Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

12. September 2024*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Recht auf Vorsteuerabzug – Fristen für die Erklärung und Entrichtung bestimmter Steuern – Verlängerung aufgrund der Covid-19-Pandemie – Versagung der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug – Ausschlusswirkung – Grundsätze der Äquivalenz, der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer“

In der Rechtssache C-429/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad – Varna (Verwaltungsgericht Varna, Bulgarien) mit Entscheidung vom 30. Juni 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 11. Juli 2023, in dem Verfahren

„NARE-BG“ EOOD

gegen

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

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Biltgen, des Richters N. Wahl und der Richterin M. L. Arastey Sahún (Berichterstatterin),

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der „NARE-BG“ EOOD, vertreten durch D. D. Petkova-Topalova, Advokat,

– des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertreten durch D. Zhelyazkov,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

– der spanischen Regierung, vertreten durch A. Pérez-Zurita Gutiérrez als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch D. Drambozova und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 184 und 186 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Grundsätze der Äquivalenz, der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der „NARE-BG“ EOOD und dem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ für die Stadt Varna der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für öffentliche Einnahmen, Bulgarien) (im Folgenden: Direktor) wegen dessen Weigerung, der NARE-BG die Ausübung ihres Rechts auf Vorsteuerabzug für steuerpflichtige Umsätze zu gestatten, die vor ihrer mehrwertsteuerlichen Registrierung getätigt wurden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

4 Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

…“

5 Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen;

…“

6 Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird.“

7 Art. 180 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können einem Steuerpflichtigen gestatten, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, der nicht gemäß den Artikeln 178 und 179 vorgenommen wurde.“

8 Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.“

9 Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.“

10 Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 184 und 185 fest.“

Bulgarisches Recht

ZDDS

11 Art. 72 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz) (DV Nr. 63 vom 4. August 2006) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: ZDDS) lautet:

„(1) Ein nach diesem Gesetz registrierter Steuerpflichtiger kann sein Recht auf Vorsteuerabzug in dem Steuerzeitraum ausüben, in dem es entstanden ist, oder in einem der zwölf folgenden Steuerzeiträume.

(2) Der Steuerpflichtige übt das Recht nach Abs. 1 aus, indem er

1. die für einen Steuerzeitraum gemäß Abs. 1 ermittelte Vorsteuer bei der entsprechenden Erklärung gemäß Art. 125 für denselben Steuerzeitraum einbezieht;

2. das in Art. 71 genannte Dokument im Register der Eingänge gemäß Art. 124 für den in Nr. 1 genannten Steuerzeitraum anführt."

12 Art. 74 ZDDS bestimmt:

„(1) Eine nach den Art. 96, 97, 98, 100 Abs. 1 und 3, 102, 132 oder 132a registrierte Person hat das Recht auf Abzug der Vorsteuer für Aktiva, die im Sinne des Zakon za schetovodstvoto [(Gesetz über das Rechnungswesen)] vor dem Zeitpunkt ihrer Registrierung nach [dem ZDDS] gekauft oder in anderer Weise erworben oder eingebracht wurden und die zum Zeitpunkt der Registrierung vorhanden waren.

(2) Das in Abs. 1 genannte Recht entsteht nur für die zum Zeitpunkt der Registrierung vorhandenen Aktiva, die folgende kumulative Voraussetzungen erfüllen:

1. Die Anforderungen der Art. 69 und 71 sind erfüllt.

2. Der Lieferer oder Dienstleistungserbringer ist zum Zeitpunkt der Ausstellung des Steuerdokuments eine im Sinne des Gesetzes registrierte Person, und die Lieferung oder Dienstleistung war zu diesem Zeitpunkt steuerpflichtig.

…

4. Die Aktiva wurden von der Person innerhalb von fünf Jahren vor dem Zeitpunkt der Registrierung im Sinne dieses Gesetzes bzw., im Fall von unbeweglichem Vermögen, innerhalb von 20 Jahren vor diesem Zeitpunkt erworben.

(3) Die in Abs. 1 genannte registrierte Person hat ferner das Recht auf Abzug der Vorsteuer für Dienstleistungen, die vor dem Zeitpunkt ihrer Registrierung im Sinne dieses Gesetzes empfangen wurden, wenn folgende kumulative Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die Dienstleistungen stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Registrierung der Person nach dem Targovskia zakon [(Handelsgesetz)].

2. Die Dienstleistungen wurden spätestens einen Monat vor der Registrierung der Person nach dem Handelsgesetz empfangen.

3. Die Person hat innerhalb von 30 Tagen nach ihrer Eintragung in das Register gemäß Art. 82 des Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks [(Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung)] einen Antrag auf Registrierung nach dem vorliegenden Gesetz gestellt.

4. Die Person ist im Besitz einer Rechnung über die empfangenen Dienstleistungen im Sinne von Art. 71 Nr. 1.

5. Der Erbringer der Dienstleistung ist zum Zeitpunkt der Ausstellung des Steuerdokuments eine im Sinne des Gesetzes registrierte Person, und die Dienstleistung war zu diesem Zeitpunkt steuerpflichtig.

…

(4) Für vorhandene Gegenstände der in Abs. 1 genannten registrierten Person, bei denen es sich um Anlagevermögen handelt oder handeln würde, das gleichzeitig zur Ausübung einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit und für eigene Zwecke oder für Zwecke des Eigentümers, seiner Arbeitnehmer oder allgemeiner für andere Zwecke als die seiner selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet wird, entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug unter den Voraussetzungen der Art. 71a und 71b.“

13 Art. 75 ZDDS lautet:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 74 entsteht zum Zeitpunkt der Registrierung nach diesem Gesetz.

(2) Das in Abs. 1 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug wird in dem Steuerzeitraum, in dem es entstanden ist, oder in einem der zwölf folgenden Steuerzeiträume ausgeübt, und die in Art. 71 genannten einschlägigen Dokumente werden nebst der Besteuerungsgrundlage und der Steuer auf die empfangenen Gegenstände oder Dienstleistungen in das Kreditorenbuch eingetragen.“

14 Art. 124 Abs. 4 ZDDS sieht vor:

„Die registrierte Person ist verpflichtet, die von ihr empfangenen Steuerbelege im Kreditorenbuch spätestens im zwölften auf den Steuerzeitraum, in dem sie ausgestellt wurden, folgenden Steuerzeitraum auszuweisen, aber nicht später als im letzten Steuerzeitraum nach Art. 72 Abs. 1. …“

15 Art. 125 ZDDS bestimmt:

„(1) Die registrierten Personen haben für jeden Steuerzeitraum eine Steuererklärung abzugeben, die auf der Grundlage der in Art. 124 genannten Aufzeichnungen zu erstellen ist, mit Ausnahme der in Art. 159b genannten Fälle.

…

(3) Die registrierte Person fügt der in Abs. 1 genannten Steuererklärung auch die in Art. 124 genannten Aufzeichnungen für den betreffenden Steuerzeitraum bei.

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

(5) Die in den Abs. 1 und 2 genannten Erklärungen sowie die in Abs. 3 genannten Aufzeichnungen sind spätestens am 14. des Monats einzureichen, der auf den Steuerzeitraum folgt, auf den sie sich beziehen.

…“

16 Art. 126 ZDDS lautet:

„(1) Fehler in den gemäß Art. 125 Abs. 1 und 2 abgegebenen Anmeldungen aufgrund von Dokumenten, die nicht oder unrichtig in den in Art. 124 genannten Aufzeichnungen verzeichnet sind, werden nach Maßgabe der Abs. 2 und 3 berichtigt.

(2) Fehler, die bis zum Ablauf der Frist für die Abgabe der Steuererklärung festgestellt wurden, werden von der Person berichtigt, indem sie die erforderlichen Korrekturen vornimmt und die in Art. 125 Abs. 1 und 2 genannten Steuererklärungen sowie die in Art. 124 genannten Aufzeichnungen erneut einreicht.

(3) In anderen als den in Abs. 2 genannten Fällen werden Fehler wie folgt berichtigt:

1. Die Person nimmt die erforderlichen Korrekturen in dem Steuerzeitraum vor, in dem der Fehler festgestellt wurde, und nimmt im Fall von Dokumenten, die nicht in den Aufzeichnungen gemäß Art. 124 verzeichnet sind, das nicht verzeichnete Dokument in die Aufzeichnungen für diesen Steuerzeitraum auf.

2. Die Person informiert im Fall unrichtig in den Aufzeichnungen verzeichneter Dokumente die zuständige Steuerbehörde, die Maßnahmen zur Berichtigung ihrer Steuerschuld für den betreffenden Steuerzeitraum ergreift.“

ZKPO

17 Art. 1 Nr. 4 des Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Gesetz über die Körperschaftsteuer) (DV Nr. 105 vom 22. Dezember 2006) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: ZKPO) bestimmt:

„Dieses Gesetz regelt die Besteuerung

…

4. der darin aufgeführten Einkünfte, die in der Republik Bulgarien von gebietsansässigen oder gebietsfremden juristischen Personen erzielt werden.“

18 Art. 92 ZKPO lautet:

„(1) Körperschaftsteuerpflichtige Personen müssen für das steuerliche Ergebnis und die geschuldete jährliche Körperschaftsteuer eine Jahressteuererklärung mittels eines Formulars abgeben.

(2) Die Jahressteuererklärung ist bis zum 31. März des Folgejahrs bei der Gebietsdirektion der Nationalen Agentur für öffentliche Einnahmen am Ort der Registrierung des Steuerpflichtigen einzureichen.“

19 Art. 93 ZKPO sieht vor:

„Die Steuerpflichtigen zahlen die Körperschaftsteuer für das betreffende Jahr spätestens am 30. Juni des Folgejahrs, nach Abzug der für das betreffende Jahr geleisteten Vorauszahlungen.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

20 Die NARE-BG ist eine Gesellschaft bulgarischen Rechts, die Grundstücke erwirbt und darauf von Subunternehmern Gebäude errichten lässt.

21 In den Jahren 2017 bis 2019 erhielt sie im Rahmen eines Immobilienprojekts in Varna (Bulgarien) 71 Rechnungen von Subunternehmern über insgesamt 117 458,80 bulgarische Leva (BGN) (etwa 60 050 Euro).

22 Am 25. November 2019 wurde die Gesellschaft gemäß Art. 100 Abs. 1 ZDDS mehrwertsteuerlich registriert.

23 Für die Steuerzeiträume vom 25. November 2019 bis zum 30. September 2020 reichte sie Mehrwertsteuererklärungen ein, nach denen keine Steuer zu entrichten oder zu erstatten war.

24 Am 13. März 2020 wurde im Hoheitsgebiet der Republik Bulgarien aufgrund der Covid-19-Pandemie mit Wirkung vom 13. März bis zum 13. April 2020 der Ausnahmezustand ausgerufen. Er wurde schrittweise bis zum 30. April 2021 verlängert. In diesem Kontext wurde eine nationale Regelung für Maßnahmen und Aktionen während des Ausnahmezustands erlassen, um die Folgen der Pandemie zu beheben. Angesichts der durch die Pandemie verursachten Schwierigkeiten für die Wirtschaftsteilnehmer wurden mit dieser Regelung die Fristen für die Erklärung und Entrichtung bestimmter Steuern verlängert, ohne jedoch eine solche Sonderregelung für die Erklärung der Mehrwertsteuer, ihre Entrichtung oder den Vorsteuerabzug vorzusehen.

25 Am 10. Dezember 2020 reichte die NARE-BG eine Mehrwertsteuererklärung für den Steuerzeitraum November 2020 ein und gab Lieferungen an, aus denen sich ein Recht auf Vorsteuerabzug in Höhe von 10 125,40 BGN (etwa 5 180 Euro) ergab.

26 Am 14. Januar 2021 reichte die NARE-BG eine Mehrwertsteuererklärung für den Steuerzeitraum Dezember 2020 ein und gab Lieferungen an, aus denen sich ein Recht auf Vorsteuerabzug in Höhe von 117 458,80 BGN ergab; dies entspricht der Mehrwertsteuer in den 71 Rechnungen, die sie in den Jahren 2017 bis 2019 erhalten hatte.

27 Am 15. Januar 2021 teilte sie der Teritorialna direktsia na Nationalna agentsia za prihodite Varna (Gebietsdirektion der Nationalen Agentur für öffentliche Einnahmen Varna, Bulgarien) (im Folgenden: Steuerbehörde) im Einklang mit Art. 126 Abs. 3 ZDDS schriftlich mit, dass sie die genannten Rechnungen fälschlich im Register der Eingänge und in der Steuererklärung für den Steuerzeitraum Dezember 2020 anstelle des Steuerzeitraums November 2020 berücksichtigt habe. Diese Fehler, um deren Berichtigung sie ersuche, beruhten auf der Covid-19-Infektion und der Quarantäne ihres Buchhalters, mit dessen Arbeit ein Vertreter betraut worden sei.

28 Die Steuerbehörde versagte jedoch das Recht auf Vorsteuerabzug für diese Rechnungen auf der Grundlage von Art. 72 Abs. 1 ZDDS, wonach der gemäß diesem Gesetz registrierte Steuerpflichtige sein Abzugsrecht in dem Steuerzeitraum, in dem es entstanden ist, oder in einem der zwölf folgenden Zeiträume ausüben kann. Das Recht auf Vorsteuerabzug für die vor der Registrierung des Steuerpflichtigen gekauften oder erworbenen Aktiva und erhaltenen Dienstleistungen entstehe aber nach Art. 75 Abs. 1 und 2 ZDDS zum Zeitpunkt der Registrierung. Unter Berücksichtigung des Zeitpunkts der mehrwertsteuerlichen Registrierung der NARE-BG hätte sie daher ihr Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die 71 in Rede stehenden Rechnungen spätestens im Steuerzeitraum November 2020 ausüben müssen. Da sie es in der Mehrwertsteuererklärung für diesen Steuerzeitraum, die gemäß Art. 125 Abs. 5 ZDDS spätestens am 14. Dezember 2020 habe abgegeben werden müssen, nicht ausgeübt habe, sei es erloschen.

29 Die Steuerbehörde kam infolgedessen zu dem Ergebnis, dass die NARE-BG ihr Recht auf Vorsteuerabzug für diese 71 Rechnungen im Steuerzeitraum Dezember 2020 ausgeübt und damit gegen Art. 72 ZDDS verstoßen habe, und erließ am 24. Januar 2022 gegen diese Gesellschaft einen Nacherhebungsbescheid über einen Mehrwertsteuerbetrag in Höhe von 117 458,80 BGN.

30 Die NARE-BG erhob gegen diesen Nacherhebungsbescheid Klage beim Administrativen sad – Varna (Verwaltungsgericht Varna, Bulgarien), dem vorlegenden Gericht.

31 Vor diesem Gericht beruft sich die NARE-BG zur Stützung ihres Rechts auf Vorsteuerabzug auf die Auslegung von Art. 179 Abs. 1 und der Art. 180 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer, der Effektivität und der Äquivalenz im Bereich der indirekten Steuern durch die Rechtsprechung, die aus den Urteilen vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267), und vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), hervorgegangen sei. Das vom Direktor angeführte Urteil vom 7. Juli 2022, X (C-194/21, im Folgenden: Urteil X, EU:C:2022:535), sei hingegen in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens nicht anwendbar.

32 Der Direktor macht geltend, die NARE-BG habe wegen der Covid-19-Infektion ihres Buchhalters ihr Recht auf Vorsteuerabzug unter Verstoß gegen Art. 75 Abs. 2 ZDDS verspätet ausgeübt, und zwar im Steuerzeitraum Dezember 2020 statt im Steuerzeitraum November 2020. Daher betreffe der Ausgangsrechtsstreit nur diese Bestimmung in Verbindung mit Art. 75 Abs. 1 und nicht die Voraussetzungen für die Berichtigung von Fehlern in den von dieser Gesellschaft vorgelegten Mehrwertsteuererklärungen. Somit sei im vorliegenden Fall allein die auf das Urteil X zurückgehende Rechtsprechung anzuwenden, wonach der in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus keine Anwendung finden könne, wenn der Steuerpflichtige es versäumt habe, sein Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben, und dieses Recht aufgrund des Ablaufs der Ausschlussfrist verloren habe.

33 Insoweit hegt das vorlegende Gericht Zweifel an der Relevanz der aus den Urteilen vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267), und vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), hervorgegangenen Rechtsprechung für den Ausgangsrechtsstreit. Der Sachverhalt der Rechtssachen, in denen diese Urteile ergangen seien, unterscheide sich nämlich von dem des Ausgangsrechtsstreits, der durch den Erlass von Rechtsvorschriften im Rahmen des Ausnahmezustands wegen der Covid-19-Pandemie gekennzeichnet sei, die eine längere Frist für die Erklärung und Entrichtung bestimmter Steuern vorsähen, nicht aber für die Erklärung der Mehrwertsteuer, ihre Entrichtung und den Vorsteuerabzug.

34 In ähnlicher Weise wirft das vorlegende Gericht die Frage nach der Relevanz des Urteils X in Anbetracht der Unterschiede bei dem diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt und dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens auf.

35 Unter diesen Umständen hat der Administrativen sad – Varna (Verwaltungsgericht Varna) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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 Entrichtung von Steuerschulden nach dem ZKPO (das die Fristen für die Erklärung und Entrichtung 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 Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des durch sie eingeführten Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer 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 ZDDS vorgesehenen Möglichkeit, die erklärten Angaben durch eine Mehrwertsteuererklärung nach dem ZDDS zu berichtigen, 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 Erklärung berichtigt 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 erhielt, 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?

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit

36 Der Direktor und die spanische Regierung halten die beiden Vorlagefragen für unzulässig.

37 Zur ersten Frage macht der Direktor geltend, sie habe nicht die Auslegung des Unionsrechts zum Gegenstand, sondern nur die Anwendung des nationalen Steuerrechts. Die spanische Regierung hält diese Frage für hypothetisch, da das vorlegende Gericht nicht hinreichend dargelegt habe, dass die im Rahmen des Ausnahmezustands, der als Reaktion auf die Covid-19-Pandemie erklärt worden sei, erlassenen Eindämmungsmaßnahmen die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch die NARE-BG innerhalb der Ausschlussfrist von zwölf Monaten tatsächlich verhindert oder beeinträchtigt hätten, da die vorübergehende Arbeitsunfähigkeit des betreffenden Buchhalters nur für zwei Wochen während dieser zwölf Monate bestanden habe.

38 Zur zweiten Frage trägt der Direktor vor, sie sei für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nicht erheblich. Der oben in Rn. 27 genannte Berichtigungsantrag betreffe in Wirklichkeit die von der NARE-BG für den Steuerzeitraum Dezember 2020 abgegebene Erklärung. Da diese Erklärung nach Ablauf der Ausschlussfrist eingereicht worden sei, habe die Steuerbehörde der NARE-BG die Ausübung ihres Rechts auf Vorsteuerabzug zu Recht nicht gestattet, so dass sie keinen Anspruch auf Berichtigung der Erklärung habe.

39 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Fragen spricht, die ein nationales Gericht zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Die Zurückweisung des Ersuchens eines nationalen Gerichts durch den Gerichtshof ist nur möglich, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 11. Januar 2024, Societatea Civilă Profesională de Avocați AB & CD, C-252/22, EU:C:2024:13, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Im vorliegenden Fall weist das vorlegende Gericht zum einen darauf hin, dass es in Anbetracht der aus den Urteilen vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 49), hervorgegangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Antwort auf die Frage benötigt, ob die NARE-BG aufgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Lage ist, nach Ablauf der Ausschlussfrist das Recht auf Vorsteuerabzug für Umsätze auszuüben, die vor dem Zeitpunkt ihrer mehrwertsteuerlichen Registrierung getätigt wurden, indem sie die Berichtigung einer Mehrwertsteuererklärung verlangt, die vor dem Ablauf dieser Frist abgegeben wurde.

41 Zum anderen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die in den anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehene Ausschlussfrist für die Erklärung der Mehrwertsteuer, ihre Entrichtung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug dessen Ausübung praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert, in Anbetracht dessen, dass die im Rahmen des Ausnahmezustands wegen der Covid-19-Pandemie erlassenen Maßnahmen längere Fristen für die Erklärung und Entrichtung bestimmter Steuern vorsahen, während die Ausschlussfrist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht geändert wurde.

42 Nach alledem ist es unter Berücksichtigung der für die Vorlagefragen bestehenden Vermutung der Entscheidungserheblichkeit nicht offensichtlich, dass die vom vorlegenden Gericht erbetene Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht oder dass das von ihm aufgeworfene Problem hypothetischer Natur ist.

43 Die Vorlagefragen sind daher zulässig.

Zur Beantwortung der Vorlagefragen

44 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 186 sowie die Grundsätze der Äquivalenz, der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung und Verwaltungspraxis entgegenstehen, nach der einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Vorsteuer, die vor seiner mehrwertsteuerlichen Registrierung entrichtet wurde, mit der Begründung versagt wird, dass er diesen Abzug nach Ablauf der in der anwendbaren nationalen Regelung vorgesehenen Ausschlussfrist mittels einer auf die Berichtigung einer vor Ablauf dieser Frist abgegebenen Mehrwertsteuererklärung abzielenden Erklärung beantragt habe, ungeachtet des Umstands, dass im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie nationale Maßnahmen zur Verlängerung der Fristen für die Erklärung und Entrichtung bestimmter Steuern erlassen wurden, zu denen die Mehrwertsteuer nicht gehörte.

45 Erstens ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die als Vorsteuer für die auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer abzuziehen, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (Urteil vom 6. Oktober 2022, Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Der Steuerpflichtige soll durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 6. Oktober 2022, Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Wie der Gerichtshof wiederholt hervorgehoben hat, ist das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Insbesondere wird dieses Recht in der Regel für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Oktober 2022, Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48 Gleichwohl kann einem Steuerpflichtigen nach den Art. 180 und 182 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Abzugsrecht auch dann gewährt werden, wenn er es nicht während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, ausgeübt hat, allerdings unter der Voraussetzung, dass die in den nationalen Regelungen festgelegten Bedingungen und Modalitäten befolgt werden (Urteil X, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Im vorliegenden Fall geht aus den dem Gerichtshof zur Verfügung stehenden Akten zum einen hervor, dass nach Art. 75 Abs. 1 und 2 ZDDS das Recht auf Abzug der Vorsteuer auf Lieferungen und Dienstleistungen, die vor der Registrierung des Steuerpflichtigen nach diesem Gesetz erbracht wurden, zum Zeitpunkt seiner Registrierung entsteht und in dem Steuerzeitraum, in dem es entstanden ist, oder in einem der folgenden zwölf Steuerzeiträume ausgeübt werden muss. Die Frist für die Ausübung des Rechts auf Abzug der in den 71 Rechnungen, die die NARE-BG vor ihrer mehrwertsteuerlichen Registrierung erhalten hatte, ausgewiesenen Vorsteuer betrug somit zwölf Monate. Sie begann ab dem Steuerzeitraum, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstand, zu laufen und endete im November 2020. Nach Art. 125 Abs. 5 ZDDS hätte das Recht auf Vorsteuerabzug spätestens am 14. Dezember 2020, an dem die Frist für die Abgabe der Steuererklärung für den Steuerzeitraum November 2020 ablief, ausgeübt werden müssen.

50 Zum anderen ist festzustellen, dass die NARE-BG ihr Recht auf Vorsteuerabzug innerhalb der Frist von zwölf Monaten nicht ausgeübt hat. Sie gab zwar am 10. Dezember 2020 eine Mehrwertsteuererklärung für den Steuerzeitraum November 2020 ab, nahm aber die in den 71 Rechnungen, die sie vor ihrer mehrwertsteuerlichen Registrierung erhalten hatte, ausgewiesene Vorsteuer nicht darin auf. Erst am 15. Januar 2021, nach Ablauf der Zwölfmonatsfrist, berichtigte sie die Mehrwertsteuererklärung für den Steuerzeitraum November 2020 bei der Steuerbehörde.

51 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Möglichkeit, das Recht auf Vorsteuerabzug ohne zeitliche Beschränkung auszuüben, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderliefe, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt lange offenbleiben kann (Urteil X, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Der Gerichtshof hat entschieden, 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 unvereinbar mit der von der Mehrwertsteuerrichtlinie errichteten Regelung angesehen werden kann, sofern diese Frist zum einen gleichermaßen für die entsprechenden auf dem innerstaatlichen Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf dem Unionsrecht beruhenden Rechte gilt (Äquivalenzgrundsatz) und zum anderen die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert (Effektivitätsgrundsatz) (Urteil X, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Zum Äquivalenzgrundsatz ist hervorzuheben, dass es allein Sache des vorlegenden Gerichts ist, die geltend gemachte Gleichartigkeit der im nationalen Recht vorgesehenen Verfahrensmodalitäten unter Berücksichtigung ihres Gegenstands, ihres Rechtsgrundes und ihrer wesentlichen Merkmale zu prüfen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Februar 2022, Philips Orăştie, C-487/20, EU:C:2022:92, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54 Der Gerichtshof kann dem nationalen Gericht jedoch für die von diesem vorzunehmende Prüfung bestimmte Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben (Urteil vom 10. Februar 2022, Philips Orăştie, C-487/20, EU:C:2022:92, Rn. 31).

55 Im vorliegenden Fall wurde die nationale Regelung für Maßnahmen und Aktionen während des Ausnahmezustands erlassen, um die Folgen der Covid-19-Pandemie zu beheben. Mit dieser Regelung wurden die in der ZKPO vorgesehenen Erklärungs- und Zahlungsfristen für bestimmte direkte Steuern verlängert, ohne eine Sonderregelung für die Erklärung der Mehrwertsteuer, ihre Entrichtung oder den Vorsteuerabzug vorzusehen. Dieser Umstand reicht jedoch nicht aus, um zur Unvereinbarkeit der Regelung mit dem Äquivalenzgrundsatz zu führen.

56 Der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist nämlich zu entnehmen, dass sich direkte Steuern wie die Einkommensteuer grundlegend von indirekten Steuern wie der Mehrwertsteuer unterscheiden und für die Zwecke der Anwendung des Äquivalenzgrundsatzes nicht vergleichbar sind (vgl. entsprechend Beschluss vom 9. Dezember 2022, The Navigator Company und Navigator Pulp Figueira, C-459/21, EU:C:2022:979, Rn. 28 und 29).

57 Was sodann den Effektivitätsgrundsatz betrifft, ist eine Ausschlussfrist von zwölf Monaten ab der mehrwertsteuerlichen Registrierung des Steuerpflichtigen unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens ebenfalls nicht geeignet, die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren.

58 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass der Ausnahmezustand aufgrund der Covid-19-Pandemie bei Weitem nicht den gesamten Zeitraum umfasste, in dem die NARE-BG eine Erklärung hätte abgeben können, um ihr Recht auf Abzug der in den 71 in Rede stehenden Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuer auszuüben. Ferner geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht hervor, dass es in der Republik Bulgarien während dieses Ausnahmezustands für die Mehrwertsteuerpflichtigen im Allgemeinen oder für die NARE-BG im Besonderen Schwierigkeiten gab, die die Ausübung des Abzugsrechts praktisch unmöglich machten oder übermäßig erschwerten. Schließlich war die Covid-19-Infektion des Buchhalters der NARE-BG im Dezember 2020 nicht geeignet, die Ausübung ihres Rechts auf Vorsteuerabzug während der gesamten ihr dafür zur Verfügung stehenden Frist von zwölf Monaten unmöglich zu machen.

59 Zweitens ist zur Entstehung einer etwaigen Pflicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach den Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie festzustellen, dass die Berichtigungspflicht zwar in Art. 184 insofern weit definiert wird, als der ursprüngliche Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn er höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war. Diese Formulierung schließt *a priori* keinen denkbaren Fall eines zu Unrecht vorgenommenen Abzugs aus, und durch die ausdrückliche Aufzählung der nach der Mehrwertsteuerrichtlinie zulässigen Ausnahmen in ihrem Art. 185 Abs. 2 wird bestätigt, dass es eine generelle Berichtigungspflicht gibt (Urteil X, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

60 Nach Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat eine solche Berichtigung insbesondere dann zu erfolgen, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben.

61 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich allerdings, dass der Berichtigungsmechanismus nur anwendbar ist, wenn ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Die Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie können indes kein Abzugsrecht entstehen lassen (Urteil X, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62 Daraus folgt, dass der in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus keine Anwendung finden kann, wenn der Steuerpflichtige es versäumt hat, das Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben, und dieses Recht wegen des Ablaufs einer Ausschlussfrist verloren hat (Urteil X, Rn. 46).

63 Infolgedessen ist dieser Mechanismus unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wo ein Steuerpflichtiger, der es versäumt hat, das Recht auf Vorsteuerabzug bei der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung für einen bestimmten Steuerzeitraum auszuüben, dieses Recht später anlässlich einer Berichtigung der Erklärung ausüben möchte, obwohl die im nationalen Recht für dessen Ausübung vorgesehene Ausschlussfrist abgelaufen ist, nicht anwendbar.

64 Drittens kann auch der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dieses Ergebnis nicht in Frage stellen. Zwar ist der Berichtigungsmechanismus Bestandteil der mit der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführten Abzugsregelung und soll die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird (Urteil vom 28. Mai 2020, World Comm Trading Gfz, C-684/18, EU:C:2020:403, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

65 Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer kann jedoch nicht dazu führen, dass einem Steuerpflichtigen gestattet wird, ein Recht auf Vorsteuerabzug, das er bis zum Ablauf einer Ausschlussfrist nicht ausgeübt und somit verloren hat, nachträglich wahrzunehmen.

66 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 186 sowie die Grundsätze der Äquivalenz, der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung und Verwaltungspraxis nicht entgegenstehen, nach der einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Vorsteuer, die vor seiner mehrwertsteuerlichen Registrierung entrichtet wurde, mit der Begründung versagt wird, dass er diesen Abzug nach Ablauf der in der anwendbaren nationalen Regelung vorgesehenen Ausschlussfrist mittels einer auf die Berichtigung einer vor Ablauf dieser Frist abgegebenen Mehrwertsteuererklärung abzielenden Erklärung beantragt habe, ungeachtet des Umstands, dass im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie nationale Maßnahmen zur Verlängerung der Fristen für die Erklärung und Entrichtung bestimmter Steuern erlassen wurden, zu denen die Mehrwertsteuer nicht gehörte.

Kosten

67 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 184 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung in Verbindung mit Art. 186 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2010/45 geänderten Fassung sowie die Grundsätze der Äquivalenz, der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer

sind dahin auszulegen, dass

sie einer nationalen Regelung und Verwaltungspraxis nicht entgegenstehen, nach der einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Vorsteuer, die vor seiner mehrwertsteuerlichen Registrierung entrichtet wurde, mit der Begründung versagt wird, dass er diesen Abzug nach Ablauf der in der anwendbaren nationalen Regelung vorgesehenen Ausschlussfrist mittels einer auf die Berichtigung einer vor Ablauf dieser Frist abgegebenen Mehrwertsteuererklärung abzielenden Erklärung beantragt habe, ungeachtet des Umstands, dass im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie nationale Maßnahmen zur Verlängerung der Fristen für die Erklärung und Entrichtung bestimmter Steuern erlassen wurden, zu denen die Mehrwertsteuer nicht gehörte.

Unterschriften