von diesem Preis von 200 DR nimmt die Gesellschaft B eine Provision in Höhe von 6 DR pro Liter. Nach den griechischen Vorschriften wird die Mehrwertsteuer nur auf einer einzigen Stufe, nämlich bei der Einfuhr der Erzeugnisse durch die Gesellschaft A erhoben. Die Gesellschaft A wälzt die bei der Einfuhr gezahlte Mehrwertsteuer als Bestandteil ihres Verkaufspreises auf die Gesellschaft B ab. Die Gesellschaft B stellt weder Mehrwertsteuer beim Weiterverkauf der Erzeugnisse in Rechnung, noch zieht sie Mehrwertsteuer beim Ankauf von der Gesellschaft A ab; die Mehrwertsteuer ist jedoch Bestandteil des Verkaufspreises der Gesellschaft B.

18. Aus dem vorstehenden Beispiel ergibt sich, daß der wesentliche Unterschied zwischen den griechischen Vorschriften und den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften darin besteht, daß nach den erstgenannten Mehrwertsteuer auf Erdölserzeugnisse als eine einzige Abgabe zu Beginn des Vermarktungsvorgangs erhoben wird. Die griechischen Vorschriften stehen daher im Widerspruch zu dem in Artikel 2 der ersten Richtlinie niedergelegten Grundprinzip, daß Mehrwertsteuer auf allen Produktions- und Vertriebsstufen erhoben werden soll.

19. Die griechischen Regelungen verstoßen auch gegen eine Reihe von spezifischen Vorschriften der Sechsten Richtlinie, insbesondere gegen die Artikel 2, 11 und 17.

3 — Nach dem zweiten von der griechischen Regierung gegebenen Beispiel könnte sich der Verkaufspreis von 200 DR wahlweise auch aus einem Grundpreis von 175 DR, einer Bruttogewinnspanne von 15 DR und Mehrwertsteuer in Höhe von 10 DR zusammensetzen. Die verschiedenen Methoden zur Festsetzung des Grundpreises nach dem Erdölgesetz wirken sich anscheinend auf die mehrwertsteuerliche Behandlung nicht aus.

20. Nach Artikel 2 unterliegen der Steuer Lieferungen „von Gegenständen ..., die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“. Nach dieser Vorschrift müßte der Verkauf von Erdölzeugnissen sowohl durch die Gesellschaft A als auch durch die Gesellschaft B besteuert werden, während nach den griechischen Vorschriften nur auf die Einfuhr der Erzeugnisse durch die Gesellschaft A Steuer erhoben wird.

21. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a ist die Besteuerungsgrundlage bei Umsätzen im Inland grundsätzlich die Gegenleistung, die der Lieferer erhält oder erhalten will; dementsprechend schließt Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b von der Besteuerungsgrundlage die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis aus, die dem Abnehmer eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird. Gemäß Artikel 11 Teil B Absatz 1 ist die Besteuerungsgrundlage bei Einfuhren der vom Importeur entrichtete Preis, wenn dieser den einzigen Wert der Gegenleistung bildet, oder der Normalwert, wenn ein Preis fehlt oder der entrichtete Preis nicht den einzigen Wert der Gegenleistung darstellt. Nach Artikel 11 Teil B Absatz 2 können die Mitgliedstaaten als Besteuerungsgrundlage bei Einfuhren alternativ den in der Verordnung (EWG) Nr. 803/68 vom 27. Juni 1968 über den Zollwert der Waren⁴ definierten Wert annehmen. Diese Verordnung wurde durch die Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980⁵ ersetzt. Nach dieser Verordnung ist der Zollwert primär der Transaktions-

wert, d. h. der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis (vgl. Artikel 3).

22. Diese Vorschriften sollen sicherstellen, daß Mehrwertsteuer auf jeder Handelsstufe auf den Preis oder Wert der Waren *auf dieser Stufe* erhoben wird. Aus dem obengenannten Beispiel ergibt sich jedoch, daß die Mehrwertsteuer nach den griechischen Vorschriften ein für allemal bei der Einfuhr auf der Grundlage des Endverbraucherpreises der Waren auf dem griechischen Markt erhoben wird.

23. Schließlich räumt Artikel 17 Absatz 2 den Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer auf Waren und Dienstleistungen insoweit ein, als diese für die Zwecke von besteuerten Umsätzen verwendet werden. Wie bereits festgestellt, sind die Verkäufe von Erdölzeugnissen durch die Gesellschaft B aufgrund von Artikel 2 steuerbare Umsätze und müßten zum Vorsteuerabzug führen.

24. Ich teile die Auffassung der griechischen Regierung nicht, wonach die Unterschiede zwischen ihren Vorschriften und den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften als bloße Abrechnungsregelungen abgetan werden könnten. Wie ich dargelegt habe, weichen die griechischen Vorschriften von den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften in bezug auf grundlegende Begriffe wie steuerbare Umsätze, Besteuerungsgrundlage und Recht auf Vorsteuerabzug ab.

4 — ABl. L 148, S. 6.

5 — ABl. L 134, S. 1. Die einschlägigen Vorschriften sind jetzt in der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1) enthalten, durch die die Verordnung Nr. 1224/80 aufgehoben worden ist.

25. Darüber hinaus führen sie zu erheblich voneinander abweichenden Ergebnissen. Die griechische Regierung hat wohl Recht, wenn sie behauptet, daß ihre Vorschriften sich auf die steuerliche Belastung des Endverbrauchers nicht auswirken. Die Regierung hat in der mündlichen Verhandlung bekräftigt, daß besondere Vorkehrungen getroffen seien, um sicherzustellen, daß Steuerpflichtige, die Erdölerzeugnisse für die Zwecke ihres Geschäftsbetriebs und nicht zum Wiederverkauf erwerben, nicht mit nicht erstattungsfähigen Mehrwertsteueraufwendungen belastet würden.

26. Es bleibt jedoch ein wichtiger Mangel in den Vorschriften bestehen, der von unmittelbarer Bedeutung für den Ausgangsrechtsstreit ist. Dies läßt sich dadurch veranschaulichen, daß man das oben angegebene Beispiel der griechischen Regierung weiterführt. Nehmen wir an, daß während des fraglichen Zeitraums 80 % des Umsatzes der Gesellschaft B aus dem Verkauf von Erdölerzeugnissen herrührt und 20 % aus anderen Geschäften, die sämtlich der Steuer unterliegen. Lassen Sie uns ferner annehmen, daß die Gesellschaft B während desselben Zeitraums mit Mehrwertsteuer in Höhe von 10 000 000 DR auf Gemeinkosten belastet wird, die ihrem Geschäftsbetrieb insgesamt zuzurechnen sind.

27. Nach den Vorschriften der Sechsten Richtlinie würde die Steuer in einem solchen Fall normal funktionieren. Da es in der Sechsten Richtlinie keine Ausnahmeregelung für Lieferungen von Erdölerzeugnissen gibt, wäre der gesamte Umsatz der Gesellschaft B steuerbar und würde zum Vorsteuerabzug führen. Artikel 17 Absatz 5, der den Fall betrifft, daß ein Steuerpflichtiger Waren und Dienstleistungen teilweise für Umsätze erwirbt, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, würde folglich nicht gelten. Das

gleiche trifft für Artikel 19 Absatz 1 zu, durch den der Bruch festgelegt wird, der bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs in einem solchen Fall zu verwenden ist. Die Gesellschaft B wäre daher bei ihren Gemeinkosten zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

28. Nach den griechischen Vorschriften würden die Verkäufe von Erdölerzeugnissen der Gesellschaft B jedoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Es würde daher Artikel 24 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes, durch den Artikel 19 Absatz 1 der Richtlinie durchgeführt wird, gelten. Nach Artikel 24 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 37 Absatz 5 des Gesetzes wäre die Gesellschaft B nur zum Abzug von 20 % (d. h. 2 000 000 DR) der Mehrwertsteuer auf ihre Gemeinkosten berechtigt, da ihr zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsatz nur 20 % ihres Gesamtumsatzes (d. h. der Summe aus ihrem zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz und ihrem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz, nämlich ihren Erdölverkäufen) ausmacht.

29. Dieser Aspekt der griechischen Rechtsvorschriften hat zu der Streitigkeit im Ausgangsverfahren geführt. Wie oben angemerkt, würde eine Lieferung von Erdölerzeugnissen durch einen Steuerpflichtigen, wobei es sich um einen steuerbaren Umsatz handelt, nach den Vorschriften der Sechsten Richtlinie nicht zu einer Beschränkung des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug der Steuer auf die Gemeinkosten führen. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens kommt zu Recht zu dem Ergebnis, daß ihr der Abzug der Steuer auf diese Kosten zu Unrecht verweigert worden ist.

30. Die Forderung der Klägerin nach Steuererstattung erstreckt sich anscheinend nicht auf die Mehrwertsteuer, mit der sie bei ihren Käufen von Erdölerzeugnissen belastet worden ist. Meines Erachtens beschränkt die Klägerin ihre Forderung zutreffend in dieser Weise. Nach den griechischen Vorschriften zahlt die Klägerin an die Steuerbehörden weder Mehrwertsteuer auf ihre Verkäufe von Erdölerzeugnissen noch zieht sie Mehrwertsteuer beim Kauf derartiger Erzeugnisse ab. Letztlich trägt sie die Mehrwertsteuerbelastung der Erzeugnisse auch nicht, da sie die Mehrwertsteuer als einen versteckten Preisbestandteil auf ihre Kunden abwälzt. Wenn sie nach den Vorschriften der Sechsten Richtlinie auch berechtigt wäre, beim Kauf der Erzeugnisse die Mehrwertsteuer abzuziehen, so würden die Vorteile aus diesem Abzug doch durch die Mehrwertsteuer, die sie auf den Verkauf der Erzeugnisse entrichten müßte, vollständig aufgehoben. Die Klägerin wird folglich dadurch, daß sie nicht in der Lage ist, die Mehrwertsteuer auf die Erdölerzeugnisse selbst abzuziehen, nicht mit einem zusätzlichen Mehrwertsteuerbetrag belastet.

31. Man könnte einwenden, daß die Sechste Richtlinie mangels Durchführungsbestimmungen keine Verpflichtung der Klägerin begründen kann, Steuer auf ihre Verkäufe von Erdölerzeugnissen zu entrichten, da eine Richtlinie einzelnen nur Rechte einräumen und für sie keine Verpflichtungen begründen kann, solange sie nicht im nationalen Recht umgesetzt ist; die Mehrwertsteuer, die zu entrichten wäre, wenn die Richtlinie ordnungsgemäß durchgeführt worden wäre, muß daher bei der Berechnung der Erstattung, die der Klägerin nach der Richtlinie zusteht, außer acht gelassen werden. Bei einer Richtlinie wie der Sechsten Richtlinie, durch die ein umfassendes Besteuerungssystem geschaffen wird, ist die Feststellung, ob

ein Steuerpflichtiger nach den nationalen Vorschriften zuviel Steuern bezahlt hat, meines Erachtens jedoch nur in der Weise möglich, daß die Gesamtwirkung aller einschlägigen Vorschriften der Richtlinie auf die in Frage stehenden Umsätze geprüft und die sich dabei ergebende Verpflichtung mit der Verpflichtung verglichen wird, die sich nach den nationalen Vorschriften ergibt. Die Vorschriften, nach denen sich die Verbindlichkeit eines Steuerpflichtigen in Bezug auf einzelne Umsätze bestimmen, sind als ein untrennbares Ganzes zu betrachten.

32. Keine derartige Schwierigkeit ergibt sich hinsichtlich des Anspruchs der Klägerin auf eine Erstattung der auf seine Gemeinkosten entfallenden Mehrwertsteuer. Wie das oben angeführte Beispiel veranschaulicht, führt die Weigerung, den Abzug eines Teils dieser Mehrwertsteuer zuzulassen, dazu, daß der Klägerin unter Verstoß gegen die Sechste Richtlinie nicht erstattungsfähige Mehrwertsteueraufwendungen entstehen.

33. Dieser Aspekt der griechischen Rechtsvorschriften ist in der Tat unbegreiflich, da er nicht zu dem den besonderen Regelungen für Erdölerzeugnisse zugrunde liegenden Gedankengang paßt. Die logische Grundlage der teilweisen Nichtzulassung des Mehrwertsteuerabzugs gemäß Artikel 17 Absatz 5 und 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, die durch Artikel 24 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes umgesetzt werden soll, besteht darin, daß der Abzug der Steuer auf Waren und Dienstleistungen insoweit nicht gerechtfertigt ist, als diese für Lieferungen verwendet werden, die nicht besteuert werden. Wäre die Mehrwertsteuer von den Kostenbestandteilen steuerfreier Lieferungen abziehbar, so

würde dies zur Steuerumgehung führen. Nach den griechischen Vorschriften ist der Verkauf von Erdölerzeugnissen jedoch nicht steuerfrei. Die Erzeugnisse werden zu vollem Verbraucherpreis zu Beginn des Vermarktungsvorgangs versteuert. Ihr Verkauf durch Zwischenhändler führt nicht zu einer weiteren Besteuerung oder zu einem Steuerabzug, und zwar aus rein technischen Gründen, weil die Steuer nämlich nach den griechischen Regelungen auf einer einzigen Stufe erhoben und dann als versteckter Preisbestandteil weitergegeben wird.

34. Die griechische Regierung macht hilfsweise geltend, daß ihre Vorschriften, auch wenn sie von der Sechsten Richtlinie abweichen, vom Rat nach dem in Artikel 27 Absätze 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie niedergelegten Verfahren genehmigt worden seien; in dieser Vorschrift heißt es:

„1. Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder-umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

2. Der Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen

möchte, befaßt die Kommission damit und übermittelt ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben.

3. Die Kommission macht den anderen Mitgliedstaaten hiervon innerhalb eines Monats Mitteilung.

4. Der Beschluß des Rates gilt als gefaßt, wenn innerhalb von zwei Monaten nach der Mitteilung nach Absatz 3 weder die Kommission noch ein Mitgliedstaat beantragt hat, die Angelegenheit im Rat zu erörtern.“

35. Die griechische Regierung trägt vor, sie habe dadurch, daß sie den gesamten Wortlaut des Entwurfs des Mehrwertsteuergesetzes der Kommission zur Kenntnis gebracht habe, die Voraussetzungen des Artikels 27 Absatz 2 erfüllt. Die besonderen Regelungen seien daher vom Rat gemäß Artikel 27 Absatz 4 stillschweigend gebilligt worden.

36. Die Auffassung, daß es ausreiche, wenn ein Mitgliedstaat den Wortlaut aller seiner Rechtsvorschriften oder eines Teils dieser Vorschriften mitteile, ohne auf spezifische Maßnahmen hinzuweisen, ist unvereinbar mit dem Wortlaut des Artikels 27 Absätze 2 bis 4 und mit dem in diesen Vorschriften niedergelegten Verfahren. Die Kommission ist verpflichtet, den anderen Mitgliedstaaten beabsichtigte Maßnahmen *innerhalb eines Monats* mitzuteilen. Außerdem gilt ein Beschluß *zwei Monate* nach einer solchen

Mitteilung als gefaßt, es sei denn, die Angelegenheit wird im Rat erörtert. Trotz dieses kurzen Zeitraums für die stillschweigende Billigung der Maßnahmen ist die Mitteilung keineswegs eine reine Formsache. Gemäß Artikel 27 genehmigte Maßnahmen müssen dem in Artikel 27 Absatz 1 genannten Ziel dienen und dürfen von den Vorschriften der Richtlinie nur insoweit abweichen, „als dies für die Erreichung dieses Ziels unbedingt erforderlich ist“. Vergleiche Randnummer 29 des Urteils in der Rechtssache Kommission/Belgien⁶. Es ist daher unbedingt erforderlich, daß den Mitgliedstaaten und insbesondere der Kommission eine echte Möglichkeit gegeben wird, beabsichtigte Maßnahmen zu prüfen, um festzustellen, ob diesen Erfordernissen entsprochen worden ist. In Anbetracht der durch Artikel 27 gesetzten Fristen ist dies nur möglich, wenn eine spezifische Mitteilung über die beabsichtigten Maßnahmen gemacht wird.

37. Außerdem konnten die griechischen Vorschriften im Rahmen von Artikel 27 nicht — zumindest nicht ohne wesentliche Änderungen — genehmigt werden. Selbst wenn man die Behauptung der griechischen Regierung gelten läßt, daß die Vorschriften notwendig seien, um Steuerumgehungen oder -hinterziehungen zu verhindern, so ist es, wie ich bereits dargelegt habe (s. Nr. 33), nur schwer zu verstehen, weshalb die Beschränkung des Abzugs von Mehrwertsteuer auf Gemeinkosten ein notwendiger Teil derartiger Regelungen ist. Dieser Aspekt der Vorschriften ist wohl nicht unbedingt erforderlich, um den Zweck der Regelung zu erreichen, wie es im Urteil in der Rechtssache Kommission/Belgien gefordert wird⁷.

38. Ich komme daher zu dem Ergebnis, daß die griechische Regierung nicht berechtigt war, Regelungen wie die in Frage 1 (a) beschriebenen anzuwenden.

Frage 1 (b)

39. Diese Frage des nationalen Gerichts geht dahin, ob die griechische Regierung mit der Beförderung und der Lagerung von Erdölzeugnissen verbundene Dienstleistungen, die nicht mit der Beförderung dieser Erzeugnisse vom ersten zu einem anderen bekannten Bestimmungsort verbunden sind, von der Steuer befreien durfte.

40. Auch diese Frage ist zu verneinen.

41. Nach Artikel 11 Teil B Absatz 3 der Sechsten Richtlinie gehören zur Besteuerungsgrundlage:

„b) die Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die bis zum ersten inländischen Bestimmungsort der Gegenstände entstehen.

6 — Rechtssache 324/82, Slg. 1984, 1861.

7 — Zitiert in Fußnote 6.

Unter ‚erstem Bestimmungsort‘ ist der Ort zu verstehen, der auf dem Frachtbrief oder einem anderen Begleitpapier, mit dem die Gegenstände in das Einfuhrland eingeführt werden, angegeben ist. Fehlt eine solche Angabe, so gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem die erste Umladung in diesem Land erfolgt.

Die Mitgliedstaaten können in die Besteuerungsgrundlage auch die vorgenannten Nebenkosten einbeziehen, wenn diese sich aus der Beförderung nach einem anderen Bestimmungsort ergeben, der zum Zeitpunkt, in dem der Steuertatbestand eintritt, bekannt ist.“

42. Nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i der Sechsten Richtlinie sind

„die Dienstleistungen, die sich auf die Einfuhr von Gegenständen beziehen und deren Wert nach Artikel 11 Teil B Absatz 3 Buchstabe b) in der Besteuerungsgrundlage enthalten ist“, von der Steuer befreit.

43. Gemäß Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b ist Mehrwertsteuer auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen abzugsfähig, die für nach Artikel 14 Absatz 1 Buch-

stabe i befreite Dienstleistungen verwendet werden.

44. Aus diesen Vorschriften geht klar hervor, daß der Grund für die Steuerbefreiung von Dienstleistungen, die sich auf die Einfuhr von Gegenständen beziehen, in Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i darin besteht, daß die Kosten derartiger Dienstleistungen gemäß Artikel 11 Teil B Absatz 3 Buchstabe b bereits in die Besteuerungsgrundlage für die Einfuhr der Gegenstände, auf die sich die Dienstleistungen beziehen, einbezogen sind. Da die Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die zur Erbringung derartiger Dienstleistungen verwendet werden, trotz dieser Steuerbefreiung abzugsfähig ist, bleibt die Mehrwertsteuer auf die Kostenbestandteile der eingeführten Gegenstände in vollem Umfang abzugsfähig.

45. Durch Artikel 37 Absatz 6 des Mehrwertsteuergesetzes werden alle Beförderungs- und Lagerdienstleistungen für Erdölerzeugnisse von der Steuer befreit. Daß Artikel 37 Absatz 6 anders als Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i der Richtlinie die Befreiung nicht auf Ausgaben für Dienstleistungen beschränkt, die bis zum ersten Bestimmungsort oder zu einem anderen bekannten Bestimmungsort entstanden sind, mag sich damit erklären lassen, daß die Besteuerungsgrundlage für Einfuhren von Erdölerzeugnissen nach den griechischen Vorschriften auf dem Verbraucherpreis basiert und damit die Kosten aller Dienstleistungen einschließt, die bis zur letzten Handelsstufe entstanden sind.

46. Diese Regelungen verstoßen jedoch wie die Regelung für die Erdölerzeugnisse als solche gegen die Sechste Richtlinie, die eine Steuerbefreiung für derartige Dienstleistungen nur innerhalb der in Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i festgelegten Grenzen beinhaltet. Aus den in bezug auf Frage 1 (a) angegebenen Gründen kann auch nicht davon ausgegangen werden, daß diese Regelungen gemäß Artikel 27 der Richtlinie mitgeteilt und stillschweigend genehmigt worden sind.

Frage 2

47. Der erste Teil dieser Frage des nationalen Gerichts geht dahin, ob Artikel 11 Teil A Absatz 1 und Teil B Absätze 1 und 2 sowie Artikel 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie unmittelbare Wirkung haben.

48. Liest man diese Vorschriften, so ergibt sich eindeutig, daß sie die Voraussetzungen, unbedingt und hinreichend genau zu sein, erfüllen. Dies gilt trotz des den Mitgliedstaaten in Artikel 11 Teil B Absatz 2 eingeräumten Ermessens dahin gehend, als Besteuerungsgrundlage für Einfuhren den in der Verordnung Nr. 803/68 definierten Wert anzunehmen. Ein Steuerpflichtiger könne sich dennoch auf Artikel 11 berufen, um sich gegen die Anwendung einer Besteuerungsgrundlage zu wehren, die weder Artikel 11 Teil B Absatz 1 noch Artikel 11 Teil B Absatz 2 entspricht.

49. Darüber hinaus läßt sich feststellen, daß die unmittelbare Wirkung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 in den Rechtssachen, in denen um Vorabentscheidung über diese Vorschrift ersucht worden ist, anscheinend nicht in Frage gestellt worden ist: Siehe insbesondere die Urteile in den Rechtssachen *Naturally Yours Cosmetics Ltd*⁸, *Boots*⁹ und *Empire Stores*¹⁰. Das gleiche gilt für Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie: Siehe insbesondere die Urteile in den Rechtssachen *Intiem*¹¹ und *Lennartz*¹².

50. Der zweite Teil der Frage 2 des nationalen Gerichts geht dahin, ob ein Steuerpflichtiger die Erstattung der aufgrund des griechischen Gesetzes zuviel gezahlten Steuer mit Rückwirkung zum 1. Januar 1987, dem Tag, an dem das Gesetz in Kraft trat, fordern kann.

51. Es sei angemerkt, daß die Sechste Richtlinie keine Vorschriften über Fristen für die Geltendmachung von Ansprüchen auf Erstattung von zuviel gezahlter Steuer oder über Gründe, auf die solche Forderungen gestützt werden können, enthält.

52. Der Gerichtshof hat entschieden, daß „es mangels einer Gemeinschaftsregelung auf diesem Gebiet Sache der innerstaatlichen

8 — Rechtssache 230/87, Slg. 1988, 6365.

9 — Rechtssache C-126/88, Slg. 1990, I-1235.

10 — Rechtssache C-33/93, Slg. 1994, I-2329.

11 — Rechtssache 165/86, *Leesportefeuille „Intiem“*
CV/Staatssecretaris van Financiën, Slg. 1988, 1471.

12 — Rechtssache C-97/90, Slg. 1991, I-3795.

Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten ist, die Verfahrensmodalitäten für die Klagen zu regeln, die den Schutz der dem Bürger aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, sofern diese Modalitäten nicht ungünstiger sind als für gleichartige Klagen, die das innerstaatliche Recht betreffen, und nicht so ausgestaltet sind, daß sie die Ausübung der Rechte, die die Gemeinschaftsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen¹³: siehe Randnummer 16 des Urteils in der Rechtssache Emmott¹⁴, wo der Gerichtshof die in den Urteilen Rewe¹⁵ und San Giorgio¹⁶ niedergelegten Grundsätze bestätigt hat.

53. Der Gerichtshof hat auf diese Weise ein Gleichgewicht zwischen der Notwendigkeit, die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts sicherzustellen, und dem Recht der Mitgliedstaaten, bei Fehlen einschlägiger gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften Verfahrensvorschriften für Verwaltungs- und Gerichtsverfahren festzulegen, herzustellen gesucht. Fristen für Rechtsbehelfe in Steuer-sachen sind als ein Anwendungsfall des Grundsatzes der Rechtssicherheit anzusehen, der sowohl den Steuerzahler als auch die Verwaltung schützt¹⁶; sie stehen auch im Einklang mit dem Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung.

54. Die Festsetzung einer angemessenen Frist für die Einlegung von Rechtsbehelfen in bezug auf ein Steuerjahr kann nicht als eine Maßnahme angesehen werden, die die Berufung auf Gemeinschaftsrecht praktisch

unmöglich¹⁷ oder — um die an anderer Stelle vom Gerichtshof gewählte Formulierung zu verwenden — übermäßig schwierig¹⁸ macht. Anscheinend setzt das griechische Recht für die Einlegung von Rechtsbehelfen eine am Ende des betreffenden Steuerjahres beginnende Frist von drei Jahren¹⁹. Eine solche Frist ist wohl nicht unangemessen kurz.

55. Es trifft zu, daß der Gerichtshof im Urteil in der Rechtssache Emmott²⁰, in der es um die Gleichberechtigungsrichtlinie²¹ ging, entschieden hat, daß sich der säumige Mitgliedstaat aufgrund des besonderen Charakters von Richtlinien „bis zum Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie nicht auf die Verspätung einer Klage berufen kann, die ein einzelner zum Schutz der ihm durch die Bestimmungen dieser Richtlinie verliehenen Rechte gegen ihn erhoben hat, und daß eine Klagfrist des nationalen Rechts erst zu diesem Zeitpunkt beginnen kann“.

56. In seinen Urteilen in den Rechtssachen Steenhorst-Neerings²² und Johnson²³ hat der Gerichtshof jedoch festgestellt, daß

13 — Rechtssache C-208/90, Emmott, Slg. 1991, I-4269.

14 — Rechtssache 33/76, Rewe, Slg. 1976, 1989, Randnr. 5.

15 — Rechtssache 199/82, Amministrazione delle Finanze dello Stato, Slg. 1983, 3595.

16 — Urteil Rewe, zitiert in Fußnote 14.

17 — Vgl. Urteil Rewe, zitiert in Fußnote 14, Randnr. 5; Urteil San Giorgio, zitiert in Fußnote 15, Randnr. 12; Urteil Emmott, zitiert in Fußnote 13, Randnr. 16. Siehe auch das Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-31/91 bis C-44/91, Lageder u. a., Slg. 1993, I-1761, Randnrn. 27 bis 29.

18 — Vgl. Urteil San Giorgio, zitiert in Fußnote 15, Randnr. 14; Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-6/90 und C-9/90, Francovich u. a., Slg. 1991, I-5357, Randnr. 43.

19 — Artikel 91 Absatz 2 der gesetzvertretenden Verordnung Nr. 321 vom 17./18. Oktober 1969, Amtsblatt der griechischen Regierung A 205.

20 — Zitiert in Fußnote 13, Randnr. 23.

21 — Richtlinie 79/7/EWG des Rates vom 19. Dezember 1978 zur schrittweisen Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichbehandlung von Männern und Frauen im Bereich der sozialen Sicherheit, ABl. 1979, L 6, S. 24.

22 — Rechtssache C-338/91, Steenhorst-Neerings, Slg. 1993, I-5475.

23 — Urteil vom 6. Dezember 1994 in der Rechtssache C-410/92, Johnson, Slg. 1994, I-5483, Randnr. 26.

davon auszugehen ist, daß die Entscheidung in der Rechtssache Emmott auf „die besonderen Umstände dieses Falls ... [beschränkt war], in dem der Klägerin des Ausgangsverfahrens durch den Ablauf der Klagefrist jegliche Möglichkeit genommen war, ihren auf die Richtlinie gestützten Anspruch auf Gleichbehandlung geltend zu machen“.

57. Die Klägerin kann folglich nur dann Erfolg haben, wenn ihr Antrag innerhalb der nach nationalem Recht bestehenden Frist gestellt worden ist. Dies mag der Fall sein, da die Klägerin ihren Antrag, in dem sie ihre Steuererklärung für 1987 widerrufen hat, anscheinend am 31. Dezember 1990, d. h. dem letzten Tag der sich an das in Frage stehende Steuerjahr anschließenden Dreijahresfrist, eingereicht hat.

58. Es stellt sich sodann die Frage, ob die Klägerin sich darauf berufen kann, daß Griechenland die Richtlinie nicht durchgeführt hat. Meines Erachtens folgt aus dem Grundsatz, daß auf Gemeinschaftsrecht gestützte Ansprüche nicht ungünstiger behandelt werden dürfen als auf nationales Recht gestützte Ansprüche, daß immer dann, wenn Steuerpflichtige eine Steuererstattung in bezug auf ein bestimmtes Steuerjahr aus im nationalen Recht anerkannten Gründen beanspruchen können, diese Möglichkeit sich auch auf Gemeinschaftsrecht gestützte Ansprüche erstrecken muß; dies gilt unabhängig davon, welcher Art die im nationalen Recht anerkannten Gründe sind. Meines Erachtens ist es nicht erforderlich, in die schwierige und etwas gekünstelte Suche nach einem vergleichbaren Anspruch im Rahmen des nationalen Rechts einzusteigen. Eine solche Vorgehensweise ergibt sich auch nicht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu dieser Frage. Diese Rechtsprechung stützt sich auf

den Grundsatz, daß es — vorbehaltlich des Erfordernisses, die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts sicherzustellen — Sache der Mitgliedstaaten ist, wenn es keine harmonisierten Vorschriften gibt, über das angemessene Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen der Rechtssicherheit und der ordnungsgemäßen Verwaltung und der Notwendigkeit zu entscheiden, die richtige Anwendung der Steuer in einem bestimmten Steuerjahr sicherzustellen. Läßt ein Mitgliedstaat zu, daß ein Steuerjahr auf Antrag des Steuerpflichtigen innerhalb eines bestimmten Zeitraums aus irgendeinem Grund wieder aufgerollt wird, so geht er stillschweigend davon aus, daß für den Zeitraum, für den der Anspruch geltend gemacht werden kann, die Notwendigkeit, die richtige Anwendung der Steuer sicherzustellen, Vorrang hat. Der Mitgliedstaat kann daher nicht einwenden, daß ein auf Gemeinschaftsrecht gestützter Anspruch aus Gründen der Rechtssicherheit oder der ordnungsgemäßen Verwaltung zurückzuweisen sei.

59. Diese Schlußfolgerung trifft insbesondere im Fall der Nichtdurchführung einer Richtlinie durch einen Mitgliedstaat zu, wo der Staat selbst säumig ist und den Steuerpflichtigen dazu veranlaßt hat, den in Frage stehenden Fehler zu machen. Ein Steuerzahler muß bei der Abfassung seiner Steuererklärungen davon ausgehen dürfen, daß durch die nationalen Rechtsvorschriften alle einschlägigen Gemeinschaftsrichtlinien ordnungsgemäß durchgeführt worden sind, und darf sich daher zu diesem Zweck ausschließlich auf die nationalen Rechtsvorschriften stützen. Stellt er nachträglich fest, daß die nationalen Rechtsvorschriften mangelhaft sind, dann muß ihm die Möglichkeit offenstehen, eine Änderung seiner Veranlagung innerhalb der Frist zu beantragen, die nach nationalem Recht für eine Änderung aus irgendeinem anderen Grund besteht.

60. Die Lage ist jedenfalls eindeutig, wenn das nationale Recht die Änderung einer Veranlagung wegen eines entschuldbaren Irrtums des Steuerzahlers vorsieht, wie es hier der Fall zu sein scheint. Unter derartigen Umständen muß dem Steuerzahler die Möglichkeit offenstehen, eine Änderung seiner Veranlagung zu beantragen, da sich sagen läßt, daß der in Frage stehende Fehler unmittelbar darauf zurückzuführen ist, daß der Mitgliedstaat es unterlassen hat, die Richtlinie durchzuführen.

61. Ich möchte schließlich eine kurze Anmerkung zu der Äußerung der griechischen Regierung in der mündlichen Verhandlung machen, daß der Erfolg eines Antrags auf Erstattung von zuviel gezahlten Steuern teilweise davon abhängt, ob die Mehrwertsteuer auf den Endverbraucher abgewälzt worden sei. Da der Verkaufspreis von Erdölerzeugnissen nach den griechischen Regelungen für diese Erzeugnisse festgesetzt ist, ist es in diesem Falle kaum zu verstehen, wie eine Erdölhandelsgesellschaft in der Lage sein sollte, zuviel gezahlte Mehrwertsteuer auf ihre Kunden abzuwälzen.

Ergebnis

62. Ich bin daher der Auffassung, daß die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten sind:

- 1 (a) Die Vorschriften der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere die Artikel 2, 11 und 17, verbieten es einem Mitgliedstaat, Regelungen anzuwenden, wonach Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von Erdölerzeugnissen unter Bezugnahme auf den im Vorlagebeschluß definierten Basispreis erhoben wird und wonach Erdölhandelsgesellschaften, Tankstellenbetreiber und sonstige Einzelhändler weder ihre Lieferungen derartiger Erzeugnisse versteuern noch beim Kauf derartiger Erzeugnisse Steuer abziehen.
- (b) Die Sechste Richtlinie, insbesondere Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i, läßt es nicht zu, daß ein Mitgliedstaat Dienstleistungen, die die Beförderung und die Lagerung von Erdölerzeugnissen betreffen und die nicht mit der Beförderung dieser Erzeugnisse zum ersten Bestimmungsort oder zu einem anderen im Zeitpunkt der Erfüllung des Steuertatbestands bekannten Bestimmungsort in Zusammenhang stehen, von der Steuer befreit.

- 2 (a) Artikel 11 Teil A Absatz 1 und Teil B Absätze 1 und 2 sowie Artikel 17 Absätze 1 und 2 haben unmittelbare Wirkung; ein Steuerpflichtiger kann sich daher vor einem nationalen Gericht auf sie berufen, um sich gegen die Anwendung von mit diesen Vorschriften unvereinbarem nationalen Recht durch die nationale Steuerverwaltung zu wehren.

- (b) Fehlen einschlägige gemeinschaftliche Regelungen, so ist es Sache des nationalen Rechts, zu entscheiden, ob ein Steuerpflichtiger eine Steuererstattung mit Rückwirkung auf den Tag des Inkrafttretens eines im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehenden nationalen Gesetzes verlangen kann. Die nationalen Verfahrensbestimmungen dürfen jedoch keine diskriminierende Unterscheidung zwischen auf nationales Recht gestützten Ansprüchen und auf Gemeinschaftsrecht gestützten Ansprüchen treffen und dürfen den Schutz der durch Gemeinschaftsrecht gewährleisteten Rechte nicht übermäßig erschweren. Sieht das innerstaatliche Recht die Erstattung von Steuern vor, die z. B. wegen eines Irrtums zuviel gezahlt worden sind, so muß sich diese Regelung auch auf Ansprüche erstrecken, die darauf gegründet sind, daß der betreffende Mitgliedstaat die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat.