

Rechtssache C-624/23

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

Eingangsdatum:

10. Oktober 2023

Vorlegendes Gericht:

Administrativen sad Varna (Bulgarien)

Datum der Vorlageentscheidung:

27. September 2023

Klägerin:

„SEM Remont“ EOOD

Beklagter:

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

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Gegenstand der Klage beim Administrativen sad Varna (Verwaltungsgericht Varna) ist der Steuerprüfungsbescheid Nr. R – 03000322001265-091-001 vom 25. August 2022, der von der für Einnahmen zuständigen Stelle bei der Gebietsdirektion Varna der Natsionalnata agentsia za prihodite (Nationale Agentur für Einnahmen, im Folgenden: NAP) erlassen wurde und mit dem der Klägerin „SEM Remont“ EOOD das Recht auf Vorsteuerabzug für den Steuerzeitraum vom 1. Dezember 2021 bis zum 31. Dezember 2021 verweigert wurde.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV zur Auslegung von Art. 63, Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 176, Art. 178 Buchst. a, Art. 218, Art. 219,

Art. 220, Art. 203, Art. 226 und Art. 228 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Vorlagefragen

1. Ist nach Art. 63, Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a, Art. 218, Art. 219, Art. 220, Art. 226 und Art. 228 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem eine Praxis der für Einnahmen zuständigen Stelle in Bezug auf die Anwendung nationaler Bestimmungen und insbesondere von Art. 71 Abs. 1 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1 ZDDS in Verbindung mit Art. 102 Abs. 4, Art. 114, Art. 116 und Art. 117 ZDDS in Verbindung mit Art. 125 ZDDS und Art. 126 ZDDS zulässig, wonach dem Empfänger einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Dienstleistung das Recht auf Vorsteuerabzug sowohl für den Zeitraum der Erbringung der Dienstleistung als auch für den Zeitraum ihrer Anmeldung in der Steuererklärung aus dem Grund verweigert wurde, dass die ihm vom Dienstleistungserbringer ausgestellte Rechnung keine Mehrwertsteuer auswies und zu einem späteren Zeitpunkt (im Zuge der beim Dienstleistungserbringer durchgeführten Steuerprüfung) ein Dokument erstellt wurde, das nicht den Anforderungen an den Inhalt einer Rechnung entspricht (es wurde ein Protokoll erstellt, in dem dessen Urheber sowohl als Dienstleistungserbringer als auch als Dienstleistungsempfänger nach dem Protokoll bezeichnet wurde) und in dem die dem Dienstleistungsempfänger ausgestellte Rechnung angegeben und auf der dort bezeichneten Steuerbemessungsgrundlage die Mehrwertsteuer berechnet wurde, die entrichtet wurde, und der Dienstleistungsempfänger erst danach das Recht auf Vorsteuerabzug („Recht auf Inanspruchnahme einer Steuergutschrift“ nach dem ZDDS) auf der Grundlage des Protokolls anmeldete, und wird die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug für den Steuerpflichtigen durch eine solche Praxis praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert?

2. Bei Verneinung der ersten Frage: Zu welchem Zeitpunkt ist das Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben – zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung ohne darin ausgewiesene Mehrwertsteuer oder zum Zeitpunkt der Ausstellung des Protokolls durch den Dienstleistungserbringer?

3. Sind nach Art. 203 in Verbindung mit Art. 178 Buchst. a und Art. 176 der Mehrwertsteuerrichtlinie und dem Grundsatz der Steuerneutralität eine Regelung wie Art. 102 Abs. 4 ZDDS und eine Praxis der nationalen Steuerverwaltung zulässig, wonach der Erbringer einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Dienstleistung, der keinen Antrag auf Registrierung nach dem ZDDS innerhalb der gesetzlich festgelegten Frist ab dem Zeitpunkt, zu dem er registrierungspflichtig nach dem ZDDS wurde, gestellt hat, lediglich verpflichtet ist, die Mehrwertsteuer für die Dienstleistungen zu entrichten, die er im Zeitraum von der Entstehung der Registrierungspflicht bis zur Registrierung bei der für Einnahmen zuständigen Stelle erbracht hat, und keine Möglichkeit vorgesehen ist,

dass der Dienstleistungserbringer, für den die Mehrwertsteuerpflicht gemäß Art. 102 Abs. 4 ZDDS festgestellt wurde, berichtige Rechnungen (oder ein anderes Dokument) an die Dienstleistungsempfänger ausstellt, damit diese das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben können?

Rechtsvorschriften und Rechtsprechung der Union

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), Art. 63, Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 176, Art. 178 Buchst. a, Art. 218, Art. 219, Art. 220, Art. 203, Art. 226 und Art. 228

Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (im Folgenden: Gerichtshof) vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373

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

Urteil des Gerichtshofs vom 15. September 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Urteil des Gerichtshofs vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Urteil des Gerichtshofs vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Urteil des Gerichtshofs vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer), C-378/21, EU:C:2022:968

Urteil des Gerichtshofs vom 15. September 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

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

Nationale Rechtsvorschriften

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS), Art. 25 Abs. 1, Art. 71 Abs. 1, Art. 102 Abs. 4, Art. 114, Art. 116, Art. 117, Art. 125 und Art. 126

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Gegenstand der Prüfung im Verfahren vor dem Administrativen sad Varna ist der Steuerprüfungsbescheid Nr. R – 03000322001265-091-001 vom 25. August 2022,

der von der für Einnahmen zuständigen Stelle bei der Gebietsdirektion Varna der NAP erlassen wurde.

- 2 Mit dem Erlass dieses Steuerprüfungsbescheids stellte die für Einnahmen zuständige Stelle fest, dass der „SEM Remont“ EOOD Unregelmäßigkeiten bei der Anwendung der Bestimmungen des ZDDS unterlaufen seien, und verweigerte ihr aufgrund dieser Feststellungen das Recht auf Vorsteuerabzug in Höhe von 752 305,05 bulgarischen Lewa (BGN).
- 3 Die „SEM Remont“ EOOD ist Steuerpflichtige im Sinne von Art. 3 ZDDS.
- 4 Die „Gidrostroy-Rusia“ OOD ist eine Gesellschaft, die in der Russischen Föderation, aber auch nach dem ZDDS registriert ist und im Bereich der Verleihung von Schiffen mit technischer Besatzung zur Ausführung von Baggararbeiten im Rahmen von Wasserbauvorhaben tätig ist.
- 5 Bei der „SEM Remont“ EOOD und der „Gidrostroy-Rusia“ OOD handelt es sich nicht um verbundene Unternehmen.
- 6 Am 4. August 2020 schloss die „Gidrostroy-Rusia“ OOD mit der „SEM Remont“ EOOD einen Vertrag über die Ausführung von Baggararbeiten im Hafen von Varna, Kanal 1 und Kanal 2. Nach diesem Vertrag ist die „Gidrostroy-Rusia“ OOD die Dienstleistungserbringerin und die „SEM Remont“ EOOD die Dienstleistungsempfängerin.
- 7 Die „Gidrostroy-Rusia“ OOD stellte der „SEM Remont“ EOOD die Rechnungen Nr. 1010 vom 31. Oktober 2020 und Nr. 1017 vom 15. November 2020 über die ausgeführten vertraglichen Tätigkeiten. In beiden Rechnungen wurde keine Mehrwertsteuer auf den Wert der Dienstleistung ausgewiesen.
- 8 Die „Gidrostroy-Rusia“ OOD hatte bereits vor dem Zeitpunkt der Dienstleistungserbringung und der Rechnungsstellung an die „SEM Remont“ EOOD einen Umsatz erreicht, der zwingend die Registrierung nach dem ZDDS erforderte, war jedoch zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnungen an die „SEM Remont“ EOOD ihrer Verpflichtung zur Registrierung nach dem ZDDS nicht nachgekommen.
- 9 Seitens der „SEM Remont“ EOOD wurden Erklärungen über abgeschlossene und abgenommene Baggar- und Aushubarbeiten vorgelegt.
- 10 Mit Schreiben vom 12. Juli 2021 erstellte die „Gidrostroy-Rusia“ OOD im Rahmen einer bei ihr durchgeführten Steuerprüfung das Protokoll Nr. 1 vom 29. Juni 2021 nach Art. 117 Abs. 1 ZDDS, in dem als leistungserbringende und als leistungsempfangende Organisation die „Gidrostroy-Rusia“ OOD, also ein und dieselbe Person, eingetragen war und in dem die Rechnungen Nr. 1010 vom 31. Oktober 2020 und Nr. 1017 vom 15. November 2020 mit jeweils ausgewiesener Steuerbemessungsgrundlage und entsprechend berechneter Mehrwertsteuer aufgeführt waren.

- 11 Auf der Grundlage dieses Protokolls nahm die „SEM Remont“ EOOD die in den genannten Rechnungen aufgeführten Dienstleistungen in ihre Mehrwertsteuererklärung und ihr Beschaffungsbuch als Dienstleistungen auf, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug für den Steuerzeitraum vom 1. Dezember 2021 bis zum 31. Dezember 2021 besteht.
- 12 Die für Einnahmen zuständigen Stellen stellten fest, dass die „EIS-Stroitelna kompania“ AD eine zugelassene Vertreterin der „Gidrostroy-Rusia“ OOD ist und dass die „EIS-Stroitelna kompania“ AD und die „SEM Remont“ EOOD einen Darlehensvertrag vom 13. Juli 2021 über den Betrag von 752 303,05 BGN geschlossen hatten, also den Betrag, in Bezug auf den mit dem streitgegenständlichen Steuerprüfungsbescheid ein Recht auf Vorsteuerabzug verweigert wurde.
- 13 Mit Schreiben vom 13. Juli 2021 teilte die „EIS-Stroitelna kompania“ AD der „SEM Remont“ EOOD mit, dass der genannte Betrag zur Entrichtung der geschuldeten Mehrwertsteuer verwendet werde, die mit Protokoll Nr. 1 vom 29. Juni 2021 in Bezug auf die zwei an die „SEM Remont“ EOOD ausgestellten Rechnungen berechnet worden sei.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

Stellungnahme der „SEM Remont“ EOOD

- 14 Die Gesellschaft wendet sich gegen den Steuerprüfungsbescheid und macht geltend, dass sie durch die Angabe des von der Dienstleistungserbringerin ausgestellten Protokolls Nr. 1 in der Steuererklärung aus folgenden Gründen zum Vorsteuerabzug berechtigt sei: **1.** Die Dienstleistungserbringerin sei eine für die Zwecke des ZDDS registrierte Person; **2.** die Steuer sei mit dem Protokoll Nr. 1 vom 29. Juni 2021 berechnet worden; **3.** die Dienstleistungsempfängerin „SEM Remont“ EOOD sei eine nach dem ZDDS registrierte Person; **4.** die Dienstleistungen seien steuerbar und mit Erfüllungsort im Hoheitsgebiet der Republik Bulgarien; **5.** die Dienstleistungen seien tatsächlich erbracht worden; **6.** die Dienstleistungsempfängerin „SEM Remont“ EOOD nutze das Ergebnis der empfangenen Dienstleistungen in ihrer gewerblichen Tätigkeit, d. h. für die anschließende Erbringung von steuerbaren Dienstleistungen; **7.** die geschuldete Mehrwertsteuer sei von der Dienstleistungserbringerin „Gidrostroy“ in der Steuererklärung angegeben und ordnungsgemäß an den Fiskus entrichtet worden.

Stellungnahme des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ Varna bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, im Folgenden: Direktor)

- 15 Der Direktor vertritt die Ansicht, dass zum Zeitpunkt der Erstellung des Protokolls Nr. 1 vom 29. Juni 2021 noch kein Steuertatbestand erfüllt gewesen und noch kein Steueranspruch entstanden sei. Die „SEM Remont“ EOOD habe die Voraussetzungen nach Art. 71 ZDDS nicht erfüllt, da sie nicht im Besitz einer Rechnung mit ausgewiesener Mehrwertsteuer, sondern lediglich eines Protokoll gewesen sei, das ausschließlich die Schätzungen der von der verspätet nach dem ZDDS registrierten Gesellschaft („Gidrostroy-Rusia“ OOD) geschuldeten Mehrwertsteuer zwischen der „Gidrostroy-Rusia“ OOD und der NAP regule und folglich keinen geeigneten Nachweis für das Bestehen des Rechts auf Vorsteuerabzug darstelle. Die angeführten Vorschriften des innerstaatlichen Rechts stünden im Einklang mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG.
- 16 In Anbetracht dessen, dass das leistende Unternehmen keine berichtigende Rechnung ausgestellt, sondern mit dem von ihm erstellten Protokoll die Steuer in voller Höhe im Reverse-Charge-Verfahren berechnet habe, da sie von der für Einnahmen zuständigen Stelle mit dem Steuerprüfungsbericht festgestellt worden sei, sei davon auszugehen, dass die Dienstleistungserbringerin das Protokoll nicht ausgestellt hätte, wenn sie nicht geprüft worden wäre. Ferner begründe das Protokoll keine Mehrwertsteuerschuld der Dienstleistungsempfängerin, da nach den Angaben im Protokoll die „SEM Remont“ EOOD nicht als Dienstleistungsempfängerin aufgeführt sei. Das Protokoll sei ein eigenständiges, von der Rechnung zu unterscheidendes Dokument, mit dem die Dienstleistungserbringerin die Mehrwertsteuer für den [betreffenden] Zeitraum „im Reverse-Charge-Verfahrens“ berechne und sich verpflichte, die Steuer zu entrichten, indem sie sie in der Mehrwertsteuererklärung angebe. Das entsprechende Protokoll könne weder im Sinne der Richtlinie noch im Sinne des ZDDS als Rechnung angesehen werden, da es weder die dafür erforderlichen Angaben noch eine Grundlage dafür enthalte, dass die Dienstleistungsempfängerin die Steuer schulde. Im Gegenteil schulde die Ausstellerin des Protokolls aus den genannten Gründen die Steuer.
- 17 Es sei der Schluss zu ziehen, dass der Darlehensvertrag unterzeichnet worden sei, um die Zahlung der Schulden der Dienstleistungserbringerin „Gidrostroy-Rusia“ OOD an die NAP durch einen Dritten, nämlich die „EIS – Stroitelna kompania“ AD, zu begründen, und dass es sich bei diesem Vertrag zwischen der „EIS – Stroitelna kompania“ AD und der „SEM Remont“ EOOD um einen Scheinvertrag handele.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 18 Im Verfahren vor dem Administrativen sad Varna ist streitig, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie nationale Rechtsvorschriften und eine Praxis der nationalen Steuerverwaltung wie diejenigen im vorliegenden Verfahren zulässt, wonach der Dienstleistungsempfängerin das Recht auf Vorsteuerabzug unter folgenden Bedingungen verweigert wurde: **1.** Die Erbringung der Dienstleistung ist unstrittig; **2.** für die Erbringung der Dienstleistung wurde eine Rechnung ausgestellt, in der die Dienstleistungserbringerin keine Mehrwertsteuer ausgewiesen hat; **3.** die Mehrwertsteuerschuld der Dienstleistungserbringerin wurde im Rahmen der bei ihr vorgenommenen Steuerprüfung auf der Grundlage der besonderen Bestimmung in Art. 102 Abs. 4 ZDDS festgestellt (die Dienstleistungserbringerin erreichte vor der Erbringung der Dienstleistung und der Ausstellung der Rechnung ohne ausgewiesene Mehrwertsteuer einen Umsatz, der die Registrierung nach dem ZDDS zwingend erfordert); **4.** die Dienstleistungserbringerin wurde nach Erbringung der Dienstleistung auf Anforderung der für Einnahmen zuständigen Stelle nach dem ZDDS registriert; **5.** im Zuge der bei ihr vorgenommenen Steuerprüfung erstellte die Dienstleistungserbringerin ein Protokoll, in dem sie angab, dass sie sowohl Dienstleistungserbringerin als auch Dienstleistungsempfängerin sei, außerdem wurden die an die Dienstleistungsempfängerin ausgestellten Rechnungen angegeben und auf deren Steuerbemessungsgrundlage die Mehrwertsteuer berechnet; **6.** eine zugelassene Vertreterin der Dienstleistungserbringerin entrichtete die Mehrwertsteuer für diese Dienstleistung an den Fiskus mit Mitteln aus einem Darlehen, das sie von der Dienstleistungsempfängerin erhalten hatte; und **7.** die Grundlage für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch die Dienstleistungsempfängerin ist das genannte Protokoll und nicht eine von der Dienstleistungserbringerin ausgestellte berichtigende Rechnung.
- 19 Der vorliegende Rechtsstreit unterscheidet sich von den Rechtssachen, die in den angeführten Urteilen des Gerichtshofs behandelt wurden, so dass die vom Gerichtshof erteilten Hinweise zur Auslegung und Anwendung der nationalen Bestimmungen, die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie umsetzen, teilweise nicht einschlägig sind. Deshalb ist die Vorlage dieses Vorabentscheidungsersuchens erforderlich.
- 20 So ging es im Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11), um die Frage nach der Begehung von Unregelmäßigkeiten durch den Dienstleistungserbringer oder einen seiner Lieferanten sowie um die Anforderungen an den Dienstleistungsempfänger, sich bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu vergewissern, dass sein Lieferer ein Steuerpflichtiger ist.
- 21 Im Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie (C-424/12), wurde untersucht, ob die nationale Steuerverwaltung einer Person, für die das Reverse-Charge-Verfahren (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft) gilt, die jedoch die Mehrwertsteuer an den Lieferer gezahlt hat, da sie in der von diesem ausgestellten Rechnung ausgewiesen war, das Recht auf Vorsteuerabzug verweigern kann.

- 22 Ausweislich der Begründung und des Tenors des Urteils vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14), ging es in dieser Rechtssache um die Berichtigung konkreter Angaben der Rechnung, nämlich der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, sowie um den Zeitraum für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug im Hinblick auf die vorgenommene Berichtigung der Rechnung.
- 23 Im Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14), wurde die Frage nach dem Inhalt von Rechnungen, insbesondere in Bezug auf fehlende Angaben, geprüft, während sich der vorliegende Rechtsstreit auf ein anderes nach dem ZDDS erstelltes Steuerdokument, nämlich auf ein Protokoll bezieht, und eben nicht fehlende Angaben betrifft, sondern die Art und Weise seiner Ausstellung und den Umstand, dass dieselbe Person, nämlich die Dienstleistungserbringerin, sowohl als Dienstleistungserbringerin als auch als Dienstleistungsempfängerin bezeichnet wurde.
- 24 Im Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), wurden die Bestimmungen über die Frist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Ausstellung von Rechnungen zur Berichtigung bereits ausgestellter Rechnungen, nachdem eine zusätzliche Mehrwertsteuerschuld des Lieferers festgestellt wurde, ausgelegt. Der vorliegende Fall unterscheidet sich von jenem durch das Dokument, das über die Berichtigung ausgestellt wurde, dessen Inhalt und die nationale Bestimmung des Art. 102 Abs. 4 ZDDS.
- 25 Im Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21), wurde geprüft, welche Folgen die Berechnung der Mehrwertsteuer auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes für die Aussteller von Rechnungen hat.
- 26 Im Urteil vom 15. September 2022, „HA.EN“ (C-227/21), wurde die Praxis der Steuerverwaltung in Bezug auf die Verweigerung des Rechts des Erwerbers auf Abzug der gezahlten Mehrwertsteuer aufgrund der Nichtabführung der Steuer durch den Lieferer untersucht.
- 27 Im Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14), wurden die Regelungen über die Registrierung des Rechtsinhabers nach dem ZDDS sowie sein Recht auf Vorsteuerabzug nach seiner Registrierung nach dem ZDDS für Umsätze, die vor der Registrierung getätigt, aber im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet wurden, geprüft.