

Rechtssache C-487/20

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

2. Oktober 2020

Vorlegendes Gericht:

Curtea de Apel Alba Iulia (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

22. September 2020

Klägerin:

Philips Orăștie SRL

Beklagte:

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

... [nicht übersetzt]

CURTEA DE APEL ALBA IULIA
(Berufungsgericht Alba Iulia)

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
(Kammer für Verwaltungs- und Abgabenstreitsachen)

... [nicht übersetzt]

BESCHLUSS

Öffentliche Sitzung vom 22. September 2020

... [nicht übersetzt]

Entscheidung über den Antrag der Klägerin, der SC Philips Orăștie SRL, auf Stellung eines Vorabentscheidungsersuchens beim Gerichtshof der Europäischen Union im Rahmen eines verwaltungsgerichtlichen Verfahrens betreffend die auf Aufhebung eines Verwaltungsakts gerichtete Klage gegen die Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern)

... [nicht übersetzt]

DIE CURTEA DE APEL

trifft im Hinblick auf das Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union folgende Feststellungen:

I. Gegenstand des Ausgangsverfahrens – Relevanter Sachverhalt

- 1 Die Klägerin, die SC Philips Orăştie SRL, ist eine rumänische juristische Person mit Sitz in der Gemeinde Orăştie, Kreis Hunedoara.
- 2 Am **14. September 2016** erließ die zuständige Steuerbehörde – die Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern) (im Folgenden: DGAMC) – den Steuerbescheid Nr. 423, mit dem zu Lasten der Klägerin die Pflicht zur Zahlung von Mehrwertsteuer und steuerlichen Nebenforderungen in Höhe von 31 628 916 rumänischen Lei (RON) festgesetzt wurde.
- 3 Da die Vollziehung des Steuerbescheids über die Festsetzung der Beträge nicht ausgesetzt worden war, trug die Gesellschaft bei der Erstellung der Mehrwertsteuererklärung „300“ für **September 2016** in Zeile 36 den Betrag von 21 799 334 Lei ein, der *Differenzbeträgen zu zahlender, durch Steuerbescheid festgesetzter Mehrwertsteuerer, die bis zur Einreichung der Mehrwertsteuererklärung nicht entrichtet worden waren*, entsprach, ohne eine Erstattung zu verlangen, so dass nach der Verrechnung noch ein Betrag in Höhe von **12 096 916 RON** von Philips Orăştie zu entrichten war.
- 4 Philips Orăştie legte gegen den Steuerbescheid am **4. November 2016** den Einspruch Nr. 82252 ein, mit dem sie diesen Bescheid *teilweise anfocht*, nämlich in Höhe eines Betrags von **21 799 334 RON**.
- 5 Bei Einlegung des Einspruchs reichte die Gesellschaft bei der DGAMC die von der Citibank Europe über den Betrag von 31 577 059 RON ausgestellte *Bankbürgschaft Nr. 5163090001 vom 4. September 2016* im Original ein, das durch aufeinander folgende Nachträge bis zum 4. März 2020 verlängert wurde.
- 6 Nach Einlegung des Einspruchs gegen den Steuerbescheid sowie Einreichung der Bankbürgschaft (**November 2016**) und bis **März 2019** reichte Philips Orăştie Mehrwertsteuererklärungen ein, in denen sie Zeile 38 mit *Differenzbeträgen zu zahlender [Or. 2], von den Steuerprüfstellen durch Bescheid festgesetzter Mehrwertsteuerer, die von der Gesellschaft bis zur Einreichung der Erklärungen nicht entrichtet worden waren*, **nicht** ausfüllte und gleichzeitig eine Mehrwertsteuererstattung beantragte, wobei sie die Auffassung vertrat, dass diese Verbindlichkeiten in Anbetracht der Bestimmungen von Art. 233 und Art. 235 Abs. 1 und 2 der Steuerverfahrensordnung (Gesetz Nr. 207/2015) nicht als *ausstehend* eingestuft werden und nicht Teil der *zu zahlenden kumulierten*

Mehrwertsteuerer im Sinne der Definition in Art. 303 Abs. 4 des Steuergesetzbuchs sein könnten. Diese Auslegung wurde implizit von der Steuerbehörde bestätigt, die ohne Einwände gegen die Art und Weise der Ergänzung der Erklärung und damit der Auslegung der einschlägigen Vorschriften zu erheben Mehrwertsteuererstattungsbescheide erließ, die zu den Verfahrensakten genommen wurden.

- 7 Am **5. März 2019** gab die Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien) der Aufhebungsklage der Klägerin gegen den Steuerbescheid ... [nicht übersetzt] statt und **hob** mit dem Zivilurteil Nr. 813 vom 5. März 2019 die Festsetzung zusätzlicher **Mehrwertsteuer** in Höhe von **21 799 334 RON** auf. Dieses Urteil ist nicht rechtskräftig.
- 8 Hinsichtlich der Mehrwertsteuererklärungen für die Monate **April 2019** und **Mai 2019** verfuhr die Klägerin in der gleichen Weise, d. h., sie trug in Zeile 38 **nicht** die Differenzbeträge zu zahlender, von den Steuerprüfstellen durch Bescheid festgesetzter Mehrwertsteuerer, die bis zur Einreichung der Erklärungen nicht entrichtet worden waren, ein.
- 9 Obwohl sich der anwendbare rechtliche Rahmen nicht geändert hatte, informierten die Steuerbehörden die Klägerin förmlich über den fehlerhaften Eintrag in *Zeile 38* bezüglich *zu zahlender Mehrwertsteuer* in Höhe von 12 096 916 RON. Die Gesellschaft machte geltend, dass es sich nicht um einen Schreibfehler, sondern um ein bewusstes Tun handle, das aus der Auslegung der einschlägigen Vorschriften folge. Die Steuerbehörde folgte ihrem Standpunkt jedoch nicht und erließ zwei Berichtigungsbescheide hinsichtlich der Mehrwertsteuererklärungen, mit denen sie die zu zahlende Mehrwertsteuer aus der Erklärung dahin abänderte, dass sie *die zu zahlende kumulierte Mehrwertsteuer in Höhe von 21 799 334 RON* mit sofortiger Wirkung in den zu erstattenden Mehrwertsteuerbetrag *einbezog*.
- 10 Die Klägerin legte daraufhin Einspruch ein, jedoch wurde die Entscheidung aufrechterhalten, so dass sie am 23. Dezember 2019 beim Verwaltungsgericht die Aufhebung der beiden Bescheide über die Berichtigung der Mehrwertsteuererklärungen beantragte.

II. Anwendbare Vorschriften

II.1 NATIONALES RECHT

Codul de procedură fiscală (Steuerverfahrensordnung) – Gesetz Nr. 207/2015

- 11 **Art. 157 ... [nicht übersetzt] – Ausstehende Steuerverbindlichkeiten**

„(2) Als ausstehende Steuerverbindlichkeiten gelten nicht:

b¹) die in gemäß dem Gesetz angefochtenen Steuerverwaltungsakten festgesetzten Steuerverbindlichkeiten, für die nach den Art. 210 und 211 oder 235 eine Sicherheit bestellt ist;“

12 Art. 233 – Aussetzung der Zwangsvollstreckung

„(2¹) In den folgenden Fällen wird die Zwangsvollstreckung ausgesetzt oder nicht eingeleitet:

a) bei durch Bescheid der zuständigen Steuerbehörde festgesetzten Steuerforderungen, wenn der Schuldner die Steuerbehörde nach Übermittlung des Bescheids förmlich über die Einreichung einer Bürgschaft/Bürgschaftsversicherungspolice gemäß Art. 235 informiert. Die Zwangsvollstreckung wird fortgesetzt bzw. eingeleitet, wenn der Schuldner die Bürgschaft/Bürgschaftsversicherungspolice nicht innerhalb von 45 Tagen, gerechnet vom Tag der Übermittlung des Bescheids über die Feststellung der Steuerforderungen, einreicht;

b) bei in gemäß dem Gesetz angefochtenen Steuerverwaltungsakten festgesetzten Steuerforderungen, für die nach den Art. 210 und 211 eine Sicherheit bestellt ist. Die Zwangsvollstreckung wird fortgesetzt bzw. eingeleitet, nachdem die Steuerverwaltungsakte im System der verwaltungsbehördlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfe bestands- bzw. rechtskräftig geworden sind. [Or. 3]

(2²) Während des gesamten Dauer der Aussetzung der Zwangsvollstreckung nach Abs. 2¹ erlöschen die von der Aussetzung betroffenen Steuerforderungen nicht, es sei denn, dass der Schuldner gemäß Art. 165 Abs. 8 für ihr Erlöschen optiert.“

13 Art. 235 – Aussetzung der Zwangsvollstreckung bei Einreichung einer Bürgschaft/Bürgschaftsversicherungspolice

„(1) Bei Einsprüchen gegen Steuerverwaltungsakte, mit denen nach dieser Verfahrensordnung Steuerforderungen festgesetzt werden, einschließlich während der Entscheidung über eine verwaltungsgerichtliche Klage, wird die Zwangsvollstreckung ausgesetzt bzw. nicht eingeleitet, wenn der Schuldner bei der zuständigen Steuerbehörde eine Bürgschaft/Bürgschaftsversicherungspolice in Höhe der angefochtenen und zum Zeitpunkt der Einreichung der Sicherheit nicht erfüllten Steuerverbindlichkeiten einreicht. Die Bürgschaft/Bürgschaftsversicherungspolice muss vom Tag der Ausstellung an mindestens 6 Monate gültig sein.

...

(5) Während der gesamten Dauer der Aussetzung der Zwangsvollstreckung nach diesem Artikel erlöschen die von der Aussetzung betroffenen Steuerforderungen nicht, es sei denn, dass der Schuldner gemäß Art. 165 Abs. 8 für ihr Erlöschen optiert.“

Codul fiscal (Steuergesetzbuch) – Gesetz Nr. 227/2015**14 Art. 303 – Steuererstattungen an steuerpflichtige Personen, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert sind**

„(1) Ist die Steuer auf von einer nach Art. 316 für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrierten steuerpflichtigen Person getätigte Erwerbe, die in einem Besteuerungszeitraum abziehbar ist, höher als die für besteuerte Umsätze erhobene Steuer, so ergibt sich ein Überschuss im Bezugszeitraum, der im Folgenden als ‚negativer Steuerbetrag‘ bezeichnet wird.

(2) Nach der Festsetzung der zu zahlenden Steuer oder des negativen Steuerbetrags für die im Bezugssteuerzeitraum bewirkten Umsätze haben die steuerpflichtigen Personen die in diesem Artikel genannten Berichtigungen durch eine Steuererklärung nach Art. 323 vorzunehmen.

(3) Der *kumulierte negative Steuerbetrag* wird ermittelt, indem zum negativen Steuerbetrag, der sich im Bezugssteuerzeitraum ergibt, der Saldo des negativen Steuerbetrags, der, wenn nicht seine Erstattung beantragt wurde, aus der Erklärung für den vorhergehenden Steuerzeitraum übernommen wird, sowie negative Mehrwertsteuerdifferenzen, die von den Steuerprüfstellen durch Bescheide festgesetzt wurden, die bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung bekannt gegeben wurden, hinzugezählt werden.

(4) Die *kumulierte zu zahlende Steuer* wird im Bezugssteuerzeitraum ermittelt, indem zur im Bezugssteuerzeitraum zu zahlenden Steuer die Beträge des Saldos der für das den vorhergehenden Steuerzeitraum zu zahlenden Steuer, die bis zum Tag der Einreichung der in Art. 323 vorgesehenen Steuererklärung nicht an den Staatshaushalt abgeführt wurden, sowie die Beträge, die bis zum Tag der Einreichung der Erklärung über die Differenzbeträge zu zahlender, von den Steuerprüfstellen durch Bescheide, die bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung bekannt gegeben wurden, festgesetzte Mehrwertsteuer nicht an den Staatshaushalt abgeführt wurden, hinzugezählt werden. Ausnahmen:

a) in der ersten Steuererklärung, die bei der Steuerbehörde nach dem Zeitpunkt der Genehmigung einer Zahlungserleichterung eingereicht wird, ist die kumulierte zu zahlende Steuer, für die die Zahlungserleichterung gewährt worden ist, aus der Erklärung für den vorangegangenen Steuerzeitraum nicht zu übernehmen;

b) in der ersten Steuererklärung, die bei der Steuerbehörde nach dem Zeitpunkt, zu dem die Steuerbehörde gemäß dem Gesetz Nr. 85/2014 in das Gläubigerverzeichnis eingetragen worden ist, eingereicht wird, ist die kumulierte zu zahlende Steuer, mit der sich die Steuerbehörde nach dem Gesetz Nr. 85/2014 in das Gläubigerverzeichnis hat eintragen lassen, aus der Erklärung für den vorangegangenen Steuerzeitraum nicht zu übernehmen;

(5) Abweichend von den Abs. 3 und 4 werden negative, von den Steuerprüfstellen festgesetzte Mehrwertsteuerdifferenzen oder Beträge, die bis zur

Abgabe der Erklärung nicht an den Staatshaushalt gezahlt worden sind, gegenüber Differenzen zu zahlender Steuer, die von den Steuerprüfstellen durch Bescheide festgesetzt worden sind, deren Vollziehung von einem Gericht gemäß dem Gesetz ausgesetzt worden ist, nicht zum Negativbetrag oder zur kumulierten zu zahlende Steuer hinzugezählt, die sich gegebenenfalls in den Zeiträumen ergeben, in denen die Vollziehung des Bescheids ausgesetzt ist. Diese Beträge werden in der Erklärung für den Steuerzeitraum erfasst, in dem die Aussetzung der Vollziehung endete **[Or. 4]**, um den kumulierten negativen Steuerbetrag oder gegebenenfalls die kumulierte zu zahlende Steuer zu bestimmen.

(6) In der Steuererklärung nach Art. 323 müssen die Steuerpflichtigen die Differenzen zwischen den in den Abs. 3 und 4 genannten Beträgen, die die Berichtigung der Steuer darstellen, und der Festsetzung des Saldos der zu zahlenden Steuer oder des Saldos des Negativbetrags der Steuer angeben. Übersteigt die kumulierte zu zahlende Steuer den kumulierten negativen Steuerbetrag, so ergibt sich im Bezugssteuerzeitraum ein Saldo zu zahlender Steuer. Übersteigt der kumulierte negative Steuerbetrag die kumulierte zu zahlende Steuer, so ergibt sich im Bezugssteuerzeitraum ein Saldo des negativen Steuerbetrags.

...“

II.2 RECHT DER EUROPÄISCHEN UNION

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

15 Art. 179

[„]Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird.

Die Mitgliedstaaten können jedoch den Steuerpflichtigen, die nur die in Artikel 12 genannten gelegentlichen Umsätze bewirken, vorschreiben, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug erst zum Zeitpunkt der Lieferung ausüben.[“]

16 Art. 183

[„]Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten.

Die Mitgliedstaaten können jedoch festlegen, dass geringfügige Überschüsse weder vorgetragen noch erstattet werden.[“]

III. Gründe, die das Gericht zur Stellung der Vorlagefragen bewogen haben

Standpunkt der Klägerin

- 17 Die Klägerin macht geltend, dass es insofern, als in den nationalen Steuerverfahrensvorschriften eine aufschiebende Wirkung in Bezug auf die Vollstreckung wegen Steuerverbindlichkeiten anerkannt sei, die mit angefochtenen Steuerbescheiden festgesetzt worden seien, für die aber eine Bankbürgschaft eingereicht worden sei, selbstverständlich sei, dass die gleiche Regel auch dann gelte, wenn diese Zahlungsverbindlichkeiten zu zahlende zusätzliche Mehrwertsteuerbeträge beträfen, die mit den angefochtenen Steuerbescheiden festgesetzt worden seien, zumal diese Auslegung von den Steuerbehörden im Zeitraum November 2016 und März 2019 bestätigt worden sei.
- 18 Der in Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich beschriebene Mechanismus der Mehrwertsteuererstattung finde sich als solcher in Art. 303 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs wieder. Infolgedessen sei die Formel zur Festsetzung des negativen Mehrwertsteuerüberschusses in Bezug auf die zu zahlende Mehrwertsteuer aus einem anderen Steuerbescheid – die mit Art. 303 Abs. 2, 4 und 5 des Steuergesetzbuchs eingerichtet worden sei, der den von der DGAMC vorgenommenen Berichtigungen zugrundeliege, die im vorliegenden Fall gerichtlich angefochten worden seien – in Ausübung der Verfahrensautonomie angenommen worden, die die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich genossen und die beschränkt und abhängig sei durch die bzw. von der Einhaltung der allgemein geltenden Grundsätze der Äquivalenz, der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer, wie sie in der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs herausgearbeitet worden seien.
- 19 Der rumänische Staat verstoße gegen den Grundsatz der Äquivalenz, da Art. 303 Abs. 4 und 5 des Steuergesetzbuchs eine andere, ungünstige Behandlung des Verfahrens zur Erstattung der Mehrwertsteuer [Or. 5] im Vergleich zum nationalen Verfahren zur Erstattung von Gebühren und Steuern vorsehe, da die zu erstattende Mehrwertsteuer auch dann erlösche, wenn die Steuerpflichtigen Sicherheiten gestellt hätten, um die Vollstreckung bezüglich der zu zahlenden Mehrwertsteuer auszusetzen, während im Fall nationaler Steuern die Stellung einer Sicherheit die Hemmung der Steuerverbindlichkeiten bewirke und die zu erstattende Mehrwertsteuer in keinem Fall erlöschen oder sich verringern könne.
- 20 Der Grundsatz der Effektivität sei nicht beachtet worden, da von der Verfahrensautonomie in einer Weise Gebrauch gemacht werden müsse, die die Ausübung des Erstattungsanspruchs nicht erschwere oder unmöglich mache. Eine solche Situation sei aber zweifellos darin begründet, dass das nationale

Steuerrecht keine Vorschrift/kein Verfahren bezüglich der Anwendung der Mehrwertsteuererklärung enthalte, die bzw. das regeln würde, wie die Rückgängigmachung des erfolgten Erlöschens in dem Fall erfolge, dass der Bescheid, mit dem die zu zahlende Mehrwertsteuer auferlegt worden sei, vom Gericht aufgehoben werde.

- 21 Der Grundsatz der Neutralität sei nicht beachtet worden, da die Unsicherheit, die durch das legislativen Vakuum sowie die unklaren und uneinheitlichen Lösungen, die Art. 303 Abs. 2 und 4 des Steuergesetzbuchs biete, in Wirklichkeit zu Lasten der Steuerpflichtigen ein offensichtliches Finanzierungsrisiko schaffen würde, sowohl, was die Unmöglichkeit anbelange, die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist zu erhalten, als auch, was die Kosten anbelange, die bereits bei der Stellung der Sicherheit für die Aussetzung der Vollziehung des Bescheids über die Festsetzung der Steuer angefallen seien, der das Erlöschen der in Rede stehenden zu erstattenden Mehrwertsteuer bewirkt habe, womit die Steuerbehörden die maßgebliche einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs außer Acht gelassen hätten.

Standpunkt der Beklagten

- 22 Die Beklagte macht geltend, der Mechanismus zur Festsetzung zu zahlender oder zu erstattender Mehrwertsteuer sei ein spezieller Mechanismus, und die Bestimmungen des [Art.] 303 Abs. 4 und 5 des Steuergesetzbuchs (Gesetz Nr. 227/2015) seien im Vergleich zu den Bestimmungen der Art. 157, 233 und 235 der Steuerverfahrensordnung (Gesetz Nr. 207/2015) nur anwendbar bei anderen Arten von Steuern und Abgaben.
- 23 Folglich genüge die Einreichung einer Bankbürgschaft nicht, um die Einbeziehung der mit einem angefochtenen Steuerbescheid festgesetzten Steuerverbindlichkeiten in die Berechnung der kumulierten zu zahlenden Mehrwertsteuer auszuschließen, auch wenn für diese Verbindlichkeiten eine Sicherheit bestellt sei.

Standpunkt des nationalen Gerichts

- 24 Die in Art. 179 [Abs. 1] und Art. 183 [Abs. 1] der Richtlinie 2006/112/EG festgelegte Regel – nach der die zu erstattende Mehrwertsteuer allein unter Bezugnahme auf die Differenz zwischen *erhobener* und *abzugsfähiger Mehrwertsteuer* eines *bestimmten Besteuerungszeitraums* festgelegt wird – ist vom nationalen Gesetzgeber in Art. 303 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs umgesetzt worden.
- 25 Zusätzlich zu diesem in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Mechanismus der Bestimmung der zu erstattenden Mehrwertsteuer fügt der rumänische Gesetzgeber jedoch noch den Begriff „*kumulierte zu zahlende Steuer*“ hinzu, mit dem er die zu erstattende Mehrwertsteuer nach Addition des zu zahlenden Betrags

aus dem Bezugssteuerzeitraum und der gemäß den in den Steuerbescheiden festgesetzten zu zahlenden Mehrwertsteuer gemäß Art. 303 Abs. 4 des Steuergesetzbuchs festlegt.

- 26 Somit wird durch den in Art. 303 Abs. 2 bis 4 des Steuergesetzbuchs festgelegten endgültigen Mechanismus der zu erstattenden Mehrwertsteuer das, was in der Mehrwertsteuerrichtlinie beschrieben und in Art. 303 Abs. 2 des Steuergesetzbuchs umgesetzt worden ist, dadurch erweitert, dass zur Berechnung des zu erstattenden Betrags der Begriff „*kumulierte zu zahlende Steuer*“ eingeführt wird, der tatsächlich die Einbeziehung der zu zahlenden Mehrwertsteuer aus früheren Steuerbescheiden bedeutet, in der Mehrwertsteuerrichtlinie aber nicht enthalten ist.
- 27 Da der Mechanismus zur Bildung des negativen Mehrwertsteuersaldos im nationalen Recht sich von dem ausdrücklich in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen unterscheidet, wollte der rumänische Staat somit von den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie abweichen und mit Art. 303 Abs. 2 bis 4 des Steuergesetzbuchs einen eigenen Mechanismus zur Berechnung der [zu erstattenden] Mehrwertsteuer einführen. **[Or. 6]**
- 28 Das nationale Gericht ist daher der Ansicht, dass es für die Entscheidung des anhängigen Rechtsstreits von Bedeutung ist, ob der sowohl in Art. 179 [Abs. 1] als auch in Art. 183 der Richtlinie 2006/112/EG enthaltene Begriff der „*geschuldeten Mehrwertsteuer*“ dahin ausgelegt werden kann, dass er dem in Art. 303 Abs. 4 des Steuergesetzbuchs beschriebenen Begriff der „*kumulierten zu zahlenden Mehrwertsteuer*“ entspricht.
- 29 Die zweite Frage, die zu klären ist, ist die, ob dieser Mechanismus, der aufgrund der Verfahrensautonomie festgelegt wurde, *mit den Grundsätzen der Äquivalenz, der Effektivität und der Neutralität vereinbar* ist.
- 30 Der Grundsatz der Äquivalenz setzt voraus, dass die Mitgliedstaaten für Anträge auf Erstattung einer Steuer, die sich aus der Anwendung des Unionsrechts ergibt, keine ungünstigeren Verfahrensmodalitäten vorsehen als diejenigen, die für in Anbetracht ihres Verfahrensgegenstands, ihres Rechtsgrundes und ihrer wesentlichen Gesichtspunkte entsprechende Klagen gelten, die auf die Anwendung des innerstaatlichen Rechts gestützt werde.
- 31 Der Grundsatz der Effektivität steht der Einführung von Verfahrensmodalitäten entgegen, die die Ausübung der aus dem Unionsrecht hergeleiteten Rechte übermäßig erschweren oder praktisch unmöglich machen würden.
- 32 In der allgemeinen Regelung der Steuerverbindlichkeiten für nationale Steuern und Abgaben – Art. 157, 233 und 235 der Steuerverfahrensordnung (Gesetz Nr. 207/2015) – ist die Regel verankert, dass im Fall der Anfechtung des Steuerbescheids, aber unter Einreichung einer Bankbürgschaft bezüglich aller bestrittenen Verbindlichkeiten die Vollziehung ausgesetzt wird und das Erlöschen

dieser Verbindlichkeiten im Voraus nur insoweit erfolgen kann, als die Schuldnerin dies beantragt.

- 33 Was die Mehrwertsteuer anbelangt, legt Art. 30[3] Abs. 5 des Steuergesetzbuchs (Gesetz 227/2015) keine *ausdrückliche* Ausnahme von der Addition der bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung nicht an den Staatshaushalt gezahlten Beträge – die sich aus den Differenzen der von den Steuerprüfstellen mit Bescheiden, deren Vollziehung aufgrund der Einreichung einer *Bankbürgschaft* ausgesetzt worden ist, festgesetzten zu zahlenden Mehrwertsteuer ergeben – zur *kumulierten zu zahlenden Steuer* fest.
- 34 Obwohl die Steuerbehörde vom Zeitpunkt der Einreichung der Bankbürgschaft (November **2016**) an bis zum Zeitpunkt der Entscheidung durch das erstinstanzliche Gericht (April **2019**) *implizit* die Anwendung der Bestimmungen des Art. 235 Abs. 1 und 5 der Steuerverfahrensordnung (Gesetz Nr. 207/2015) *anerkannt hat*, indem sie die ohne Berücksichtigung der gesicherten Verbindlichkeiten erstellten Mehrwertsteuererklärungen anerkannt hat, hat sich ihre Sichtweise *nach der Aufhebung des Steuerbescheids* (April **2019**) durch ein nicht endgültiges Urteil (das jedoch, da ihm vorläufige Rechtskraft zukommt, ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts begründet) dahin geändert, dass sie der Ansicht ist, dass nur die Bestimmungen des Art. 30[3] Abs. 4 und 5 des Steuergesetzbuchs (Gesetz 227/2015) Anwendung finden könnten.
- 35 Es stellt sich die Frage, ob eine solche Unterscheidung objektiv gerechtfertigt ist, wenn man berücksichtigt, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 2006/112 erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen dürfen (gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshof in den Urteilen vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C- 110/98 bis C- 147/98, EU:C:2000:145, Rn. 52, vom 27. September 2007, Collée, C- 146/05, EU:C:2007:549, Rn. 26, vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C- 385/09, EU:C:2010:627, Rn. 49, und vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia, C- 590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 36 und 37). Die Existenz der Bankbürgschaft gewährleistet aber die Durchführung der Erhebung der Steuer in einer für die Steuerbehörde sehr einfachen Art und Weise, sobald der Richter die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids endgültig bestätigt hat. **[Or. 7]**
- 36 Auf der anderen Seite ist zu klären, inwieweit der Grundsatz der Neutralität gewahrt ist, wenn sowohl durch die Art und Weise der *Auslegung* als auch durch die der *konkreten Anwendung* der nationalen Regelung eine zusätzliche finanzielle Belastung für das Unternehmen sowohl in Bezug auf die Unmöglichkeit, die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist zu erhalten, als auch in Bezug auf die Kosten entsteht, die bereits bei der Stellung der Sicherheit für die Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids angefallen sind.

37 ... [nicht übersetzt]

38 ... [nicht übersetzt]

AUS DIESEN GRÜNDEN

ERGEHT IM NAMEN DES GESETZES

FOLGENDE ENTSCHEIDUNG

Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird gemäß **Art. 267** AEUV die folgende Frage zu Vorabentscheidung vorgelegt:

Können **Art. 179 [Abs. 1] und Art. 183 [Abs. 1] der Richtlinie 112/2006/EG** in Verbindung mit den **Grundsätzen der Äquivalenz, der Effektivität und der Neutralität** dahin ausgelegt werden, dass sie einer nationalen Regelung/Praxis entgegenstehen, die eine Kürzung der *zu erstattenden Mehrwertsteuer* vorschreibt, indem in die Berechnung der *zu zahlenden Mehrwertsteuer* Beträge einbezogen werden, die *zusätzliche Zahlungsverbindlichkeiten* darstellen, die durch einen Steuerbescheid festgesetzt worden sind, der durch ein nicht endgültiges Gerichtsurteil aufgehoben worden ist, wenn diese zusätzlichen Zahlungsverbindlichkeiten *durch eine Bankbürgschaft gesichert* sind und die nationalen Steuerverfahrensvorschriften dieser Sicherheit für andere Steuern und Abgaben *aufschiebende Wirkung hinsichtlich der Vollstreckung zuerkennen*?

... [nicht übersetzt] [Verfahren und Unterschriften] ... [nicht übersetzt]

ARBEITSÜBUNG