Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

10. Februar 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 179 und 183 – Recht auf Vorsteuerabzug – Modalitäten – Verrechnung oder Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses – Zusätzliche Zahlungsverbindlichkeiten – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität“

In der Rechtssache C-487/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curtea de Apel Alba Iulia (Berufungsgericht Alba Iulia, Rumänien) mit Entscheidung vom 22. September 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Oktober 2020, in dem Verfahren

Philips Orăștie SRL

gegen

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Siebten Kammer J. Passer in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Achten Kammer sowie der Richter F. Biltgen (Berichterstatter) und N. Wahl,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Philips Orăștie SRL, vertreten durch M. Boian, D.-D. Dascălu und E. C. Antonescu, Avocați,

– der rumänischen Regierung, vertreten durch E. Gane und L.-E. Baţagoi als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 179 Abs. 1 und Art. 183 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Grundsätze der Äquivalenz, der Effektivität und der steuerlichen Neutralität.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Philips Orăştie SRL und der Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern, Rumänien) über die Modalitäten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„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.“

4 Art. 183 dieser Richtlinie bestimmt:

„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 festgelegen Einzelheiten erstatten.

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

5 Art. 252 dieser Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Mehrwertsteuererklärung ist innerhalb eines von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegenden Zeitraums abzugeben. Dieser Zeitraum darf zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten.

(2) Der Steuerzeitraum kann von den Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate festgelegt werden.

Die Mitgliedstaaten können jedoch andere Zeiträume festlegen, sofern diese ein Jahr nicht überschreiten.“

Rumänisches Recht

6 Nach Art. 157 Abs. 2 Buchst. B[1] der Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Gesetz Nr. 207/2015 über die Steuerverfahrensordnung) vom 20. Juli 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 547 vom 23. Juli 2015) (im Folgenden: Steuerverfahrensordnung) gelten „die in gemäß dem Gesetz angefochtenen Steuerverwaltungsakten festgesetzten Steuerverbindlichkeiten, für die nach den Art. 210 bis 211 oder nach Art. 235 eine Sicherheit bestellt ist,“ nicht als ausstehende Steuerverbindlichkeiten.

7 Art. 233 („Aussetzung der Zwangsvollstreckung“) der Steuerverfahrensordnung sieht u. a. vor:

„…

(2[1]) 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 bis 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.

(2[2]) Während der gesamten Dauer der Aussetzung der Zwangsvollstreckung nach Abs. 2[1] erlöschen die von der Aussetzung betroffenen Steuerforderungen nicht, es sei denn, dass der Schuldner gemäß Art. 165 Abs. 8 für ihr Erlöschen optiert.

…“

8 Art. 235 Abs. 1 und 5 der Steuerverfahrensordnung lautet wie folgt:

„(1) Bei Einsprüchen gegen Steuerverwaltungsakte, mit denen nach dieser Verfahrensordnung Steuerforderungen festgesetzt werden, einschließlich während der Entscheidung über eine verwaltungsgerichtliche Klage, wird die Zwangsvollstreckung für die angefochtenen Steuerverbindlichkeiten 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."

9 Art. 303 der Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch) vom 8. September 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 688 vom 10. September 2015, im Folgenden: Steuergesetzbuch) bestimmt:

„(1) Ist die Steuer auf von einer nach Art. 316 für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrierten steuerpflichtigen Person getätigte Erwerbe, die in einem Steuerzeitraum abziehbar ist, höher als die für steuerbare 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 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 Differenzbeträge zu zahlender Mehrwertsteuer, die bis zum Tag der Einreichung der Erklärung nicht an den Staatshaushalt abgeführt und von den Steuerprüfstellen durch Bescheide festgesetzt wurden, die bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung bekannt gegeben 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 zu zahlende Mehrwertsteuerdifferenzen, die bis zur Abgabe der Erklärung nicht an den Staatshaushalt gezahlt und 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 zahlenden 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 des Bescheids endete, 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.

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

10 Im September 2016 erließ die Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern einen Steuerbescheid (im Folgenden: Steuerbescheid), mit dem Philips Orăștie zur Zahlung von Mehrwertsteuer und steuerlichen Nebenforderungen in Höhe von 31 628 916 rumänischen Lei (RON) (ca. 6 325 783 Euro) verpflichtet wurde.

11 Da die Vollziehung dieses Steuerbescheids über die Festsetzung der Beträge nicht ausgesetzt worden war, trug Philips Orăștie in der Mehrwertsteuererklärung für September 2016 einen Betrag von 21 799 334 RON (ca. 4 359 866 Euro) ein, der „zu zahlenden Mehrwertsteuerdifferenzen, die durch den Steuerbescheid festgesetzt und bis zur Einreichung der Mehrwertsteuererklärung nicht entrichtet worden waren“, entsprach, ohne eine Erstattung zu verlangen. Nach der Verrechnung war von Philips Orăștie noch ein Betrag in Höhe von 12 096 916 RON (ca. 2 419 383 Euro) zu entrichten.

12 Im Übrigen legte Philips Orăștie gegen den Steuerbescheid am 4. November 2016 Einspruch ein, mit dem sie dessen Rechtmäßigkeit im Hinblick auf den Betrag von 21 799 334 RON (ca. 4 359 866 Euro) anfocht. Bei Einlegung dieses Einspruchs reichte Philips Orăștie eine am selben Tag ausgestellte Bankbürgschaft über den Betrag von 31 577 059 RON (ca. 6 315 412 Euro) ein. Diese Bankbürgschaft wurde durch Nachträge bis zum 4. März 2020 verlängert.

13 Zwischen November 2016 und März 2019 reichte Philips Orăștie Mehrwertsteuererklärungen ein, in denen sie die zu zahlende Mehrwertsteuerdifferenz, die im Steuerbescheid festgesetzt und bis zur Einreichung dieser Erklärungen nicht entrichtet worden war, nicht als ausstehend in Zeile 38 der Erklärungen anführte und gleichzeitig eine Mehrwertsteuererstattung beantragte. Sie war der Ansicht, dass diese Differenzen nach Maßgabe von Art. 233 und Art. 235 Abs. 1 und 5 der Steuerverfahrensordnung weder als „ausstehend“ eingestuft werden noch Teil der „zu zahlenden kumulierten Mehrwertsteuer“ im Sinne von Art. 303 Abs. 4 des Steuergesetzbuchs sein könnten. Die Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern erließ Mehrwertsteuererstattungsbescheide, ohne Einwände gegen die Art und Weise zu erheben, in der Philips Orăștie diese Erklärungen ausgefüllt und die einschlägigen Vorschriften ausgelegt hatte.

14 Mit Urteil vom 5. März 2019 gab die Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien) der Klage von Philips Orăștie gegen den Steuerbescheid statt und hob die Festsetzung zusätzlicher Mehrwertsteuer in Höhe von 21 799 334 RON (ca. 4 359 866 Euro) auf. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass dieses Urteil zum Zeitpunkt der Vorlage nicht rechtskräftig war.

15 In ihren Mehrwertsteuererklärungen für April und Mai 2019 trug Philips Orăștie wie zuvor die zu zahlende Mehrwertsteuerdifferenz, die im Steuerbescheid festgesetzt und bis zur Einreichung dieser Erklärungen nicht entrichtet worden war, nicht in Zeile 38 dieser Erklärungen ein.

16 Die Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern teilte Philips Orăștie mit, dass die Zeile 38 der Erklärungen für April und Mai 2019, die einen geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag von 12 096 916 RON (ca. 2 419 383 Euro) betreffe, ihrer Ansicht nach fehlerhaft ausgefüllt worden sei, und erließ zwei Berichtigungsbescheide für diese Erklärungen, mit denen sie den darin ausgewiesenen geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag dahin abänderte, dass sie den Betrag von 21 799 334 RON (ca. 4 359 866 Euro) in die zu zahlende kumulierte Mehrwertsteuer einbezog, was sich unmittelbar auf den zu erstattenden Mehrwertsteuerbetrag auswirkte.

17 Nachdem ihr verwaltungsrechtlicher Einspruch gegen diese Bescheide zurückgewiesen worden war, erhob Philips Orăștie beim vorlegenden Gericht Klage auf Aufhebung dieser Bescheide und machte u. a. geltend, dass, da die Steuerverfahrensordnung eine aufschiebende Wirkung hinsichtlich der Vollstreckung von Steuerverbindlichkeiten anerkenne, die mit angefochtenen Steuerbescheiden festgesetzt worden seien, für die jedoch eine Bankbürgschaft eingereicht worden sei, die gleiche Regel auch dann gelten müsse, wenn diese Zahlungsverbindlichkeiten zusätzliche Mehrwertsteuerbeträge beträfen, die mit angefochtenen Steuerbescheiden festgesetzt worden seien, zumal diese Auslegung von den Steuerbehörden zwischen November 2016 und März 2019 bestätigt worden sei. Zwar verfügten die Mitgliedstaaten im Rahmen der Umsetzung der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie über einen Gestaltungsspielraum, sie hätten jedoch die allgemein geltenden Grundsätze zu beachten, d. h. die Grundsätze der Äquivalenz, der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer, wie sie in der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs herausgearbeitet worden seien, die im vorliegenden Fall im rumänischen Recht jedoch nicht beachtet würden.

18 Die Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern machte geltend, beim Mechanismus zur Festsetzung zu zahlender oder zu erstattender Mehrwertsteuer handele es sich um einen speziellen Mechanismus und Art. 303 Abs. 4 und 5 des Steuergesetzbuchs sei *lex specialis* im Vergleich zu den Art. 157, 233 und 235 der Steuerverfahrensordnung, die nur bei anderen Arten von Steuern und Abgaben anwendbar seien. Folglich genüge die Vorlage einer Bankbürgschaft nicht, um mit einem angefochtenen Steuerbescheid festgesetzte Steuerverbindlichkeiten von der Berechnung der „zu zahlenden kumulierten Mehrwertsteuer“ auszuschließen.

19 Unter diesen Umständen hat die Curtea de Apel Alba Iulia (Berufungsgericht Alba Iulia, Rumänien) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Können Art. 179 Abs. 1 und Art. 183 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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?

Zur Vorlagefrage

20 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 179 Abs. 1 und Art. 183 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Äquivalenz und der Effektivität dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die es der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats erlaubt, die Erstattung zusätzlicher Mehrwertsteuer, die infolge eines von dem betreffenden Steuerpflichtigen angefochtenen Steuerbescheids festgesetzt und entrichtet wurde, der Gegenstand einer nicht rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung zugunsten dieses Steuerpflichtigen ist, zu verweigern, obwohl der Steuerpflichtige über eine Bankbürgschaft in Höhe der fraglichen Mehrwertsteuer verfügt und die Stellung einer solchen Bankbürgschaft gemäß dem nationalen Verfahrensrecht bei anderen Steuern und Abgaben eine solche Erstattung ermöglicht.

21 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es Aufgabe des Gerichtshofs ist, diese Frage unter Zugrundelegung der nationalen Regelung und des tatsächlichen Rahmens, wie sie vom vorlegenden Gericht, das insoweit allein zuständig ist, dargelegt wurden, zu beantworten und dem vorlegenden Gericht alle unionsrechtlichen Auslegungshinweise zu geben, die es diesem ermöglichen, die Frage der Vereinbarkeit dieser Regelung mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 38).

22 Daher ist im vorliegenden Fall das Vorbringen der rumänischen Regierung nicht zu prüfen, wonach Philips Orăştie andere Möglichkeiten gehabt habe als jene, die sie für die Geltendmachung ihrer Rechte gewählt habe, und wonach diese anderen Möglichkeiten zu keiner zusätzlichen finanziellen Belastung für sie geführt hätten. Das vorlegende Gericht hat nämlich zum Bestehen solcher Möglichkeiten im rumänischen Recht nichts ausgeführt, und es steht dem Gerichtshof nicht zu, in die vom vorlegenden Gericht vorgenommene Auslegung des nationalen Rechts einzugreifen.

23 Sodann ist daran zu erinnern, dass nach Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Vorsteuerabzug vom Steuerpflichtigen global vorgenommen wird, 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 ausgeübt wird. Nach der Präzisierung in Art. 183 Abs. 1 dieser Richtlinie kann, wenn der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer übersteigt, ein Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vorgetragen oder erstattet werden.

24 Im Übrigen hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass die Durchführung des in Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Anspruchs auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zwar grundsätzlich in die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten

fällt; dies ändert jedoch nichts daran, dass diese Autonomie durch die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität begrenzt wird (Urteil vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 In Bezug auf die nach Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestehende Möglichkeit, vorzusehen, dass der Mehrwertsteuerüberschuss entweder auf den folgenden Besteuerungszeitraum übertragen oder erstattet wird, hat der Gerichtshof klargestellt, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zwar über einen gewissen Spielraum verfügen, dass diese Einzelheiten aber den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürfen, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet wird. Insbesondere müssen diese Einzelheiten es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgt und dass dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf keinen Fall ein finanzielles Risiko entstehen darf (Urteil vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Im Übrigen geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht dahin ausgelegt werden kann, dass er zwangsläufig einer nationalen Regelung entgegensteht, die Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses vorsieht, die die beiden in diesem Art. 183 vorgesehenen Wege für die Rückvergütung des Mehrwertsteuerüberschusses kombinieren, nämlich den Vortrag auf den folgenden Zeitraum und die Erstattung des Überschusses, oder die dessen Vortrag nicht auf den folgenden Besteuerungszeitraum, sondern auf mehrere Besteuerungszeiträume vorsieht, soweit die in Art. 252 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Grenzen beachtet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 47 bis 49).

27 Eine nationale Regelung, gemäß der der Steuerpflichtige während eines Zeitraums, der als nicht angemessen betrachtet wird, einen Teil der finanziellen Belastung des Mehrwertsteuerüberschusses tragen muss, beeinträchtigt hingegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Oktober 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, Rn. 27).

28 Im vorliegenden Fall ist zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität festzustellen, dass es mangels Angaben im Vorabentscheidungsersuchen zum genauen Zeitraum, in dem ein Steuerpflichtiger die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses, den er für einen bestimmten Besteuerungszeitraum geltend machen kann, nach dem rumänischen Recht nicht erlangen kann, Sache des vorlegenden Gerichts ist, das allein für die Entscheidung über den Sachverhalt zuständig ist, zu entscheiden, ob diese Rechtsvorschriften dem Steuerpflichtigen tatsächlich die finanzielle Belastung des Mehrwertsteuerüberschusses oder eines Teils davon für einen Zeitraum auferlegen, der als nicht angemessen im Sinne der Rechtsprechung betrachtet wird.

29 Was die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität betrifft, auf die in Rn. 24 des vorliegenden Urteils bereits verwiesen wurde, ist darauf hinzuweisen, dass die Verfahrensmodalitäten für Klagen, die den Schutz der den Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nicht weniger günstig ausgestaltet sein dürfen als die für entsprechende innerstaatliche Klagen (Grundsatz der Äquivalenz) und die Ausübung der durch die

Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen (Grundsatz der Effektivität) (vgl. u. a. Urteil vom 30. Juni 2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Zwar hat das vorlegende Gericht, das allein eine unmittelbare Kenntnis der Modalitäten für gegen den Staat und auf Erstattung gerichtete Rechtsbehelfe im Bereich des innerstaatlichen Rechts besitzt, zu untersuchen, ob die Verfahrensmodalitäten, die im innerstaatlichen Recht den Schutz der Rechte gewährleisten sollen, den die Bürger aufgrund des Unionsrechts genießen, dem Grundsatz der Äquivalenz entsprechen, und sowohl den Gegenstand als auch die wesentlichen Merkmale der angeblich vergleichbaren Rechtsbehelfe, die das innerstaatliche Recht betreffen, zu prüfen. Zu diesem Zweck hat das nationale Gericht die Gleichartigkeit der betreffenden Rechtsbehelfe unter dem Gesichtspunkt ihres Gegenstands, ihres Rechtsgrundes und ihrer wesentlichen Merkmale zu prüfen (Urteil vom 19. Juli 2012, Littlewoods Retail u. a., C-591/10, EU:C:2012:478, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Im Hinblick auf die vom nationalen Gericht vorzunehmende Prüfung kann der Gerichtshof diesem jedoch Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben.

32 Im vorliegenden Fall weist das vorlegende Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen darauf hin, dass in der allgemeinen Regelung der Steuerverbindlichkeiten für nationale Steuern und Abgaben – wie sie in den Art. 157, 233 und 235 der Steuerverfahrensordnung vorgesehen ist – die Regel verankert ist, dass in dem Fall, dass ein Steuerbescheid angefochten wird, jedoch eine Bankbürgschaft für sämtliche damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten eingereicht wird, die Vollziehung dieses Bescheids ausgesetzt wird und das Erlöschen dieser Verbindlichkeiten im Voraus nur insoweit erfolgen kann, als die Schuldnerin dies beantragt. Hingegen seien diese Bestimmungen im Bereich der Mehrwertsteuer nicht anwendbar und Art. 303 Abs. 4 und 5 des Steuergesetzbuchs sehe keine solche Regel vor, so dass die Einreichung einer Bankbürgschaft nicht zur Folge habe, dass die Fälligkeit mehrwertsteuerlicher Verbindlichkeiten aufgeschoben werde.

33 Um darzulegen, dass der Grundsatz der Äquivalenz gewahrt sei, macht die rumänische Regierung zum einen geltend, Philips Orăştie hätte, falls sie die Aussetzung der Wirkungen des Steuerbescheids begehrte, die Möglichkeit gehabt, diese Aussetzung unter den Voraussetzungen der Art. 14 und 15 der Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Gesetz über das verwaltungsgerichtliche Verfahren Nr. 554/2004) (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 1154 vom 7. Dezember 2004) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung beim Verwaltungsgericht zu beantragen. Zum anderen könne durch die Nichtanerkennung einer solchen aufschiebenden Wirkung im Bereich der Mehrwertsteuer, obwohl diese Wirkung für andere steuerliche Verbindlichkeiten anerkannt werde, die Beachtung des Grundsatzes der Äquivalenz nicht in Frage gestellt werden, da diese Aussetzung keine Auswirkung auf die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer und das Erlöschen der steuerlichen Verbindlichkeiten als solche habe. Die im Bereich der Mehrwertsteuer angewandten Verfahrensmodalitäten seien daher nicht ungünstiger als diejenigen, die auf steuerliche Verbindlichkeiten anwendbar seien, die sich aus dem nationalen Recht ergäben, da die Zahlungspflicht jedenfalls nicht erloschen, sondern lediglich ausgesetzt sei.

34 Für die Feststellung, ob der Grundsatz der Äquivalenz im Ausgangsverfahren gewahrt ist, obliegt dem vorlegenden Gericht somit erstens die Beurteilung, ob Klagen, auf die Verfahrensmodalitäten anwendbar sind, die nach Ansicht der rumänischen Regierung den in den Art. 157, 233 und 235 der Steuerverfahrensordnung vorgesehenen entsprechen, im Hinblick auf ihren Rechtsgrund,

ihren Gegenstand und ihre wesentlichen Merkmale mit einer Klage wie der des Ausgangsverfahrens, die auf aus dem Unionsrecht abgeleitete Rechte gestützt wird, vergleichbar sind.

35 Dies scheint, wie das vorlegende Gericht selbst ausgeführt hat, nicht der Fall zu sein, wenn es um Rechtsbehelfe in Bezug auf Verpflichtungen zur Entrichtung der Mehrwertsteuer, die sich aus angefochtenen Steuerbescheiden ergeben, und um die Möglichkeit geht, einen Aufschub der Fälligkeit dieser Verbindlichkeiten zu erwirken, was jedoch vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

36 Zweitens wird das vorlegende Gericht zu klären haben, ob die Verfahrensmodalitäten, die auf nationale Rechtsbehelfe anwendbar sind, die es als der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Klage ähnlich angesehen hat, in Wirklichkeit nicht günstiger sind als diejenigen, die für den bei ihm anhängigen Rechtsstreit nach Art. 303 Abs. 4 und 5 Steuergesetzbuch gelten. Aus der Darstellung des nationalen Rechts, die das vorlegende Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen vorgenommen hat, geht hervor, dass die Steuerpflichtigen im vorliegenden Fall im Bereich der Mehrwertsteuer über ungünstigere prozessuale Mittel als diejenigen verfügen, die ihnen in Bezug auf ihre Rechte aus dem nationalen Recht hinsichtlich anderer Steuern und Abgaben als der Mehrwertsteuer zur Verfügung stehen. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, die erforderlichen Prüfungen durchzuführen, um im Hinblick auf die im bei ihm anhängigen Rechtsstreit anwendbare Regelung die Beachtung des Grundsatzes der Äquivalenz zu gewährleisten.

37 Zum Grundsatz der Effektivität genügt die Feststellung, dass dieser im vorliegenden Fall nicht in Rede zu stehen scheint, da – was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist – aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht hervorgeht und im Übrigen nicht behauptet worden ist, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung die Ausübung der aus dem Unionsrecht hergeleiteten Rechte übermäßig erschwert oder praktisch unmöglich macht. Folglich ist darüber nicht zu entscheiden.

38 Nach alledem ist zu antworten, dass Art. 179 Abs. 1 und Art. 183 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsatz der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die für Rechtsbehelfe im Hinblick auf die Erstattung der Mehrwertsteuer, die auf einen Verstoß gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gestützt sind, ungünstigere Verfahrensmodalitäten vorsieht als für ähnliche Rechtsbehelfe hinsichtlich anderer Steuern und Abgaben als der Mehrwertsteuer, die auf einen Verstoß gegen das innerstaatliche Recht gestützt sind.

Kosten

39 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 179 Abs. 1 und Art. 183 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie der Grundsatz der

Äquivalenz sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die für Rechtsbehelfe im Hinblick auf die Erstattung der Mehrwertsteuer, die auf einen Verstoß gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gestützt sind, ungünstigere Verfahrensmodalitäten vorsieht als für ähnliche Rechtsbehelfe hinsichtlich anderer Steuern und Abgaben als der Mehrwertsteuer, die auf einen Verstoß gegen das innerstaatliche Recht gestützt sind.

Unterschriften