URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

8. Mai 2008 *

In den verbundenen Rechtssachen C-95/07 und C-96/07

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht von der Commissione tributaria provinciale di Genova (Italien) mit Entscheidungen vom 13. Dezember 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Februar 2007, in den Verfahren

Ecotrade SpA

gegen

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas, der Richter U. Lõhmus und A. Ó Caoimh, der Richterin P. Lindh und des Richters A. Arabadjiev (Berichterstatter),

* Verfahrenssprache: Italienisch.

Generalanwältin: E. Sharpston,
Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. Januar 2008,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Ecotrade SpA, vertreten durch A. Lovisolo und N. Raggi, avvocati,

— der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— der zyprischen Regierung, vertreten durch A. Pantazi-Lambrou als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch A. Aresu und M. Afonso als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 13. März 2008,

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung der Art. 17, 18 Abs. 1 Buchst. d, 21 Nr. 1 und 22 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai

1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2000/17/EG des Rates vom 30. März 2000 (ABl. L 84, S. 24) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Die Ersuchen ergehen im Rahmen zweier Rechtsstreitigkeiten zwischen der Ecotrade SpA (im Folgenden: Ecotrade) und der Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (im Folgenden: Agenzia) wegen mehrerer von der Agenzia erlassener Steuerbescheide, mit denen die Steuererklärungen von Ecotrade betreffend die Steuerjahre 2000 und 2001 für die Zwecke der Mehrwertsteuer berichtigt wurden.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Zum Vorsteuerabzugsrecht bestimmt Art. 17 Abs. 1 und 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28f Abs. 1 derselben Richtlinie:

„(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 im Inland 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".

4 Nach Abs. 6 dieses Art. 17 können die Mitgliedstaaten, solange der Rat der Europäischen Union nicht festgelegt hat, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist, alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind, wobei auf jeden Fall diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sind, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Abs. 7 dieses Artikels gestattet es den Mitgliedstaaten, vorbehaltlich einer Konsultation im Sinne des Art. 29 derselben Richtlinie aus Konjunkturgründen bestimmte oder alle Investitionsgüter oder aber andere Gegenstände teilweise oder ganz von der Vorsteuerabzugsregelung auszuschließen.

5 Nach Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28g dieser Richtlinie schuldet die Mehrwertsteuer im inneren Anwendungsbereich der Empfänger u. a. einer in Art. 28b Teil C der Richtlinie genannten Dienstleistung, wenn die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird. Der damit in Bezug genommene Art. 28b Teil C betrifft die „Dienstleistungen [der] innergemeinschaftliche[n] Güterbeförderung". Diese Regelung, die im Übrigen auch auf andere Dienstleistungen anwendbar ist, ist gemeinhin als „Reverse-Charge-Mechanismus" (Übergang der Steuerschuld) bekannt.

6 Zu den Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Umständen, wie sie in der vorstehenden Randnummer beschrieben worden sind, sieht Art. 18

Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28f Nr. 2 derselben Richtlinie vor, dass der Steuerpflichtige, um dieses Recht ausüben zu können, die von jedem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten erfüllen muss.

7 Art. 18 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(2) Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist, und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.

…

(3) Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen und Einzelheiten fest, nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorgenommen hat."

8 Außerdem sieht Art. 22 der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28h dieser Richtlinie eine Reihe von Pflichten des Steuerpflichtigen vor. Dazu gehört, dass dieser nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. a Aufzeichnungen zu führen hat, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen, und nach Art. 22 Abs. 4 Buchst. a und b in einem vorgegebenen Zeitraum eine Steuererklärung abzugeben hat, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthalten muss.

9 Schließlich heißt es in den Abs. 7 und 8 dieses Art. 22:

„(7) Die Mitgliedstaaten ergreifen die erforderlichen Maßnahmen, damit die Personen, die nach Artikel 21 Ziffer 1 Buchstaben a) und b) anstelle eines im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen als Steuerschuldner angesehen werden …, die vorstehend erwähnten Verpflichtungen zur Erklärung und Zahlung erfüllen.

(8) Die Mitgliedstaaten können unter Beachtung der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen im Inland und zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen."

Nationales Recht

10 Im italienischen Recht findet sich der Kern der für die Mehrwertsteuer einschlägigen Bestimmungen im mehrfach geänderten Decreto del Presidente della Repubblica Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 zur Errichtung und Regelung der Mehrwertsteuer (ordentliche Beilage zur GURI Nr. 292 vom 11. November 1972, im Folgenden: DPR 633/72) und im Decreto-Legge Nr. 331 vom 30. August 1993 (GURI Nr. 203 vom 30. August 1993, im Folgenden: DL 331/93).

11 Art. 17 Abs. 3 Satz 1 DPR 633/72 bestimmt:

„Die Verpflichtungen in Bezug auf … Dienstleistungen, die im Inland von Gebietsfremden ausgeführt werden, … treffen die im Inland ansässigen … Erwerber oder Empfänger, die die … Dienstleistungen in Ausübung unternehmerischer, handwerklicher oder freiberuflicher Tätigkeit … nutzen."

12 In Art. 19 Abs. 1 DPR 633/72 heißt es:

„… Das Recht auf Abzug der Steuer auf bezogene oder eingeführte Gegenstände und Dienstleistungen entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht, und kann längstens bis zur Anmeldung für das zweite Jahr, das auf das Jahr folgt, in dem das Abzugsrecht entstanden ist, und zu den Bedingungen, die zum Zeitpunkt der Entstehung des Rechts galten, ausgeübt werden."

13 Nach Art. 23 („Eintragung der Rechnungen") Abs. 1 und 2 DPR 633/72 muss der Steuerpflichtige binnen 15 Tagen die Ausgangsrechnungen in ein dafür bestimmtes Register eintragen und dabei für jede Rechnung die fortlaufende Nummer, das Ausstellungsdatum, den steuerpflichtigen Betrag des Umsatzes oder der Umsätze sowie den Steuerbetrag, getrennt nach Steuersätzen, und die Firma oder den Namen des Erwerbers des Gegenstands oder des Empfängers der Dienstleistung bzw., in den Fällen des Art. 17 Abs. 3 DPR 633/72, des Verkäufers oder des Dienstleistungserbringers angeben.

14 Nach Art. 25 („Eintragung der Eingänge") Abs. 1 DPR 633/72 muss der Steuerpflichtige die Rechnungen und Zollscheine über die in Ausübung unternehmerischer Tätigkeit bezogenen oder eingeführten Gegenstände und Dienstleistungen, einschließlich

derjenigen im Sinne des Art. 17 Abs. 3 DPR 633/72, fortlaufend nummerieren und vor der periodischen Abrechnung oder der Jahresanmeldung, in deren Rahmen das Recht auf Abzug der auf diese Rechnungen entfallenden Steuer ausgeübt wird, in ein Register eintragen.

15 Nach Art. 47 Abs. 1 („Eintragung innergemeinschaftlicher Umsätze“) DL 331/93 müssen die Rechnungen u. a. über Leistungen der innergemeinschaftlichen Beförderung von Gegenständen und die damit verbundenen Dienstleistungen in dem Monat ihres Erhalts oder dem darauffolgenden Monat, spätestens jedoch innerhalb von 15 Tagen nach Erhalt, unter dem Monat des Erhalts oder dem der Ausstellung getrennt in das Register der Ausgangsrechnungen im Sinne des Art. 23 Abs. 1 und 2 DPR 633/72 und in das Register der Eingänge im Sinne des Art. 25 Abs. 1 DPR 633/72 eingetragen werden.

16 Schließlich bestimmt Art. 57 Abs. 1 Satz 1 DPR 633/72:

„Berichtigungsbescheide und Festsetzungsbescheide… müssen bei Meidung des Ausschlusses bis zum 31. Dezember des vierten Jahres bekannt gegeben werden, das auf das Jahr der Abgabe der Anmeldung folgt.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

17 Ecotrade ist eine Aktiengesellschaft italienischen Rechts, die auf den Handel mit Hüttensand und anderen Zusätzen, insbesondere synthetischem Gips und Asche, für die Herstellung von Zement spezialisiert ist.

18 In den Steuerjahren 2000 und 2001 ließ Ecotrade die Beförderung dieser Materialien von Italien in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht in Italien ansässig waren, durchführen. Auf den Rechnungen, die diese Wirtschaftsteilnehmer Ecotrade über die erbrachten Dienstleistungen ausstellten, wurden die betreffenden Dienstleistungen entweder als „Schiffscharter“ oder „Verfrachtung“ bezeichnet (im Folgenden: fragliche Vorgänge). Auf den Rechnungen war jedoch keine Mehrwertsteuer ausgewiesen, wobei einige den Vermerk enthielten, dass die Vorgänge davon befreit seien.

19 Ecotrade ging somit davon aus, dass die fraglichen Vorgänge nicht der Mehrwertsteuer unterlägen. Folglich trug sie die entsprechenden Rechnungen mehrwertsteuerfrei und nur in das Register der Eingänge, nicht aber in das der Ausgangsrechnungen ein. Die auf diese Umsätze entfallende Mehrwertsteuer war deshalb in den Steuererklärungen von Ecotrade für die Steuerjahre 2000 und 2001 nicht enthalten.

20 Bei einer Prüfung im Jahr 2004 war die Agenzia der Auffassung, dass die fraglichen Vorgänge der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung seien und das Reverse-Charge-Verfahren auf sie anwendbar sei, was, mit Ausnahme einer Rechnung, von Ecotrade nicht bestritten wurde. Sie stellte ferner fest, dass Ecotrade die Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit dem Reverse-Charge-Verfahren nicht beachtet habe, weil die fraglichen Rechnungen nur in das Register der Eingänge, nicht aber in das der Ausgangsrechnungen eingetragen worden seien.

21 Demzufolge berichtigte sie die Steuererklärungen von Ecotrade für die Steuerjahre 2000 und 2001 mit mehreren Steuerbescheiden für die Zwecke der Mehrwertsteuer und setzte dabei eine Steuernachzahlung in Höhe von insgesamt etwa 321 000 Euro und Geldbußen in Höhe von etwa 361 000 Euro fest.

22 Sodann vertrat sie die Ansicht, dass das Abzugsrecht von Ecotrade verfallen sei, weil diese es nicht gemäß Art. 19 Abs. 1 Satz 2 DPR 633/72 binnen der Frist von zwei Jahren nach Entstehen des Steueranspruchs ausgeübt habe, während für die Steuerverwaltung die Frist für die Erhebung der auf die fraglichen Dienstleistungen anfallenden Mehrwertsteuer noch nicht abgelaufen sei, da nach Art. 57 Abs. 1 DPR 633/72 Berichtigungsbescheide und Festsetzungsbescheide binnen vier Jahren nach Abgabe der Steueranmeldungen betreffend die streitigen Steuern bekannt gegeben werden könnten.

23 Mit verschiedenen am 13. Februar 2005 bei der Commissione tributaria provinciale di Genova eingereichten Beschwerden focht Ecotrade die in Rede stehenden Steuerbescheide an und beantragte deren Aufhebung. Sie begründete ihre Aufzeichnungspraxis damit, dass die Rechnungen über die fraglichen Vorgänge vorschriftsmäßig in das Register der Eingänge eingetragen worden seien, nicht aber in das Register der Ausgangsrechnungen, weil die betreffenden Vorgänge fälschlicherweise als mehrwertsteuerbefreit angesehen worden seien. Dieser Fehler habe jedoch nicht die Ausübung des Abzugsrechts beeinträchtigen dürfen, da gegenüber der Steuerverwaltung keine Schuld entstanden sei. Folglich könne für das Abzugsrecht im vorliegenden Fall keine zeitliche Beschränkung gelten.

24 Die Agenzia erwiderte vor dem vorlegenden Gericht, Ecotrade hätte eine „Eigenrechnung“ über die fraglichen Vorgänge ausstellen, die geschuldete Mehrwertsteuer berechnen und sie in das Register der Ausgangsrechnungen sowie in das Register der Eingänge eintragen müssen, so dass ihr eine Mehrwertsteuergutschrift für die Zwecke des Abzugs der berechneten Vorsteuer zugestanden hätte. Nach dieser Methode werde die auf der Sollseite verbuchte Mehrwertsteuer vom Empfänger nicht tatsächlich entrichtet, da sie durch die entsprechende auf der Habenseite verbuchte Mehrwertsteuer neutralisiert werde. Das Abzugsrecht müsse aber innerhalb der Ausschlusfrist ausgeübt werden. Deshalb müsse Ecotrade, die das von der nationalen Regelung vorgesehene Aufzeichnungsverfahren nicht befolgt habe, die geschuldete Mehrwertsteuer entrichten, während sie das Recht auf Mehrwertsteuerabzug aufgrund des eingetretenen Verfalls verloren habe.

25 Die Commissione tributaria provinciale di Genova hat unter diesen Umständen das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende, in den beiden Rechtssachen C-95/07 und C-96/07 gleichlautende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 17, Art. 21 Nr. 1 und Art. 22 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung (im vorliegenden Fall Art. 19 DPR 633/72) entgegenstehen, die die Ausübung des Rechts auf Abzug der von einem Steuerpflichtigen in Ausübung seiner unternehmerischen Tätigkeit geschuldeten Mehrwertsteuer an die Einhaltung einer (zweijährigen) Ausschlussfrist knüpft, und zwar insbesondere in Fällen, in denen die Besteuerung des Erwerbs des Gegenstands oder der Dienstleistung mit der Mehrwertsteuer im Reverse-Charge-Verfahren erfolgt, bei dem der Verwaltung für die Erhebung der Steuer eine längere Frist (nach Art. 57 DPR 633/72 vier Jahre) zugestanden wird als dem Unternehmer für seinen Abzug, der ihm nach Fristablauf nicht mehr zusteht?

2. Ist Art. 18 Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, mit denen im Rahmen der Regelung der „Förmlichkeiten“ im Sinne dieser Bestimmung durch das Reverse-Charge-Verfahren — vgl. Art. 17 Abs. 3 in Verbindung mit den Art. 23 und 25 DPR 633/72 — eine Frist — wie die des Art. 19 DPR 633/72 — für die Ausübung des in Art. 17 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Abzugsrechts (einseitig zulasten des Steuerpflichtigen) eingeführt wird?

26 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 27. April 2007 sind die Rechtssachen C-95/07 und C-96/07 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zu den Vorlagefragen

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

27 Ecotrade macht geltend, die Sechste Richtlinie kenne keine zeitliche Beschränkung des Abzugsrechts, da die auf dem Grundsatz der Neutralität aufbauende Mehrwertsteuerregelung insgesamt so gestaltet sei, dass dieses der Regelung innewohnende grundlegende Recht für den Steuerpflichtigen in allen Fällen sichergestellt werde. Außerdem könne die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung nicht mit den Art. 17 Abs. 6 und 7 und 22 Abs. 7 und 8 der Sechsten Richtlinie gerechtfertigt werden, die auf die Ausgangsrechtsstreitigkeiten nicht anwendbar seien.

28 Die von den Mitgliedstaaten gemäß Art. 18 Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie vorgeschriebenen „Förmlichkeiten", die der Steuerpflichtige erfüllen müsse, um das Abzugsrecht im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens ausüben zu können, dürften nicht unverhältnismäßig oder mit dem allgemeinen Mehrwertsteuermechanismus unvereinbar sein. Folglich könne die Nichtbefolgung dieser Förmlichkeiten nicht zum endgültigen Verlust des Abzugsrechts für den Steuerpflichtigen führen. Jedenfalls sei die Beschränkung des Abzugsrechts im italienischen Recht unverhältnismäßig, weil die Steuerverwaltung für die Berichtigung fehlerhafter Anmeldungen über eine längere Frist verfüge als der Steuerpflichtige für die Geltendmachung des Abzugs.

29 Die italienische und die zyprische Regierung weisen darauf hin, dass die Frist für die Ausübung des Abzugsrechts eine Förmlichkeit sei, die die Mitgliedstaaten nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. d und 3 sowie Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie vorschreiben könnten. Art. 18 enthalte nichts, was gegen ein Ermessen der Mitgliedstaaten, zeitliche Grenzen für den Abzug festzulegen, spreche. Nach Art. 18 Abs. 2, der auf den „gleichen Zeitraum" Bezug nehme, müsse das Abzugsrecht möglichst unmittelbar ausgeübt werden, so dass, wenn der Steuerpflichtige sein Abzugsrecht

nicht in diesem Zeitraum ausübe, seine Möglichkeit, dies später zu tun, an Bedingungen geknüpft werden könne, die die Mitgliedstaaten nach Art. 18 Abs. 3 festlegen könnten.

30 Außerdem könne die der Verwaltung für die Erhebung der Steuer gesetzte Frist aus objektiven und praktischen Gründen nicht genauso lang sein wie die Frist des Steuerpflichtigen für die Ausübung seines Abzugsrechts, da die Verwaltung nach Abgabe der Steuererklärung Zeit benötige, um diese zu prüfen und ihre inhaltliche Richtigkeit festzustellen.

31 Im Übrigen räumt die italienische Regierung ein, dass die Mitgliedstaaten den Effektivitätsgrundsatz beachten müssten, damit die Ausübung des Abzugsrechts nicht unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werde. Insoweit sei die Zweijahresfrist jedoch durchaus angemessen.

32 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften ist der Ansicht, dass bei der Vornahme des Abzugs die vorgesehenen Steuertermine beachtet werden müssten. Der Abzug könne deshalb nicht unendlich hinausgeschoben werden. Daher sei die Festsetzung von Ausschlussfristen für die Ausübung des Abzugsrechts nicht mit den von der Sechsten Richtlinie verfolgten Zielen unvereinbar, sofern nicht diese Fristen weniger günstig seien als die Fristen für die Ausübung entsprechender steuerlicher Rechte (Äquivalenzgrundsatz) und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machten oder übermäßig erschwerten (Effektivitätsgrundsatz). Daraus folge, dass der Äquivalenzgrundsatz nicht beachtet worden sei, weil die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung der Steuerverwaltung eine Vierjahresfrist für Berichtigungen und Erhebungen einräume, während sie für den Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer nur eine Zweijahresfrist vorsehe. In Bezug auf den Effektivitätsgrundsatz bestehe aus denselben Gründen die Gefahr, dass eine zweijährige Ausschlussfrist für die Ausübung des Abzugsrechts den Vorsteuerabzug übermäßig erschwere.

33 Außerdem müsse zwar dem betreffenden Mitgliedstaat zugestanden werden, dass er die fraglichen Fehler in geeigneter Weise ahnde, doch sei es völlig unangemessen und unverhältnismäßig, dass er sich unter Berufung auf die Nichtbefolgung bloßer Aufzeichnungsförmlichkeiten ungerechtfertigt bereichern wolle.

34 Die zyprische Regierung schlägt für den Fall, dass der Gerichtshof Art. 19 DPR 633/72 für nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbar halten sollte, vor, die zeitliche Wirkung des Urteils auf den Zeitraum nach seiner Verkündung zu begrenzen.

Antwort des Gerichtshofs

35 Vorab ist festzustellen, dass die Fragen des vorlegenden Gerichts dahin gehen, ob die Art. 17, 18 Abs. 1 Buchst. d, 21 Nr. 1 und 22 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung wie der in den Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, die im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts an die Einhaltung einer Ausschlussfrist knüpft, die kürzer ist als die Frist der Steuerverwaltung für die Erhebung der Steuer.

36 Allerdings ist den Vorlageentscheidungen zu entnehmen, dass der Rechtsstreit in den Ausgangsverfahren im Kern auf den Aufzeichnungsfehler von Ecotrade zurückgeht, der in der fehlerhaften Eintragung der fraglichen Vorgänge als mehrwertsteuerfrei allein in das Register der Eingänge bestand und sich auch auf ihre Mehrwertsteuererklärungen auswirkte, was die Agenzia zu deren Berichtigung veranlasste. Dieser Fall unterscheidet sich klar von dem des Steuerpflichtigen, dem bekannt ist, dass eine Lieferung der Steuer unterliegt, und der aus Säumigkeit oder Nachlässigkeit den Vorsteuerabzug nicht binnen der von der nationalen Regelung vorgesehenen Frist geltend macht.

37 Nach ständiger Rechtsprechung obliegt es dem Gerichtshof, dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu geben, die diesem Gericht bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können, unabhängig davon, ob es seine Fragen hierauf erstreckt hat (vgl. u. a. Urteile vom 2. Februar 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, „Clinique-Urteil", C-315/92, Slg. 1994, I-317, Randnr. 7, vom 4. März 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Slg. 1999, I-1301, Randnr. 16, vom 7. September 2004, Trojani, C-456/02, Slg. 2004, I-7573, Randnr. 38, und vom 12. Mai 2005, RAL [Channel Islands] u. a., C-452/03, Slg. 2005, I-3947, Randnr. 25).

38 Deshalb sind die Fragen des vorlegenden Gerichts, die zusammen zu prüfen sind, dahin umzuformulieren, dass es wissen möchte, ob erstens die Art. 17, 18 Abs. 2 und 3 und Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie einer Ausschlussfrist für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, wie sie in der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung vorgesehen ist (im Folgenden: Ausschlussfrist), entgegenstehen und ob zweitens die Art. 18 Abs. 1 Buchst. d und 22 dieser Richtlinie einer Praxis der Berichtigung von Steuererklärungen und der Erhebung der Mehrwertsteuer entgegenstehen, nach der ein Aufzeichnungs- und Erklärungsfehler wie der in den Ausgangsverfahren fragliche im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens mit der Verwehrung des Abzugsrechts geahndet wird (im Folgenden: Berichtigungs- und Erhebungspraxis).

Zur Ausschlussfrist

39 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass ein die Mehrwertsteuer schuldender Steuerpflichtiger als Empfänger von Dienstleistungen das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie geltend machen kann (vgl. Urteil vom 1. April 2004, Bockemühl, C-90/02, Slg. 2004, I-3303, Randnr. 37). Nach ständiger Rechtsprechung ist das in diesem Art. 17 vorgesehene Abzugsrecht integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (vgl. Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43, und Bockemühl, Randnr. 38).

40 Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung wird das Abzugsrecht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt (vgl. u. a. Urteile vom 21. September 1988, Kommission/Frankreich, 50/87, Slg. 1988, 4797, Randnrn. 15 bis 17, vom 15. Januar 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Slg. 1988, I-1, Randnr. 15, Gabalfrisa u. a., Randnr. 43, und Bockemühl, Randnr. 38).

41 Nach dem Wortlaut von Art. 18 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie wird nämlich das Abzugsrecht grundsätzlich „während des gleichen Zeitraums“ ausgeübt, in dem es entstanden ist.

42 Gleichwohl kann einem Steuerpflichtigen das Abzugsrecht nach Art. 18 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie auch gewährt werden, wenn er es nicht während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, ausgeübt hat. Dann gelten für sein Abzugsrecht jedoch die von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen und Einzelheiten.

43 Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten verlangen können, dass das Abzugsrecht entweder während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, ausgeübt wird oder aber innerhalb eines längeren Zeitraums unter der Voraussetzung, dass bestimmte in ihren nationalen Regelungen festgelegte Bedingungen und Einzelheiten befolgt werden.

44 Außerdem liefe die Möglichkeit, das Abzugsrecht ohne jede zeitliche Beschränkung auszuüben, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt lange offen bleiben kann.

45 Folglich kann der Auffassung, dass für das Abzugsrecht keine Ausschlussfrist festgelegt werden dürfe, nicht gefolgt werden.

46 Hinzu kommt, dass eine Ausschlussfrist, deren Ablauf als Sanktion für den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat, den Verlust des Abzugsrechts zur Folge hat, nicht als mit der von der Sechsten Richtlinie errichteten Regelung unvereinbar angesehen werden kann, sofern diese Frist zum einen gleichermaßen für die entsprechenden auf dem innerstaatlichen Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf dem Gemeinschaftsrecht beruhenden Rechte gilt (Äquivalenzgrundsatz) und sie zum anderen die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert (Effektivitätsgrundsatz) (vgl. Urteile vom 27. Februar 2003, Santex, C-327/00, Slg. 2003, I-1877, Randnr. 55, und vom 11. Oktober 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Slg. 2007, I-8415, Randnr. 52).

47 Was den Äquivalenzgrundsatz angeht, lässt sich den Akten nicht entnehmen und ist im Übrigen vor dem Gerichtshof auch nicht behauptet worden, dass die in Art. 19 Abs. 1 DPR 633/72 vorgesehene Ausschlussfrist diesen Grundsatz nicht beachtet.

48 Zum Effektivitätsgrundsatz ist festzustellen, dass eine Ausschlussfrist von zwei Jahren wie die in den Ausgangsverfahren fragliche an sich die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren kann, da die Mitgliedstaaten nach Art. 18 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie verlangen können, dass der Steuerpflichtige sein Abzugsrecht während des gleichen Zeitraums ausübt, in dem es entstanden ist.

49 Zu prüfen ist auch, ob diese Schlussfolgerung nicht dadurch entkräftet wird, dass die Steuerverwaltung nach der nationalen Regelung für die Erhebung der geschuldeten Mehrwertsteuer über eine längere Frist verfügt als der Steuerpflichtige für die Geltendmachung des Mehrwertsteuerabzugs.

50 Die Steuerverwaltung hat von den Angaben, die für die Festsetzung des fälligen Mehrwertsteuerbetrags und des Vorsteuerabzugbetrags erforderlich sind, erst

ab dem Eingang der Steuererklärung des Steuerpflichtigen Kenntnis. Im Fall der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung kann sie also erst von diesem Zeitpunkt an die Steuererklärung berichtigen und gegebenenfalls die nicht entrichtete Steuer einfordern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. November 1998, SFI, C-85/97, Slg. 1998, I-7447, Randnr. 32).

51 Die Lage der Steuerverwaltung lässt sich deshalb nicht mit der des Steuerpflichtigen vergleichen (Urteil SFI, Randnr. 32). Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, verstößt es nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz, dass eine Ausschlussfrist für die Steuerverwaltung zu einem späteren Zeitpunkt zu laufen beginnt als die Ausschlussfrist, die dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Ausübung seines Abzugsrechts entgegengehalten werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil SFI, Randnr. 33).

52 Die Ausübung des Abzugsrechts wird daher durch eine Ausschlussfrist wie die in den Ausgangsverfahren streitige nicht aufgrund des bloßen Umstands unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert, dass die Steuerverwaltung für die Erhebung der nicht entrichteten Mehrwertsteuer über eine längere Frist verfügt als der Steuerpflichtige für die Ausübung des Abzugsrechts.

53 An dieser Schlussfolgerung ändert sich auch nichts, wenn wie in den Ausgangsverfahren das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt. Art. 18 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie gilt nämlich auch für dieses Verfahren. Dies geht unmissverständlich aus dem Wortlaut der genannten Absätze hervor, die beide ausdrücklich auf Art. 18 Abs. 1 verweisen, der unter Buchst. d auf den Fall des Reverse-Charge-Mechanismus Bezug nimmt.

54 Im Licht der vorstehenden Ausführungen ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass die Art. 17, 18 Abs. 2 und 3 und Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung, die eine Ausschlussfrist für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende vorsieht,

nicht entgegenstehen, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität beachtet werden. Der Effektivitätsgrundsatz wird nicht schon dadurch missachtet, dass die Steuerverwaltung für die Erhebung der nicht entrichteten Mehrwertsteuer über eine längere Frist verfügt als der Steuerpflichtige für die Ausübung seines Vorsteuerabzugsrechts.

Zur Berichtigungs- und Erhebungspraxis

55 Zu prüfen ist, ob die Sechste Richtlinie einer Berichtigungs- und Erhebungspraxis entgegensteht, mit der ein Aufzeichnungsfehler, der, wie oben in Randnr. 36 ausgeführt, in der fehlerhaften und mehrwertsteuerfreien Eintragung der fraglichen Vorgänge allein in das Register der Eingänge bestand und sich auch auf die Steuererklärungen von Ecotrade auswirkte, im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens mit der Verwehrung des Abzugsrechts geahndet wird.

56 Dazu ist klarzustellen, dass nach dem Reverse-Charge-Verfahren des Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie Ecotrade als Empfängerin von Dienstleistungen, die von im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wurden, die Mehrwertsteuer auf die getätigten Umsätze, also die Vorsteuer, schuldete, genau diese aber grundsätzlich in Abzug bringen konnte, so dass dem Fiskus kein Betrag geschuldet wird.

57 Die Mitgliedstaaten können jedoch nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie für den Fall, dass das Reverse-Charge-Verfahren wie in den Ausgangsverfahren zur Anwendung kommt, Förmlichkeiten vorschreiben, die der Steuerpflichtige erfüllen muss, um sein Abzugsrecht ausüben zu können.

58 Aufgrund einer solchen Förmlichkeit, die im italienischen Recht im konkreten Fall durch Art. 47 Abs. 1 DL 331/93 vorgeschrieben ist, hätte Ecotrade eine „Eigenrechnung" über die fraglichen Vorgänge ausstellen und diese sowie die vom Erbringer der betreffenden Dienstleistungen ausgestellte Rechnung getrennt in das Register der Ausgangsrechnungen und das Register der Eingänge eintragen müssen, mit der Folge, dass ihr eine Mehrwertsteuergutschrift in der genauen Höhe der geschuldeten Steuer zugestanden hätte.

59 Außerdem muss nach Art. 22 Abs. 2 und 4 der Sechsten Richtlinie jeder Steuerpflichtige Aufzeichnungen führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen, und eine Steuererklärung abgeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthalten muss. Art. 22 Abs. 7 ermächtigt die Mitgliedstaaten, die erforderlichen Maßnahmen — auch für den Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens — zu ergreifen, um sicherzustellen, dass alle Steuerpflichtigen diese Verpflichtungen erfüllen.

60 In den Ausgangsverfahren geht es darum, dass Ecotrade zum einen ihre Verpflichtungen, die sich aus den von der nationalen Regelung in Anwendung des Art. 18 Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie vorgeschriebenen Förmlichkeiten ergeben, und zum anderen ihre Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten nach Art. 22 Abs. 2 und 4 dieser Richtlinie nicht erfüllt hat (im Folgenden: Nichterfüllung von Aufzeichnungspflichten).

61 Zu prüfen ist also, ob eine solche Nichterfüllung im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens rechtsgültig mit der Versagung des Abzugsrechts geahndet werden darf.

62 Was die Verpflichtungen angeht, die sich infolge Art. 18 Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie ergeben, können die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung

zwar die Förmlichkeiten für die Ausübung des Abzugsrechts im Fall des Reverse-Charge-Verfahrens vorschreiben, doch kann der Steuerpflichtige durch die Nichtbefolgung dieser Förmlichkeiten nicht sein Abzugsrecht verlieren.

63 Da nämlich das Reverse-Charge-Verfahren in den Ausgangsverfahren unbestreitbar anwendbar war, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (vgl. entsprechend Urteil vom 27. September 2007, Collée, C-146/05, Slg. 2007, I-7861, Randnr. 31).

64 Verfügt daher die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Dienstleistung die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich seines Rechts auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (vgl. Urteil Bockemühl, Randnr. 51).

65 Gleiches gilt für Art. 22 Abs. 7 und 8 der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige seine Verpflichtungen zur Erklärung und Zahlung erfüllt, oder weitere Pflichten vorsehen, die sie für eine genaue Erhebung der Steuer und zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen als erforderlich erachten.

66 Zwar gestatten diese Bestimmungen den Mitgliedstaaten, bestimmte Maßnahmen zu ergreifen, doch dürfen diese nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der in der vorstehenden Randnummer genannten Ziele erforderlich ist. Solche Maßnahmen dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen

gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, systematisch in Frage stellen (vgl. Urteile vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, Slg. 1997, I-7281, Randnr. 47, und Gabalfrisa u. a., Randnr. 52).

67 Eine Berichtigungs- und Erhebungspraxis wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende, nach der die Nichtbefolgung der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten durch den Steuerpflichtigen mit der Versagung des Abzugsrechts geahndet wird, geht klar über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels, die ordnungsgemäße Befolgung solcher Verpflichtungen im Sinne des Art. 22 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie sicherzustellen, erforderlich ist, da das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, zur Ahndung der Nichterfüllung dieser Verpflichtungen gegebenenfalls eine Geldbuße oder eine finanzielle Sanktion zu verhängen, die in einem angemessenen Verhältnis zur Schwere des Verstoßes steht.

68 Diese Praxis geht auch über das hinaus, was erforderlich ist, um im Sinne des Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, weil sie sogar zum Verlust des Abzugsrechts führen kann, wenn die Berichtigung der Erklärung durch die Steuerverwaltung erst nach Ablauf der Ausschlussfrist erfolgt, innerhalb deren der Steuerpflichtige den Abzug vornehmen kann (vgl. entsprechend Urteil Gabalfrisa u. a., Randnrn. 53 und 54).

69 Eine solche Berichtigungs- und Erhebungspraxis kann auch nicht mit Art. 17 Abs. 6 und 7 der Sechsten Richtlinie gerechtfertigt werden. Die Bestimmungen dieser beiden Absätze finden nämlich bei einem Sachverhalt wie dem der Ausgangsverfahren keine Anwendung, weil sie das Bestehen des Abzugsrechts selbst und nicht die Einzelheiten für dessen Ausübung regeln. Im Übrigen gilt der genannte Abs. 6 nur für Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen, während es in den Ausgangsverfahren unstreitig nicht um solche Ausgaben geht. Zu der Möglichkeit, die den Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 7 offen steht, genügt der Hinweis, dass

sie sich darauf nur berufen können, wenn sie zuvor die Konsultation im Sinne des Art. 29 der Sechsten Richtlinie durchgeführt haben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Januar 2002, Metropol und Stadler, C-409/99, Slg. 2002, I-81, Randnrn. 61 bis 63, und vom 14. September 2006, Stradasfalti, C-228/05, Slg. 2006, I-8391, Randnr. 29), was die Italienische Republik nach Lage der Akten nicht getan hat.

70 Außerdem lässt sich den Vorlageentscheidungen nicht entnehmen und ist im Übrigen vor dem Gerichtshof auch nicht geltend gemacht worden, dass Bösgläubigkeit oder die Absicht der Steuerhinterziehung Ecotrade zur Nichterfüllung ihrer Aufzeichnungspflichten veranlasst hat.

71 Jedenfalls kommt es auf die Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen für die dem vorlegenden Gericht zu gebende Antwort nur an, soweit aufgrund des Verhaltens des Steuerpflichtigen eine Gefahr für das Steueraufkommen des betreffenden Mitgliedstaats besteht (vgl. in diesem Sinne Urteil Collée, Randnrn. 35 und 36). Es kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass eine Nichterfüllung von Aufzeichnungspflichten wie die in den Ausgangsverfahren fragliche eine Gefahr für das Steueraufkommen bedeutet, da dem Fiskus, wie oben in Randnr. 56 ausgeführt, im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens grundsätzlich kein Betrag geschuldet wird. Aus diesen Gründen kann eine solche Nichterfüllung auch nicht mit einer Steuerhinterziehung oder einer missbräuchlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts gleichgesetzt werden, da sie nicht auf die Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils abzielt (vgl. in diesem Sinne Urteil Collée, Randnr. 39).

72 Dem vorlegenden Gericht ist deshalb zu antworten, dass die Art. 18 Abs. 1 Buchst. d und 22 der Sechsten Richtlinie einer Berichtigungs- und Erhebungspraxis entgegenstehen, nach der eine Nichterfüllung — wie in den Ausgangsverfahren — zum einen der Verpflichtungen, die sich aus den von der nationalen Regelung in Anwendung von Art. 18 Abs. 1 Buchst. d vorgeschriebenen Förmlichkeiten ergeben, und zum

anderen der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten nach Art. 22 Abs. 2 und 4 im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens mit der Versagung des Abzugsrechts geahndet wird.

73 In Anbetracht der oben in Randnr. 54 gegebenen Antwort ist über den Vorschlag der zyprischen Regierung, die zeitliche Wirkung dieses Urteils zu begrenzen, nicht zu befinden.

Kosten

74 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Art. 17, 18 Abs. 2 und 3 und Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2000/17/EG des Rates vom 30. März 2000 geänderten Fassung stehen einer nationalen Regelung, die eine Ausschlussfrist für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts wie die in**

den Ausgangsverfahren in Rede stehende vorsieht, nicht entgegen, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität beachtet werden. Der Effektivitätsgrundsatz wird nicht schon dadurch missachtet, dass die Steuerverwaltung für die Erhebung der nicht entrichteten Mehrwertsteuer über eine längere Frist verfügt als der Steuerpflichtige für die Ausübung seines Vorsteuerabzugsrechts.

2. Allerdings stehen die Art. 18 Abs. 1 Buchst. d und 22 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2000/17 geänderten Fassung einer Praxis der Berichtigung von Steuererklärungen und der Erhebung der Mehrwertsteuer entgegen, nach der eine Nichterfüllung — wie in den Ausgangsverfahren — zum einen der Verpflichtungen, die sich aus den von der nationalen Regelung in Anwendung von Art. 18 Abs. 1 Buchst. d vorgeschriebenen Förmlichkeiten ergeben, und zum anderen der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten nach Art. 22 Abs. 2 und 4 im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens mit der Versagung des Abzugsrechts geahndet wird.

Unterschriften