

**Rechtssache C-164/24**

**Vorabentscheidungsersuchen**

**Eingangsdatum:**

1. März 2024

**Vorlegendes Gericht:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Verwaltungsgericht Veliko Tarnovo, Bulgarien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

20. Februar 2024

**Klägerin im Verwaltungsverfahren:**

„Cityland“ EOOD

**Beklagter:**

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo

---

**BESCHLUSS**

... [nicht übersetzt]

Stadt Veliko Tarnovo

Administrativen sad – Veliko Tarnovo (Verwaltungsgericht Veliko Tarnovo),  
... [nicht übersetzt]

nach Prüfung des Verwaltungsverfahrens Nr. 815/2023 ... [nicht übersetzt]:

Eingeleitet wurde dieses Verwaltungsverfahren durch die Klage der EOOD „Cityland“ ... [nicht übersetzt] gegen den von der für Einnahmen zuständigen Stelle der Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (Gebietsdirektion Veliko Tarnovo der Nationalen Agentur für Einnahmen) erlassenen Akt za deregistratsia po ZDDS (Bescheid über die Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister) Nr. 040992203779246/27.09.2022, der mit Entscheidung Nr. 120/19.12.2022 des Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo (Direktor der Direktion

„Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ Veliko Tarnovo) bestätigt wurde. Mit diesem Bescheid wurde die Registrierung dieser Gesellschaft im Mehrwertsteuerregister beendet. Im Hinblick auf die Sachentscheidung im anhängigen Rechtsstreit befindet das Gericht, dass es für die richtige Entscheidung des Rechtsstreits einer verbindlichen Auslegung unionsrechtlicher Bestimmungen bedarf, für die es das Gericht für erforderlich hält, von Amts wegen dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ein Vorabentscheidungsersuchen vorzulegen.

## **I. Parteien der Rechtssache**

1. Klägerin – ЕООД „Cityland“ ... [nicht übersetzt],
2. Beklagter – Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ Veliko Tarnovo.

## **II. Gegenstand des Verfahrens**

Von der für Einnahmen zuständigen Stelle der Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (Gebietsdirektion Veliko Tarnovo der Nationalen Agentur für Einnahmen) erlassener Bescheid Nr. 040992203779246/27.09.2022 über die Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister, mit dem die Registrierung der Gesellschaft im Mehrwertsteuerregister beendet wurde.

## **III. Sachverhalt**

**III.1.** EOOD „Cityland“ ist eine Handelsgesellschaft, die bis zum Jahr 2019 im Baugewerbe tätig war.

**III.2.** Die Gesellschaft wurde im Jahr 2022 einer Untersuchung unterzogen, und nach Prüfung der übermittelten Unterlagen sowie des Steuer- und Sozialversicherungskontos der Steuerpflichtigen stellte die für Einnahmen zuständige Stelle einen systematischen Verstoß gegen die Verpflichtungen aus dem Mehrwertsteuergesetz fest, der darin bestand, dass die erklärte Mehrwertsteuer für insgesamt fünf Besteuerungszeiträume für die Zeit vom 1. September 2013 bis zum 30. Juni 2018 nicht gezahlt worden war.

**III.3.** Dies wurde als Begründung für die Beendigung der Registrierung im Mehrwertsteuerregister gemäß Art. 176 Nr. 3 ZDDS angegeben, und der angefochtene Bescheid über die Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister wurde erlassen.

**III.4.** In der Entscheidung des Direktors der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ Veliko Tarnovo wird darauf hingewiesen, dass

sich die nicht gezahlten Mehrwertsteuerschulden auf 4 144,59 BGN für den Besteuerungszeitraum September 2013, 0,46 BGN für den Besteuerungszeitraum Mai 2017, 365,50 BGN für den Besteuerungszeitraum März 2018, 49,66 BGN für den Besteuerungszeitraum April 2018 und 27 506,73 BGN für den Besteuerungszeitraum Juni 2018 beliefen. Die Gesellschaft macht geltend, dass sich die erklärte und nicht gezahlte Steuer aus ausgestellten Rechnungen der EOOD „Terem – Ivaylo“ ergebe, die nicht bezahlt worden seien, und dass diesbezüglich ein Gerichtsverfahren anhängig sei. Auf den Einspruch der Gesellschaft hin erhob die zuständige Behörde weitere Beweise und stellte fest, dass die Mehrwertsteuerschulden am 27. Oktober 2022 beglichen worden seien, wobei Zinsen in Höhe von 6 264,01 BGN zu zahlen seien.

#### IV. Einschlägige Rechtsvorschriften

##### Nationales Recht

Das anwendbare Gesetz ist der Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS).

Art. 89 ZDDS sieht vor: „[(1)] (geändert – DV Nr. 105 von 2014, in Kraft seit dem 1. Januar 2015) Wenn für den Besteuerungszeitraum ein Ergebnis in Gestalt zu entrichtender Steuer vorliegt, ist die registrierte Person verpflichtet, die Steuer innerhalb der Frist für die Abgabe der Steuererklärung für diesen Besteuerungszeitraum auf das Konto der zuständigen Gebietsdirektion der Nationalen Agentur für Einnahmen zugunsten des Staatshaushalts zu entrichten.

(3) (... [nicht übersetzt] DV Nr. 98 von 2018, in Kraft seit dem 1. Januar 2019) Die Steuer gilt als an dem Tag entrichtet, an dem der Betrag auf das in Abs. 1 genannte Konto eingegangen ist.“

Art. 106 ZDDS sieht vor: „(1) Die Beendigung der Registrierung (Streichung aus dem Register) nach diesem Gesetz ist ein Verfahren, das dazu führt, dass eine Person nach dem Zeitpunkt der Streichung aus dem Register nicht mehr berechtigt ist, Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen und Vorsteuer abzuziehen, es sei denn, dieses Gesetz sieht etwas anderes vor.

(2) Die Registrierung wird beendet:

1. auf Veranlassung der registrierten Person, sofern ein Grund für die – zwingende oder freiwillige – Streichung aus dem Register vorliegt;
2. auf Veranlassung der für Einnahmen zuständigen Stelle, sofern
  - a) sie einen Grund für die zwingende Streichung aus dem Register festgestellt hat;
  - b) ein Umstand nach Art. 176 vorliegt.“

Art. 125 ZDDS sieht vor: „(1) (geändert – DV Nr. 105 von 2014, in Kraft seit dem 1. Januar 2015, [geändert – DV], Nr. 14 von 2022, in Kraft seit dem 18. Februar 2022) Für jeden Besteuerungszeitraum gibt die nach den Art. 96, 97, 97a, 99 und 100 Abs. 1 und 2 registrierte Person eine Steuererklärung auf der Grundlage der in Art. 124 genannten Buchführungsunterlagen ab.

(4) Die in Abs. 1 genannte Steuererklärung ist auch dann abzugeben, wenn keine Steuer zu entrichten oder zu erstatten ist, sowie in den Fällen, in denen die registrierte Person für diesen Besteuerungszeitraum keine Lieferungen erhalten oder Ankäufe getätigt oder keine Einfuhren vorgenommen hat.

(5) Die in den Abs. 1 und 2 genannten Erklärungen sowie die in Abs. 3 genannten Buchführungsunterlagen sind bis einschließlich zum 14. des Monats einzureichen, der auf den Besteuerungszeitraum folgt, auf den sie sich beziehen.“

Art. 176 ZDDS sieht vor: „Eine für Einnahmen zuständige Stelle kann die Registrierung einer Person verweigern oder beenden, die:

... [nicht übersetzt]

3. systematisch ihren Verpflichtungen aus diesem Gesetz nicht nachkommt;

... [nicht übersetzt]“

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) sieht vor: „Die innerhalb der Fristen für die freiwillige Zahlung nicht gezahlten, nicht einbehaltenen oder einbehaltenen, aber nicht rechtzeitig entrichteten Steuern, Gebühren, Gewinnabzüge, Beiträge an den Haushalt und andere ähnliche öffentlich-rechtliche Forderungen werden nebst den gesetzlichen Zinsen eingezogen.“

Art. 209 des Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung) sieht vor: „(1) Die Zwangsvollstreckung öffentlicher Forderungen ist auf der Grundlage des in dem entsprechenden Gesetz vorgesehenen Rechtsakts zur Feststellung der Forderung zulässig.

(2) Die Zwangsvollstreckung erfolgt auf der Grundlage:

1. des Prüfungsbescheids, unabhängig davon, ob gegen ihn ein Rechtsbehelf eingelegt worden ist;

2. einer vom Steuerpflichtigen einzureichenden Erklärung mit den von ihm berechneten Steuerschulden oder den geschuldeten Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung

... [nicht übersetzt]“

## Unionsrecht

Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/[EG] des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Nach Art. 203 der Richtlinie 2006/112 ... *[nicht übersetzt]* wird die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.

Nach Art. 206 der Richtlinie 2006/112 ... *[nicht übersetzt]* hat jeder Steuerpflichtige, der die Steuer schuldet, bei der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung nach Art. 250 den sich nach Abzug der Vorsteuer ergebenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen anderen Termin für die Zahlung dieses Betrags festsetzen oder Vorauszahlungen erheben.

Nach Art. 213 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ... *[nicht übersetzt]* hat jeder Steuerpflichtige die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen.

Nach Art. 273 der Richtlinie 2006/112 ... *[nicht übersetzt]* können die Mitgliedstaaten 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 Abs. 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.

## Rechtsprechung

Was die im ZDDS vorgesehene Möglichkeit betrifft, die Registrierung von Steuerpflichtigen, die ihren Verpflichtungen aus diesem Gesetz systematisch nicht nachkommen, von Amts wegen zu beenden, stellt die Rechtsprechung die Anwendbarkeit dieser Vorschrift nicht in Frage und prüft, ob die Voraussetzungen dafür in jedem Einzelfall erfüllt sind. Die Art und der Zeitpunkt der Verstöße sind kein Grund für die Aufhebung der Bescheide der Verwaltung.

Dem vorliegenden Gericht ist keine Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union bekannt, die Art. 213 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 ... *[nicht übersetzt]* in Bezug auf die von Amts wegen vorgenommene Streichung von Steuerpflichtigen aus dem Register auslegt.

## VI. Wesentliche Argumente der Parteien

Beide Parteien tragen Argumente in Bezug auf das Vorliegen systematischer Verstöße – mehr als drei – gegen Art. 89 Abs. 1 ZDDS wegen Nichtzahlung der erklärten Mehrwertsteuer vor.

## VII. Begründung des Vorabentscheidungsersuchens

Da die Richtlinie 2006/112 ... [*nicht übersetzt*] keine Möglichkeit vorsieht, Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuersystem auszuschließen, nicht einmal als Maßnahme zur Betrugsbekämpfung, stellt sich die erste Frage, die das vorliegende Gericht nicht zu beantworten vermag, dahingehend, ob eine solche Möglichkeit gegen das Unionsrecht verstößt.

Der Umstand, dass die für Einnahmen zuständigen Stellen mehr als vier Jahre nach dem letzten Verstoß Maßnahmen zur Streichung der Gesellschaft aus dem Register vorgenommen haben, wirft die Frage auf, welche Auswirkungen diese Maßnahme hat und ob es hierfür zeitliche Grenzen und Einschränkungen mit Blick auf die Art der von den Steuerpflichtigen begangenen Verstößen geben sollte. Das geltende Recht verlangt keine vollständige Prüfung des Verhaltens des Steuerpflichtigen, um zu dem Schluss zu gelangen, dass er die Steuereinnahmen gefährdet und Bedenken bestehen, dass er an einem Steuerbetrug beteiligt ist. Drei formelle Verstöße gegen die Mehrwertsteuervorschriften, darunter die verspätete Abgabe einer Steuererklärung, die verspätete Zahlung der geschuldeten Steuer, die verspätete Ausstellung einer Rechnung usw., reichen aus, um die betreffende Person vom Mehrwertsteuersystem auszuschließen. Aus den Akten geht hervor, dass der systematische Charakter der Verstöße über einen längeren Zeitraum von fast zehn Jahren geprüft wird (der erste Verstoß geht auf das Jahr 2013 zurück) und dass selbst unbedeutende Beträge bei der Bewertung des systematischen Charakters der Verstöße berücksichtigt werden (z. B. belief sich die nicht gezahlte Mehrwertsteuer für das Jahr 2017 auf 0,46 BGN). Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts muss daher der für die Auslegung zuständige Gerichtshof klären, ob die fehlende Individualisierung der Handlungen, die zur Streichung aus dem Register geführt haben, dem angestrebten Ziel der Bekämpfung des Steuerbetrugs entspricht und mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit in Einklang steht.

Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts ist darüber hinaus die Frage zu beantworten, ob die Streichung aus dem Register bei Nichtzahlung der erklärten Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich festgelegten Frist in einem angemessenen Verhältnis zu dem begangenen Verstoß steht, wenn der Steuerpflichtige nach dem Gesetz Zinsen für den Verzug schuldet.

Aus diesen Erwägungen hat der Administrativen sad – Veliko Tarnovo (Verwaltungsgericht Veliko Tarnovo) ... [*nicht übersetzt*]

**BESCHLOSSEN:**

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Art. 267 Abs. 1 Buchst. b des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung VORGELEGT:

1. Verstoßen Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b und Art. 176 Nr. 3 des Mehrwertsteuergesetzes gegen Art. 213 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem?
2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Hat Art. 213 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unmittelbare Wirkung?
3. Falls die erste Frage verneint wird: Lassen Art. 213 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit den Ausschluss vom Mehrwertsteuersystem bei formellen Rechtsverstößen zu, ohne dass der Zeitpunkt des Verstoßes, die Art des Verstoßes, das weitere Verhalten der Person und das Vorliegen anderer subjektiver Umstände wie einer handelsrechtlichen Streitigkeit für die nicht rechtzeitige Zahlung der geschuldeten Steuer berücksichtigt werden?
4. Falls die erste Frage zu verneinen ist: Lassen Art. 213 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit den Ausschluss vom Mehrwertsteuersystem gleichzeitig mit der Erhebung von Verzugszinsen wegen nicht rechtzeitiger Zahlung der erklärten Steuer zu, ohne dass die für Einnahmen zuständige Stelle verpflichtet ist, die Art und die Natur der Tätigkeit der Gesellschaft sowie ihr Verhalten als Steuerpflichtige und die Schwere jeder einzelnen der vorgeschlagenen Maßnahmen zu prüfen?

... [nicht übersetzt]