

Rechtssache C-429/23

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

Eingangsdatum:

11. Juli 2023

Vorlegendes Gericht:

Administrativen sad Varna (Verwaltungsgericht Varna, Bulgarien)

Datum der Vorlageentscheidung:

30. Juni 2023

Klägerin:

NARE-BG EOOD

Beklagter:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Das Ausgangsverfahren betrifft die Überprüfung eines Steuerprüfungsbescheids, mit dem eine Steuerbehörde der Klägerin des Ausgangsverfahrens die Vornahme einer Berichtigung für einen zurückliegenden Zeitraum und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug für Lieferungen verweigerte, die diese erhalten hatte, bevor sie sich nach dem Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) registrieren ließ.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Im vorliegenden Fall wurden, während die im ZDDS vorgesehene Zwölfmonatsfrist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug für Lieferungen, die die Klägerin vor ihrer Registrierung nach dem ZDDS erhalten hatte, lief, in Bulgarien besondere Rechtsvorschriften im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie erlassen. In Anbetracht der Schwierigkeiten, die die

Pandemie für die Wirtschaftsteilnehmer mit sich brachte, verlängerten die genannten Rechtsvorschriften die Fristen für die Erklärung und Entrichtung bestimmter Steuern, sahen diese Möglichkeit aber nicht für die Erklärung, die Entrichtung und das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer vor. Die Klägerin macht geltend, dass ihr gerade aufgrund der COVID-19-Erkrankung und anschließenden Quarantäne ihres Buchhalters ein technischer Fehler unterlaufen sei, dessen Berichtigung durch den im Ausgangsverfahren angefochtenen Steuerprüfungsbescheid verweigert werde. Infolgedessen kann die Klägerin ihr Recht auf Vorsteuerabzug für die Lieferungen, die sie vor ihrer Registrierung nach dem ZDDS erhalten hat, in der Praxis nicht ausüben.

Das vorliegende Gericht möchte vom Gerichtshof wissen, ob die anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften und Praktiken die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter diesen Umständen nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren und ob sie mit den Art. 184 und 186 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, der Äquivalenz und der Effektivität vereinbar sind.

Außerdem möchte das vorliegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob es nach den genannten Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie zulässig ist, das Recht auf Vorsteuerabzug für Lieferungen zu versagen, die ein Steuerpflichtiger vor seiner Registrierung nach dem ZDDS erhalten hat, wenn er die Mehrwertsteuer für diese Lieferungen mit einer Berichtigungserklärung für einen Zeitraum erklärt hat, der in den letzten Steuerzeitraum der zwölfmonatigen Ausschlussfrist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug für diese Lieferungen fällt.

Das Ersuchen ergeht gemäß Art. 267 AEUV.

Vorlagefragen

1. Führt vor dem Hintergrund der per Gesetz eingeführten Maßnahmen zur Eindämmung der Epidemie, einschließlich der Verhängung von Verwaltungsmaßnahmen zur Einschränkung des Verlassens der Wohnung und der Bewegungsfreiheit in Ortschaften, zur Einschränkung des Kontakts mit anderen Personen und zur Schließung von Geschäften, wobei im Zusammenhang mit diesen Maßnahmen zur Eindämmung der Epidemie die Fristen für die Erklärung und Zahlung von Steuerschulden nach dem Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Körperschaftsteuergesetz) (ZKPO) (das die Fristen für die Erklärung und Zahlung von Ertragsteuern im nationalen Recht regelt) verlängert wurden, eine Ausschlussfrist wie die im vorliegenden Verfahren in Rede stehende dazu, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch den Steuerpflichtigen während des Zeitraums, in dem die Maßnahmen zur Eindämmung der Epidemie gelten, praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird, und sind unter

- diesem Gesichtspunkt nationale Rechtsvorschriften und Praktiken der Steuerverwaltung wie die im vorliegenden Verfahren in Rede stehenden mit Art. 184 in Verbindung mit Art. 186 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) im Licht des durch die Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführten Grundsatzes der Steuerneutralität und der im Unionsrecht verankerten Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität (Urteil vom 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267) vereinbar?
2. Ist angesichts der im Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz) (ZDDS) vorgesehenen Möglichkeit der Berichtigung der erklärten Angaben durch eine Mehrwertsteuererklärung nach dem ZDDS bei der im vorliegenden Verfahren gegebenen Sachlage nach Art. 184 in Verbindung mit Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Praxis der Steuerbehörde zulässig, nach der einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung verweigert wird, dass die Mehrwertsteuer mit einer Berichtigungserklärung erklärt wurde, die zur Berichtigung der Daten für den letzten Steuerzeitraum der Ausschlussfrist (zwölf Monate) für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in Bezug auf Lieferungen eingereicht wurde, die der Steuerpflichtige vor dem Zeitpunkt seiner Registrierung nach dem ZDDS erhalten hat, sofern die Umsätze nicht verheimlicht wurden, die Daten über ihre Durchführung in der Buchführung des Klägers vorhanden waren, die Steuerverwaltung über die erforderlichen Informationen verfügte und keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Haushalt geschädigt wurde?

Rechtsvorschriften und Rechtsprechung der Union

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250 bis 252 und 273

Urteil vom 7. Juli 2022, Staatssecretaris van Financiën (Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug) (C-194/21, EU:C:2022:535), im Folgenden: Urteil Staatssecretaris van Financiën

Urteil vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267), im Folgenden: Urteil Ecotrade

Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), im Folgenden: Urteil EMS-Bulgaria Transport

Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), im Folgenden: Urteil Salomie und Oltean

Nationale Rechtsvorschriften

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) – Art. 74, 75, 125 und 126

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (Gesetz über die Maßnahmen und Handlungen während des mit Beschluss der Nationalversammlung vom 13. März 2020 verhängten Ausnahmezustands und über die Bewältigung der Auswirkungen, im Folgenden: ZMDIPPP) (der Titel des Gesetzes wurde mit Geltung ab dem 14. Mai 2020 ergänzt; der vorherige Titel lautete: Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 [Gesetz über die Maßnahmen und Handlungen während des mit Beschluss der Nationalversammlung vom 13. März 2020 verhängten Ausnahmezustands]) – §§ 25, 27, 28, 29 und 49 der Übergangs- und Schlussbestimmungen zu diesem Gesetz

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Körperschaftsteuergesetz, im Folgenden: ZKPO) – Art. 92, 93 und 219 Abs. 1, 4 und 5

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Gegenstand der Prüfung im Verfahren vor dem vorlegenden Gericht ist ein Steuerprüfungsbescheid vom 24. Januar 2022, der von einer Steuerbehörde der Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Gebietsdirektion der Nationalen Agentur für Einnahmen) Varna ausgestellt wurde.
- 2 Der Umfang des Prüfungsverfahrens stellt sich hinsichtlich der Art der Verpflichtung und des Zeitraums wie folgt dar: Mehrwertsteuer für den Zeitraum vom 1. Juli 2021 bis zum 31. Juli 2021 und Mehrwertsteuer für den Zeitraum vom 1. Oktober 2020 bis zum 30. Juni 2021.
- 3 Beim Erlass des Steuerprüfungsbescheids stellte die Steuerbehörde Unregelmäßigkeiten fest, die der Klägerin bei der Anwendung der Bestimmungen des ZDDS in Bezug auf die verrechenbaren oder zu erstattenden Beträge unterlaufen waren.
- 4 Diese Beträge werden in tabellarischer Form unter Angabe der Rechnungsnummer, des Datums, des Lieferanten, des Gegenstands, der Steuerbemessungsgrundlage und des Mehrwertsteuerbetrags detailliert aufgeführt. Aufgeführt sind 71 Rechnungen, die im Zeitraum 2017 bis 2019 ausgestellt wurden. Dieser Zeitraum liegt vor dem Datum der Registrierung des Unternehmens gemäß dem ZDDS. Der Gesamtbetrag der Steuerbemessungsgrundlagen für die 71 aufgeführten Rechnungen beläuft sich auf 587 293,93 Leva (BGN), und der Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer beträgt

117 458,80 BGN. Es wird nicht bestritten, dass die Lieferungen erfolgt sind. Es ist auch unstrittig, dass die Mehrwertsteuer von den Lieferanten entrichtet wurde.

- 5 Es wurde festgestellt, dass das Unternehmen am 25. November 2019 nach dem ZDDS registriert wurde.
- 6 Für den Zeitraum vom 25. November 2019 bis zum 30. September 2020 reichte die Klägerin eine Mehrwertsteuererklärung über 0 BGN ein.
- 7 Am 10. Dezember 2020 reichte die Klägerin eine Mehrwertsteuererklärung für den Steuerzeitraum November 2020 ein, in der sie Lieferungen mit Recht auf vollen Vorsteuerabzug zu einem Betrag von 50 627 BGN und mit einer Mehrwertsteuer in Höhe von 10 125,40 BGN (woraus sich eine zurückzufordernde Mehrwertsteuer in Höhe von 10 125,40 BGN ergab) angab; am 14. Januar 2021 reichte sie eine Mehrwertsteuererklärung für Dezember 2020 ein, in der sie Lieferungen mit Recht auf vollen Vorsteuerabzug zu einem Betrag von 587 293,93 BGN und mit einer Mehrwertsteuer in Höhe von 117 458,80 BGN (woraus sich eine zurückzufordernde Mehrwertsteuer in Höhe von 117 458,80 BGN ergab) angab.
- 8 Mit Schreiben vom 15. Januar 2021 teilte die Klägerin den Steuerbehörden gemäß Art. 126 Abs. 3 ZDDS mit, dass ihr in den Rechnungsregistern nach dem ZDDS für die Steuerzeiträume November und Dezember 2020 folgende technische Fehler unterlaufen seien: In das Einkaufsregister und in die Steuererklärung für Dezember 2020 seien fälschlicherweise Rechnungen aufgenommen worden, die in die Rechnungsregister nach dem ZDDS für November 2020 hätten aufgenommen werden müssen. Als Grund für die Fehler führt die Klägerin eine COVID-19-Erkrankung des Buchhalters mit anschließender Quarantäne an, in deren Folge die Arbeit auf einen diesen ersetzenden Kollegen übertragen worden sei.
- 9 Die Frist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug für die fraglichen Lieferungen betrug zwölf Monate und endete im November 2020, wobei das Recht auf Vorsteuerabzug durch Abgabe einer Steuererklärung bis spätestens 14. Dezember 2020 ausgeübt werden musste. In der Erklärung für November 2020 wurde das Recht auf Vorsteuerabzug für diese Lieferungen nicht ausgeübt.
- 10 Die Steuerbehörde verweigerte das Recht auf Vorsteuerabzug aus den genannten Rechnungen unter Berufung auf Art. 72 Abs. 1 ZDDS, der vorsieht, dass eine nach dem ZDDS registrierte Person berechtigt ist, das Recht auf Vorsteuerabzug für den Steuerzeitraum auszuüben, in dem dieses Recht entstanden ist, oder in einem der zwölf folgenden Steuerzeiträume.
- 11 Die Steuerbehörde weist darauf hin, dass nach Art. 75 Abs. 1 und 2 ZDDS das Recht auf Vorsteuerabzug für die vor der Registrierung des Steuerpflichtigen vorhandenen Vermögenswerte und Dienstleistungen am Tag seiner Registrierung nach dem ZDDS entstehe und in dem Steuerzeitraum, in dem es entstanden sei, oder in einem der zwölf folgenden Steuerzeiträume ausgeübt werde. In Anbetracht

dessen kommt die Steuerbehörde zu dem Schluss, dass die Ausschlussfrist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug für die im Steuerprüfungsbescheid genannten Rechnungen im Steuerzeitraum Dezember 2020 abgelaufen und das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen gewesen sei.

- 12 Darüber hinaus führt die Steuerbehörde aus, dass das geprüfte Unternehmen das Recht auf vollen Vorsteuerabzug unter Verstoß gegen Art. 72 ZDDS ausgeübt habe und dass der Vorsteuerabzug für Dezember 2020 für die genannten Rechnungen nach unten zu berichtigen sei.
- 13 Daher wurde der Klägerin mit Steuerprüfungsbescheid vom 24. Januar 2022 das Recht auf Vorsteuerabzug für 71 Rechnungen von nach dem ZDDS registrierten Lieferanten für den Zeitraum 2017 bis 2019 mit einer Steuerbemessungsgrundlage von 587 293,93 BGN und einem Mehrwertsteuerbetrag von insgesamt 117 458,80 BGN verweigert.
- 14 Am 13. März 2020 verhängte die Nationalversammlung der Republik Bulgarien im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie für den Zeitraum vom 13. März 2020 bis zum 13. April 2020 den Ausnahmezustand für das Staatsgebiet. Anschließend wurde das ZMDIPPP verabschiedet. Durch eine Reihe von Beschlüssen des Ministerrats und Anordnungen des Gesundheitsministers wurden während des gesamten Jahres 2020 Maßnahmen zur Bekämpfung der Epidemie im Land eingeführt, und der Zeitraum des epidemiebedingten Ausnahmezustands wurde schrittweise bis zum 30. April 2021 verlängert.

Wesentliches Vorbringen der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 15 Die Klägerin ist der Auffassung, dass der im Vorabentscheidungsersuchen beschriebene Rechtsstreit angesichts des unbestrittenen Sachverhalts rein rechtlicher Natur sei. Die zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen bezögen sich auf die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere auf Art. 179 Abs. 1, Art. 180 und Art. 273, sowie auf die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Äquivalenz, wie sie in den Urteilen Ecotrade und EMS-Bulgaria Transport behandelt worden seien.
- 16 Die Klägerin hält das vom Beklagten angeführte Urteil Staatssecretaris van Financiën für nicht anwendbar.
- 17 Der Beklagte macht geltend, dass die Klägerin das Recht auf Vorsteuerabzug für die 71 streitigen Rechnungen unter Verstoß gegen Art. 75 Abs. 2 ZDDS ausgeübt habe. Diese Rechnungen bezögen sich auf Dienstleistungen und Vorschüsse, die die Klägerin vor ihrer Registrierung nach dem ZDDS erhalten habe und die zum Zeitpunkt ihrer Registrierung vorhanden gewesen seien, die sie aber in ihrer Mehrwertsteuererklärung verspätet angegeben habe – sie habe sie für den Steuerzeitraum Dezember 2020 statt spätestens für den Steuerzeitraum November 2020 in ihr Einkaufsregister aufgenommen. Der Grund für diese Verspätung liege

nach Angaben der Klägerin darin, dass ihr zuständiger Buchhalter für einen bestimmten Zeitraum im Dezember 2020 an COVID-19 erkrankt gewesen sei.

- 18 Angesichts dieser Umstände ist der Beklagte der Ansicht, dass es im Rechtsstreit vor dem vorliegenden Gericht um die Anwendung von Art. 75 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 75 Abs. 1 ZDDS und nicht um die Voraussetzungen für die Berichtigung von Fehlern in eingereichten Erklärungen nach Art. 125 ZDDS gehe, da die Klägerin für den Zeitraum vom 25. November 2019 bis zum 30. September 2020 keine Mehrwertsteuererklärung abgegeben habe, die fraglichen Rechnungen jedoch für die Steuerzeiträume Oktober 2020 und November 2020 nicht gemäß Art. 124 ZDDS in ihr Einkaufsregister eingetragen habe.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 19 Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts geht es um die Frage, ob es zulässig ist, dass die Klägerin – durch Einreichung einer Mehrwertsteuererklärung für Dezember 2020 und einer Mitteilung über eine Berichtigung für November 2020 – eine Berichtigung für einen zurückliegenden Zeitraum (November 2020) vornimmt und das Recht auf Vorsteuerabzug für Lieferungen ausübt, die sie vor dem Zeitpunkt ihrer Registrierung nach dem ZDDS, nämlich dem 25. November 2019, erhalten hat, und zwar vor dem Hintergrund, dass innerhalb des im nationalen Recht vorgesehenen Einjahreszeitraums für das Recht auf Vorsteuerabzug für Lieferungen, die Steuerpflichtige vor dem Zeitpunkt ihrer Registrierung nach dem ZDDS erhalten haben, in Bulgarien per Gesetz Maßnahmen eingeführt wurden, die unter Berücksichtigung der epidemiebedingten Lage Fristen für die Erklärung und Zahlung bestimmter Steuern vorsehen, jedoch keine solche Regelung für die Erklärung und Zahlung der Mehrwertsteuer vorgesehen ist.
- 20 Das vorliegende Gericht ist der Ansicht, dass der Gerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung über Fälle entschieden hat, in denen sich der Sachverhalt und die nationalen Steuervorschriften von denen unterscheiden, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, und dass daher die Leitlinien für die Auslegung und Anwendung der entsprechenden nationalen Vorschriften zur Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie teilweise irrelevant sind, so dass ein Vorabentscheidungsersuchen erforderlich ist.
- 21 Die erste Vorlagefrage ergibt sich aus dem Unterschied zwischen den Umständen des vorliegenden Falles und denjenigen, die in den Urteilen EMS-Bulgaria Transport und Ecotrade geprüft wurden. Insoweit führt das vorliegende Gericht unter Bezugnahme auf Rn. 49 des Urteils EMS-Bulgaria Transport und auf die Rn. 46 und 48 des Urteils Ecotrade aus, dass der Unterschied im vorliegenden Fall in den besonderen Rechtsvorschriften liegt, die wegen der Schwierigkeiten, mit denen die Wirtschaftsteilnehmer im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie konfrontiert sind, längere Fristen für die Erklärung und die Zahlung der nach dem

ZKPO geschuldeten Steuern vorsehen, aber keine ähnliche Möglichkeit für die Erklärung, die Zahlung und das Abzugsrecht in Bezug auf die Mehrwertsteuer.

- 22 Die zweite Vorfrage ergibt sich aus dem Unterschied zwischen den Umständen der Rechtssache, in der das Urteil Staatssecretaris van Financiën ergangen ist, und den Umständen des vorliegenden Falles, was den Zeitraum der Abgabe der Berichtigungserklärung angeht. In diesem Urteil umfasste dieser Zeitraum die Jahre 2006 bis 2015, in dem der Steuerpflichtige einen Steuerprüfungsbescheid erhielt (2015) und nach Erlass dieses Bescheids einen Vorsteuerabzug für die beim Kauf der Waren im Jahr 2006 gezahlte Mehrwertsteuer beantragte, wohingegen im vorliegenden Fall die Klägerin selbst die Unstimmigkeit in den erklärten Daten feststellte und im folgenden Steuerzeitraum nach Ablauf der Frist für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts im November 2020 (aber innerhalb der Frist für die Abgabe einer Berichtigungserklärung – Dezember 2020) die Berichtigungserklärung abgab.