

Rechtssache C-258/19

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

27. März 2019

Vorlegendes Gericht:

Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn)

Datum der Vorlageentscheidung:

7. März 2019

Klägerin:

EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és
Idegenforgalmi Kft.

Beklagte:

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

Beschluss der

Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn)

als Kassationsgericht

... [nicht übersetzt]

Klägerin: EUROVIA Ipari, Kereskedelmi Szállítmányozási és Idegenforgalmi
Kft. (... [nicht übersetzt] Budapest ... [nicht übersetzt])

... [nicht übersetzt]

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

... [nicht übersetzt]

Gegenstand des Rechtsstreits: gerichtliche Überprüfung eines steuerbehördlichen Bescheids

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

Tenor

Die Kúria (Oberster Gerichtshof) ... [nicht übersetzt] leitet ein Vorabentscheidungsverfahren zu folgende Fragen ein:

1. Widerspricht die Praxis eines Mitgliedstaats, die für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts ausschließlich auf den Zeitpunkt der Entstehung des Steuertatbestands abstellt und nicht berücksichtigt, dass zwischen den Vertragsparteien ein Zivilrechtsstreit über den Umfang der Erfüllung anhängig war, der gerichtlich beigelegt wurde, und die Rechnung erst nach Ergehen des rechtskräftigen Urteils ausgestellt wurde, dem Grundsatz der Steuerneutralität und den formellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts?
2. Bejahendenfalls: Ist es möglich, die im mitgliedstaatlichen Recht festgelegte fünfjährige Verjährungsfrist für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts, deren Lauf mit dem Zeitpunkt der Leistungserbringung beginnt, zu durchbrechen?
3. Bejahendenfalls: Hat ein Verhalten des Rechnungsempfängers wie im vorliegenden Fall, infolge dessen die mit rechtskräftigem Urteil festgesetzte Werkunternehmervergütung erst aufgrund des von dem Werkunternehmer betriebenen Vollstreckungsverfahrens gezahlt und eine Rechnung deswegen erst nach Ablauf der Verjährungsfrist ausgestellt wurde, Einfluss auf die Ausübung des Abzugsrechts?

Maßgebende [Rechtsvorschriften]

Zum Zeitpunkt der Dienstleistungserbringung in Kraft gestandene unionsrechtliche Vorschriften:

Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste Richtlinie)

„Artikel 10

(1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

a) Steuertatbestand: der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

b) Steueranspruch: der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

(2) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. ...

...

Abweichend von den vorstehenden Bestimmungen können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder für Gruppen von Steuerpflichtigen zu den folgenden Zeitpunkten entsteht:

- entweder spätestens bei der Ausstellung der Rechnung oder des an deren Stelle tretenden Dokuments
- oder spätestens bei der Vereinnahmung des Preises
- oder im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung oder des an deren Stelle tretenden Dokuments, binnen einer bestimmten Frist nach dem Zeitpunkt des Eintretens des Steuertatbestands.

...“

„Artikel 17

Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

...“

„Artikel 18

Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

(1) Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige

a) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a) abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

Zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung in Kraft gestandene unionsrechtliche Bestimmungen:

Richtlinie 2006/112/EG des Rates [vom 28. November 2006] über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)

„Artikel 62

Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt

(1) als ‚Steuertatbestand‘ der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

(2) als ‚Steueranspruch‘ der Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt an geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.“

„Artikel 63

Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

„Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

Artikel 167

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

„Artikel 168

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...“

„Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Artikel 178

Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

Zum Zeitpunkt der Dienstleistungserbringung maßgebende ungarische Rechtsvorschriften

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Gesetz Nr. LXXIV von 1992 über die allgemeine Umsatzsteuer (im Folgenden: altes Umsatzsteuergesetz)

§ 16

(1) Der Steueranspruch entsteht für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen – unbeschadet der Bestimmungen der §§ 17 und 18 – zu dem Zeitpunkt der Erfüllung bzw. Teilerfüllung (im Folgenden gemeinsam: Erfüllung).

(2) Soweit in diesem Gesetz nichts anderes ergibt, bestimmt sich der Erfüllungszeitpunkt nach den Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs [...].

§ 32

(1) Ein nach § 34 Steuerpflichtiger ist berechtigt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen:

a) den Betrag der Steuer, den ihm ein anderer Steuerpflichtiger – einschließlich seines Rechtsvorgängers im Falle einer Umwandlung – infolge einer Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen oder ein Steuerpflichtiger nach Maßgabe des Gesetzes über die vereinfachte Körperschaftssteuer in Rechnung gestellt hat [...].

§ 35

(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug kann – soweit im Gesetz über die Besteuerungsordnung nichts anderes bestimmt ist – nur ausgeübt werden, wenn glaubhafte Belege für den Vorsteuerbetrag vorgelegt werden. Als solche gelten folgende Unterlagen, die auf den Steuerpflichtigen ausgestellt sind:

a) Rechnungen und vereinfachte Rechnungen [im Sinne von § 32 Abs. 1 Buchst. a und g] [...].

Zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung maßgebende ungarische Rechtsvorschriften:

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

§ 55

(1) Der Steueranspruch entsteht zu dem Zeitpunkt, zu dem der steuerbare Umsatz tatsächlich bewirkt wird (im Folgenden: Erfüllung).

§ 119

(1) Soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Festsetzung der geschuldeten Steuer in Höhe der Vorsteuer (§ 120).

§ 120

In dem Umfang, wie 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

a) 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.

§ 127

(1) Objektive Voraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist, dass der Steuerpflichtige persönlich verfügt:

a) im Falle des § 120 Buchst. a über eine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung, durch die die Erfüllung der Transaktion nachgewiesen wird [...].

Ungarische Verfahrensbestimmungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts:

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung; im Folgenden: Allgemeine Besteuerungsordnung)

§ 164

(1) Der Steueranspruch verjährt nach Ablauf von fünf Jahren ab dem letzten Tag des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung oder -mitteilung abzugeben war bzw. mangels Erklärung oder Mitteilung die Steuer zu entrichten war. Der Anspruch auf staatliche Beihilfen sowie auf Rückerstattung rechtsgrundlos geleisteter Steuerbeträge verjährt – unbeschadet anderslautender gesetzlicher Bestimmungen – nach Ablauf von fünf Jahren ab dem letzten Tag des Kalenderjahres, in dem diese Ansprüche entstanden sind.

Sachverhalt

- 1 Die Klägerin schloss am 12. November 1996 sowie am 17. September 1997 mit einer Wirtschaftsgesellschaft Werkverträge zur Durchführung von Arbeiten an einem oberirdischen Telekommunikationsnetz ab. Gemäß den Verträgen konnte der Werkunternehmer keine Posten geltend machen, die der Auftraggeber von der Klägerin¹ nicht abgenommen hatte. Die Klägerin zahlte dem Werkunternehmer nur einen Teil der Werkunternehmervergütung, da es zwischen den Vertragsparteien zu einem Streit über dessen Höhe kam. Der Werkunternehmer erhob Klage auf Zahlung der ihm gebührenden Vergütung, woraufhin das Fővárosi Ítéltábla (hauptstädtisches Obergericht, Ungarn) die Klägerin mit Urteil vom 17. September 2004, Aktenzeichen 3.Pf.20.756/2004/5, zur Zahlung eines Betrags in Höhe von 19 703 394 Forint samt dazugehörigen Zinsen verurteilte. Die Klägerin beantragte nach dem Erlass dieses Urteils beim Legfelsőbb Bíróság ([damaliger] Oberster Gerichtshof) Wiederaufnahme des Verfahrens, dieser erhielt jedoch das Urteil des Erstgerichts mit Urteil vom 5. Oktober 2010, Aktenzeichen Pfv.VII.21.212/2010/6, aufrecht. Die Klägerin entrichtete die Werkunternehmervergütung im Vollstreckungsweg; auf ihr Verlangen hin stellte der Werkunternehmer am 15. Juni 2011 eine Rechnung aus, auf der der 6. Juni 2011 als Erfüllungsdatum angegeben war.
- 2 Die Klägerin brachte die auf der Rechnung ausgewiesene allgemeine Umsatzsteuer in Höhe von 3 940 679 Forint in der Umsatzsteuererklärung für das zweite Quartal 2011 in Abzug. Die Steuerverwaltung nahm eine Steuerprüfung vor, bei der sie feststellte, dass die Klägerin ein unzulässiges Erstattungsbegehren gestellt habe, und ihr eine Steuergeldbuße in Höhe von 394 000 Forint auferlegte. Ihrer Ansicht nach hatte der Lauf der Verjährungsfrist gemäß § 36 Abs. 1 Buchst. a und § 16 Abs. 15 des alten Umsatzsteuergesetzes am 31. Dezember 2004 begonnen, weshalb der Vorsteuererstattungsanspruch am 31. Dezember 2009 verjährt sei. Die Klägerin erhob gegen die Entscheidung der Steuerverwaltung Klage, die in der ersten Gerichtsinstanz abgewiesen wurde. Später hob die Kúria (Oberster Gerichtshof) mit Urteil, Aktenzeichen Kfv.V.35.490/2014/5, sowohl den Bescheid der Beklagten als auch die Entscheidung der erstinstanzlichen Steuerbehörde auf und trug letzterer die

¹ [AdÜ: Wahrscheinlich ein Schreibfehler, da die Klägerin nach den anderen Angaben im Vorabentscheidungsersuchen ja die Auftraggeberin ist. Gemeint ist mit dem Relativsatz möglicherweise „die von der Klägerin als Auftraggeberin nicht abgenommen wurden“.]

Neudurchführung des Verfahrens auf. Nach Auffassung der Kúria ist der von der Finanzverwaltung angewandte § 16 Abs. 15 des alten Umsatzsteuergesetzes nicht anwendbar, vielmehr sei der Erfüllungszeitpunkt nach den allgemeinen gesetzlichen Vorschriften zu bestimmen.

- 3 Im neu durchgeführten [Verwaltungs-]Verfahren legte die Steuerverwaltung auf der Grundlage des Urteils des Fővárosi Ítéltábla das Erfüllungsdatum mit 16. November 1998 fest und verweigerte infolgedessen das Vorsteuerabzugsrecht wegen Verjährung. Nach der Begründung des [verwaltungsbehördlichen] Bescheides knüpfte das alte Umsatzsteuergesetz den Zeitpunkt der Entstehung des Abzugsrechts eindeutig an den Zeitpunkt der Entrichtung der Steuerschuld. Zu diesem Zeitpunkt sei somit das Recht zum Abzug der auf einem Erwerb lastenden Vorsteuer entstanden, ebenso wie beim Verkäufer die Pflicht zur Steuerentrichtung in Bezug auf die betreffende Transaktion. Auf der vom Werkunternehmer ausgestellten Rechnung sei ein unrichtiges Erfüllungsdatum angegeben, da die Erfüllung in Wahrheit bereits am 16. November 1998 erfolgt sei, weshalb auch das Abzugsrecht der Klägerin zu diesem Zeitpunkt entstanden sei. Der Erfüllungszeitpunkt der Rechnung beziehe sich nicht auf die Zahlung, sondern auf die Durchführung der wirtschaftlichen Transaktion zwischen den Parteien.
- 4 Mit ihrer Klage brachte hat die Klägerin geltend gemacht, dass die Bestimmungen über das Recht zur Steuerveranlagung und seine Verjährung nicht auf die Verjährung der ihr zustehenden Forderung anwendbar seien. Nach § 326 Abs. 1 und 2 des Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Gesetz Nr. IV von 1959 über das Bürgerliche Gesetzbuch) habe die Verjährungsfrist noch nicht zu laufen begonnen, sondern ruhe. Das Vorsteuerabzugsrecht sei nicht entstanden, solange ihr keine ordnungsgemäß ausgestellte Rechnung zur Verfügung gestanden habe. Gemäß § 35 des alten Umsatzsteuergesetzes sei Vorbedingung für die Ausübung des Abzugsrechts, dass der Steuerpflichtige über eine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung über den Umsatz verfüge. Vor dem Jahr 2011 habe die Klägerin aber über keine derartige Rechnung verfügt. Für die Ausübung des Abzugsrechts sei die von ihr geleistete Zahlung maßgebend. Sie habe die Rechnung des Werkunternehmers im zweiten Quartal des Jahres 2011 bezahlt, sodass vor diesem Zeitpunkt die Voraussetzung der Überwälzung der Umsatzsteuer auf die Klägerin durch den anderen Steuerpflichtigen nicht erfüllt gewesen sei. Die im Bescheid vertretene Ansicht führe dazu, dass der Werkunternehmer den auf die Klägerin abgewälzten Mehrwertsteuerbetrag an den Fiskus entrichtet habe, ohne dass sie berechtigt sei, diesen Betrag abzuziehen oder zu verrechnen.
- 5 Das Erstgericht wies die Klage der Klägerin ab.
- 6 Zwischen den Parteien sei unstrittig, dass der Werkunternehmer im Jahre 1998 seine Verpflichtungen aus den mit der Klägerin abgeschlossenen Werkverträgen erfüllt habe. Aus dem gegenüber den Vertragsparteien ergangenen zivilgerichtlichen Urteil gehe hervor, dass das Verhalten der Klägerin den

Werkunternehmer an der Ausstellung der Rechnung über die Werkunternehmervergütung gehindert habe, erst im Vollstreckungsverfahren sei es zur Zahlung der ihm zustehenden Vergütung gekommen, woraufhin die Ausstellung der Rechnung durch den Werkunternehmer erfolgt sei. Ausweislich der Rechnung sei der 6. Juni 2011 das Erfüllungsdatum gewesen, allerdings habe die Beklagte zutreffend darauf hingewiesen, dass die Erfüllung durch den Werkunternehmer nicht im Jahr 2011 habe stattfinden können, da sie tatsächlich bereits im Jahr 1998 erfolgt sei. Das Erstgericht teilte die Auffassung der Beklagten, dass der Erfüllungszeitpunkt nicht unbedingt mit der Bezahlung der wirtschaftlichen Transaktion gemäß der Rechnung gleichzusetzen sei, so dass die Entstehung des Abzugsrechts der Klägerin ebenfalls nicht daran geknüpft sei, sondern an die tatsächliche Durchführung der wirtschaftlichen Transaktion.

- 7 Aus der Verjährungsvorschrift des § 164 der Besteuerungsordnung ergebe sich, dass der Steuererstattungsanspruch mit Ablauf von fünf Jahren nach dem letzten Tag des Kalenderjahres, in dem dieser Anspruch entstanden sei, verjähre. Das Erstgericht wies darauf hin, dass das Verhalten der Klägerin dafür verantwortlich gemacht werden könne, dass der Werkunternehmer die Rechnung nicht fristgerecht habe ausstellen können, was auch das Fővárosi Ítéletábla in seinem Urteil festgestellt habe. Nach Auffassung des Erstgerichts hat die Beklagte den Erfüllungszeitpunkt entgegen der Angabe in der Rechnung zutreffend bestimmt, sodass diese sich zu Recht dem Steuererstattungsbegehren der Klägerin widersetzt habe, weil der Vorsteuerabzugsanspruch mit Ablauf von fünf Jahren nach seinem Entstehen verjährt sei.
- 8 Gegen das rechtskräftige Urteil hat die Klägerin den außerordentlichen Rechtsbehelf der Revision erhoben, mit der sie die Aufhebung dieses Urteils sowie den Erlass einer neuen, rechtmäßigen Entscheidung begehrt. Ihrer Ansicht nach verstehen sowohl das Erstgericht als auch die Beklagte die Verjährung des Rechts zur Steuerveranlagung falsch, da hiervon nicht die Klägerin, sondern der Steuerpflichtige betroffen sei, der die Rechnung ausstelle und die Zahlung vereinnahme. Das Vorsteuerabzugsrecht entstehe solange nicht, solange keine vorschriftsmäßige Rechnung zur Verfügung stehe. Die Klägerin sei mangels einer Rechnung nicht in der Lage gewesen, ihr Abzugsrecht geltend zu machen. Während des Zeitraums, in dem die Voraussetzungen für den Steuerabzugsanspruch noch nicht vorgelegen hätten, habe die Verjährung nicht laufen können. Die Klägerin bestreitet, dass die Ausstellung der Rechnung wegen des ihr vorwerfbaren Verhaltens erfolgt sei, weil der Rechnungsaussteller diese jederzeit hätte ausstellen können, allerdings habe die Unsicherheit über die Höhe der Forderung die Erfüllung seiner Rechnungslegungspflicht verhindert. Eine wörtliche Auslegung von § 32 des alten Umsatzsteuergesetzes ergebe außerdem, dass der Klägerin ohne den Eintritt der Überwälzung der Steuerschuld kein Abzugsrecht zukomme und auch die Verjährungsfrist nicht zu laufen beginnen könne. Im Übrigen bedeute vertragsgemäße Erfüllung, dass beide Parteien erfüllten und nicht nur eine.

- 9 In ihrer Revisionsbeantwortung beantragt die Beklagte die Bestätigung des angefochtenen Urteils und betont, dass der Erfüllungszeitpunkt einer Rechnung nicht mit der Bezahlung gleichzusetzen sei, sondern mit dem Zeitpunkt der Durchführung der wirtschaftlichen Transaktion zwischen den Vertragsparteien. Folglich habe das angefochtene Urteil den Erfüllungszeitpunkt und somit auch den Eintritt der Verjährung zutreffend festgestellt.

Standpunkt der Kúria

- 10 Die Kúria möchte im vorliegenden Rechtsstreit eine Antwort auf die Frage, ob unter den oben dargestellten Umständen, wenn zwischen den Parteien ein Rechtsstreit über die Abrechnung des Entgelts für die Leistung anhängig ist, ihre Quantifizierung durch gerichtliche Entscheidung erfolgt und die Rechnung erst nach der tatsächlichen Zahlung ausgestellt wird, die Vorschrift über die Erfüllung und die damit zusammenhängende Steuerberechnung in der Sechsten Richtlinie bzw. der Mehrwertsteuerrichtlinie außer Acht gelassen werden kann und ob es in Ermangelung einer Rechnung, die formelle Voraussetzung für das Vorsteuerabzugsrecht ist, möglich ist, die mitgliedstaatliche Verjährungsregelung zu durchbrechen. Es stellt sich die Frage, ob das Steuerabzugsrecht durch den Umstand beeinflusst wird, dass die Klägerin ihre Zahlungsverpflichtung nach dem rechtskräftigen Urteil nicht freiwillig, sondern erst im Rahmen des vom Werkunternehmer betriebenen Vollstreckungsverfahrens erfüllt hat, die Rechnung, die formelle Voraussetzung für das Abzugsrecht ist, allerdings erst nach der Erfüllung durch die Klägerin und auf ihr Verlangen ausgestellt worden, also ab welchem Zeitpunkt die Frist für die Ausübung des Abzugsrechts zu berechnen ist.
- 11 Der Gerichtshof der Europäischen Union (im Folgenden: Gerichtshof) hat sich bei zahlreichen Gelegenheiten zu den formellen und materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts geäußert. Hinsichtlich der materiellen Voraussetzungen hat er entschieden, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entstehe, wenn der Anspruch auf die Steuer entstehe, d. h. wenn die Dienstleistung erbracht werde. In Rn. 43 seines Urteils [vom 21. März 2018, Volkswagen,] C-533/16 [EU:C:2018:204] hat der Gerichtshof hinsichtlich der Erfüllungsfrist unter Bezugnahme auf die Schlussanträge des Generalanwalts festgestellt, dass nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug zwar gleichzeitig mit dem Steueranspruch entstehe, dessen Ausübung jedoch nach Art. 178 dieser Richtlinie erst möglich sei, sobald der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung sei.
- 12 Da die Rechnung wegen des zwischen den Vertragsparteien entstandenen Streits über die Abrechnung erst nach der Bezahlung im Jahr 2011 ausgestellt worden ist, konnte das Abzugsrecht der Klägerin erst ab diesem Zeitpunkt ausgeübt werden. Insoweit darf der wichtige Umstand nicht außer Acht gelassen werden, dass auch der die Rechnung ausstellende Werkunternehmer den zu zahlenden Steuerbetrag erst zu diesem Zeitpunkt erhalten und an den Fiskus abgeführt hat. Die Kúria ist der Ansicht, dass die Frist zur Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts ab dem Zeitpunkt zu berechnen ist, zu dem nach der Erbringung der Leistung der

Mehrwertsteuerbetrag errechnet und an den Fiskus abgeführt sowie die Rechnung gemäß der Richtlinie ausgestellt worden ist.

- 13 Die beklagte Steuerverwaltung datiert die Möglichkeit zur Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts auf den ursprünglichen Erfüllungszeitpunkt zurück und erachtet den Erstattungsanspruch in Anbetracht der fünfjährigen Verjährungsfrist als verjährt. Diese Auffassung widerspricht jedoch nach Ansicht der Kúria dem Grundsatz der Steuerneutralität. Der Zweck der Bestimmungen über den Steuerabzug – und damit auch über die Steuererstattungen – besteht nämlich darin, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet auf diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen. Dieser Grundsatz wäre verletzt, wenn die Ausübung des Rechts auf Abzug der Vorsteuer, die auf einer unter den oben dargestellten Umständen ausgestellten Rechnung ausgewiesen ist, aufgrund einer engen Auslegung des Erfüllungszeitpunkts verweigert würde, ohne die Besonderheiten des vorliegenden Falls zu berücksichtigen.
- 14 Auch zu den mitgliedstaatlichen Verjährungsvorschriften hat der Gerichtshof richtungsweisende Entscheidungen erlassen (z. B. Urteile [vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens,] C-8/17 [EU:C:2018:249] und [vom 21. März 2018, Volkswagen,] C-533/16 [EU:C:2018:204]). So hat er im bereits angeführten Urteil Volkswagen festgestellt, dass das Unionsrecht dahin auszulegen sei, dass es der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehe, wonach unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in denen die Mehrwertsteuer dem Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt und von ihm mehrere Jahre nach der Lieferung der fraglichen Gegenstände entrichtet worden sei, die Inanspruchnahme des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer mit der Begründung versagt werde, dass die in dieser Regelung vorgesehene Ausschlussfrist ab dem Zeitpunkt der Lieferung zu laufen begonnen habe und vor Stellung des Erstattungsantrags abgelaufen sei.
- 15 Der Gerichtshof hat in mehreren Entscheidungen festgehalten, dass die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug versagen könne, wenn nachgewiesen sei, dass dieser Steuerpflichtige in betrügerischer Weise den meisten der formellen Pflichten, die ihm für eine Inanspruchnahme dieses Rechts oblagen, nicht nachgekommen sei (Urteil [vom 28. Juli 2016, Astone,] C-332/15 [EU:C:2016:214], Rn. 59), und auch im Urteil [vom 21. März 2018,] Volkswagen [C-533/16, EU:C:2018:204] hat er auf das Erfordernis hingewiesen, dass der Steuerpflichtige die gebotene Sorgfalt an den Tag legen müsse. Diese Auffassung wurde im Urteil [vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens,] C-8/17 [EU:C:2018:249] (Rn. 44) bekräftigt, mit dem eine identische Verjährungsfrist für unanwendbar erklärt wurde.

- 16 Anhand der Umstände des Rechtsstreits lässt sich unzweifelhaft feststellen, dass die Parteien hinsichtlich der Mehrwertsteuer keine Missbrauchs- oder Betrugsabsicht hatten, jedoch lag bei der Klägerin ein gewisses „bösgläubiges“ Verhalten vor, als sie trotz des rechtskräftigen Urteils ihrer Zahlungsverpflichtung nicht freiwillig nachgekommen ist. Folglich möchte die Kúria auch eine Antwort auf die Frage, ob ein derartiges bösgläubiges Verhalten des Steuerpflichtigen, das die Ausstellung der Rechnung durch den Vertragspartner verzögert hat, unter Berücksichtigung der tatsächlichen Zahlungserfüllung Einfluss auf die Ausübung des Abzugsrechts hat.

Budapest, am 7. März 2019

... [nicht übersetzt] [Unterschriften]

ARBEITSDOKUMENT