

Rechtssache C-684/18

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

6. November 2018

Vorlegendes Gericht:

Curtea de Apel București (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

26. September 2018

Rechtsmittelführerin:

World Comm Trading Gfz S.R.L.

Rechtsmittelgegnerin:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

... [nicht übersetzt]

**CURTEA DE APEL BUCUREȘTI
(Berufungsgerichtshof Bukarest)**

**SECȚIA a VIII-a CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
(VIII. Kammer für Verwaltungs- und Abgabenstreitsachen)**

BESCHLUSS

Öffentliche Sitzung vom **26. September 2018**

... [nicht übersetzt]

1. **Das Gericht ist mit dem Rechtsmittel der WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L. – Rechtsmittelführerin – gegen das Zivilurteil ... [nicht übersetzt] des Tribunalul București – Secția a II-a Contencios administrativ și fiscal (Landgericht Bukarest – II. Kammer für Verwaltungs- und Abgabenstreitsachen) ... [nicht übersetzt] in einem Rechtsstreit mit der AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ (Staatliche**

Steuerverwaltungsagentur) und der **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI** (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Ploiești) – Rechtsmittelgegnerinnen – **wegen Anfechtung von Steuerverwaltungsakten – Bescheide Nrn. 342/30.10.2014 und F-AG 815/30.05.2014 befasst.**

2. ... [nicht übersetzt] [Verfahren]

Die CURTEA

trifft in der vorliegenden Rechtssache folgende Feststellungen:

I. Gegenstand des Rechtsstreits. Relevanter Sachverhalt

3. Am 1. April 2004 schlossen die World Comm Trading Gfz S.R.L. (im Folgenden kurz: World Comm) und die Nokia-Gruppe einen Standard-Vertriebsvertrag. Auf der Grundlage dieser Vertragsbeziehung erwarb World Comm von der Nokia-Gruppe eine Reihe von Mobiltelefonprodukten, die ihr aus Finnland, Deutschland, Ungarn und Rumänien geliefert wurden.
4. Hinsichtlich der Mehrwertsteuer verwendete Nokia für die Verkäufe aus Finnland, Deutschland und Ungarn (die als innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen behandelt wurden) jeweils die finnische (FI01120389), deutsche oder ungarische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für die Lieferungen aus Rumänien die rumänische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von Nokia (RO23277168, da Nokia ein in Rumänien zu Mehrwertsteuerzwecken registrierter Steuerpflichtiger war, im Folgenden auch: *NOKIA Rumänien*). Somit wies sich Nokia je nach Fall durch Steuer-Identifikationsnummern aus, die Behörden aus der Europäischen Union, aber auch aus Rumänien vergeben hatten, obwohl sie ein einziges Unternehmen ist, das im Rahmenvertrag als „*NOKIA Corporation*“ bezeichnet wird.
5. Für die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen stellte Nokia z. B. unter ihrer finnischen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer (FI01120389) mehrwertsteuerfreie Rechnungen aus und World Comm verbuchte in Rumänien Mehrwertsteuer entsprechend dem *Reverse-Charge*-Verfahren (dieses Verfahren fand in ähnlicher Weise auch bei [Or. 2] den innergemeinschaftlichen Erwerben aus anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union – z. B. Deutschland oder Ungarn – Anwendung).

Für die Warenlieferungen aus Rumänien stellte Nokia Rechnungen mit Mehrwertsteuer unter ihrer rumänischen Identifikationsnummer (RO23277168) aus und World Comm verbuchte abziehbare Vorsteuer.

6. Auf der Grundlage der genannten Vertragsbeziehung gewährte Nokia World Comm vierteljährlich verschiedene Prämien für den Verkauf der Waren. Bei Erreichen einer Mengenschwelle, die unabhängig vom Lieferort der Waren von

Nokia (aus Rumänien oder innergemeinschaftlich) berechnet wurde, gewährte Nokia pauschal Preisnachlässe.

7. Für diese Preisnachlässe stellte die Nokia Corporation vierteljährlich eine einzige Rechnung unter ihrer finnischen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer (FI01120389) mit einem negativen Betrag aus und World Comm verbuchte die entsprechende Mehrwertsteuer nach dem *Reverse-Charge*-Verfahren. World Comm verbuchte den gesamten Betrag auch dann als einen innergemeinschaftlichen Umsatz betreffend, wenn ein Teil der Waren aus Rumänien geliefert worden war, und legte für Steuerzwecke vorgesehene Rechnungen mit der rumänischen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von Nokia (RO23277168) bei.
8. Vom 1. April 2014 bis zum 27. Mai 2014 wurde World Comm einer Steuerkontrolle auf Stichprobenbasis unterzogen, in deren Folge die Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Ploiești den Steuerbescheid Nr. F-AG 815/30.05.2014 erließ. Mit diesem Steuerbescheid wurden zusätzliche Zahlungspflichten von World Comm in Höhe von insgesamt 821 377 RON festgesetzt, nämlich Mehrwertsteuer in Höhe von 576 045 RON, Verzugszinsen/Verspätungszuschläge in Höhe von 158 925 RON und Säumniszuschläge in Höhe von 86 407 RON.
9. Die Steuerbehörden stellten fest, dass World Comm die Vorsteuerberichtigung für den gesamten gewährten Preisnachlass (sowohl für die innergemeinschaftlichen als auch für die Inlandserwerbe) fälschlich unter einem einzigen Buchungssatz „abzugsfähige Vorsteuer = vereinnahmte Mehrwertsteuer“ verbucht habe.
10. Sie waren der Auffassung, dass World Comm zwischen den Inlandserwerben und den innergemeinschaftlichen Erwerben hätte unterscheiden müssen, weshalb sie ihr das Recht auf Vorsteuerabzug versagten. Sie habe die vereinnahmte Mehrwertsteuer fälschlich um 576 045 RON vermindert, indem sie einen Minusbetrag verbucht habe, anstatt eine Verminderung der Verbindlichkeit gegenüber dem Lieferanten zu verbuchen.
11. Mit Bescheid Nr. 342/30.10.2014 wies die Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Staatliche Steuerverwaltungsagentur – Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen, im Folgenden kurz: ANAF) den Einspruch von World Comm gegen den Steuerbescheid als unbegründet zurück.
12. Mit am 9. März 2015 in das Rechtssachenregister des Tribunalul București – Secția de contencios administrativ și fiscal (Landgericht Bukarest – Kammer für Verwaltungs- und Abgabenstreitsachen) eingetragener Klage beantragte World Comm gegen die ANAF und die Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Ploiești die Aufhebung des Bescheids Nr. 342/30.10.2014 und des Steuerbescheids Nr. F-AG 815/30.05.2014.

13. Mit Zivilurteil Nr. 6360/05.10.2015 des Tribunalul București – Secția a II-a Contencios administrativ și fiscal (Landgericht Bukarest – Kammer für Verwaltungs- und Abgabenstreitsachen) wurde die Klage von World Comm als unbegründet abgewiesen.

Das erstinstanzliche Gericht stellte im Wesentlichen fest, dass die Steuerprüfungsorgane zutreffend davon ausgegangen seien, dass World Comm die Mehrwertsteuer für den gewährten Preisnachlass in Bezug auf innergemeinschaftliche Erwerbe mit einem Minuszeichen unter dem Buchungssatz 4426=4427 hätte verbuchen müssen und für den gewährten Preisnachlass in Bezug auf Inlandserwerbe mit einem Minuszeichen unter dem Buchungssatz 4426=401. Daher könnten die Rechnungen mit den Preisnachlässen, die Nokia unter ihrer finnischen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ausgestellt habe, für den Betrag von 73 751 339 RON in Bezug auf die Inlandserwerbe die Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage hinsichtlich der Inlandserwerbe nicht stützen.

14. Gegen dieses Urteil hat World Comm das vorliegende Rechtsmittel eingelegt. Zur Begründung führt sie aus, dass ihr das Recht auf Vorsteuerabzug in rechtswidriger Weise versagt worden sei. **[Or. 3]**
15. Sie trägt vor, dass die Berichtigung und das entsprechende Recht auf Vorsteuerabzug von den vom Lieferer ausgestellten Rechnungen abhängen. Nokia habe den Vertrag zwischen den Parteien zugrunde gelegt und es deshalb nicht für erforderlich gehalten, eine Methode anzuwenden, um die Preisnachlässe nach der innergemeinschaftlichen oder inländischen Herkunft der gelieferten Waren aufzuteilen.
16. Im Wesentlichen macht World Comm geltend, es werde ihr gegenüber ein übermäßiger Formalismus angewandt und der Staatshaushalt werde durch die Art und Weise, wie die Vertragsparteien ihre Buchhaltung führten, nicht geschädigt; im Gegenteil würde die Anwendung des Gesetzes in der von der Steuerbehörde vertretenen Art und Weise die Steuersituation unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer unwiderruflich schädigen, denn Nokia habe ihre Tätigkeit in Rumänien zum Zeitpunkt der Steuerprüfung eingestellt gehabt; aus den Informationen, die auf der Website des Ministerul Finanțelor Publice (Ministerium für öffentliche Finanzen) veröffentlicht seien, ergebe sich nämlich, dass sie am 1. November 2014 aus dem Register gelöscht worden sei, so dass sie für die Preisnachlässe bei den Inlandslieferungen keine separaten Rechnungen mehr ausstellen könne.

II. Einschlägige Rechtsvorschriften

II.1. Unionsrecht

17. Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1-118) (im Folgenden: Richtlinie 2006/112) bestimmt, dass „[b]ei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, ... die Steuerbemessungsgrundlage alles [umfasst], was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen“.
18. Art. 79 dieser Richtlinie sieht vor, dass folgende Elemente nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind: a) Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen; b) Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Erwerber oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird; c) Beträge, die ein Steuerpflichtiger vom Erwerber oder vom Dienstleistungsempfänger als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind.
19. In Art. 90 [Abs. 1] der Richtlinie 2006/112 heißt es: „Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.“
20. Art. 83 der Richtlinie 2006/112 bestimmt: „Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen setzt sich die Steuerbemessungsgrundlage aus denselben Elementen zusammen wie denen, die zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferung derselben Gegenstände innerhalb des Gebiets des Mitgliedstaats gemäß Kapitel 1 dienen. ...“
21. Art. 273 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

II.2. Nationales Recht

II.2.1. Steuergesetzbuch

22. Die einschlägige rumänische Regelung ist das Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) vom [22. Dezember 2003] (*Monitorul Oficial* Nr. 927 vom 23. Dezember 2003, im Folgenden: Steuergesetzbuch), mit dem die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 über die Mehrwertsteuer umgesetzt werden.
23. Art. 137 Abs. 1 Buchst. a des Steuergesetzbuchs bestimmt: „Die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer besteht: ... bei der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen [Or. 4] aus der gesamten Gegenleistung, die der Lieferer oder Leistungserbringer vom Käufer, vom Begünstigten oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar an den Preis dieses Umsatzes geknüpften Subventionen“.
24. Ferner sieht Art. 138 Buchst. c des Steuergesetzbuchs vor: „Die Steuerbemessungsgrundlage wird ... vermindert: ... wenn nach der Lieferung der Gegenstände oder nach der Erbringung der Dienstleistungen Rabatte, Gutschriften, Erstattungen und andere der in Art. 137 Abs. 3 Buchst. a vorgesehenen Preisnachlässe gewährt werden.“
25. Art. 138¹ („Steuerbemessungsgrundlage für innergemeinschaftliche Erwerbe“) Abs. 1 des Steuergesetzbuchs, der zum Zeitpunkt der Bewirkung der Umsätze in Kraft war, lautete:
- „Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen setzt sich die Steuerbemessungsgrundlage aus denselben Elementen zusammen wie denen, die zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferung derselben Gegenstände innerhalb des Landes gemäß Art. 137 dienen. Bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im Sinne von Art. 130¹ Abs. 2 Buchst. a wird die Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 137 Abs. 1 Buchst. c und Art. 137 Abs. 2 bestimmt.“
26. Die Vorschriften des Steuergesetzbuchs in der zum Zeitpunkt der Bewirkung der Umsätze, aber auch zum Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Steuerverwaltungsakte geltenden Fassung, die bestimmen, unter welchen Bedingungen ein Steuerpflichtiger eine Eigenrechnung ausstellen muss, regelten nicht auch den vorliegenden Fall einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage.

Die Möglichkeit für den Begünstigten, eine Eigenrechnung auszustellen, um die Steuerbemessungsgrundlage und die abziehbaren Steuern zu berichtigen, wenn der Lieferer keine korrigierte Rechnung (Preisnachlass) ausstellt, wurde mit Inkrafttreten des neuen Steuergesetzbuchs – Gesetz Nr. 227/2015, veröffentlicht im *Monitorul Oficial* Nr. 688 vom 10. September 2015 – eingeführt. In der

zusammen mit dem Entwurf für ein neues Steuergesetzbuch veröffentlichten Begründung wird in Buchst. G Nr. 12 die Notwendigkeit der Einführung dieser Änderung wie folgt erläutert: „In Situationen, in denen eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer erfolgt, wie z. B. bei Vertragsauflösungen, Preisnachlässen, Ablehnungen, Rückgaben etc., wenn der Lieferer keine Rechnung ausstellt, sieht die derzeitige Gesetzgebung keine Verpflichtung des Begünstigten vor, eine Eigenrechnung auszustellen, um die abgezogene Steuer zu berichtigen.“

II. 2.3 Durchführungsbestimmungen zum Steuergesetzbuch – Regierungserlass Nr. 44/2004

27. Zur Erläuterung des oben angeführten Art. 137 Abs. 3 Buchst. a des Steuergesetzbuchs bestimmt Nr. 19 Abs. 1 der Durchführungsbestimmungen zum Steuergesetzbuch (Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal), die mit dem im *Monitorul Oficial* Nr. 112 vom 6. Februar 2004 veröffentlichten Regierungserlass (Hotărârea Guvernului) Nr. 44/2004 mit späteren Änderungen und Ergänzungen genehmigt wurden, in der im Dezember 2008 geltenden Fassung:

„Im Sinne von Art. 137 Abs. 3 Buchst. a des Steuergesetzbuchs sind Rabatte, Gutschriften, Erstattungen, Skonti und andere Preisnachlässe nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sie unmittelbar dem Erwerber oder Dienstleistungsempfänger vom Lieferer oder Dienstleistungserbringer zum Zeitpunkt der Lieferung oder Leistungserbringung eingeräumt werden und tatsächlich keine Gegenleistung für eine Dienstleistung oder Lieferung darstellen. Zu diesem Zweck wird in der ausgestellten Rechnung der Gegenwert für die gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen ohne Steuer ausgewiesen, und in einer anderen Zeile wird der abzuziehende Betrag vermerkt, um den die Bemessungsgrundlage vermindert wird. Die Mehrwertsteuer wird auf die entstandene Differenz erhoben.“

28. In Nr. 20 Abs. 1 und 2 des Regierungserlasses Nr. 44/2004 heißt es:

„(1) In den in Art. 138 des Steuergesetzbuchs genannten Fällen berichtigen die Lieferer von Gegenständen und/oder die Dienstleistungserbringer die Steuerbemessungsgrundlage nach der Bewirkung der Lieferung oder Dienstleistung oder nach der Rechnungsstellung für die Lieferung oder Dienstleistung, auch wenn die Lieferung oder Dienstleistung nicht bewirkt wurde, aber die in Art. 138 des Steuergesetzbuchs vorgesehenen Ereignisse im Anschluss an die Rechnungsstellung und Erfassung der Steuer in der Buchführung des Steuerpflichtigen eintreten. Zu diesem Zweck müssen die Lieferer oder Dienstleistungserbringer Rechnungen ausstellen, die – je nach Fall – Werte mit vorangestelltem Minuszeichen enthalten, wenn die Bemessungsgrundlage vermindert wird, oder ohne Minuszeichen, wenn die Bemessungsgrundlage erhöht wird, und die auch dem Begünstigten übermittelt werden. Die Bestimmungen dieses Absatzes gelten auch für innergemeinschaftliche Lieferungen.“

(2) Die Begünstigten sind nur hinsichtlich der in Art. 138 Buchst. a bis c und e des Steuergesetzbuchs genannten Umsätze [Or. 5] verpflichtet, die ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer gemäß Art. 148 Buchst. b und Art. 149 Abs. 4 Buchst. e des Steuergesetzbuchs zu berichtigen. Die Bestimmungen dieses Absatzes gelten auch für innergemeinschaftliche Erwerbe.“

29. Nr. 21 des Regierungserlasses Nr. 44/2004 sieht vor:

„Im Sinne von Art. 138¹ des Steuergesetzbuchs entspricht die Bemessungsgrundlage für einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Bemessungsgrundlage für eine innergemeinschaftliche Lieferung, die in einem anderen Mitgliedstaat erfolgt, wenn sie die in Art. 137 Abs. 2 des Steuergesetzbuchs vorgesehenen Elemente aufweist und die in Art. 137 Abs. 3 des Steuergesetzbuchs vorgesehenen Elemente nicht aufweist, und/oder, je nach Fall, gemäß Art. 138 des Steuergesetzbuchs berichtigt wird ...“

III. Gründe, die das Gericht zu dem Vorabentscheidungsersuchen bewegen haben

III.1. Auffassung der Parteien bezüglich der Rechtsfrage, die dem Gerichtshof zur Auslegung vorgelegt werden soll

30. World Comm trägt im Wesentlichen vor, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer sowohl auf nationaler als auch auf europäischer Ebene ein Leitprinzip im gesamten Steuerrecht sei, das voraussetze, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die er in Ausübung seiner steuerpflichtigen Tätigkeit erworben habe, vollständig abziehen könne (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. März 2008, *Nordania Finans und BG Factoring*, C-98/07, EU:C:2008:144, Rn. 19).

Zur Stützung ihrer Auffassung verweist World Comm auf die Rn. 23 bis 25 des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549) sowie auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs in den Rechtssachen C-408/98, *Abbey National* – Rn. 24, C-137/02, *Faxworld* – Rn. 37, C-25/03, *HE* – Rn. 70, C-439/04 und C-440/04, *Kittel* – Rn. 48, C-488/07, *Royal Bank of Scotland* – Rn. 15, und auf das Urteil des Gerichtshofs vom 13. Dezember 2012, *Forposta* (C-465/11, EU:C:2012:801).

31. Die ANAF hält es nicht für erforderlich, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof zu richten. Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 sei mit Art. 138 des Steuergesetzbuchs in das nationale Recht umgesetzt worden. Außerdem sei die Möglichkeit der Minderung der Steuerbemessungsgrundlage durch die Ausstellung von Eigenrechnungen im nationalen Recht (Art. 155¹ des Gesetzes Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) und in Art. 222 der Richtlinie 2006/112 geregelt.

III.2. Zur ersten Frage

32. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Antrag auf Anrufung des Gerichtshofs von World Comm gestellt wurde. Die Curtea de Apel hat die von World Comm vorgeschlagenen ersten beiden Fragen umformuliert, so dass sie die Anforderungen erfüllen, die für eine Auslegung des im vorliegenden Fall anwendbaren Unionsrechts erfüllt sein müssen.
33. Die Curtea de Apel hat auch die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs berücksichtigt, wonach nur das nationale Gericht, das mit dem Ausgangsrechtsstreit befasst ist und für die zu erlassende gerichtliche Entscheidung die Verantwortung zu tragen hat, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen hat (Urteil vom 16. Februar 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 76).
34. Nach ständiger Rechtsprechung ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (vgl. u. a. Urteile vom 25. Oktober 2001, *Kommission/Italien*, C-78/00, EU:C:2001:318, Rn. 28, [Or. 6] vom 10. Juli 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, Rn. 14, sowie vom 28. Juli 2012, *Kommission/Ungarn*, C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 42).
35. Im vorliegenden Rechtsstreit sieht sich die Curtea de Apel București der Frage gegenüber, ob einem Unternehmen, bei dem nicht festgestellt wurde, dass es die materiellen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug gemäß den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 nicht erfüllt hat, sondern, dass es die formellen Voraussetzungen für die Erfassung in den Buchführungsunterlagen und Mehrwertsteuererklärungen nicht erfüllt hat, sein Recht auf Vorsteuerberichtigung infolge von vom Lieferer gewährten Boni genommen werden kann, weil die nationale Regelung oder die Verwaltungspraxis in Anwendung dieser Regelung den Vorsteuerabzug teilweise untersagt haben, wenn der Lieferer eine Gesamtrechnung sowohl für die Inlandswaren als auch für die innergemeinschaftlichen Waren ausgestellt hat, die von demselben Wirtschaftsteilnehmer geliefert wurden.
36. Art. 90 der Richtlinie 2006/112 bestimmt, dass die Steuerbemessungsgrundlage „unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen“ entsprechend vermindert wird, so dass sich bei der Auslegung dieser Wendung in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer die Frage stellt, ob mit dieser Vorschrift eine nationale Regelung (oder eine auf eine unklare Regelung gestützte Verwaltungspraxis) vereinbar ist, die geeignet ist, den Vorsteuerabzug zu erschweren oder gar unmöglich zu machen, wenn die für Steuerzwecke

vorgesehene Rechnung, die von einem innergemeinschaftlichen Lieferer (als Repräsentant einer Unternehmensgruppe – z. B., im vorliegenden Fall, der „NOKIA Corporation“) ausgestellt wurde, einen pauschalen Preisnachlass ausweist, der sowohl für innergemeinschaftliche Waren als auch für Inlandswaren gewährt wurde, die auf der Grundlage ein und desselben Rahmenvertrags geliefert, aber als Erwerbe aus dem entsprechenden Mitgliedstaat (Erwerbe bei einem Mitglied der Gruppe mit einer anderen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als derjenigen, die in der den Preisnachlass enthaltenden Rechnung angegeben ist – im vorliegenden Fall „NOKIA România“) buchmäßig erfasst wurden.

Die nationalen Behörden haben von dem durch den Preisnachlass Begünstigten verlangt, für die erworbenen Waren je nach ihrer inländischen oder innergemeinschaftlichen Herkunft getrennte Rechnungen für Steuerzwecke vorzulegen, wobei für die Umsätze, die als Erwerbe aus Rumänien verbucht wurden, keine den pauschalen Preisnachlass enthaltende Gesamtrechnung mit der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer akzeptiert wurde, die zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen gehörte, obwohl alle auf demselben Rahmenvertrag beruhen.

37. ... [nicht übersetzt] [Wortlaut der ersten Vorlagefrage, im Tenor wiedergegeben]

III.3. Zur zweiten Frage

38. Die Curtea de Apel weist ferner darauf hin, dass zum Zeitpunkt der endgültigen Entscheidung über den Einspruch des Steuerpflichtigen im innerstaatlichen Rechtsbehelfssystem der Lieferer NOKIA seine Tätigkeit in Rumänien eingestellt hatte (durch Löschung der Registrierung als in Rumänien Steuerpflichtiger mit der Nummer RO23277168), so dass sich die Frage stellt, ob unter den konkreten Umständen der vorliegenden Rechtssache dem durch einen Preisnachlass Begünstigten das Abzugsrecht verweigert werden kann, wenn der Lieferer die Bemessungsgrundlage für die Umsätze nicht mehr vermindern und somit den Staat nicht mehr um die Erstattung der Differenz der zu viel erhobenen Mehrwertsteuer ersuchen kann.
39. Unter diesen Umständen stellt sich die Frage, ob der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dem entgegensteht, dass dem Begünstigten das Recht verwehrt wird, die Vorsteuer proportional zum Wert des vom Lieferer gewährten Preisnachlasses abzuziehen, wenn dieser seine Geschäftstätigkeit in Rumänien eingestellt hat (durch Löschung der Registrierung als in Rumänien Steuerpflichtiger mit der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer RO23277168) und [Or. 7] die Bemessungsgrundlage für die Erwerbe im Hinblick auf die Erstattung der Differenz der zu viel erhobenen Mehrwertsteuer nicht mehr vermindern kann.

40. Die ANAF hat insoweit in ihrer Stellungnahme zur Erforderlichkeit dieses Vorabentscheidungsersuchens ausgeführt, dass World Comm gemäß Art. 155¹ des Steuergesetzbuchs die Möglichkeit gehabt habe, eine Eigenrechnung auszustellen. Diese Möglichkeit wurde aber erst mit dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzbuchs – Gesetz Nr. 227/2015, veröffentlicht im *Monitorul Oficial* Nr. 688 vom 10. September 2015 (vgl. Rn. 26 des vorliegenden Ersuchens) – ausdrücklich in das nationale Recht eingeführt.

Es stellt sich die Frage, ob Art. 90 der Richtlinie 2006/112, der es den Mitgliedstaaten überlässt, die konkreten Bedingungen festzulegen, unter denen die Bemessungsgrundlage vermindert wird, diese verpflichtet, *klare und vorhersehbare Rechtsvorschriften* hinsichtlich der formellen und materiellen Bedingungen zu erlassen, ohne die einem umsichtigen und sorgfältigen Steuerpflichtigen, wie dies bei World Comm unterstellt wird, die Anerkennung eines Rechts vernünftigerweise nicht mit der Begründung verweigert werden kann, dass es eine Abhilfe in einer Rechtsvorschrift gegeben hätte, die entsprechend oder mittels einer weiten Auslegung anwendbar wäre (die sich nicht auf eine Verwaltungspraxis oder ständige Rechtsprechung von Gerichten stützt), um das gewünschte Ergebnis zu erhalten (im vorliegenden Fall das Verfahren der Eigenrechnung vor Erlass des neuen Steuergesetzbuchs).

41. ... [nicht übersetzt] [Wortlaut der zweiten Vorlagefrage, im Tenor wiedergegeben]

IV. Schlussfolgerungen. Prozessuale Maßnahmen

42. Die Curtea de Apel ist der Auffassung, dass die Entscheidung über die Nichtigerklärung der Steuerverwaltungsakte, mit denen World Comm das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert wurde, von der Auslegung abhängt, die der Gerichtshof den oben angeführten Rechtsfragen geben wird.
43. Zur Erforderlichkeit der Anrufung des Gerichtshofs weist die Curtea de Apel abgesehen von der Voraussetzung, dass die Vorlagefrage zur Beantwortung der für die Entscheidung über den Rechtsstreit erforderlichen Rechtsfragen erheblich sein muss, *erstens* darauf hin, dass die Bestimmung des Unionsrechts, auf die sich die Vorlagefrage bezieht, noch nicht Gegenstand einer Auslegung gewesen ist, so dass sie nicht von der Verpflichtung zur Vorlage befreit ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. März 1963, [*Da Costa u. a.*, 28/62 bis 30/62, EU:C:1963:6] 65, 81).
44. *Zweitens* ist die richtige Anwendung des Unionsrechts im vorliegenden Fall nicht derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel kein Raum bleibt, und die Curtea de Apel demgemäß davon absehen könnte, dem Gerichtshof die vor ihr aufgeworfene Frage nach der Auslegung des Unionsrechts vorzulegen (Urteil vom 15. September 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung), um sie stattdessen in eigener Verantwortung zu lösen (Urteil vom 6. Oktober 1982, *Cilfit u. a.*, 283/81,

EU:C:1982:335, Rn. 16). Daher ist die „*acte claire*“-Doktrin in der vorliegenden Rechtssache nicht anwendbar.

45. *Drittens* kann die im vorliegenden Rechtsstreit zu erlassende Entscheidung nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden, so dass die Curtea de Apel nach Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union unter den zuvor dargelegten Umständen verpflichtet ist, den Gerichtshof um Auslegung des in der vorliegenden Rechtssache einschlägigen Unionsrechts zu ersuchen.
46. ... [nicht übersetzt] [Verfahren, Aussetzung des nationalen Rechtsstreits] [Or. 8]

AUS DIESEN GRÜNDEN ERGEHT

IM NAMEN DES GESETZES

FOLGENDER BESCHLUSS:

Dem Antrag auf Anrufung des Gerichtshofs der Europäischen Union zum Erlass einer Vorabentscheidung wird teilweise stattgegeben.

Gemäß Art. 267 AEUV werden dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stehen Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer einer nationalen Regelung (oder einer auf eine unklare Regelung gestützten Verwaltungspraxis), wonach einem Unternehmen das Recht, die Vorsteuer proportional zum Wert eines Preisnachlasses auf Inlandslieferungen von Gegenständen abzuziehen, aus dem Grund verwehrt wird, dass die für Steuerzwecke vorgesehene Rechnung, die von einem innergemeinschaftlichen Lieferer (als Repräsentant einer Unternehmensgruppe) ausgestellt wurde, einen pauschalen Preisnachlass ausweist, der sowohl für innergemeinschaftliche Waren als auch für Inlandswaren gewährt wurde, die auf der Grundlage ein und desselben Rahmenvertrags geliefert, aber als Erwerbe aus dem entsprechenden Mitgliedstaat (Erwerbe bei einem Mitglied der Unternehmensgruppe mit einer anderen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als derjenigen, die in der den Preisnachlass enthaltenden Rechnung angegeben ist) buchmäßig erfasst wurden?

2. Falls die erste Frage verneint wird: Steht der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dem entgegen, dass dem Begünstigten das Recht verwehrt wird, die Vorsteuer proportional zum Wert des vom innergemeinschaftlichen Lieferer gewährten pauschalen Preisnachlasses abzuziehen, wenn der örtliche Lieferer (ein Mitglied derselben Unternehmensgruppe) seine Geschäftstätigkeit eingestellt hat und die

Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen im Hinblick auf die Erstattung der Differenz der zu viel erhobenen Mehrwertsteuer nicht mehr durch die Ausstellung einer Rechnung mit seiner eigenen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer vermindern kann?

... [nicht übersetzt]

ARBEITSDOKUMENT