

Rechtssache C-398/20

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

Eingangsdatum:

20. August 2020

Vorlegendes Gericht:

Krajský soud v Brně (Tschechische Republik)

Datum der Vorlageentscheidung:

29. Juli 2020

Klägerin:

ELVOSPOL, s.r.o.

Beklagter:

Odvolací finanční ředitelství (Einspruchsfinanzdirektion)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist eine Klage der Gesellschaft ELVOSPOL, s.r.o. gegen die Entscheidung des Odvolací finanční ředitelství (Einspruchsfinanzdirektion), mit der dieser Gesellschaft die Herabsetzung der geschuldeten Mehrwertsteuer um den der nicht beglichenen Forderung des insolventen Schuldners entsprechenden Betrag mit der Begründung versagt wurde, dass diese Forderung in einem Zeitraum von sechs Monaten vor der Entscheidung des Gerichts über die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners entstanden sei.

Vorlagefrage

Steht eine nationale Regelung, die die Voraussetzung festlegt, wonach es einem Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser durch Bewirkung einer steuerpflichtigen Leistung an einen anderen Steuerpflichtigen steuerpflichtig geworden ist, verwehrt ist, eine Berichtigung der Höhe der Mehrwertsteuer um den Wert der Forderung vorzunehmen, die in einem Zeitraum von sechs Monaten vor der

Entscheidung des Gerichts über die Zahlungsunfähigkeit dieses [anderen] Steuerpflichtigen, der für die Erbringung der Leistung nur teilweise oder gar nicht bezahlt hat, entstanden ist, im Widerspruch zu dem Sinn von Art. 90 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1)?

Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts

Art. 63 und 73, Art. 90 Abs. 1 und 2, Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Richtlinie).

Angeführte Bestimmungen des nationalen Rechts

§ 44 des Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) regelt die Berichtigung der Steuerhöhe für Forderungen gegenüber Schuldern im Insolvenzverfahren; in dem für die vorliegende Rechtssache maßgebenden Zeitraum lautete der relevante Teil dieser Vorschrift wie folgt:

„(1) Ein Steuerpflichtiger, der durch Bewirkung einer steuerpflichtigen Leistung an einen anderen Steuerpflichtigen steuerpflichtig geworden ist und dessen Forderung, die spätestens sechs Monate vor der Entscheidung des Gerichts über die Uneinbringlichkeit dieser Forderung entstanden ist, noch nicht erloschen ist (im Folgenden: Gläubiger), ist berechtigt, den Mehrwertsteuerbetrag um den Wert der festgestellten Forderung zu berichtigen ... [1].

...

(3) Der Gläubiger kann die Berichtigung der Mehrwertsteuerhöhe frühestens in dem Steuerjahr vornehmen, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sind. Die Berichtigung kann nach Ablauf eines Zeitraums von drei Jahren ab dem Ende des Steuerjahres, in dem die ursprüngliche steuerpflichtige Leistung bewirkt worden ist, sowie in dem Fall, dass der Schuldner nicht mehr steuerpflichtig ist, nicht vorgenommen werden.[2]

...

¹ Insbesondere in dem Fall, wenn sich der Schuldner in einem Insolvenzverfahren befindet und über sein Vermögen Konkurs eröffnet wurde und der Gläubiger in diesem Verfahren seine Forderungen ordnungsgemäß angemeldet hat, die festgestellt worden sind und berücksichtigt werden.

² Wie unten ausgeführt, ist die Voraussetzung, dass eine Steuerberichtigung auch dann nicht vorgenommen werden kann, wenn der Schuldner nicht mehr mehrwertsteuerpflichtig ist, aufgrund des vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), festgestellten Widerspruchs zu Art. 90 der Richtlinie nicht anwendbar.

(5) Nimmt der Gläubiger die Berichtigung der Mehrwertsteuerhöhe nach Abs. 1 vor, ist der Schuldner verpflichtet, seine Mehrwertsteuer für die erhaltene steuerpflichtige Leistung um den Betrag zu vermindern, der der Berichtigung des Gläubigers entspricht, und zwar in jener Höhe, in der er den Vorsteuerabzug für die erhaltene steuerpflichtige Leistung geltend gemacht hat. ...

(6) Wird die Forderung, deren Steuerhöhe der Gläubiger gemäß Abs. 1 berichtigt hat, später vollständig oder teilweise befriedigt, ist der Gläubiger verpflichtet, für die erhaltene Zahlung die Steuer zu dem Zeitpunkt zu entrichten, in dem die vollständige oder teilweise Befriedigung der Forderung erfolgt, und dem Schuldner eine Rechnung zu übermitteln, zu deren Ausstellung der Gläubiger verpflichtet ist ...“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Gesellschaft ELVOSPOL, s.r.o. (im Folgenden: Klägerin) berichtigte in ihren Steuererklärungen für den Besteuerungszeitraum Mai 2015 die Mehrwertsteuerhöhe gemäß § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes, da die Gesellschaft MPS Mont a.s. ihr den Rechnungsbetrag für die Lieferung von Waren mit steuerbarem Erfüllungsdatum 29. November 2013 nicht bezahlt hatte (im Folgenden: streitige Steuerberichtigung).
- 2 Am 19. Mai 2014 entschied das Insolvenzgericht über die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft MPS Mont a.s.
- 3 Am 14. Dezember 2015 forderte der Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Finanzamt für die Region Südmähren, im Folgenden: Steuerbehörde) die Klägerin zur Beseitigung von Zweifeln im Hinblick auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Beträge betreffend die streitige Steuerberichtigung auf. Mit ihrer Erklärung vom 6. Januar 2016 stellte die Klägerin die Auslegung der Steuerbehörde von § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes mit der Begründung in Frage, dass die in dieser Bestimmung festgelegten Voraussetzungen für die streitige Steuerberichtigung ihrer Ansicht nach erfüllt seien. Dagegen kam die Steuerbehörde zu dem Schluss, dass die von der Klägerin vertretene Auslegung von § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes unrichtig sei, lehnte die streitige Steuerberichtigung ab und setzte mit ihrer Entscheidung vom 22. Februar 2016 die Mehrwertsteuer der Klägerin in Höhe von 160 896 CZK für den Besteuerungszeitraum Mai 2015 neu fest.
- 4 Gegen diese Entscheidung legte die Klägerin einen Rechtsbehelf beim Odvolací finanční ředitelství (Einspruchsfinanzdirektion) ein, das mit Entscheidung vom 2. Mai 2018 die Ablehnung der streitigen Steuerberichtigung wegen des Alters der gegenständlichen Forderung, d. h. aufgrund ihrer Entstehung in einem Zeitraum von sechs Monaten vor der Entscheidung des Insolvenzgerichts über die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft MPS Mont a.s. (im Folgenden: Voraussetzung des Alters der Forderung), bestätigte.

- 5 Weder die Steuerbehörde noch das Odvolací finanční ředitelství haben dabei in ihren Entscheidungen bestritten, dass die Gesellschaft MPS Mont a.s. für die erbrachte, steuerpflichtige Leistung der Klägerin nicht bezahlt hatte, auch nicht teilweise. Die Nichterfüllung der Voraussetzung des Alters der Forderung war somit der einzige Grund für die Neubemessung der Mehrwertsteuer und für die Ablehnung der streitigen Steuerberichtigung.
- 6 Gegen die Entscheidung des Odvolací finanční ředitelství erhob die Klägerin Klage beim Krajský soud v Brně (Bezirksgericht Brünn), in der sie weiterhin geltend machte, dass sie die gesetzlichen Voraussetzungen für die streitige Steuerberichtigung erfüllt habe und dass die Voraussetzung des Alters der Forderung im Widerspruch zu Art. 90 der Richtlinie stehe.

Die Ausgestaltung der Voraussetzung des Alters der Forderung im tschechischen Recht

- 7 Der Krajský soud v Brně führt aus, wenn der Steuerpflichtige (Gläubiger) die in § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes genannten Voraussetzungen erfülle, könne er die Mehrwertsteuerhöhe um den Wert der Forderung berichtigen, **allerdings könne der Steuerpflichtige (Gläubiger) auch bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen des Mehrwertsteuergesetzes nicht in dieser Weise vorgehen, wenn die Forderung aus einer steuerpflichtigen Leistung an den [anderen] Steuerpflichtigen in einem Zeitraum von sechs Monaten vor der Entscheidung des Gerichts über die Zahlungsunfähigkeit dieses Steuerpflichtigen (Schuldners) entstanden sei.**
- 8 Diese Auslegung wurde mit Beschluss des erweiterten Senats des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht der Tschechischen Republik) vom 16. Juli 2019 (Nr. 3922/2019 Sb. NSS) bestätigt, wonach die Bestimmung des § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes in der vom 1. April 2011 bis 28. Juli 2016 geltenden Fassung dahin auszulegen ist, dass sich das Recht auf Berichtigung der Mehrwertsteuerhöhe um den Wert der festgestellten Forderung auf Forderungen beziehe, die aus dieser Erfüllung in einem Zeitraum von sechs Monaten vor der Entscheidung des Gerichts über die Zahlungsunfähigkeit entstanden sind.
- 9 Nach Ansicht des Nejvyšší správní soud ist auch das auf die wirtschaftliche Annahme gestützte Argument stichhaltig, wonach *„Fachleute in der Lage sind, auf dem Markt Signale einer bevorstehenden Zahlungsunfähigkeit ihres Geschäftspartners um so früher zu erkennen, je kürzer die Zeit bis zur zukünftigen Insolvenz ist, wenn sie mit ihm über eine Transaktion verhandeln oder diese abschließen. Umgekehrt wird es, je früher vor der Insolvenz die Verhandlung über ein Geschäft oder seinen Abschluss stattgefunden hat, für den Geschäftspartner des zukünftigen Zahlungsunfähigen in der Regel um so weniger offenkundig sein, dass ein Problem droht“*.

- 10 Der Nejvyšší správní soud verweist in seinem Beschluss auch auf den früheren Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (Gesetz Nr. 328/1991 über die Insolvenz und den Vergleich), wonach bestimmte Rechtshandlungen des Schuldners, die in den letzten sechs Monaten vor Stellung des Antrags auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens getätigt werden, *ex lege* für unwirksam erklärt werden. Dieses Gericht führt aus: „*im Fall einer bevorstehenden Insolvenz wird zwischen einem kürzeren Zeitraum unmittelbar vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens und einem längeren Zeitraum, in der Regel mehrjährigen Zeiträumen davor im Hinblick darauf unterschieden, welche Ansprüche üblicherweise an Marktteilnehmer gestellt werden, die Geschäfte abschließen und wie ‚einfach‘ solche Transaktionen gegebenenfalls in diesem oder jenem Umfang oder aus diesen oder jenen Gründen, auch unter Zugrundelegung der derzeit geltenden Regelung im Insolvenzgesetz, annulliert (für unwirksam erklärt) werden können. ... [Der Zweck des sechsmonatigen Zeitraums] sollte der Schutz jener Geschäftspartner des Schuldners durch die in § 44 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehene Begünstigung sein, die mit ihm früher als in den letzten sechs Monaten vor der Entscheidung des Insolvenzgerichts über die Zahlungsunfähigkeit Geschäfte gemacht haben. Bei diesen kann nämlich davon ausgegangen werden, dass sie gutgläubig mit dem späteren Zahlungsunfähigen Geschäfte getätigt hatten und dass sie damals nicht wissen konnten, dass ihre Forderung später uneinbringlich werden würde. Dagegen hätten Geschäftspartner, die erst in den letzten sechs Monaten vor der Entscheidung des Gerichts über die Insolvenz mit dem späteren Zahlungsunfähigen Handel betrieben haben, nach allgemeinen wirtschaftlichen Erkenntnissen eine größere Chance gehabt, die drohende Zahlungsunfähigkeit zu erkennen, und es würde daher keinen Grund bestehen, ihnen eine Steuererleichterung zu gewähren. Dies bezieht sich auch auf den gesamten historischen Kontext des Erlasses der maßgeblichen Regelung im Jahr 2011 – dies war der Gipfel der Wirtschaftskrise, die eine Reihe von davor erfolgreichen Unternehmern in wirtschaftliche Schwierigkeiten stürzte. ... Auch in diesem Zusammenhang war es logisch, eher diejenigen ‚zu schützen‘, die mit sicherem zeitlichen Abstand vor der Entscheidung des Gerichts über die Insolvenz an die späteren Zahlungsunfähigen leisteten, als jene, die mit dem Zahlungsunfähigen unmittelbar vor dieser Entscheidung Handel betrieben haben.“*

Analyse der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 90 der Richtlinie

- 11 Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine Abweichung von Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie beispielsweise nicht erfüllt wurden: von (i) einer Rechtsvorschrift, wonach die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer im Fall der teilweisen oder vollständigen Nichtbezahlung der Forderung nur dann zu vermindern ist, wenn es sich um eine Geldforderung handelt (Urteil des Gerichtshofs vom 3. Juli 1997, Goldsmiths Ltd, **C-330/95**, EU:C:1997:339), (ii) einer Rechtsvorschrift, wonach die Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer davon abhängig ist, dass ein Insolvenzverfahren erfolglos geblieben ist, wenn ein solches Verfahren mehr als zehn Jahre dauern kann (Urteil

des Gerichtshofs vom 23. November 2017, Di Maura, **C-246/16**, EU:C:2017:887), (iii) einer Rechtsvorschrift, wonach der Steuerpflichtige bei vollständiger oder teilweiser Nichtbezahlung eines aus einem mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz geschuldeten Betrags durch seinen Schuldner keine Berichtigung der Bemessungsgrundlage vornehmen kann, wenn der Schuldner nicht mehr mehrwertsteuerpflichtig ist (Urteil des Gerichtshofs vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ s.r.o., **C-127/18**, EU:C:2019:377), oder (iv) einer Rechtsvorschrift, wonach einem Steuerpflichtigen das Recht auf Herabsetzung der im Zusammenhang mit einer uneinbringlichen Forderung entrichteten Mehrwertsteuer versagt wird, wenn er diese Forderung im Insolvenzverfahren gegen seinen Schuldner nicht angemeldet hat, und zwar selbst dann, wenn er nachweist, dass diese Forderung, auch wenn er sie angemeldet hätte, nicht beigetrieben worden wäre (Urteil des Gerichtshofs vom 11. Juni 2020, SCT, d.d, **C-146/19**, EU:C:2020:464).

- 12 Dagegen entspricht den Anforderungen des Art. 90 der Richtlinie eine Rechtsvorschrift, wonach die Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer zur Bedingung hat, dass der Gläubiger eine vom Erwerber der Waren oder Dienstleistungen (Schuldner) übermittelte Bestätigung des Erhalts der berechtigten Rechnung besitzt, wenn es dem Gläubiger nicht unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird, eine solche Empfangsbestätigung innerhalb einer angemessenen Frist zu erhalten (Urteil des Gerichtshofs vom 26. Januar 2012, Kraft Foods Polska, **C-588/10**, EU:C:2012:40).
- 13 Nach Ansicht des Krajský soud geht aus der oben angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs unter anderem hervor, dass:
- Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes ist, nach dem Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und aus dem folgt, dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen höheren als den dem Steuerpflichtigen gezahlten Betrag erheben darf,³
 - die Zulässigkeit der Möglichkeit, dass die Mitgliedstaaten jede Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage ausschließen können, im Widerspruch zum Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer steht,⁴
 - nach Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie die Mitgliedstaaten von dieser Regel abweichen können, wenn die Nichtbezahlung des Gegenwerts schwer

³ Vgl. Rn. 17 bis 22 des Urteils vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ s.r.o. (C-127/18, EU:C:2019:377).

⁴ Vgl. Urteile vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008/166), sowie vom 13. März 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147).

überprüfbar oder nur vorläufig ist, wobei diese Abweichung gerechtfertigt und verhältnismäßig sein muss,⁵

- die Abweichung, die eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherstellen und Steuerhinterziehungen vermeiden soll, zur Erreichung dieses Ziels zwingend erforderlich sein muss und nicht so eingesetzt werden darf, dass sie die Einhaltung der Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen würde⁶.

Abschließende Erwägungen

- 14 Nach Ansicht des Krajský soud v Brně betrifft die angeführte nationale Bestimmung des § 44 des Mehrwertsteuergesetzes eine Situation, in der der Schuldner den Gläubiger für die erbrachte steuerpflichtige Leistung teilweise oder vollständig nicht bezahlt. Es handelt sich also um den Fall, in dem Mitgliedstaaten nach Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie von der allgemeinen Regelung des Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie abweichen können.
- 15 Der Krajský soud v Brně hat jedoch Zweifel daran, ob die in § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes enthaltene Voraussetzung des Alters der Forderung in Einklang mit Art. 90 der Richtlinie steht bzw. ob sie mit seinem Zweck und den Anforderungen der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 90 der Richtlinie vereinbar ist.
- 16 In einer Situation, in der die übrigen Voraussetzungen des Mehrwertsteuergesetzes erfüllt sind, führt nach Ansicht des Krajský soud v Brně der Umstand, dass aufgrund der Voraussetzung des Alters der Forderung die streitige Steuerberichtigung unmöglich ist, zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Steuerneutralität.
- 17 Nach Auffassung des Krajský soud v Brně unterscheidet sich schließlich die vorliegende Rechtssache von der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs.

⁵ Ebd.

⁶ Vgl. Rn. 25 bis 27 des Urteils vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ s.r.o. (C-127/18, EU:C:2019:377), sowie Rn. 28 des Urteils vom 26. Januar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).