Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
ELEANOR SHARPSTON
vom 31. Januar 2013 [1]

Rechtssache C-663/11

Scandic Distilleries SA
gegen
Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(Vorabentscheidungsersuchen der Curte de Apel Oradea [Rumänien])

„Richtlinie 92/12/EWG — Verbrauchsteuer auf zum Verbrauch in einem anderen Mitgliedstaat bestimmte Erzeugnisse — Verweigerung der Erstattung der im ersten Mitgliedstaat entrichteten Steuer — Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht“

1. Eine rumänische Gesellschaft überführte zum Verbrauch in der Tschechischen Republik bestimmte alkoholische Erzeugnisse in ihrem eigenen Mitgliedstaat in den freien Verkehr. Sie entrichtete daher Verbrauchsteuer auf diese Erzeugnisse in Rumänien. Die Waren wurden anschließend in die Tschechische Republik befördert, wo ein weiteres Mal Verbrauchsteuer gezahlt wurde. Sodann beantragte die Gesellschaft Erstattung der in Rumänien entrichteten Verbrauchsteuer. Dieser Antrag wurde mit der Begründung abgelehnt, dass er vor Versendung der Waren hätte gestellt werden müssen. Die Gesellschaft wendet ein, dass ihr dies nicht möglich gewesen wäre, da ein vollständiger Antrag u. a. den schriftlichen Nachweis für das Eintreffen der Erzeugnisse in der Tschechischen Republik enthalten müsse.

2. Die Curte de Apel Oradea – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal – möchte im Wesentlichen wissen, ob die rumänischen Vorschriften, aufgrund deren die Erstattung verweigert wurde, mit dem Unionsrecht, insbesondere mit der Richtlinie 92/12 [2], vereinbar sind.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) in geänderter Fassung. Sie ist inzwischen aufgehoben und ersetzt worden durch die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12).

Richtlinie 92/12

3. Die Richtlinie 92/12 ist nicht ganz einfach zu verstehen. Sie ist durch häufige Querverweisungen im Rahmen eines Gesamtaufbaus gekennzeichnet, der eine klare Unterscheidung insbesondere der verschiedenen Regelungen für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren zwischen den Mitgliedstaaten schwierig macht[3]. Zum richtigen Verständnis der im vorliegenden Fall aufgeworfenen Rechtsfragen sind mehrere Rechtsvorschriften zu berücksichtigen, deren Wechselbeziehung dem Wortlaut nach nicht immer auf Anhieb erkennbar ist.

4. Art. 4 umfasst folgende Begriffsbestimmungen:

„a) zugelassener Lagerinhaber: die natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs unter Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu bearbeiten, zu lagern, zu empfangen und zu versenden;

b) Steuerlager: jeder Ort, an dem … verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung vom zugelassenen Lagerinhaber hergestellt, bearbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden;

c) Verfahren der Steueraussetzung: die steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung der Waren unter Steueraussetzung Anwendung findet;

d) registrierter Wirtschaftsbeteiligter: die natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs unter Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren mit Herkunft aus einem anderen Mitgliedstaat zu empfangen, ohne zugelassener Lagerinhaber zu sein. Dieser Wirtschaftsbeteiligte darf jedoch keine Waren unter Steueraussetzung lagern oder versenden;

e) nicht registrierter Wirtschaftsbeteiligter: die natürliche oder juristische Person, die berechtigt ist, in Ausübung ihres Berufs gelegentlich verbrauchsteuerpflichtige Waren mit Herkunft aus einem anderen Mitgliedstaat unter Steueraussetzung zu empfangen, ohne zugelassener Lagerinhaber zu sein. Dieser Wirtschaftsbeteiligte darf keine Waren unter Steueraussetzung lagern oder versenden. …“

5. In Art. 6 Abs. 1 ist die allgemeine Regel normiert, dass „[d]ie Verbrauchsteuer … mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen [entsteht], …“. Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten:

„a) jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

b) jede – auch unrechtmäßige – Herstellung dieser Erzeugnisse außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;

3 — In ihrem Bericht an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Anwendung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG (KOM[2004] 227 endg.) erklärte die Kommission, dass „der jetzige Wortlaut der Artikel 7 bis 10 das Ergebnis langwieriger und komplizierter Diskussionen im Rat ist.
Die hieraus hervorgegangenen Rechtsvorschriften sind allerdings nicht sehr gut aufeinander abgestimmt. Für ein und denselben Fall, namentlich den Besitz zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, gelten drei Bestimmungen mit derselben Zielsetzung – Entrichtung der Verbrauchsteuer in diesem Mitgliedstaat. Darüber hinaus ist der Anwendungsbereich der jeweiligen Bestimmung nicht immer eindeutig definiert. Dies hat zur Folge, dass für bestimmte Arten der Beförderung verschiedene Bestimmungen anwendbar sind, die die Erledigung verschiedener Formalitäten erfordern.“

c) jede – auch unrechtmäßige – Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind“.

6. Art. 7 Abs. 1 bis 6 bestimmt:

„(1) Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

(2) Werden Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 6 übergeführt worden sind, innerhalb eines anderen Mitgliedstaats geliefert oder zur Lieferung innerhalb eines anderen Mitgliedstaats bestimmt oder für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung bereitgestellt, so entsteht der Verbrauchsteueranspruch unbeschadet des Artikels 6 in diesem anderen Mitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer wird je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung, bei der die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden.

(4) Die in Absatz 1 genannten Waren werden zwischen den Hoheitsgebieten der einzelnen Mitgliedstaaten zusammen mit einem Begleitdokument befördert, das die wichtigsten Angaben des in Artikel 18 Absatz 1 genannten Dokuments enthält. …

(5) Die in Absatz 3 genannten Personen, beruflich Handelnden oder Einrichtungen haben folgende Verpflichtungen zu erfüllen:

a) Abgabe einer Erklärung vor dem Versand der Waren bei den Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats und Gewährleistung der Zahlung der Verbrauchsteuer;

b) Entrichtung der Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats nach dessen Vorschriften;

c) Duldung jeglicher Kontrolle, die es der Verwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglicht, sich vom tatsächlichen Eingang der Waren und von der Zahlung der fälligen Verbrauchsteuer zu überzeugen.

(6) Die in dem ersten in Absatz 1 genannten Mitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer wird nach den Bestimmungen des Artikels 22 Absatz 3 rückerstattet.“ [4]

7. Art. 8 lautet:

„Für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, werden die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben.“

4 — Der restliche Teil von Art. 7 (Abs. 7 bis 9) betrifft Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befinden und auf einem geeigneten Transportweg durch das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats zu einem Bestimmungsort im erstgenannten Mitgliedstaat befördert werden. Im vorliegenden Verfahren liegt eine solche Situation nicht vor.

8. Art. 9 Abs. 1 sieht vor:

„Unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 entsteht die Verbrauchsteuer, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden.

In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sich die Waren befinden, und von der Person, in deren Besitz sie sich befinden."

9. In Art. 9 Abs. 2 sind Kriterien für die Beurteilung aufgeführt, ob Waren zu gewerblichen (im Unterschied zu privaten) Zwecken bestimmt sind.

10. Art. 10 betrifft verbrauchsteuerpflichtige Waren, „die von Personen erworben werden, bei denen es sich weder um zugelassene Lagerinhaber noch um registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte handelt, und die vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert werden" (mit anderen Worten im Wesentlichen Waren, die im Wege des Fernabsatzes vertrieben werden). Erfolgt die Beförderung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten, entsteht die Steuer im Bestimmungsmitgliedstaat. Wurden die Waren bereits im ersten Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt, wird die Verbrauchsteuer gemäß Art. 22 Abs. 4 erstattet.

11. Titel III („Beförderung") der Richtlinie 92/12 umfasst die Art. 15 bis 21. Darin finden sich Bestimmungen über die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung zwischen Steuerlagern oder von einem Steuerlager zu einem Wirtschaftsbeteiligten, der zum Empfang solcher Waren in diesem Verfahren zugelassen ist. Sie sehen insbesondere die Stellung von Sicherheiten, Durchführung von Kontrollen und Bereitstellung von Unterlagen sowie eine Haftung und Steuerpflicht im Fall von Unregelmäßigkeiten vor. In Art. 18 Abs. 1 heißt es u. a., dass „jeder verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Verfahren der Steueraussetzung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten … befördert wird, ein vom Versender ausgestelltes Begleitdokument beigegeben" wird.

12. Art. 22 bestimmt:

„(1) Für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, kann die Verbrauchsteuer in geeigneten Fällen auf Antrag eines Wirtschaftsbeteiligten in Ausübung seines Berufes von den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats, in dem die Waren in den freien Verkehr übergeführt worden sind, erstattet werden, sofern sie nicht für den Verbrauch in diesem Mitgliedstaat bestimmt sind.

Die Mitgliedstaaten brauchen jedoch diesem Erstattungsantrag nicht zu entsprechen, wenn er den von ihnen aufgestellten Kriterien[5] nicht genügt.

(2) Für die Anwendung des Absatzes 1 gelten folgende Bestimmungen:

a) Der Versender muss vor dem Versand der Waren einen Erstattungsantrag bei den zuständigen Behörden seines Mitgliedstaats einreichen und nachweisen, dass die Verbrauchsteuern entrichtet worden sind. Jedoch dürfen die zuständigen Behörden die Erstattung nicht ausschließlich deshalb verweigern, weil die von ihnen selbst ausgestellte Bescheinigung über die ursprüngliche Zahlung nicht vorgelegt worden ist;

5 — Der an dieser Stelle in der englischen Sprachfassung verwendete Begriff „correctness criteria" ist an sich ungewöhnlich und scheint eine Übersetzung der französischen Formulierung „critères de régularité" zu sein. Der Begriff ist in der Richtlinie nicht definiert.

b) die Beförderung der unter Buchstabe a) genannten Waren erfolgt gemäß den Bestimmungen des Titels III;

c) der Versender reicht bei den zuständigen Behörden seines Mitgliedstaats den vom Empfänger ordnungsgemäß ausgefüllten Rückschein des unter Buchstabe b)[6] genannten Dokuments ein; dem Rückschein ist eine Bescheinigung über die verbrauchsteuerrechtliche Erfassung in dem Verbrauchsmitgliedstaat beizufügen, oder er ist mit folgenden Angaben zu versehen:

— Anschrift der örtlichen zuständigen Steuerbehörde des Bestimmungsmitgliedstaats;

— Datum der Annahme der Erklärung durch diese Behörde sowie die Bezugs- oder Registriernummer der Erklärung;

d) für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind und daher mit dem Steuerzeichen oder dem Erkennungszeichen dieses Mitgliedstaats versehen sind, kann die Verbrauchsteuer, die den Steuerbehörden des Mitgliedstaats geschuldet wird, der diese Steuer- bzw. Erkennungszeichen ausgestellt hat, erstattet werden, sofern die Vernichtung dieser Zeichen von den Steuerbehörden des Mitgliedstaats, der sie erteilt hat, festgestellt worden ist.

(3) In den in Artikel 7 genannten Fällen hat der Abgangsmitgliedstaat die entrichtete Verbrauchsteuer unter der Voraussetzung zu erstatten, dass die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat nach dem Verfahren des Artikels 7 Absatz 5 bereits entrichtet wurde.

Jedoch brauchen die Mitgliedstaaten diesem Erstattungsantrag nicht stattzugeben, wenn er den von ihnen festgelegten Kriterien nicht entspricht.

(4) In den in Artikel 10 genannten Fällen hat der Abgangsmitgliedstaat auf Antrag des Verkäufers die entrichtete Verbrauchsteuer zu erstatten, wenn der Verkäufer die Verfahren des Artikels 10 Absatz 3 eingehalten hat.

Jedoch brauchen die Mitgliedstaaten diesem Erstattungsantrag nicht stattzugeben, wenn er den von ihnen festgelegten Kriterien nicht entspricht.

Die Mitgliedstaaten können ein vereinfachtes Erstattungsverfahren in den Fällen vorsehen, in denen ein Verkäufer als Lagerinhaber zugelassen ist.

(5) Die Steuerbehörden jedes Mitgliedstaats legen die Verfahren und Kontrollbestimmungen für die Erstattungen in ihrem eigenen Hoheitsgebiet fest. Die Mitgliedstaaten tragen dafür Sorge, dass die Erstattung der Verbrauchsteuer den tatsächlich entrichteten Betrag nicht übersteigt.“

6 — Art. 22 Abs. 2 Buchst. b lautete ursprünglich „die Beförderung der unter Buchstabe a) genannten Waren erfolgt mit dem in Artikel 18 Absatz 1 genannten Dokument“ (siehe oben, Nr. 11). Eine Anpassung von Art. 22 Abs. 2 Buchst. c, die dem geänderten Wortlaut von Art. 22 Abs. 2 Buchst. b Rechnung getragen hätte, ist anscheinend unterblieben.

Einschlägige rumänische Rechtsvorschriften

13. Im Rahmen des Titels VII des rumänischen Cod fiscal (Steuergesetzbuch) bestimmte Art. 192[6] („Erstattung der für verbrauchsteuerpflichtige Waren entrichteten Verbrauchsteuer“) in seinem Abs. 1 in der Fassung, die in dem für das Ausgangsverfahren maßgebenden Zeitraum galt:

„Ein Wirtschaftsbeteiligter kann während der Ausübung seiner Wirtschaftstätigkeit unter folgenden Voraussetzungen die Erstattung der Verbrauchsteuern für in Rumänien in den freien Verkehr übergeführte verbrauchsteuerpflichtige Waren beantragen, wenn diese Waren zum Verbrauch in einem anderen Mitgliedstaat bestimmt sind:

a) [D]er Wirtschaftsbeteiligte hat vor dem Versand der Waren bei der zuständigen Steuerbehörde einen Erstattungsantrag zu stellen und nachzuweisen, dass für diese Waren Verbrauchsteuern entrichtet worden sind;

b) die Lieferung der Waren nach dem Bestimmungsmitgliedstaat erfolgt gemäß Art. 192[4][7];

c) der versendende Wirtschaftsbeteiligte hat der zuständigen Steuerbehörde eine Kopie des vom Empfänger ausgefertigten Dokuments nach Art. 192[5][8] vorzulegen, dem ein Dokument beizulegen ist, mit dem nachgewiesen wird, dass die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat entrichtet worden ist. Außerdem hat der Wirtschaftsbeteiligte die Büroanschrift der zuständigen Steuerbehörde des Bestimmungsmitgliedstaats und das Datum, an dem die zuständige Steuerbehörde des Bestimmungsmitgliedstaats die Erklärung des Empfängers entgegengenommen hat, zusammen mit der Registrierungsnummer dieser Erklärung mitzuteilen.“

14. Nr. 18[4] der Durchführungsvorschriften zu Art. 192[6] Abs. 1 des Cod fiscal bestimmte zur maßgebenden Zeit:

„(1) Der versendende Wirtschaftsbeteiligte, der einen Antrag auf Erstattung der Verbrauchsteuern für Waren zu stellen beabsichtigt, die anschließend zum Verbrauch in einen anderen Mitgliedstaat versandt werden sollen, hat bei der nationalen Steuerbehörde, bei der er als Steuer- und Abgabenzahler registriert ist, vor dem Versand der Waren einen Erstattungsantrag gemäß dem in Anhang 11 vorgesehenen Muster zu stellen und nachzuweisen, dass für diese Waren Verbrauchsteuern entrichtet worden sind[9].

(2) Nachdem der Empfänger die Waren erhalten hat und die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat entrichtet wurde, reicht der Wirtschaftsbeteiligte bei der Steuerbehörde, bei der er als Steuer- und Abgabenzahler registriert ist, zur Erstattung der Verbrauchsteuer die in Art. 192[6] Abs. 1 Buchst. c des Cod fiscal vorgesehenen Dokumente ein[10].

(3) Die zu erstattende Verbrauchsteuer richtet sich nach der versandten und tatsächlich erhaltenen Warenmenge.

7 — Das bedeutet im Wesentlichen, dass für die Waren bestimmte Kontrollen und Erklärungen vorgeschrieben sind und dass sie mit einem vereinfachten Begleitdokument versandt werden müssen.

8 — Hierbei handelt es sich um das oben in Fn. 7 bezeichnete Dokument.

9 — Dies ist die vom vorlegenden Gericht wiedergegebene Fassung, die offenbar im Jahr 2008 eingeführt wurde. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens führt eine leicht abweichende Fassung an, die aus dem Jahr 2006 zu stammen scheint: „Der versendende Wirtschaftsbeteiligte hat der nationalen Steuerbehörde vor dem Versand der Waren anzuzeigen, dass er einen Antrag auf Erstattung der Verbrauchsteuern für die Waren zu stellen beabsichtigt, die zum Verbrauch in einen anderen Mitgliedstaat versandt werden sollen, und nachzuweisen, dass für diese Waren Verbrauchsteuern entrichtet worden sind.“

10 — Auch hier führt die Klägerin des Ausgangsverfahrens eine leicht abweichende Fassung an: „… reicht der versendende Wirtschaftsbeteiligte bei der örtlichen Steuerbehörde den Erstattungsantrag gemäß dem in Anhang 11 vorgesehenen Muster ein. Dem Erstattungsantrag müssen die im Cod fiscal bezeichneten Dokumente beigefügt sein.“

(4) Die Erstattung der Verbrauchsteuern erfolgt nach dem Cod de procedură fiscală (Steuerverfahrensordnung).

…“

15. Die Angaben, die gemäß dem in Anhang 11 vorgesehenen Muster mitzuteilen sind, auf das Nr. 18[4] Abs. 1 der Durchführungsvorschriften verweist, umfassen den Zeitpunkt des Erhalts der Waren, die erhaltene Menge, den Zeitpunkt der Entrichtung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat sowie die Nummer des Dokuments, mit dem die Entrichtung bescheinigt wird.

16. Im Rahmen des Cod de procedură fiscală, auf den in Nr. 18[4] Abs. 4 der Durchführungsvorschriften verwiesen wird, legt Art. 135 die allgemeine Regel fest, dass der Anspruch eines Steuerpflichtigen auf Entschädigung oder Erstattung wegen Steuerbeträgen fünf Jahre nach dem 1. Januar verjährt, der auf das Jahr folgt, in dem der Entschädigungs- oder Erstattungsanspruch entstanden ist.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

17. Die SC Scandic Distilleries SA (im Folgenden: Scandic) ist eine rumänische Herstellerin destillierter alkoholischer Erzeugnisse, die sie in Rumänien und anderen Mitgliedstaaten vertreibt. In den Monaten Februar, März, Mai, Juni und Juli 2009 überführte sie zum Verbrauch in der Tschechischen Republik bestimmte alkoholische Erzeugnisse in Rumänien in den steuerrechtlich freien Verkehr und entrichtete auf diese Erzeugnisse Verbrauchsteuer in Rumänien in Höhe von 203 060 RON (ungefähr 45 000 Euro). Im Zeitraum von September 2009 bis Februar 2010 beantragte Scandic bei der zuständigen rumänischen Steuerbehörde nach Art. 22 der Richtlinie 92/12 und Art. 192[6] des Cod fiscal die Erstattung dieses Verbrauchsteuerbetrags, da die Waren in die Tschechische Republik versandt worden waren und dort ebenfalls Verbrauchsteuer entrichtet worden war.

18. In allen Fällen machte Scandic die in dem Muster vorgeschriebenen Angaben. Sie reichte auch Dokumente ein, die die Richtigkeit der Angaben bestätigten.

19. Alle Erstattungsanträge erfolgten nach dem Eintreffen der Waren in der Tschechischen Republik. Scandic erklärte, zu den im Muster vorgeschriebenen Angaben gehörten auch der Zeitpunkt des Erhalts der Waren und die erhaltene Menge. Sie habe diese Angaben bzw. die erforderlichen Nachweise nicht vor dem Versand der Waren vorlegen können. Außerdem ergebe sich aus dem Formular selbst, dass die Erstattungsanträge monatlich und nicht vor der Verbringung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den Bestimmungsmitgliedstaat einzureichen seien. Ungeachtet der möglichen Verspätung habe sie unbedingt vermeiden wollen, dass die Anträge wegen Fehlens vollständiger Nachweise zurückgewiesen würden.

20. Die Steuerbehörde reagierte weder auf die drei Erstattungsanträge noch auf die Mitteilung von Scandic vom 7. Mai 2010, die eine Vorbedingung für die Einleitung eines gerichtlichen Verfahrens darstellt.

21. Scandic erhob daher Klage und beantragte, die Steuerbehörde zur Erstattung von Verbrauchsteuer in Höhe von 203 060 RON zuzüglich Zinsen zu verurteilen. Die Steuerbehörde hielt dem entgegen, dass Scandic zwar alle nach Art. 192[6] des Cod fiscal erforderlichen Dokumente eingereicht, die Erstattung jedoch nicht vor dem Versand der Waren in einen anderen Mitgliedstaat beantragt habe.

22. Die von Scandic erhobene Klage wurde in erster Instanz abgewiesen und ist jetzt Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens beim vorlegenden Gericht, das folgende Fragen gestellt hat:

1. Verstößt die Weigerung der rumänischen Steuerbehörden, einem Antrag auf Erstattung von Verbrauchsteuer stattzugeben, gegen Unionsrecht (Art. 7 und 22 der Richtlinie 92/12/EWG und die Erwägungsgründe der Richtlinie), wenn

   a) der Wirtschaftsbeteiligte, der die Erstattung der Verbrauchsteuer beantragt, alle im nationalen Recht vorgesehenen Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Erstattungsantrags, insbesondere diejenigen bezüglich des Nachweises i) der Entrichtung der Verbrauchsteuer in Rumänien und ii) des Versands der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in einen anderen Mitgliedstaat erfüllt hat;

   b) nach rumänischem Abgabenrecht (Art. 192^{6} Cod fiscal, Nr. 18^{4} der Durchführungsvorschriften gemäß dem Regierungsbeschluss Nr. 44/2004 und Anhang Nr. 11 des Titels VII des Cod fiscal) bestimmte, dem Erstattungsantrag beizufügende Dokumente erst nach Lieferung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in einen anderen Mitgliedstaat eingereicht werden können;

   c) das rumänische Abgabenrecht (Art. 18^{4} Abs. 4 der Durchführungsvorschriften in Verbindung mit Art. 135 des Cod de procedură fiscală) für einen Erstattungs-/Rückerstattungsantrag eine ordentliche Frist von fünf Jahren vorsieht?

2. Ist Art. 22 Abs. 2^{11} Buchst. a der Richtlinie 92/12/EWG dahin auszulegen, dass ein Wirtschaftsbeteiligter, der es unterlässt, vor der Lieferung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in einen anderen Mitgliedstaat, in dem die Waren zum Verbrauch bestimmt sind, in dem Mitgliedstaat, in dem die Verbrauchsteuer entrichtet wurde, einen Antrag auf Erstattung der Verbrauchsteuer zu stellen, seinen Anspruch auf Erstattung der entrichteten Verbrauchsteuer verliert?

3. Falls Frage 2 bejaht wird: Ist die Lösung, nach der der Wirtschaftsbeteiligte seinen Anspruch auf Erstattung der Verbrauchsteuer verliert und die zu einer Doppelbesteuerung dieser verbrauchsteuerpflichtigen Waren (in dem Mitgliedstaat, in dem die verbrauchsteuerpflichtigen Waren ursprünglich in den freien Verkehr übergeführt wurden, und in dem Mitgliedstaat, in dem die Waren zum Verbrauch bestimmt sind) führt, mit dem Grundsatz der Steuerneutralität vereinbar?

4. Falls Frage 2 bejaht wird: Kann die extrem kurze Frist zwischen dem Zeitpunkt der Entrichtung der Verbrauchsteuer für Waren, die in einem Mitgliedstaat in den freien Verkehr übergeführt wurden, und dem Zeitpunkt des Versands der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in einen anderen Mitgliedstaat, in dem sie zum Verbrauch bestimmt sind, als mit den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität vereinbar angesehen werden? Kommt unter diesem Aspekt dem Umstand Bedeutung zu, dass die ordentliche Frist, innerhalb derer die Erstattung/Rückerstattung einer Abgabe, einer Steuer oder eines Beitrags in dem betreffenden Mitgliedstaat beantragt werden kann, erheblich länger ist?

23. Scandic, Polen, Portugal und Rumänien sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine mündliche Verhandlung ist nicht beantragt worden und hat auch nicht stattgefunden.

11 — Im Vorlagebeschluss heißt es Art. 22 Abs. 1 Buchst. a, der aber nicht existiert. Aus dem Zusammenhang ergibt sich, dass Art. 22 Abs. 2 Buchst. a gemeint ist.

Würdigung

24. Nach Auffassung Rumäniens ist die erste Frage unzulässig, da sie im Wesentlichen darauf abziele, ob die Richtlinie 92/12 einer Steuerbehörde die Zurückweisung eines Erstattungsantrags erlaubt, wenn alle in den nationalen Rechtsvorschriften niedergelegten Voraussetzungen für die Erstattung erfüllt sind. Im Weiteren führt Rumänien jedoch aus, dass die vom vorlegenden Gericht aufgeworfenen Rechtsfragen von den übrigen drei Vorlagefragen erfasst seien. Unter diesen Umständen halte ich es nicht für erforderlich, der Frage der Zulässigkeit nachzugehen.

25. Ich schließe mich vielmehr der Meinung der Kommission sowie der polnischen und der portugiesischen Regierung an, wonach die vier Fragen zusammen behandelt werden sollten. Es geht eigentlich um einen einzigen Problemkreis. In einem Mitgliedstaat wird Verbrauchsteuer auf Waren entrichtet, die anschließend in einen anderen Mitgliedstaat versandt werden, wo sie zum Verbrauch bestimmt sind und in dem ebenfalls Verbrauchsteuer entrichtet wird. Der Versender beantragt im ersten Mitgliedstaat Erstattung der Steuer, nachdem die Waren im Bestimmungsmitgliedstaat eingetroffen sind und dort die Steuer entrichtet worden ist. Der Antrag wird mit der Begründung abgelehnt, dass er nicht vor dem Versand gestellt worden sei. Ist diese Antragsablehnung mit den Art. 7 und 22 der Richtlinie 92/12 – gegebenenfalls in Verbindung mit den unionsrechtlichen Grundsätzen der steuerlichen Neutralität sowie (insbesondere, wenn als allgemeine Regel für die Stellung eines Antrags auf Verbrauchsteuererstattung eine wesentlich längere Frist gilt) der Äquivalenz und der Effektivität – vereinbar?

26. Die drei Mitgliedstaaten schlagen eine Bejahung, Scandic und die Kommission eine Verneinung dieser Frage vor. Ihren detaillierten Ausführungen liegen zwei unterschiedliche Ansätze zugrunde. Beim ersten geht es um die Verhinderung von Betrug, beim zweiten um die Vermeidung von Doppelbesteuerung (d. h. um die Gewährleistung der steuerlichen Neutralität in dem Sinne, in dem das vorlegende Gericht diesen Begriff verwendet).

27. Ich möchte betonen, dass beide diese Zielsetzungen für eine korrekte Umsetzung der Richtlinie 92/12 von fundamentaler Bedeutung sind. Im Prinzip kollidieren sie auch nicht miteinander. Beide wollen sicherstellen, dass jeder Steuerzahler nicht mehr und nicht weniger zahlt und dass jeder mitgliedstaatliche Fiskus nicht mehr und nicht weniger erhält, als innerhalb des Binnenmarkts geschuldet wird. Deshalb dürfte es nicht nur möglich sein, die Richtlinie (und die einer korrekten Umsetzung dienenden nationalen Vorschriften) so auszulegen, dass die Erreichung beider Ziele gewährleistet wird, sondern eine solche Auslegung muss meines Erachtens auch wann immer möglich den Vorzug vor allen anderen Auslegungen erhalten, bei denen die eine Zielsetzung zulasten der anderen durchgesetzt würde.

28. Konkreter auf den Wortlaut der Richtlinie 92/12 bezogen verweisen die drei Mitgliedstaaten auf die in Art. 22 Abs. 2 normierten Voraussetzungen und insbesondere die Bedingung in Buchst. a Satz 1, wonach „[d]er Versender … vor dem Versand der Waren einen Erstattungsantrag bei den zuständigen Behörden seines Mitgliedstaats einreichen und nachweisen [muss], dass die Verbrauchsteuern entrichtet worden sind“. Ihrer Meinung nach (und nach Meinung von Scandic) ist davon auszugehen, dass diese Bedingung (die anscheinend fast wortwörtlich in Art. 192[6] Abs. 1 Buchst. a des Cod fiscal übernommen wurde) zwingend auf die im Ausgangsverfahren streitigen Vorgänge Anwendung finde.

29. Die Kommission hingegen stützt ihre Ausführungen auf eine andere Sichtweise des Art. 22 der Richtlinie 92/12. Abs. 2 dieser Vorschrift beziehe sich ausschließlich auf die Beförderung *verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung*. In Fällen, in denen *versteuerte Waren* zwischen den Mitgliedstaaten befördert würden, richte sich die Erstattung nach Abs. 3. Offenkundig seien die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren nicht im Verfahren der Steueraussetzung befördert worden. Folglich seien die in Art. 22 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 5 genannten Bestimmungen und nicht die des Art. 22 Abs. 2 einschlägig.

30. Vorab ist einzuräumen, dass die von der Kommission vorgenommene Würdigung nach Systematik und Wortlaut von Art. 22 der Richtlinie 92/12 nicht die offensichtlichste ist. Abs. 1 scheint nach seinem Wortlaut auf alle Fälle Anwendung zu finden, in denen verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, aber nicht für den Verbrauch in diesem Mitgliedstaat bestimmt sind, und in denen eine Erstattung der in diesem Staat entrichteten Steuer angebracht ist. Sodann gelten nach Abs. 2 Bestimmungen „für die Anwendung des Abs. 1“. Die Abs. 3 und 4 scheinen weder Ausnahmen von Abs. 2 zu enthalten noch Fälle zu betreffen, die nicht von Abs. 1 erfasst sind. Vielmehr hat es den Anschein, dass sie für zwei Unterkategorien der in Art. 22 Abs. 1 geregelten Gesamtkategorie, nämlich für die in Art. 7 bzw. die in Art. 10 genannten Fälle, zusätzlich zu den dort aufgeführten Voraussetzungen weitere Bedingungen aufstellen.

31. Dennoch meine ich, dass bei sorgfältiger Prüfung des Textes die Würdigung der Kommission die einzig mögliche ist, wenn die Richtlinie in sich stimmig und praktikabel ausgelegt werden soll.

32. Verbrauchsteuerpflichtige Waren, selbst wenn sie gewerblichen Zwecken dienen, lassen sich nicht immer im Verfahren der Steueraussetzung zwischen den Mitgliedstaaten befördern. Waren dürfen nur von zugelassenen Lagerinhabern in einem solchen Verfahren versandt und nur von zugelassenen Lagerinhabern sowie von registrierten oder nicht registrierten Wirtschaftsbeteiligten empfangen werden. Es ist durchaus denkbar, dass Waren, auf die bereits in einem Mitgliedstaat Verbrauchsteuer entrichtet wurde, aus unternehmerischen Gründen zu einem späteren Zeitpunkt zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden müssen. Außerdem ist die Erstattung der im Abgangsmitgliedstaat bereits entrichteten Verbrauchsteuer selbstverständlich nicht auf das Verfahren der Steueraussetzung beschränkt. Zu den Voraussetzungen des Art. 22 Abs. 2 gehört jedoch eine Beförderung der Waren gemäß den Bestimmungen des Titels III und somit im Verfahren der Steueraussetzung. Eine Erstattung in anderen Fällen – etwa bei einer Beförderung von versteuerten Waren – kann daher nicht unter Abs. 2 fallen.

33. Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 betrifft eine Erstattung in den in Art. 7 genannten Fällen. In Art. 7 ist vom Verfahren der Steueraussetzung keine Rede (die Vorschrift bezieht sich auf versteuerte Waren); in Art. 7 Abs. 5 und 6 findet sich eine Regelung, der zufolge eine solche Erstattung erst nach Entrichtung der Steuer im Bestimmungsmitgliedstaat möglich ist[12]. Das ist aber nur dann denkbar, wenn die Waren vor der Beförderung bereits versteuert waren und wenn – ganz im Gegenteil zum Verfahren der Steueraussetzung – einen noch so kurzen Zeitraum lang Steuer in beiden Mitgliedstaaten entrichtet ist. Art. 22 Abs. 4 betrifft eine Erstattung in den in Art. 10 genannten Fällen, d. h., in denen es sich bei den Empfängern weder um zugelassene Lagerinhaber noch um registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte handelt. In solchen Fällen kommt daher *per definitionem* ein Verfahren der Steueraussetzung nicht in Betracht.

34. Im Gegensatz dazu weist Art. 22 Abs. 1 und 5 einen allumfassenden Bezugsrahmen auf und wirkt sich nicht restriktiv auf die konkreten Sachverhalte aus, um die es in Art. 22 Abs. 2, 3 und 4 geht.

35. Meines Erachtens gilt daher für Art. 22 der Richtlinie 92/12 Folgendes:

— Abs. 1 leitet den gesamten Art. 22 ein und bezieht sich pauschal auf alle Fälle, in denen verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, dort aber nicht zum Verbrauch bestimmt sind, und in denen eine Erstattung der in diesem Staat entrichteten Verbrauchsteuer angebracht ist[13];

12 — Vgl. auch Urteil vom 23. November 2006, Joustra (C-5/05, Slg. 2006, I-11075, insbesondere Randnr. 52).

13 — Also alle Fälle, in denen die Verbrauchsteuer später in dem Mitgliedstaat entrichtet wird, in dem die Waren zum Verbrauch bestimmt sind und letztlich in den freien Verkehr übergeführt werden; ausgeschlossen sind daher Sachverhalte, in denen die Waren von Privatpersonen für den Eigenbedarf erworben und selbst befördert werden – in diesen Fällen werden die Verbrauchsteuern nur im Erwerbsmitgliedstaat erhoben.

— Abs. 2 gilt trotz seines Wortlauts mit der Rückverweisung auf Abs. 1 tatsächlich nur für diejenigen der vorgenannten Fälle, in denen eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung erfolgt, da er voraussetzt, dass es sich um eine Beförderung gemäß den Bestimmungen des Titels III handelt;

— Abs. 3 betrifft ausdrücklich diejenigen der unter Abs. 1 fallenden Fälle, die in Art. 7 genannt sind, d. h. die Fälle, in denen die Beförderung nicht im Verfahren der Steueraussetzung erfolgt; Abs. 3 erfasst hingegen nicht die in Art. 10 genannten Fälle;

— Abs. 4 betrifft ausdrücklich diejenigen der unter Abs. 1 fallenden Fälle, die in Art. 10 genannt sind, d. h. verbrauchsteuerpflichtige Waren, die von Personen erworben werden, bei denen es sich weder um zugelassene Lagerinhaber noch um registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte handelt, und die vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert werden;

— Abs. 5 ist wieder als allumfassende Bestimmung ausgestaltet, die für sämtliche Fälle gilt, die von dem gesamten Art. 22 erfasst werden.

36. Da nach dem im Vorlagebeschluss geschilderten Sachverhalt Waren nicht im Verfahren der Steueraussetzung befördert wurden, gelten die Voraussetzungen des Art. 22 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 also nicht für die im Ausgangsverfahren beantragte Erstattung. Das nationale Gericht wird zu entscheiden haben, ob Art. 22 Abs. 3 oder 4 Anwendung findet. Aus den von Scandic im Rahmen ihrer Erklärungen vorgelegten Unterlagen scheint hervorzugehen, dass es sich bei dem Empfänger in der Tschechischen Republik um einen Wirtschaftsbeteiligten handelte, so dass der Sachverhalt wahrscheinlich nicht unter Art. 10 und also auch nicht unter Art. 22 Abs. 4 zu subsumieren ist. Es bleibt demnach allein Art. 22 Abs. 3.

37. Gemäß Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 ist die im Abgangsmitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer nur unter der Voraussetzung zu erstatten, dass die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat nach dem Verfahren des Art. 7 Abs. 5 bereits entrichtet wurde. Im Rahmen dieses Verfahrens hat die Person, die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat schuldet, a) eine Erklärung vor dem Versand der Waren bei den Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats abzugeben und die Zahlung der Verbrauchsteuer zu gewährleisten, b) die Verbrauchsteuer nach den Vorschriften des Bestimmungsmitgliedstaats zu entrichten und c) jegliche Kontrolle zu dulden, die es der Verwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglicht, sich vom tatsächlichen Eingang der Waren und von der Zahlung der fälligen Verbrauchsteuer zu überzeugen. Die Vorschrift macht nicht zur Bedingung, dass die Person, die Verbrauchsteuer im Abgangsmitgliedstaat entrichtet hat, die Erstattung dieser Steuer vor dem Versand der Waren beantragt. Im Gegenteil: Auf den ersten Blick erscheint es logischer, wenn der Wirtschaftsbeteiligte seinen Erstattungsantrag erst dann stellt, wenn er in der Lage ist, den Verwaltungsbehörden des Abgangsmitgliedstaats die tatsächliche Entrichtung des fälligen Steuerbetrags im Bestimmungsmitgliedstaat nachzuweisen.

38. Lässt sich Art. 22 Abs. 3 trotzdem dahin auslegen, dass es den Mitgliedstaaten erlaubt ist, von den Wirtschaftsbeteiligten die Stellung des Erstattungsantrags vor dem Versand der Waren zu verlangen? Sicherlich ist den Mitgliedstaaten die Zurückweisung eines Erstattungsantrags erlaubt, der „den von ihnen festgelegten Kriterien nicht entspricht“. Zudem sieht Art. 22 Abs. 5 vor, dass die Mitgliedstaaten „die Verfahren und Kontrollbestimmungen für die Erstattungen in ihrem eigenen Hoheitsgebiet fest[legen]“.

39. Meines Erachtens sind die Mitgliedstaaten weder aufgrund von Art. 7 noch aufgrund von Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 konkret daran gehindert, in Fällen, auf die diese Vorschriften Anwendung finden, ein Verfahren festzulegen, wonach der einleitende Erstattungsantrag vor dem Versand der Waren gestellt werden muss. In diesem Stadium kann es sich aber zwangsläufig nur um einen vorläufigen, provisorischen Antrag handeln: In den von den Art. 7 und 22 Abs. 3 erfassten Fällen ist

die Erstattung erst möglich, wenn der Erhalt der Ware und die Entrichtung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat festgestellt werden. Erst wenn diese zusätzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, kann der Antrag seine endgültige Form erhalten und von der Steuerbehörde des Abgangsmitgliedstaats bearbeitet werden. Es liegt auf der Hand, dass dies erst nach dem Versand der betreffenden Ware der Fall sein wird.

40. Aus den Erklärungen Rumäniens im vorliegenden Fall geht hervor, dass die rumänischen Behörden die nationalen Vorschriften im Sinne eines zweistufigen Verfahrens auslegen. Scandic kommt offenbar zu einer anderen Auslegung und ist der Ansicht, dass ein vollständiger Antrag erst auf der zweiten Stufe habe eingereicht werden können und dass ein vor dem Versand der Waren eingereichter unvollständiger Antrag von der Steuerbehörde wohl nicht entgegengenommen worden wäre [14]. Selbstverständlich kann der Gerichtshof nicht entscheiden, welche Auslegung zutreffend ist, jedoch wäre meines Erachtens keine der beiden Varianten mit den Art. 7 und 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 unvereinbar, wobei diese Aussage natürlich unter dem Vorbehalt steht, dass i) der Antrag nach der Vervollständigung als gültig behandelt wird und ii) die betreffenden Bestimmungen hinreichend klar sind, um sicherzustellen, dass das jeweilige Verfahren den Anforderungen der Rechtssicherheit genügt.

41. Problematisch ist im vorliegenden Fall jedoch nicht das Verfahren für die Einreichung des Antrags als solches, sondern die Ablehnung eines Antrags, der materiell in jeder Hinsicht begründet ist, formell jedoch nicht dem Verfahren entspricht. Lässt sich eine solche Ablehnung darauf stützen, dass er den von dem Mitgliedstaat „festgelegten Kriterien“ nicht entspricht?

42. Ich stimme der Auffassung der Kommission zu, wonach ein solches Ergebnis im vorliegenden Fall unverhältnismäßig wäre und nicht im Einklang mit der Gesamtregelung der Richtlinie 92/12 stünde. Die von einem Mitgliedstaat jeweils „festgelegten Kriterien“ müssen darauf abzielen, die Wahrung der Systematik der Richtlinie – insbesondere im Hinblick auf die Gewährleistung der steuerlichen Neutralität – sicherzustellen sowie Steuerbetrug oder -hinterziehung zu verhindern.

43. Rumänien führt in seinen Erklärungen aus, dass die einschlägigen „festgelegten Kriterien“ sämtliche Bestimmungen des Art. 192^{6} des Cod fiscal und Nr. 18^{4} der Durchführungsvorschriften umfassten.

44. Ich vermag mich jedoch nicht der Meinung anzuschließen, dass alle diese Bestimmungen (mit denen gemäß Art. 22 Abs. 5 der Richtlinie das Verfahren für die Beantragung einer Erstattung festgelegt wird) „festgelegte Kriterien“ im Sinne von Art. 22 Abs. 3 darstellen. Es ist zu unterscheiden zwischen der Nichteinhaltung von aus verwaltungstechnischen Zweckmäßigkeitserwägungen erlassenen Verfahrensvorschriften, die zweifellos eine angemessene Sanktion zur Folge haben kann, und der Nichterfüllung „festgelegter Kriterien“, die zu einer Ablehnung des Erstattungsantrags führen kann. Eine solche Ablehnung, die ja im Ergebnis einer Ausnahme von der in Art. 7 Abs. 6 und Art. 22 Abs. 3 geregelten Verpflichtung des Mitgliedstaats zur Erstattung der Verbrauchsteuer gleichkommt, kann nur gerechtfertigt sein, wenn die nicht nur theoretische Gefahr besteht, dass die Steuer letzten Endes nicht ordnungsgemäß erhoben wird. Eine solche Gefahr ist nicht ersichtlich, wenn der Versender alle Erfordernisse von Art. 7 Abs. 5 und Art. 22 Abs. 3 erfüllt hat. Das Erfordernis, vorab einen vorläufigen Erstattungsantrag einzureichen, mag aus verwaltungstechnischen Gründen gerechtfertigt sein, die Nichterfüllung dieses Erfordernisses allein kann jedoch nicht die Verweigerung der Erstattung rechtfertigen.

14 — Siehe oben, Nr. 19. Scandic macht geltend, aus dem Muster für Erstattungsanträge gehe hervor, dass solche Anträge erst eingereicht werden könnten, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Bestimmungsmitgliedstaat in den freien Verkehr übergeführt worden seien.

45. Ich füge hinzu, dass sowohl die Verfahrensvorschriften als auch die festgelegten Kriterien hinreichend klar formuliert sein müssen, um den Anforderungen der Rechtssicherheit zu genügen. Im Fall undurchsichtiger oder mehrdeutiger Verfahrensvorschriften ist es unangemessen, einen Wirtschaftsbeteiligten, der die festgelegten Kriterien materiell-rechtlich erfüllt hat, wegen Nichteinhaltung solcher Verfahrensvorschriften mit Sanktionen zu belegen. Ein solcher Verfahrensfehler rechtfertigt erst recht nicht eine Verweigerung der Erstattung.

46. Die vorstehenden Überlegungen sind meiner Meinung nach ausreichend, um die Vorlagefragen zufriedenstellend zu beantworten. Da das vorlegende Gericht jedoch auch den Äquivalenz- und den Effektivitätsgrundsatz anspricht, werde ich kurz darauf eingehen.

47. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Festlegung der Verfahrensmodalitäten für Klagen zur Wahrnehmung der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte Sache eines jeden Mitgliedstaats; sie dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Klagen bei innerstaatlichen Rechten regeln (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz) [15].

48. Zum Äquivalenzgrundsatz führt Rumänien in seinen Erklärungen aus, dass die in Art. 135 des Cod de procedură fiscală vorgesehene ordentliche Verjährungsfrist von fünf Jahren für die *Vervollständigung* (einschließlich Beibringung aller Nachweise) aller Anträge zur Geltendmachung von Rechten gelte, gleichviel ob diese Rechte aus nationalem oder Unionsrecht hergeleitet würden, dass aber weitere verfahrensrechtliche und für jede Steuer spezifisch festgelegte Fristen für die *Einreichung* des einleitenden Antrags zur Geltendmachung von Rechten beider Kategorien anwendbar sein könnten. Scandic, die offenbar davon ausgeht, dass ihr eine Vervollständigung des Antrags zu einem späteren Zeitpunkt verwehrt worden wäre, weist darauf hin, dass im kommerziellen Bereich der Erfolg häufig davon abhänge, Geschäfte rasch abwickeln und Waren versenden zu können. Das Erfordernis, den Antrag auf Erstattung der Verbrauchsteuer vor dem Versand der Waren zu stellen, könne sich insoweit als Hindernis erweisen. Ein entsprechendes Erfordernis bestehe z. B. nicht bei der Erstattung von Mehrwertsteuer, die am ehesten mit der Verbrauchsteuer vergleichbar sei. Nähere Angaben als diese liegen dem Gerichtshof nicht vor. Es ist daher Sache des nationalen Gerichts, zu entscheiden, ob die Modalitäten für die Erstattung der Verbrauchsteuer, auf die unionsrechtlich ein Anspruch besteht, insbesondere unter dem Gesichtspunkt der geltenden Fristen tatsächlich ungünstiger sind als die Modalitäten für allein nach dem nationalen Recht bestehende Ansprüche auf Erstattung rein nationaler Steuern. Sollte dies der Fall sein, liegt eine Verletzung des Äquivalenzgrundsatzes vor.

49. Was den Effektivitätsgrundsatz betrifft, meine ich, dass die Einhaltung eines im nationalen Recht klar geregelten zweistufigen Verfahrens als solches keine übermäßige Erschwerung darstellen dürfte, sofern die Möglichkeit besteht, i) innerhalb des möglicherweise knappen Zeitraums zwischen Eingang einer Bestellung für Waren, die sich bereits im freien Verkehr befinden, und dem anschließenden Versand in einen anderen Mitgliedstaat ohne Weiteres zunächst einen „Pro forma"-Antrag zu stellen und ii) alle relevanten Nachweise nachzuliefern. Wenn diese Möglichkeit besteht, scheint das Verfahren, selbst wenn die Versäumung der Frist für die Einreichung des einleitenden Antrags zu einem Verlust des durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechts auf Erstattung führen würde, doch nicht so ausgestaltet zu sein, dass die Ausübung dieses Rechts praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird. Sollte dagegen das in Rede stehende Verfahren zu einer systematischen Verweigerung der Erstattung in allen Fällen führen, in denen der Antrag nicht vor dem Versand der Waren gestellt wird und ihm nicht Dokumente beigefügt sind, die erst nach dem Eintreffen der Waren beschafft werden können, oder sollte die Erfüllung der notwendigen

15 — Vgl. zuletzt Urteil vom 18. Oktober 2012, Pelati (C-603/10, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Formalitäten zur Einreichung eines vorläufigen Erstattungsantrags so viel Zeit in Anspruch nehmen, dass ein umgehender Versand der Waren verhindert wird, liegt auf der Hand, dass dann die Ausübung des Rechts auf Erstattung praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert würde. Auch insoweit ist die Auslegung der nationalen Rechtsvorschriften Sache des vorlegenden Gerichts.

Ergebnis

50. Nach alledem bin ich der Meinung, dass der Gerichtshof die von der Curte de Apel Oradea – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal – aufgeworfenen Fragen in folgendem Sinne beantworten sollte:

In Fällen, in denen

i) in einem Mitgliedstaat Verbrauchsteuer entrichtet wird auf

ii) Waren, die anschließend in einen anderen Mitgliedstaat versandt werden, in dem sie zum Verbrauch bestimmt sind,

iii) der Versand nicht im Verfahren der Steueraussetzung und

iv) nicht nach Art. 10 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren erfolgt,

v) Verbrauchsteuer auch im Bestimmungsmitgliedstaat entrichtet wird und

vi) die Voraussetzungen von Art. 7 Abs. 4 und 5 erfüllt sind,

verstößt es gegen die Richtlinie und insbesondere gegen deren Art. 7 und 22, wenn die Steuerbehörde des Abgangsmitgliedstaats die Erstattung der in diesem Staat entrichteten Verbrauchsteuer allein deshalb verweigert, weil der Antrag nicht vor dem Versand der Waren eingereicht wurde.