Rechtssache C-358/20

Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs

Eingangsdatum:

30. Juli 2020

Vorlegendes Gericht:

Judecătoria Oradea (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

9. Juli 2020

Klägerin:

Promexor Trade SRL

Beklagte:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor

---

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Klage der Promexor Trade SRL vor dem vorlegenden Gericht, der Judecătoria Oradea (Amtsgericht Oradea, Rumänien), gegen die beklagte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Cluj – Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Bihor, Rumänien) auf Aufhebung des Zahlungsbefehls vom 19. April 2019 und des Vollstreckungstitels vom 19. April 2019, die im Rahmen eines gegen die Klägerin gerichteten Zwangsvollstreckungsverfahrens erlassen wurden, sowie auf Aufhebung des Steuererhebungsbescheids und der Zwangsvollstreckung.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Ersuchen gemäß Art. 267 AEUV um Auslegung von Art. 5 Abs. 4 EUV, der Art. 1, 167 bis 169, 176 bis 180 und von Art. 214 Abs. 1, 250, 272 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG [des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame

ARBEITSDOKUMENT

Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1)] sowie der Grundsätze der Neutralität, Effektivität, loyalen Zusammenarbeit, Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes

Vorlagefragen

1. Stehen die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität innerstaatlichen Vorschriften entgegen, mit denen ein Mitgliedstaat einen Bürger dazu verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf unbestimmte Zeit zu erheben und an den Staat abzuführen, ohne ihm jedoch im Gegenzug das Recht auf Vorsteuerabzug zuzuerkennen, da seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer aufgrund dessen, dass in den für sechs aufeinanderfolgende Monate bzw. für zwei aufeinanderfolgende Kalenderquartale vorgelegten Mehrwertsteuererklärungen keine mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze angegeben wurden, von Amts wegen gelöscht wurde?

2. Stehen der Grundsatz der Rechtssicherheit, der Grundsatz des Vertrauensschutzes, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und [der Grundsatz] der loyalen Zusammenarbeit, wie sie aus der Richtlinie 2006/112/EG hervorgehen, bezogen auf die Umstände des Ausgangsverfahrens einer innerstaatlichen Vorschrift oder einer Praxis der Steuerverwaltung entgegen, wonach der Mitgliedstaat es zwar für gewöhnlich erlaubt, nach Löschung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von Amts wegen eine juristische Person auf Antrag erneut mehrwertsteuerlich zu registrieren, der Steuerpflichtige aber unter bestimmten konkreten Umständen aus rein formalen Gründen keine neue mehrwertsteuerliche Registrierung beantragen kann und auf unbestimmte Zeit zur Erhebung der Mehrwertsteuer und zu ihrer Abführung an den Staat verpflichtet ist, ohne dass ihm jedoch im Gegenzug das Recht auf Vorsteuerabzug zuerkannt wird?

3. Sind der Grundsatz der Rechtssicherheit, der Grundsatz des Vertrauensschutzes, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und [der Grundsatz] der loyalen Zusammenarbeit, wie sie aus der Richtlinie 2006/112/EG hervorgehen, bezogen auf die Umstände des Ausgangsverfahrens dahin auszulegen, dass sie es verbieten, den Steuerpflichtigen auf unbestimmte Zeit und ohne Zuerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug zur Erhebung und Abführung der Mehrwertsteuer zu verpflichten, ohne dass in diesem Fall die Steuerbehörde die materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug prüft und ohne dass ein Betrug seitens des Steuerpflichtigen vorliegt?

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

Art. 5 Abs. 4 und Art. 4 Abs. 3 EUV

Art. 1 Abs. 1, Art. 167 bis 169, Art. 176 bis 180, Art. 214 Abs. 1 sowie Art. 250, 272 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame

ARBEITSDOKUMENT

Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU [des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften (ABl. 2010, L 189, S. 1)] geänderten Fassung

Angeführte nationale Vorschriften

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch), in Kraft bis 31. Dezember 2015

Art. 153 Abs. 9 Buchst. e, der im Wesentlichen vorsieht, dass die zuständigen Steuerbehörden die mehrwertsteuerliche Registrierung eines Steuerpflichtigen löschen, wenn in den für sechs aufeinanderfolgende Monate vorgelegten Steuererklärungen weder Erwerbe von Gegenständen oder Dienstleistungen noch Lieferungen von Gegenständen oder eine Erbringung von Dienstleistungen, die während dieser Bezugszeiträume erfolgten, angegeben wurden.

Art. 153 Abs. 9^1 Buchst. d, wonach die zuständigen Steuerbehörden nach Löschung der mehrwertsteuerlichen Registrierung Steuerpflichtige in dem in Abs. 9 Buchst. e vorgesehenen Fall auf Antrag und auf Grundlage einer ehrenwörtlichen Erklärung, aus der hervorgeht, dass sie wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben werden, mehrwertsteuerlich registrieren. Außerdem können Steuerpflichtige, die sich in dieser Lage befinden, nicht die Bestimmungen zur Befreiungsgrenze für Kleinunternehmen anwenden.

Art. 11 Abs. 1^3, wonach Steuerpflichtige, deren mehrwertsteuerliche Registrierung gelöscht wurde, für den betreffenden Zeitraum keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug für die getätigten Erwerbe haben, aber zur Zahlung der für die in diesem Zeitraum getätigten steuerbaren Umsätze erhaltenen Mehrwertsteuer verpflichtet sind. Für während des Zeitraums, in dem die betroffene Person keine gültige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer hat, getätigte Erwerbe von Gegenständen und/oder Dienstleistungen, die für Umsätze bestimmt sind, die nach dem Zeitpunkt der mehrwertsteuerlichen Registrierung getätigt werden und für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wird die Mehrwertsteuer zugunsten des Steuerpflichtigen berichtigt, indem sie in die erste vom Steuerpflichtigen nach der mehrwertsteuerlichen Registrierung eingereichte Steuererklärung – bzw. gegebenenfalls in eine spätere Steuererklärung – aufgenommen wird; dies gilt für die Steuer bezüglich a) im Zeitpunkt der Registrierung gelagerter Gegenstände und nicht in Anspruch genommener Dienstleistungen, die auf der Grundlage eines Inventars festgestellt werden; b) Sachanlagen, einschließlich Investitionsgüter, für die der Zeitraum für die Berichtigung des Abzugs noch nicht abgelaufen ist, sowie in der Errichtungsphase befindliche Sachanlagen, die auf der Grundlage eines Inventars festgestellt werden und die im Zeitpunkt der Registrierung der betreffenden Person zuzuordnen sind.

Art. 145, der vorsieht, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Steueranspruch entsteht (Abs. 1), dass jeder Steuerpflichtige für Erwerbe zum

ARBEITSDOKUMENT

Vorsteuerabzug berechtigt ist, sofern diese Erwerbe für ausdrücklich vorgesehene Umsätze bestimmt sind (Abs. 2) und dass das Recht auf Vorsteuerabzug unter bestimmten Umständen für Erwerbe gewährt wird, die von einem Steuerpflichtigen vor seiner mehrwertsteuerlichen Registrierung getätigt worden sind (Abs. 4).

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 207/2015 über das Steuergesetzbuch), in Kraft seit dem 1. Januar 2016

Art. 11 Abs. 8, der im Wesentlichen vorsieht, dass Steuerpflichtige, deren mehrwertsteuerliche Registrierung gelöscht wurde, für den in Rede stehenden Zeitraum keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug für die getätigten Erwerbe haben, aber zur Zahlung der für die in diesem Zeitraum getätigten steuerbaren Umsätze erhaltenen Mehrwertsteuer verpflichtet sind. Bei mehrwertsteuerlicher Registrierung gemäß Art. 316 Abs. 12 übt der Steuerpflichtige das Recht auf Vorsteuerabzug für während des Zeitraums, in dem seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gelöscht war, getätigte Erwerbe von Gegenständen und/oder Dienstleistungen durch die Eintragung in die erste nach der Registrierung eingereichte Steuererklärung – bzw. gegebenenfalls in eine spätere Steuererklärung – aus, auch wenn die Rechnung nicht die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen enthält. Nach mehrwertsteuerlicher Registrierung gemäß Art. 316 Abs. 12 stellen die Steuerpflichtigen für die während des Zeitraums, in dem die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gelöscht war, getätigten Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen Rechnungen aus, in denen sie die in diesem Zeitraum erhaltene Mehrwertsteuer gesondert eintragen.

Art. 316 Abs. 12 Buchst. d, der im Wesentlichen Art. 153 Abs. 9[1] Buchst. d des Gesetzes Nr. 571/2003 entspricht.

Art. 297 Abs. 1, 4 und 6, der die Bestimmungen des Art. 145 Abs. 1, 2 und 4 des Gesetzes Nr. 571/2013 wiedergibt.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

1 Am 30. April 2014 ordnete die Beklagte durch Entscheidung die Löschung der mehrwertsteuerlichen Registrierung der Klägerin von Amts wegen mit der Begründung an, dass in den für sechs aufeinanderfolgende Monate eingereichten Mehrwertsteuererklärungen keine mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze angegeben worden seien. Ab Mai 2014 stellte die Klägerin steuerliche Rechnungen ohne Mehrwertsteuer aus, da sie über keine gültige Identifikationsnummer mehr verfügte.

2 Im Laufe des Aprils 2019 wurde die Klägerin von der Beklagten über eine unmittelbar bevorstehende Steuerüberprüfung für den Zeitraum vom 1. April 2014 bis 31. Dezember 2017 informiert. Um die Zahlung einer Geldbuße wegen nicht fristgerechter Einreichung der Steuererklärungen zu vermeiden, beschloss die

ARBEITSDOKUMENT

Klägerin, rückwirkend die Erklärung über die erhaltene Mehrwertsteuer einzureichen, die von steuerpflichtigen Personen geschuldet wird, deren Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gelöscht wurde.

3 Auf Grundlage der Angaben in den jeweiligen Erklärungen und ohne Durchführung weiterer Prüfungen stellte die Beklagte am 19. April 2019 einen Vollstreckungstitel aus und leitete gegen die Klägerin durch die Ausstellung des Zahlungsbefehls vom 19. April 2019 die Zwangsvollstreckung ein.

4 Die Steuerüberprüfung erfolgte am 11. Juni 2019. Die Prüfbehörde war der Ansicht, dass die Klägerin für den prüfungsrelevanten Zeitraum die Mehrwertsteuererklärungen korrekt eingereicht habe.

5 Nach Abschluss der Prüfung, aber innerhalb der Verjährungsfrist, reichte die Klägerin am 31. Juli 2019 berichtigte Erklärungen mit dem Betrag 0 ein.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

6 Die Klägerin trägt vor, dass zwar im Fall der Löschung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen insoweit steuerliche Abhilfemöglichkeiten vorhanden seien, als die Gesellschaft nach der erneuten Registrierung als mehrwertsteuerpflichtige Person für den Zeitraum, in dem sie über keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verfügt habe, rückwirkend den Vorsteuerabzug geltend machen könne, doch diese ihr im konkreten Fall nicht zur Verfügung stünden.

7 Dem Steuerpflichtigen, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gelöscht worden sei, aber der sich aus verschiedenen Gründen nicht erneut registriere, stehe keinerlei Abhilfemöglichkeit zur Verfügung. Die Aufrechterhaltung der ihm obliegenden Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer für einen unbestimmten Zeitraum in einer Situation, in der er keine aus der Eigenschaft als mehrwertsteuerpflichtige Person resultierenden Vorteile mehr habe, verstoße folglich gegen die in diesem Bereich von der Rechtsprechung des Gerichtshofs festgelegten Grundsätze.

8 Die Beklagte trägt vor, dass die Erklärungen über die Mehrwertsteuer, die von Steuerpflichtigen geschuldet werde, deren Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gelöscht worden sei, von der Klägerin ordnungsgemäß eingereicht und ehrenwörtlich abgegeben worden seien. In Einklang mit dem geltenden Recht sei die Berichtigung der Steuererklärung nach dem Abschluss der Steuerüberprüfung nicht mehr möglich.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

9 Das vorlegende Gericht wirft die Frage der Vereinbarkeit der auf den Rechtsstreit anwendbaren nationalen Vorschriften mit den Grundsätzen, die aus der Richtlinie

ARBEITSDOKUMENT

2006/112 und aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs resultieren, in dem Fall auf, dass der Steuerpflichtige nach Löschung der mehrwertsteuerlichen Registrierung keinen Anspruch mehr auf Vorsteuerabzug für die getätigten Erwerbe hat, aber weiterhin zur Zahlung der erhaltenen Mehrwertsteuer verpflichtet ist, ohne dass für die Erhebungspflicht eine zeitliche Begrenzung vorgesehen ist.

10 Auch wenn das Recht auf Vorsteuerabzug nach der neuen mehrwertsteuerlichen Registrierung rückwirkend hätte ausgeübt werden können, steht der Klägerin diese Möglichkeit im konkreten Fall nicht zur Verfügung, da sie aufgrund dessen, dass ihr Geschäftsführer Gesellschafter einer anderen Gesellschaft ist, über die ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde, eine formale Anforderung nicht erfüllt.

11 Da die Klägerin nicht einmal die auf Kleinunternehmen anwendbare Befreiungsregelung geltend machen kann, bleibt ihr das Recht auf Vorsteuerabzug auf unbestimmte Zeit verwehrt, ohne das Mehrwertsteuersystem in Anspruch nehmen zu können.

12 Unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität verweist das vorlegende Gericht auf die Urteile Elida Gibbs (C-317/94), Kraft Foods Polska (C-588/10), Zabrus Siret (C-81/17), Gamesa Wind România (C-69/17), Dobre (C-159/17) und Astone (C-332/15), wobei es ausführt, dass sich die diesen Urteilen zugrunde liegenden Umstände von jenen der vorliegenden Rechtssache unterscheiden.

13 Der Umstand, dass sich die Klägerin nicht erneut mehrwertsteuerlich registrieren und damit den Vorsteuerabzug nicht in Anspruch nehmen kann, ist nach Ansicht des vorlegenden Gerichts mit der Nichteinhaltung einer formalen Anforderung vergleichbar. Außerdem war es für die Steuerbehörden nicht unmöglich, die Erfüllung der materiellen Anforderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug zu prüfen.

14 Hinsichtlich des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ist das vorlegende Gericht unter Hinweis auf die Urteile Collée (C-146/05) und Salomie und Oltean (C-183/14) der Ansicht, dass eine absolute Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug im Fall der Klägerin unverhältnismäßig erscheinen könnte, da kein Betrug vorliegt und die materiellen Anforderungen von der Steuerbehörde nicht geprüft wurden.

15 Da die Beklagte im vorliegenden Fall die Erfüllung der materiellen Anforderungen nicht überprüft hat und die Klägerin dadurch *sine die* zur Erhebung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist, wobei sie sich mangels Kenntnis des Umfangs der ihr obliegenden Pflichten in einer andauernden Situation der Unsicherheit befindet und auch über kein Rechtsinstrument zur Inanspruchnahme des Mehrwertsteuersystems verfügt, wirft das vorlegende Gericht auch unter Hinweis auf das Urteil Irland/Kommission (C-325/85) die Frage eines Verstoßes gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sowie – im

ARBEITSDOKUMENT

Hinblick auf die Pflichten der Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 2006/112 – gegen den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit auf.

ARBEITSDOKUMENT