

Rechtssache C-122/23

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

Eingangsdatum:

1. März 2023

Vorlegendes Gericht:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Datum der Vorlageentscheidung:

25. Januar 2023

Kassationsbeschwerdeführer:

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Kassationsbeschwerdegegnerin:

Legafact EOOD

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Die Kassationsbeschwerde richtet sich gegen das Urteil des Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia-Stadt), mit dem auf die Klage der Legafact EOOD (im Folgenden: Kassationsbeschwerdegegnerin oder Gesellschaft) hin ein Steuerprüfungsbescheid aufgehoben wurde, der von den Steuerbehörden der Teritorialna direksia grad Sofia na Natsionalnata agentsia po prihodite (Gebietsdirektion Sofia der Nationalen Agentur für Einnahmen) erlassen wurde (im Folgenden: Steuerprüfungsbescheid).

Mit dem Steuerprüfungsbescheid wurden Mehrwertsteuerschulden in Höhe von 24 701,66 BGN als Hauptforderung und 3 218,33 BGN als Zinsen gegen die Kassationsbeschwerdegegnerin festgesetzt, weil sie die obligatorische mehrwertsteuerliche Registrierung mit einer dreitägigen Verspätung beantragt hatte.

Das vorliegende Gericht begehrt die Feststellung, ob die nationale Vorschrift, auf deren Grundlage der Steuerprüfungsbescheid erlassen wurde und die das Entstehen einer Steuerschuld im Fall der verspäteten Beantragung der obligatorischen mehrwertsteuerlichen Registrierung vorsieht, mit den Grundsätzen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems der Europäischen Union vereinbar ist.

Darüber hinaus möchte das vorliegende Gericht wissen, nach welchen Kriterien zu beurteilen ist, ob die angeführte Vorschrift Sanktionscharakter hat.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht nach Art. 267 Abs. 1 Buchst. b AEUV und betrifft das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, insbesondere Titel XII Kapitel 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

Vorlagefragen

1. Verstößt eine nationale Regelung, die bei der Steuerbefreiung nach Titel XII Kapitel 1 der Richtlinie 2006/112 des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem Steuerpflichtige je nach der Geschwindigkeit, mit der sie die Umsatzschwelle für die obligatorische mehrwertsteuerliche Registrierung erreichen, ungleich behandelt, gegen die Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in der Europäischen Union?
2. Steht die Richtlinie 2006/112 des Rates einer nationalen Regelung entgegen, wonach die Steuerbefreiung einer Lieferung nach Titel XII Kapitel 1 der Richtlinie 2006/112 von der fristgerechten Erfüllung der Pflicht des Lieferers zur Beantragung der obligatorischen mehrwertsteuerlichen Registrierung abhängt?
3. Nach welchen, sich aus der Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebenden Kriterien ist zu beurteilen, ob die genannte nationale Regelung, die das Entstehen einer Steuerschuld im Fall der verspäteten Stellung des Antrags auf obligatorische mehrwertsteuerliche Registrierung vorsieht, Sanktionscharakter hat?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften und Rechtsprechung

Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Art. 50;

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 213, 214 und 282, Art. 287 Nr. 17, Art. 288, 289, 290 und 291;

Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458;

Urteil vom 19. Juli 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, Rn. 44;

Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 50;

Urteil vom 23. April 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267;

Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454;

Urteil vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 49.

Angeführte nationale Rechtsvorschriften

Konstitutsia na Republika Bulgaria (Verfassung der Republik Bulgarien), Art. 5 Abs. 4, Art. 17 Abs. 3, Art. 19 Abs. 2 und Art. 60 Abs. 1;

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz), Art. 67 und 74, Art. 96 Abs. 1 und 2, Art. 102, 178 und 180;

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung), Art. 175;

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Gesetz über Zinsen auf Steuern, Gebühren und andere ähnliche öffentlich-rechtliche Forderungen), Art. 1 Abs. 1.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Kassationsbeschwerdegegnerin ist eine Gesellschaft, die Leistungen auf dem Gebiet der Unternehmensberatung erbringt und zunächst nicht nach dem Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) registriert war. Am 21. August 2018 stellte sie vier Rechnungen mit dem Gegenstand „Vergütung aus dem Vertrag vom 30. November 2012“ in Höhe von 28 502 BGN, 34 202 BGN, 28 502 BGN bzw. 28 502 BGN, und am 23. und 24. August 2018 zwei weitere Rechnungen mit demselben Gegenstand und einer Gesamthöhe von 57 004 BGN aus. Es ist unstrittig, dass die in Rechnung gestellten Lieferungen zur selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit der Kassationsbeschwerdegegnerin gehören.
- 2 Die Kassationsbeschwerdegegnerin beantragte am 3. September 2018 die obligatorische Registrierung nach dem ZDDS und am 14. September erging ein Bescheid über die obligatorische Registrierung, demgemäß sie mit Wirkung vom 19. September 2018 nach dem ZDDS registriert wurde. Weder bei Stellung des Antrags auf Registrierung noch zu einem späteren Zeitpunkt machte die Kassationsbeschwerdegegnerin einen Vorsteuerabzug für die Mehrwertsteuer geltend, die sie vor der Registrierung gezahlt hatte.

- 3 Die Steuerbehörden nahmen an, dass die Umsatzschwelle von 50 000 BGN mit dem Ausstellen der zweiten Rechnung vom 21. August 2018 überschritten worden sei. Gemäß Art. 102 Abs. 4 S. 2 ZDDS (in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung) sei diese Lieferung steuerbar.
- 4 Die Steuerbehörden waren der Ansicht, dass die Kassationsbeschwerdegegnerin gemäß Art. 96 Abs. 1 S. 2 ZDDS (in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung) innerhalb von sieben Tage ab dem Tag, an dem sie die oben angeführte Schwelle erreicht hatte, also bis zum 28. August 2018, den Antrag auf Registrierung hätte einreichen müssen, was sie nicht getan habe. Auf der Grundlage von Art. 102 Abs. 4 ZDDS entschieden sie, dass die Kassationsbeschwerdegegnerin für die steuerbaren Lieferungen, durch die sie den steuerbaren Umsatz von 50 000 BGN überschritten habe, ab dem Tag, an dem dieser Umsatz überschritten worden sei, bis zu dem Tag, an dem die Gesellschaft bei der Steuerbehörde registriert worden sei, steuerpflichtig sei.
- 5 Mit dem Steuerprüfungsbescheid wurden gegen die Kassationsbeschwerdegegnerin Mehrwertsteuerschulden in Höhe von 24 701,66 BGN als Hauptforderung und 3 218,33 BGN als Zinsen für den Steuerzeitraum August 2018 für erbrachte steuerbare Lieferungen ab dem 21. August 2018, dem Tag an dem die Umsatzschwelle für die obligatorische Registrierung nach dem ZDDS überschritten wurde, bis zum Tag der tatsächlichen Registrierung nach diesem Gesetz, einschließlich für die Lieferung vom 21. August 2018, festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage von 123 508,34 BGN wurde bestimmt, indem zum Gesamtwert der zweiten, dritten und vierten Rechnungen vom 21. August 2018 derjenige der beiden Rechnungen vom 23. und 24. August 2018 hinzuaddiert wurde.
- 6 Mit dieser Begründung wurde der Steuerprüfungsbescheid, nachdem die Gesellschaft ihn angefochten hatte, im Verwaltungsverfahren bestätigt. Anschließend erhob die Kassationsbeschwerdegegnerin Klage beim erstinstanzlichen Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia-Stadt), der den Steuerprüfungsbescheid aufgehoben hat.
- 7 Der Administrativen sad Sofia-grad hat entschieden, dass der Steuerprüfungsbescheid im Widerspruch zum geltenden materiellen Recht, insbesondere zum Unionsrecht im Bereich der indirekten Mehrwertbesteuerung, wie dieses in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (im Folgenden: Gerichtshof), insbesondere im Urteil in der Rechtssache C-183/14, ausgelegt werde, erlassen worden sei. Zudem habe Art. 102 Abs. 4 ZDDS Sanktionscharakter für die Fälle der verspäteten Stellung des Antrags auf obligatorische Registrierung nach dem ZDDS, und der Staat dürfe, wie aus der Begründung des Urteils in der Rechtssache C-183/14 hervorgehe, eine derartige Sanktion nur dann verhängen, wenn sie verhältnismäßig sei. Eine lediglich dreitägige Verspätung der Beantragung der obligatorischen Registrierung begründe keine Schwere des begangenen Verstoßes. Da keinerlei Informationen über Hinterziehungsabsichten seitens der Kassationsbeschwerdegegnerin

vorlägen, sei die verhängte Sanktion unangemessen und die Festsetzung der Mehrwertsteuerschulden und Zinsen mit dem Steuerprüfungsbescheid somit rechtswidrig.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 8 Der Kassationsbeschwerdeführer macht im Verfahren vor dem vorliegenden Gericht geltend, dass die Bestimmung des Art. 102 Abs. 4 ZDDS die Verpflichtung zur Erhebung der Mehrwertsteuer sowohl auf die steuerbare Lieferung, mit der die Schwelle des steuerbaren Umsatzes für die obligatorische Registrierung nach dem ZDDS überschritten werde, als auch auf die steuerbaren Lieferungen ab dem Tag, an dem die Umsatzschwelle überschritten worden sei, bis zu dem Tag, an dem die Person bei den Steuerbehörden registriert worden sei, vorsehe. Das Urteil des Administrativen sad Sofia-grad unterscheide daher nicht zwischen der Pflicht zur Erhebung der Steuer auf die steuerbare Lieferung und einer verwaltungsstrafrechtlichen Sanktion für die verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlung, die in der verspäteten Stellung des Antrags auf Registrierung zu sehen sei. Vorliegend sei keine Sanktion verhängt worden (das Verwaltungsstrafverfahren sei wegen Geringfügigkeit eingestellt worden), vielmehr sei mit dem Steuerprüfungsbescheid eine Verpflichtung in Anwendung einer materiell-rechtlichen Steuervorschrift festgelegt worden.
- 9 Nach Ansicht der Kassationsbeschwerdegegnerin stellt Art. 102 Abs. 4 ZDDS dagegen eine diskriminierende Rechtsgrundlage für die Besteuerung dar, die gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität als Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems der Europäischen Union verstoße. Es sei zu berücksichtigen, dass die Kassationsbeschwerdegegnerin von sich aus, wenn auch einige Tage verspätet, die Registrierung nach dem ZDDS beantragt habe. Der Zweck dieser Vorschrift sei die Besteuerung eines möglichst hohen Anteils des Umsatzes von Saisongeschäften, bei denen ein über die Schwelle für die obligatorische Registrierung hinausgehender Umsatz schneller erreicht werde. Hätte sie die Registrierung fristgerecht beantragt, hätte sie weder Steuer noch Zinsen geschuldet; dies stehe im Widerspruch zur Mehrwertsteuerrichtlinie. In den Urteilen in den Rechtssachen C-111/14 und C-284/11 habe der Gerichtshof entschieden, dass, soweit Informationen über eine Steuerhinterziehung seitens eines gutgläubigen Steuerpflichtigen fehlten, eine Belastung durch Mehrwertsteuerschulden nicht zulässig sei.

Urteil Nr. 8 des Konstitutionsen sad (Verfassungsgericht) der Republik Bulgarien vom 30. Juni 2020 über die Vereinbarkeit von Art. 102 Abs. 4 ZDDS (in der ab dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung) mit der Konstitutsia na Republika Bulgaria (Verfassung der Republik Bulgarien)

- 10 Mit Urteil vom 30. Juni 2020 hat der Konstitutionsen sad über den Antrag des Vissh advokatski savet (Oberster Rat der Anwaltschaft), die Bestimmung des Art. 102 Abs. 4 ZDDS für verfassungswidrig zu erklären, entschieden.

Der Konstitutionsrat hat unter Berufung auf seine frühere Rechtsprechung festgestellt, dass der Verfassungsgrundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz nicht verletzt sei, wenn für dasselbe Recht oder für dieselbe Pflicht eine Differenzierung vorgesehen sei, soweit sich diese nach einem Kriterium richte, dem alle Personen einer Gruppe entsprächen. Die streitgegenständliche Bestimmung stelle zugunsten des Staatshaushalts die Erhebung einer Steuer sicher, die zu Unrecht nicht berechnet und vereinnahmt worden sei, wobei sie auch die Steuerpflichtigkeit von Personen, die aus einem von ihnen zu vertretenden Grund nicht nach dem Gesetz registriert seien, vorschreibe. Die Schaffung gleicher rechtlicher Bedingungen für die wirtschaftliche Tätigkeit bedeute nicht gleiche Steuerregelungen für alle, die eine solche Tätigkeit ausübten. Durch die Nichterfüllung der Registrierpflicht und durch Lieferungen, auf die keine Steuer erhoben und an den Staatshaushalt abgeführt worden sei, würden die Personen, die sich nicht fristgemäß registrierten, im Vergleich zu den Personen, die in Beachtung des Gesetzes die Registrierung fristgerecht beantragten, in eine günstigere wirtschaftliche Lage versetzt.

- 11 Der Konstitutionsrat hält auch die Behauptung, dass die Steuerbarkeit der steuerbaren Lieferungen, durch die die Schwelle für die Registrierung überschritten werde, eine erneute Sanktion darstelle, nicht für begründet. Die Verpflichtung zur Zahlung der auf die steuerbare Lieferung geschuldeten Steuer ergebe sich aus einem entstandenen Steuerrechtsverhältnis, bei dem eine Person, die eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, einen bestimmten Umsatz erreicht habe. Diese Verpflichtung folge aus dem Steuertatbestand und dem Steueranspruch, während die verwaltungsstrafrechtliche Verantwortlichkeit aus der Begehung einer verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlung nach den Regelungen des Kapitels 26 des ZDDS und dem Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Gesetz über verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlungen und Verwaltungsstrafen) folge. Vorliegend handle es sich nicht um eine Strafe oder Sanktion, sondern um den Ersatz des durch das unrechtmäßige Verhalten einer verpflichteten Person entstandenen Schadens. Der Steuertatbestand trete unabhängig davon ein, ob die Registrierung beantragt worden sei.
- 12 Der Konstitutionsrat stellt klar, dass er nicht zuständig sei, über das Vorbringen des Vissh advokatski savet hinsichtlich der Unvereinbarkeit der in Rede stehenden Bestimmung mit dem Unionsrecht zu entscheiden.
- 13 Das Urteil des Konstitutionsrat vom 30. Juni 2020 wurde von zwei Richtern unterzeichnet, die ein Sondervotum abgaben. Sie vertraten die Auffassung, dass die Umwandlung der Lieferung, durch die die Schwelle des steuerbaren Umsatzes überschritten werde, in eine steuerbare Lieferung, verfassungswidrig sei, weil die verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlung, die in der Nichtbeantragung der obligatorischen Registrierung nach dem ZDDS zu sehen sei, in einen Steuertatbestand umgewandelt werde (der seinerseits nicht mit der Verfassung vereinbar sei). Darüber hinaus handle es sich um eine weitere Strafe, da die Nichtbeantragung der Registrierung mit einer verwaltungsstrafrechtlichen Sanktion gemäß Art. 178 ZDDS verbunden sei. Dies sei auch ein Verstoß gegen

die Regel „*non bis in idem*“, die in der Rechtsprechung des Konstitutionsorgans als Element des Rechtsstaatsprinzips anerkannt sei.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 14 Die Bestimmung des Art. 102 ZDDS gehört zu Kapitel 9 („Registrierung“) dieses Gesetzes. Sie wurde in Umsetzung der Verpflichtung Bulgariens gemäß Art. 213 und 214 der Mehrwertsteuerrichtlinie beschlossen, die die Verpflichtung der Mitgliedstaaten betreffen, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, damit bestimmte Kategorien von Personen jeweils eine individuelle Identifikationsnummer erhalten. Mit der Änderung dieses Art. 102, die am 1. Januar 2018 in Kraft trat, sind für eine bestimmte Kategorie von Personen der Zeitraum und die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen nach Titel XII (Sonderregelungen Kapitel 1 [„Sonderregelung für Kleinunternehmen“]) der Mehrwertsteuerrichtlinie geändert worden.
- 15 Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie überlässt es den Mitgliedstaaten, den Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung zu gewähren, wenn ihr Jahresumsatz die in dieser Richtlinie und im nationalen Gesetz bestimmte Obergrenze nicht übersteigt. Bulgarien hat von dieser Möglichkeit grundsätzlich Gebrauch gemacht (Art. 96 Abs. 1 S. 1 ZDDS) und zum im Ausgangsverfahren relevanten Zeitpunkt Lieferungen von Steuerpflichtigen, deren steuerbarer Umsatz für den Zeitraum der letzten 12 aufeinanderfolgenden Monaten vor dem laufenden Monat 50 000 BGN oder mehr betrug, von der Steuer befreit. Zugleich hat Bulgarien mit der Bestimmung des Art. 102 Abs. 4 (in der ab dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung) in Verbindung mit Art. 96 Abs. 1 S. 2 ZDDS für eine bestimmte Kategorie von Personen den Zeitraum verkürzt und die Voraussetzungen für diese Befreiung verändert. Die Vorschrift schafft eine Pflicht des Lieferers der steuerbaren Lieferung, die Steuer auf diejenigen Lieferungen zu erheben und abzuführen, mit denen der steuerbare Umsatz von 50 000 BGN überschritten wird, einschließlich auf die Lieferung, mit der der steuerbare Umsatz überschritten wird, wenn der Steuerpflichtige die Registrierung nicht innerhalb der dafür vorgesehenen Frist beantragt.
- 16 Mit dem neuen Satz 2 von Art. 96 Abs. 1 ZDDS (in Kraft seit dem 1. Januar 2018) entschied der bulgarische Gesetzgeber im Wesentlichen, die Steuerpflichtigen, die die Schwelle zum steuerbaren Umsatz innerhalb eines Zeitraums von höchstens zwei aufeinanderfolgenden Monaten erreichen, anders zu behandeln, indem er diese verpflichtet, die Registrierung innerhalb einer Frist von sieben Tagen ab dem Tag, an dem der Umsatz erreicht wurde, zu beantragen. Dabei ist in diesem Fall vorgesehen, dass die Lieferung, mit der die angeführte Schwelle überschritten wird, steuerbar ist, wenn die siebentätige Frist nicht eingehalten wird.
- 17 Nach Auffassung des vorliegenden Gerichts enthält die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Einschränkungen für eine solche unterschiedliche Behandlung, da das Recht des Mitgliedstaats, den Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz eine im nationalen

Recht vorgesehene Obergrenze nicht übersteigt, eine Steuerbefreiung zu gewähren, nicht durch weitere Voraussetzungen eingeschränkt wird.

Die Tatbestände im ersten und im zweiten Satz von Art. 96 Abs. 1 ZDDS regeln nicht die gleichen Fälle, so dass begründet werden kann, dass die Steuerpflichtigen ungleich behandelt werden. Dies wurde in der Begründung des Urteils des Konstitutionsen sad vom 30. Juni 2020 ausdrücklich anerkannt.

Die Entscheidung des Mitgliedstaats, ob er die Lieferung, mit der die Schwelle des steuerbaren Umsatzes überschritten wird, wenn diese Schwelle langsamer, also im Rahmen von zwölf aufeinanderfolgenden Monaten vor dem laufenden Monat überschritten wird, von der Steuer befreit, ist eine souveräne Entscheidung, weshalb in den Bestimmungen des Titel XII Kapitel 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Einschränkung enthalten ist.

Andererseits befinden sich die Person, die die Registrierung fristgerecht beantragt hat, und die Person, die dies nicht getan hat, auch im Tatbestand des Art. 102 Abs. 4 ZDDS nicht in der gleichen Situation. Erstere hat ihre Pflicht, die Registrierung zu beantragen, ordnungsgemäß erfüllt und ihre Steuerpflicht angemeldet, während Letztere dies nicht getan hat. Erstere ist von der Besteuerung der Lieferung, mit der die Schwelle für die obligatorische Registrierung überschritten wurde, befreit, Letztere nicht. Die Entscheidung bezüglich der Befreiung von der Steuer liegt wiederum beim Mitgliedstaat, weshalb auch hierfür keine Einschränkung in den Bestimmungen des Titels XII Kapitel 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten ist.

Mit diesen Erwägungen hat der Konstitutionsen sad den auf Unvereinbarkeit mit Art. 6 Abs. 2, Art. 19 Abs. 2 und Art. 60 Abs. 1 der Konstitutsia (Verfassung) gestützten Antrag, Art. 102 Abs. 4 ZDDS für verfassungswidrig zu erklären, abgelehnt.

- 18 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist jedoch weiterhin streitig, ob die angeführte nationale Regelung mit dem Unionsrecht, insbesondere mit den Bestimmungen und Grundsätzen der Mehrwertsteuerrichtlinie, vereinbar ist, zumal der diesbezüglich im Antrag, Art. 102 Abs. 4 ZDDS für verfassungswidrig zu erklären, enthaltene Einwand vom Konstitutionsen sad nicht berücksichtigt wurde und dessen Entscheidung mit einem Sondervotum unterzeichnet wurde.
- 19 Die Mehrwertsteuerrichtlinie sieht nicht ausdrücklich ein System von Sanktionen für den Fall der Nichteinhaltung der Verpflichtungen gemäß ihrem Art. 213 Abs. 1 vor. Nach ständiger Rechtsprechung, insbesondere nach den Urteilen in den Rechtssachen C-263/11 und C-424/12, können die Mitgliedstaaten mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, die Sanktionen wählen, die ihnen sachgerecht erscheinen.

Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts ist es eine nach der Mehrwertsteuerrichtlinie zulässige Entscheidung des nationalen Gesetzgebers, bei einem schnelleren Erreichen des steuerbaren Umsatzes und Nichtbeantragung der Registrierung innerhalb der vorgesehenen Frist, die Lieferung, mit der die Umsatzschwelle überschritten wurde, nicht von der Mehrwertsteuer zu befreien und eine kürzere Frist für die Stellung des Antrags auf obligatorische Registrierung zu bestimmen. Bei den Regelungen, mit denen eine derartige Steuerbefreiung zugelassen oder versagt wird, handelt es sich um materiell-rechtliche steuerliche Bestimmungen, die von der Pflicht zur Erhebung von Mehrwertsteuer auf steuerbare Lieferungen befreien oder diese Pflicht begründen, und nicht um Sanktionsvorschriften zur Feststellung von verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlungen.

Die Nichtbeantragung der obligatorischen Registrierung, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, stellt im Grunde eine Verschleierung der Steuerbarkeit sowohl der Umsätze, die nach dem Zeitpunkt der Registrierung erfolgen, als auch, wie die in Rede stehende Bestimmung in der geänderten Fassung vorsieht, der Umsätze, mit der die Schwelle zum steuerbaren Umsatz überschritten wird, dar (vgl. in diesem Sinne das Urteil in der Rechtssache C-576/15).

Für das vorliegende Gericht besteht kein Grund zu der Annahme, dass durch die Festsetzung der Verbindlichkeiten mit dem Steuerprüfungsbescheid eine Sanktion wegen der Nichterfüllung der Pflicht des Steuerpflichtigen, die Registrierung fristgerecht zu beantragen, verhängt wird. Dies folgt daraus, dass mit dem Steuerprüfungsbescheid die Hauptforderung in der Höhe der geschuldeten Mehrwertsteuer festgesetzt wurde, die der Lieferer einer steuerbaren Lieferung im Rahmen der selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit erheben muss. Diesen Betrag hat der Lieferer vom Erwerber als Teil des Preises der Lieferung erhalten.

Bei Anwendung des Art. 102 Abs. 4 ZDDS ist die entsprechende Lieferung nämlich bei fristgerechter Stellung des Antrags auf Registrierung von der Steuer befreit und bei Nichterfüllung dieser Pflicht steuerbar. Das ist aber der eindeutige Wille des Gesetzgebers, die eine Lieferung als steuerbar und die andere als steuerbefreit anzusehen, was durch die Entscheidung des Konstitutionsorgans vom 30. Juni 2020 bestätigt wurde.

Aufgrund dieser Erwägungen ist das vorliegende Gericht der Ansicht, dass die Bestimmung des Art. 102 Abs. 4 ZDDS keinen Sanktionscharakter hat, sondern eine materiell-rechtliche Steuervorschrift darstellt, die wegen des Fehlens einer Steuerbefreiung nach Titel XII Kapitel 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Mehrwertsteuerschuld begründet. Sanktionscharakter haben die Bestimmungen der Art. 178 und 180 ZDDS, die eine verwaltungsstrafrechtliche Verantwortlichkeit für den Fall der Nichtbeantragung der Registrierung und der Nichterhebung der Steuer innerhalb der dafür bestimmten Fristen vorsehen. Im Ausgangsfall wurde das diesbezügliche Verfahren jedoch wegen Geringfügigkeit eingestellt.

- 20 Dahin geht auch die herrschende Rechtsprechung der Kammern des Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht). Allerdings gibt es auch entgegenstehende Rechtsprechung des Varhoven administrativen sad in Fällen, bei denen der Sachverhalt mit dem vorliegenden identisch ist. Laut der Begründung dieser Rechtsprechung, die auch im erstinstanzlichen Urteil wiedergegeben wurde, hat die Bestimmung des Art. 102 Abs. 4 ZDDS Sanktionscharakter und ist unter Einhaltung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit anzuwenden. In diesen rechtskräftigen Urteilen wird angenommen, dass es in Fällen wie dem vorliegenden in Wirklichkeit darum gehe, eine erhöhte Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit der Nichterfüllung der Pflicht des Steuerpflichtigen, sich fristgerecht für die Zwecke der Mehrwertsteuer zu registrieren, zu verhängen. In diesen Urteilen wird nicht angeführt, aufgrund welcher Kriterien die Vorschrift als sanktionierend angesehen wird. Unter Berufung auf die Begründung des Gerichtshofs in der Rechtssache C-183/14, die sie wegen der Ähnlichkeit des dort festgestellten Sachverhalts mit dem des jeweiligen Ausgangsverfahrens als die maßgebliche Auslegung ansehen, nehmen diese Kammern an, dass die ihrer Ansicht nach sanktionierende Vorschrift unverhältnismäßig angewandt worden sei und heben die festgesetzten Verpflichtungen sowohl bezüglich der Zinsen als auch bezüglich der Mehrwertsteuer auf. Als weiteres Argument für diese Schlussfolgerungen wird, obwohl weder in den dort entschiedenen Fällen, noch im vorliegenden Fall die Anerkennung einer von der steuerpflichtigen Person auf die vor der Registrierung erhaltenen Lieferungen gezahlten Mehrwertsteuer streitig ist, angeführt, dass die Annahme, dass die Vorschrift selbst unverhältnismäßig sei, umso mehr gerechtfertigt sei, wenn diese Person nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.
- 21 Im Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache C-183/14 wird tatsächlich die Frage beantwortet, ob ein Mitgliedstaat berechtigt ist, auf die erbrachten Lieferungen eine höhere Steuer als Sanktion dafür, dass sich die Person nicht fristgerecht für die Zwecke der Mehrwertsteuer hat registrieren lassen, zu erheben. Diese Antwort lautet in der Tat, dass eine derartige Sanktion nur verhängt werden darf, wenn sie verhältnismäßig ist, wobei diese Prüfung „insbesondere angesichts des konkret verhängten Betrags und einer etwa vorliegenden Steuerhinterziehung oder Umgehung der geltenden Gesetze, die dem Steuerpflichtigen, dessen Versäumnis der Anmeldung geahndet wird, anzulasten wären“ erfolgen muss. Diese Antwort bezieht sich jedoch lediglich auf die erhöhte Mehrwertsteuer und nicht auf die Hauptforderung der Steuerschuld. In dieser Hinsicht ist zu betonen, dass die Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Zinsverbindlichkeiten wegen der verspäteten Stellung des Antrags auf Registrierung im vorliegenden Fall nicht in der Bestimmung des Art. 102 Abs. 4 ZDDS zu finden ist, sondern in Art. 175 Abs. 1 des Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung) in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 des Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Gesetz über Zinsen auf Steuern, Gebühren und andere ähnliche öffentlich-rechtliche Forderungen).

Ungeachtet dessen unterscheidet sich der Fall in der Rechtssache C-183/14 grundlegend vom vorliegenden Fall. Dort war streitig, ob die betreffenden Lieferungen überhaupt als Teil der selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Lieferers steuerbar waren und, falls ja, ob es zulässig wäre, diesem Lieferer das Recht zu verweigern, die für Gegenstände und Dienstleistungen, die für die Zwecke steuerbarer Lieferungen verwendet wurden, entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die streitgegenständlichen Lieferungen Teil der selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit sind, und es liegen keine Informationen vor, dass die Kassationsbeschwerdegegnerin mit den Lieferungen zusammenhängende Lieferungen Mehrwertsteuer hätte abziehen wollen.

Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts ist zudem von Bedeutung, dass der vorliegende Rechtsstreit und der Ausgangsrechtsstreit in der angeführten Rechtssache beim Gerichtshof in sehr unterschiedlichen nationalen rechtlichen Kontexten stehen. Das bulgarische ZDDS enthält Regelungen für den Vorsteuerabzug für die vor der Registrierung nach dem ZDDS vorhandenen Vermögenswerte und empfangenen Dienstleistungen (Art. 74 ZDDS), aber weder im vorliegenden Fall noch in den anderen Fällen in der Rechtsprechung des Varhoven administrativen sad war ein Vorsteuerabzug streitig.

- 22 Schlussendlich liegt eine widersprüchliche Rechtsprechung des als letztinstanzliches Gericht entscheidenden Varhoven administrativen sad betreffend die Anwendung der unionsrechtlichen Vorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer auf identische Fälle vor, was die Vorlage eines Vorabentscheidungsersuchens erforderlich macht, um die einheitliche Auslegung und Anwendung dieser Vorschriften zu gewährleisten.
- 23 Aus diesen Gründen ist das vorliegende Gericht der Ansicht, dass es für die Entscheidung in der Sache erforderlich ist, Antworten auf die angeführten Fragen zu erhalten, indem es den Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht.