

Rechtssache C-396/20

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

30. Juli 2020

Vorlegendes Gericht:

Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn)

Datum der Vorlageentscheidung:

2. Juli 2020

Klägerin:

CHEP Equipment Pooling NV

Beklagte:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Rechtsbehelfsdirektion der Nationalen Steuer- und Zollverwaltung,
Ungarn)

Beschluss der Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn)

als Rechtsmittelgericht

[nicht übersetzt]

Klägerin: CHEP Equipment Pooling [NV] ([nicht übersetzt] Mechelen [nicht übersetzt], Belgien)

[nicht übersetzt]

Beklagte: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság[a]
(Rechtsbehelfsdirektion der Nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn)
([nicht übersetzt] Budapest [nicht übersetzt])

[nicht übersetzt]

Gegenstand des Rechtsstreits: Verwaltungsentscheidung in Steuersachen

[nicht übersetzt]

Tenor

Die Kúria [nicht übersetzt] [Ausführungen zum nationalen Verfahrensrecht] ersucht den Gerichtshof der Europäischen Union um Vorabentscheidung über folgende Frage:

Ist Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige dahin auszulegen, dass auch in dem Fall, in dem der Antrag auf Rückerstattung und die Rechnung offenkundige buchhalterische Unterschiede zulasten des Steuerpflichtigen aufweisen, ohne dass sich die Frage der Aufteilung stellen würde, der Mitgliedstaat der Erstattung die Auffassung vertreten kann, dass die Anforderung zusätzlicher Informationen nicht erforderlich ist, und dass alle relevanten Informationen für eine Entscheidung über die Rückerstattung zur Verfügung stehen?

Gründe

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

Art. 20 Abs. 1, Art. 8 Abs. 2 Buchst. e der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG [Or. 2] an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (im Folgenden: Richtlinie)

Angeführte nationale Vorschriften

Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz)

§ 249 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes:

Die Geltendmachung des Rechts auf Steuerrückerstattung eines nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen erfolgt auf einen darauf gerichteten schriftlichen Antrag an die durch Rechtsvorschrift bestimmte Behörde der staatlichen Steuerverwaltung (im Folgenden: Antrag auf Steuerrückerstattung).

§ 251/F Abs. 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes:

Ist die staatliche Steuerbehörde aufgrund der zur Verfügung stehenden Angaben und sonstigen Informationen der Auffassung, dass über den Antrag auf Steuerrückerstattung keine begründete Entscheidung gefällt werden kann, kann sie in der in § 251/E Abs. 1 festgelegten Frist schriftlich ergänzende Angaben und

sonstige Informationen von dem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen anfordern.

§ 251/E Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes:

Die staatliche Steuerbehörde entscheidet, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, innerhalb von vier Monaten über den Antrag auf Steuerrückerstattung.

§ 251/F Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes:

Die schriftliche Anforderung nach Abs. 1 und 2 kann vorschreiben, dass das Original des in § 127 Abs. 1 Buchst. a, c und d erwähnten Dokuments, das auf den Namen des nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen lautet und mit dem die Bewirkung des Umsatzes nachgewiesen wird oder dessen beglaubigte Kopie einzureichen ist, wenn begründete Zweifel hinsichtlich der Rechtsgrundlage der Steuerrückerstattung oder an dem Betrag der Vorsteuer, deren Rückerstattung beantragt wird, bestehen. Für diesen Fall gelten die in § 250 Abs. 1 festgelegten Betragsgrenzen nicht.

§ 127 Abs. 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes:

Materielle Voraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist es, dass der Steuerpflichtige im Falle des § 120 Buchst. a persönlich über eine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung verfügt, durch die die Bewirkung des Umsatzes nachgewiesen wird.

§ 120 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes:

In dem Umfang, in dem der Steuerpflichtige – in dieser Eigenschaft – die Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerpflichtige Lieferungen von Gegenständen oder Erbringungen von Dienstleistungen verwendet bzw. auf andere Art und Weise verwertet, ist er berechtigt, von der von ihm zu entrichtenden Steuer die Steuer abzuziehen, die ein anderer Steuerpflichtiger – einschließlich der Personen oder Organisationen, die der vereinfachten Unternehmenssteuer unterliegen – im Zusammenhang mit dem Erwerb von Gegenständen oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen auf ihn übergewälzt hat.

§ 4 Abs. 2 Buchst. e der Verordnung des Finanzministers Nr. 32/2009 vom 21. Dezember 2009 über bestimmte Vorschriften im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Rechts auf Rückerstattung der allgemeinen Umsatzsteuer, das nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen in der Republik Ungarn zusteht, sowie mit der Geltendmachung des Rechts auf Mehrwertsteuerrückerstattung, das im Inland ansässigen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft zusteht (A belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általános forgalmiadó-visszatérítetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítetési jognak

érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet [im Folgenden: Ministerialverordnung]):

Zusätzlich zu Abs. 1 muss der Antrag auf Steuerrückerstattung entsprechend der Einzelheiten der Dokumente, die auf den Namen des in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen lauten und in § 127 Abs. 1 [Or. 3] Buchst. a, c und d des Umsatzsteuergesetzes erwähnt sind und den zur Steuerrückerstattung berechtigenden Umsatz nachweisen, auch die folgenden Angaben enthalten: die Steuerbemessungsgrundlage und den in Forint ausgedrückten Steuerbetrag.

Der dem Rechtsmittel zugrundeliegende Sachverhalt und kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- [1] Die in Belgien gegründete Klägerin ist Eigentümerin des Europalettenunternehmens CHEP: Sie erwarb neue Holzpaletten und vermietete sie an in verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union operierende Unternehmen. Für die vermieteten Holzpaletten stellte sie unter einer belgischen Steuer-Identifikationsnummer Rechnungen über den Mietzins aus.
- [2] Die Klägerin beantragte als in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige am 28. September 2017 die Erstattung der Vorsteuer für im Inland zwischen dem 1. Januar 2016 und dem 31. Dezember 2016 erworbene Gegenstände und Dienstleistungen. Die Klägerin fügte dem Antrag eine Aufstellung, deren Spalten mit Rechnungsnummer / Rechnungsdatum / Rechnungssteller / Steuerbemessungsgrundlage / Steuer / abziehbare Steuer / Bezeichnung / Codes bezeichnet waren, sowie die in der Aufstellung aufgeführten Rechnungen bei. In der Aufstellung führte die Klägerin auch Rechnungen auf, deren Mehrwertsteuer-Anteil ihr bereits vollständig oder teilweise erstattet worden waren, sowie auch Rechnungen, deren – ausweislich der Rechnung – tatsächlicher Mehrwertsteueranteil geringer war als der in dem Antrag angegebene Betrag. Ferner wurden in der Aufstellung auch Posten aufgeführt, bei denen der tatsächliche Mehrwertsteueranteil – ausweislich der Rechnung – höher war als der in dem Antrag angegebene Betrag.
- [3] Die Steuerbehörde erster Instanz forderte die Klägerin am 2. November 2017 auf, zu 143 Rechnungen Dokumente und Erklärungen zu den Umständen der Wirtschaftsvorgänge abzugeben. Nach Eingang der zusätzlichen Angaben am 29. November 2017 gab die Steuerbehörde erster Instanz dem Antrag teilweise statt, bewilligte die Rückerstattung von 254 636 343 Forint allgemeine Umsatzsteuer und lehnte die Rückerstattung von 92 803 004 Forint allgemeine Umsatzsteuer ab. Die Ablehnung erfolgte teilweise deshalb, weil der beantragte Betrag bereits vollständig oder teilweise erstattet worden sei, teilweise deshalb, weil § 247 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes keine Rückerstattung eines Steueranteils ermögliche, der höher ist als der in der Rechnung aufgeführte Steueranteil. In den Fällen, in denen der in der dem Antrag beigefügten

Aufstellung aufgeführte Mehrwertsteueranteil geringer war als der in der Rechnung angegebene Mehrwertsteueranteil, gewährte die Steuerbehörde erster Instanz die Rückerstattung des in der Aufstellung aufgeführten Betrags.

- [4] Die Beklagte bestätigte die erstinstanzliche Entscheidung. Sie begründete dies damit, dass der beantragte Erstattungsbetrag der relevanteste inhaltliche Bestandteil des Antrags sei, dessen Änderung einen neuen Antrag zur Folge habe. Auch die im Rechtsbehelf der Klägerin angeführte Berichtigung des Fehlers der Verwaltung sei ein neuer Antrag. Im Fall der Klägerin habe kein neuer Antrag gestellt werden können, weil sie für das betreffende Bezugsjahr zwar schon ab Januar des folgenden Jahres, d. h. ab Januar 2017, berechtigt war, einen Antrag zu stellen, dies jedoch erst am 28. September 2017 erfolgt sei und die Ausschlussfrist am 30. September 2017 abgelaufen sei. Die fehlerhafte Angabe des beantragten Erstattungsbetrags und das Datum der Einreichung wirke sich zulasten der Klägerin aus. Im Fall der Klägerin sei der Sachverhalt eindeutig feststellbar und keine Mängelbehebung erforderlich gewesen. Von der Steuerbehörde könne nicht erwartet werden, dass sie sich im Fall eines fehlerhaften Ausfüllens des Antrags der Ursache des Fehlers vergewissere.
- [5] Die Klägerin beantragte in ihrer Klageschrift die Überprüfung des Bescheids der Beklagten in Bezug auf die Rechnungen, bei denen unter Verweis auf die Angaben in der dem Antrag beigefügten Aufstellung [Or. 4] statt des in der Rechnung aufgeführten tatsächlichen Mehrwertsteueranteils der Betrag der zu erstattenden Mehrwertsteuer in einer geringeren Höhe festgesetzt worden sei.
- [6] Das erstinstanzliche Gericht wies die von der Klägerin erhobene Klage durch rechtskräftiges Urteil ab. In den Gründen wird ausgeführt, dass das Recht auf Rückerstattung, die Einleitung des Verfahrens und die Festsetzung des von der Rückerstattung betroffenen Mehrwertsteuerbetrags in den Händen der Antragstellerin/Klägerin liege. Das Vorbringen der Klägerin würde das Institut des Antrags entleeren, da es in diesem Fall ausreichen würde, nur die die Grundlage des Rechts auf Rückerstattung bildenden Rechnungen beizufügen und – außer in Fällen der Aufteilung – die Steuerbehörde verpflichtet wäre, in jedem Fall die Erstattung des aufgrund der Rechnungen zustehenden Höchstbetrags der Steuer anzuordnen. Die Beklagte könne nur dann zusätzliche Informationen anfordern, wenn diese für eine begründete Entscheidung erforderlich seien oder relevante Informationen fehlten; diese sei hier jedoch nicht der Fall gewesen.
- [7] Mit ihrem Rechtsmittel hat die Klägerin beantragt, das rechtskräftige Urteil aufzuheben und dem Klageantrag stattzugeben. Sie ist der Ansicht, das rechtskräftige Urteil verstoße gegen den in Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) verankerten Grundsatz der Steuerneutralität. Das erstinstanzliche Gericht habe den Grundsatz der Gewährleistung des Steuerverfahrens unberücksichtigt gelassen und lediglich die Einhaltung der technischen Regeln des Rückerstattungsverfahrens geprüft.

- [8] Im Zuge der Würdigung des Rechtsmittels hat die Kúria festgestellt, dass die anwendbaren Vorschriften keine buchhalterische Begrenzung für den Rückerstattungsantrag, der innerhalb der Ausschlussfrist gestellt werden könne, enthalten, so dass die Antragsteller ihre etwaigen früheren Fehler durch die Einreichung eines neuen Antrags korrigieren könnten. Im Falle eines zeitlich nahe an der Ausschlussfrist gestellten Antrags wird jedoch die angemessene Auslegung dessen relevant, ob im Falle der fehlenden Klärung der Unterschiede zwischen den im Antrag und den in den eingereichten Rechnungen aufgeführten Mehrwertsteueranteilen eine begründete Entscheidung über den Antrag ergehen kann.
- [9] Die auf den Sachverhalt des Rechtsstreits anwendbaren Vorschriften des Unionsrechts und des nationalen Rechts sehen die gleiche Regelung vor. Sowohl nach Art. 8 Abs. 2 Buchst. e der Richtlinie als auch nach § 4 Abs. 2 Buchst. e der Ministerialverordnung ist der Betrag der Mehrwertsteuer obligatorischer Bestandteil des Antrags. Ein Bescheid über die Rückerstattung kann sowohl nach Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie als auch nach § 251/F Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes nur dann ergehen, wenn alle relevanten Informationen für eine begründete Entscheidung zur Verfügung stehen. Sowohl nach der Richtlinie als auch nach dem Umsatzsteuergesetz ist die genaue Kenntnis des Betrags, dessen Rückerstattung beantragt wurde, eine für eine begründete Entscheidung relevante Information. Die Richtlinie ermöglicht im Zusammenhang mit den „relevanten Informationen“ die Anforderung zusätzlicher Informationen, wenn begründete Zweifel an der Genauigkeit* einer bestimmten Forderung bestehen. Das Umsatzsteuergesetz ermöglicht ebenfalls, sich an den Steuerpflichtigen zu wenden, wenn begründete Zweifel an dem Betrag der Vorsteuer, deren Erstattung beantragt wird, bestehen.
- [10] Nach Ansicht der nationalen Steuerbehörde ist der Antragsteller der Herr des Verfahrens, so dass nur dann am Betrag der Mehrwertsteuer, deren Erstattung verlangt wird, zu zweifeln ist, wenn dieser mit einem Fehler des Wirtschaftsvorgangs zusammenhängt oder die zulässigen Steuersätze überschritten werden.
- [11] Im Zusammenhang mit der Richtlinie stellt sich die Auslegungsfrage, ob im Fall des Unterschieds zulasten des Steuerpflichtigen die nationale Steuerbehörde auch ohne Anforderung weiterer zusätzlicher Informationen den Standpunkt einnehmen kann, dass sie über alle relevanten Informationen **[Or. 5]** für eine begründete Entscheidung über die Rückerstattung verfügt. Zeigt sich, anders ausgedrückt, zwischen dem Betrag des Antrags und den vorgelegten Rechnungen ein Unterschied, handelt es sich nicht um relevante Informationen, zu denen die

* Anmerkung des Übersetzers: Anders als die deutsche Fassung des Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie, die auf das „Bestehen einer bestimmten Forderung“ abstellt, unterscheidet die ungarische wie auch etwa die französische und englische Fassung der Norm zwischen Bestand und Genauigkeit einer bestimmten Forderung.

Steuerbehörde zusätzliche Informationen anfordern muss, so dass sie nicht verpflichtet ist, auf derartige Fehler im Antrag hinzuweisen.

[12] Die Kúria ist jedoch der Auffassung, dass die Genauigkeit der Forderung auch dann von der nationalen Steuerbehörde mit Grund angezweifelt werden kann, wenn der Mehrwertsteuerbetrag, dessen Erstattung im Antrag begehrt wird, niedriger ist als der in der Rechnung ausgewiesene Betrag, und zwar auch dann, wenn im Unterschied zur Rechnung auch im Antrag selbst die Grundlage für die Mehrwertsteuer fehlerhaft angegeben ist. Auch in diesen Fällen kann ein begründeter Bescheid erst ergehen, nachdem zusätzliche Informationen angefordert wurden.

[13] [nicht übersetzt] [Ausführungen zum nationalen Verfahrensrecht]

Budapest, 2. Juli 2020

[nicht übersetzt] [Unterschriften]

ARBEITSDOKUMENT