Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

24. Februar 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 167 und 168 – Recht auf Vorsteuerabzug – Versagung – Steuerbetrug – Beweiserhebung – Aussetzung der Entscheidung über einen Steuerbescheid, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wird, bis zum Abschluss eines Strafverfahrens – Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Recht auf eine gute Verwaltung – Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union“

In der Rechtssache C-582/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof, Rumänien) mit Entscheidung vom 23. Juli 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 5. November 2020, in dem Verfahren

SC Cridar Cons SRL

gegen

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan sowie der Richter I. Jarukaitis (Berichterstatter), M. Ilešič, D. Gratsias und Z. Csehi,

Generalanwalt: G. Pitruzzella,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der SC Cridar Cons SRL, vertreten durch C. F. Costaș, S. I. Puț und A. Tomuța, Avocați,

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

– der rumänischen Regierung, vertreten durch E. Gane, R. I. Hațieganu und A. Rotăreanu als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und A. Armenia 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 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) und von Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SC Cridar Cons SRL (im Folgenden: Cridar) einerseits und der Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Cluj, Rumänien) (im Folgenden: AJFP Cluj) und der Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Cluj-Napoca, Rumänien) (im Folgenden: DGRFP Cluj-Napoca) andererseits wegen einer Entscheidung, mit der die Entscheidung über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, bis zum Abschluss eines Strafverfahrens ausgesetzt wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

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

4 Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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;

…“

Rumänisches Recht

Steuerverfahrensordnung

5 Nach Art. 118 Abs. 3 der Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Gesetz Nr. 207/2015 über die Steuerverfahrensordnung) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Steuerverfahrensordnung) „[wird] [d]ie Steuerprüfung … für eine Art von Steueranspruch und für einen Besteuerungszeitraum jeweils nur einmal durchgeführt".

6 Art. 128 („Erneute Steuerprüfung") der Steuerverfahrensordnung bestimmt in Abs. 1:

„Abweichend von Art. 118 Abs. 3 kann der Leiter der Steuerprüfungsbehörde beschließen, bestimmte Arten von Steueransprüchen in einem bestimmten Besteuerungszeitraum erneut zu überprüfen, wenn sich neue Tatsachen ergeben haben, von denen die Steuerprüfungsbehörde zum Zeitpunkt der Steuerprüfung keine Kenntnis hatte und die sich auf die Ergebnisse der Steuerprüfung auswirken."

7 Art. 131 („Ergebnis der Steuerprüfung") der Steuerverfahrensordnung bestimmt:

„(1) Das Ergebnis der Steuerprüfung wird schriftlich mitgeteilt, und zwar in einem Prüfungsbericht, in dem dargestellt wird, welche Feststellungen die Steuerbehörde in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht getroffen hat und welche steuerlichen Folgen sich daraus ergeben.

…

(4) Der Prüfungsbericht bildet die Grundlage für den Erlass

a) des Steuerbescheids über die Nacherhebung oder Erstattung von Steuer, je nachdem ob die Steuerbemessungsgrundlage nach oben oder unten berichtigt wird;

…"

8 Art. 132 („Abgabe an die Strafverfolgungsbehörden") der Steuerverfahrensordnung bestimmt in Abs. 1:

„Die Steuerprüfungsbehörde hat die Sache an das zuständige Gericht abzugeben, wenn sie bei der Steuerprüfung Taten feststellt, die nach dem Strafgesetzbuch strafbar sein könnten."

9 Art. 268 („Statthaftigkeit des Einspruchs") der Steuerverfahrensordnung bestimmt in Abs. 1:

„Gegen einen Bescheid über einen Steueranspruch oder gegen einen anderen Steuerverwaltungsakt ist der Einspruch gemäß diesem Titel statthaft. Es handelt sich dabei um einen außergerichtlichen Rechtsbehelf, der die Person, die sich durch einen Steuerverwaltungsakt beschwert fühlt, nicht daran hindert, Klage zu erheben."

10 Art. 277 („Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch“) der Steuerverfahrensordnung bestimmt:

„(1) Die Behörde, die über den Einspruch zu entscheiden hat, kann die Entscheidung mit begründetem Beschluss aussetzen, wenn

a) die Behörde, die die Prüfung durchgeführt hat, die Sache an die zuständigen Behörden abgegeben hat, weil Anhaltspunkte dafür bestehen, dass im Hinblick auf die bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlage herangezogenen Beweise eine Straftat begangen worden ist, die sich, wenn sie festgestellt würde, maßgeblich auf die Entscheidung über den Einspruch auswirken würde;

…

(4) Die rechtskräftige Entscheidung des Strafgerichts über vermögensrechtliche Ansprüche bindet die Behörde, die über den Einspruch zu entscheiden hat, hinsichtlich des vermögensrechtlichen Anspruchs, den der Staat im Strafverfahren geltend gemacht hat.“

11 Art. 278 („Aussetzung der Vollziehung des Steuerverwaltungsakts“) der Steuerverfahrensordnung bestimmt:

„(1) Durch Einlegung des Einspruchs wird die Vollziehung des Steuerverwaltungsakts nicht gehemmt.

(2) Die Bestimmungen dieses Artikels lassen das Recht des Einspruchsführers unberührt, gemäß der [Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Gesetz Nr. 554/2004 über das Verwaltungsgerichtsverfahren)] die Aussetzung der Vollziehung des Steuerverwaltungsakts zu beantragen …

…“

12 Art. 281 („Mitteilung der Entscheidung und Rechtsbehelf“) der Steuerverfahrensordnung bestimmt in Abs. 2:

„Der Einspruchsführer und Personen, die dem Einspruchsverfahren beigetreten sind, können gegen die Einspruchsentscheidung und die Steuerverwaltungsakte, auf die sich diese bezieht, beim zuständigen Verwaltungsgericht Klage erheben …“

13 Art. 350 („Zusammenarbeit mit den Strafverfolgungsbehörden“) der Steuerverfahrensordnung bestimmt in den Abs. 2 und 3:

„(2) Nach der Einleitung eines Strafverfahrens kann die [Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF, Nationale Agentur für Finanzverwaltung, Rumänien)] auf Vorschlag des Staatsanwalts in begründeten Fällen damit betraut werden, gezielte Steuerprüfungen durchzuführen.

(3) Das Ergebnis der Prüfungen gemäß den Abs. 1 und 2 wird in Protokollen festgehalten, die Beweismittel darstellen. Die Protokolle stellen keinen Bescheid über einen Steueranspruch im Sinne dieses Gesetzes dar.“

14 Mit Urteil Nr. 72 vom 29. Januar 2019 hat die Curtea Constituțională (Verfassungsgerichtshof, Rumänien) festgestellt, dass Art. 350 Abs. 3 der Steuerverfahrensordnung insoweit verfassungswidrig ist, als darin der Ausdruck „die Beweismittel darstellen“ verwendet wird.

Verwaltungsgerichtsordnung

15 Das Gesetz Nr. 554/2004 über das Verwaltungsgerichtsverfahren in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Verwaltungsgerichtsordnung) enthält einen Art. 2 Abs. 1 mit folgenden Begriffsbestimmungen:

„Im Sinne dieses Gesetzes bezeichnet der Ausdruck

…

ş) ‚unmittelbar drohender Schaden‘: einen zukünftigen materiellen Schaden, der vorhersehbar ist, oder gegebenenfalls die vorhersehbare schwere Beeinträchtigung des Funktionierens einer Behörde oder eines öffentlichen Dienstes;

t) ‚begründeten Fälle‘: die tatsächlichen und rechtlichen Umstände, die geeignet sind, ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes aufkommen zu lassen;

…“

16 Art. 14 („Aussetzung der Vollziehung des Verwaltungsakts“) der Verwaltungsgerichtsordnung bestimmt in Abs. 1:

„In begründeten Fällen kann die beschwerte Person nach Anrufung … der Behörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, oder der höheren Behörde beim zuständigen Gericht beantragen, die Vollziehung des einseitigen Verwaltungsakts bis zur Entscheidung in der Sache auszusetzen, um einen unmittelbar drohenden Schaden abzuwenden. Wird von der beschwerten Person nicht innerhalb von 60 Tagen Klage auf Nichtigerklärung des Verwaltungsakts erhoben, entfällt die aufschiebende Wirkung von Rechts wegen ohne weiteres Zutun.“

17 Art. 15 („Antrag auf Aussetzung der Vollziehung im gerichtlichen Verfahren“) der Verwaltungsgerichtsordnung bestimmt:

„(1) Die Aussetzung der Vollziehung des einseitigen Verwaltungsakts kann vom Kläger aus den in Art. 14 genannten Gründen gestellt werden; die Antragsschrift ist bei dem Gericht einzureichen, das für die vollständige oder teilweise Nichtigerklärung des angefochtenen Verwaltungsakts zuständig ist. In diesem Fall kann das Gericht die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts bis zur endgültigen, rechtskräftigen Entscheidung der Rechtssache aussetzen. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung kann mit der Klage eingereicht werden oder, bis über diese in der Hauptsache entschieden worden ist, mit gesondertem Schriftsatz.

…

(4) Wird der Klage in der Hauptsache stattgegeben, wird eine gemäß Art. 14 angeordnete Aussetzung der Vollziehung von Rechts wegen bis zur endgültigen, rechtskräftigen Entscheidung

verlängert, auch wenn der Kläger die Aussetzung der Vollziehung des Verwaltungsakts nicht gemäß Abs. 1 beantragt hat.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

18 Bei Cridar, einer Gesellschaft, die im Bereich des Straßen- und Autobahnbaus tätig ist, wurde eine Steuerprüfung durchgeführt. Sie bezog sich auf die Mehrwertsteuer und den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 30. April 2014. Die Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Bistrița-Năsăud, Rumänien) stellte dabei fest, dass Cridar für die gebuchten Umsätze ein Recht auf Vorsteuerabzug habe.

19 Anfang 2015 ermittelte der Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (Staatsanwaltschaft beim Berufungsgericht Cluj, Rumänien) (im Folgenden: Staatsanwaltschaft) in der Strafsache Nr. 363/P/2015, in der mehreren Personen, u. a. dem Geschäftsführer von Cridar, Steuerbetrug zur Last gelegt wurde. Zu einem nicht näher bezeichneten Zeitpunkt im Jahr 2016 ersuchte die Staatsanwaltschaft die DGRFP Cluj-Napoca darum, bei Cridar erneut eine Steuerprüfung durchzuführen, weil es Beweise dafür gebe, dass diese Gesellschaft im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2015 bei mehreren anderen Gesellschaften fiktive Erwerbe getätigt habe. Die DGRFP Cluj-Napoca betraute die AJFP Cluj mit dieser erneuten Prüfung. Diese wurde vom 4. bis zum 17. Oktober 2016 durchgeführt und bezog sich lediglich auf den Zeitraum, der Gegenstand der in der vorstehenden Randnummer genannten Steuerprüfung war.

20 In ihrem Prüfungsbericht vom 3. November 2016 und in ihrem Steuerbescheid vom selben Tag versagte die AJFP Cluj Cridar für sämtliche Erwerbe, die diese bei den fünf von der Staatsanwaltschaft genannten Gesellschaften getätigt hatte (im Folgenden: streitige Erwerbe), abweichend von den 2014 getroffenen Feststellungen das Recht auf Vorsteuerabzug und erhob bei Cridar Steuern in Höhe von 2 103 272 rumänischen Leu (RON) (etwa 425 000 Euro) nach (Mehrwertsteuer und Körperschaftsteuer). Darüber hinaus nahm die AJFP Cluj gemäß Art. 128 der Steuerverfahrensordnung auch den Steuerbescheid für das Jahr 2014 zurück und berichtigte, was die Mehrwertsteuer anging, sämtliche Ergebnisse der früheren Steuerprüfung. Der neue Steuerbescheid beruhte auf einer Reihe von Unregelmäßigkeiten, die oberhalb in der Lieferkette, auf der Ebene der fünf Lieferanten von Cridar und von deren Lieferanten, festgestellt worden waren und aufgrund derer die AJFP Cluj zu dem Schluss gelangte, dass der begründete Verdacht bestehe, dass eine künstliche Situation geschaffen worden sei, damit Cridar fiktiv ihre Ausgaben erhöhe und die entsprechenden Beträge als Vorsteuer abziehe, ohne dass reale wirtschaftliche Vorgänge existierten.

21 Gleich nach dem Erlass dieser Rechtsakte leiteten die Steuerbehörden die Ermittlungsakte betreffend diese Taten des Steuerbetrugs in Bezug auf die geprüften Umsätze an die Staatsanwaltschaft weiter. Wegen dieser Taten waren bereits strafrechtliche Ermittlungen eingeleitet worden (Strafsache Nr. 363/P/2015).

22 Am 11. November 2016 legte Cridar bei der DGRFP Cluj-Napoca gegen den Steuerbescheid vom 3. November 2016 Einspruch ein und beantragte gemäß Art. 14 der Verwaltungsgerichtsordnung die Aussetzung von dessen Vollziehung. Die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj, Rumänien) gab diesem Antrag 2016 mit einer Entscheidung statt, mit der die Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids bis zu einer Sachentscheidung ausgesetzt wurde. Diese Entscheidung ist rechtskräftig.

23 Mit Bescheid vom 16. März 2017, mit dem über den in der vorstehenden Randnummer genannten Einspruch entschieden wurde, wies die DGRFP Cluj-Napoca die verfahrensrechtlichen Rügen, die Cridar erhoben hatte, zurück, setzte die Entscheidung über die Begründetheit des Einspruchs aber gemäß Art. 277 Abs. 1 Buchst. a der Steuerverfahrensordnung aus. Zur Begründung führte sie aus, dass die Behörde, die über den Einspruch zu entscheiden habe, solange das Strafverfahren nicht durch eine Entscheidung beendet sei, mit der der Verdacht, den die Prüfungsbehörden hinsichtlich der Realität der streitigen Erwerbe geäußert hätten, bestätigt oder entkräftet werde, außerstande sei, in der Sache zu entscheiden.

24 Cridar erhob am 29. Juni 2017 bei der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) Klage. Sie beantragte, den Bescheid der DGRFP Cluj-Napoca vom 16. März 2017 aus verfahrensrechtlichen Gründen für nichtig zu erklären, hilfsweise, den Bescheid für nichtig zu erklären und der DGRFP Cluj-Napoca aufzugeben, in der Sache über den Einspruch zu entscheiden. Cridar beantragte ferner, die Vollziehung des Steuerbescheids gemäß Art. 15 der Verwaltungsgerichtsordnung bis zur rechtskräftigen Entscheidung des Strafverfahrens auszusetzen.

25 Die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) wies die Klage mit Urteil vom 29. September 2017 ab. Zur Begründung führte sie insbesondere aus, dass die DGRFP Cluj-Napoca hinsichtlich der Frage, ob es zweckmäßig sei, die Entscheidung über den Einspruch auszusetzen, um zu verhindern, dass zu ein und demselben rechtlichen Sachverhalt widersprüchliche Entscheidungen ergingen, über ein Ermessen verfüge. Die Entscheidung dieser Behörde, die Entscheidung über den Einspruch auszusetzen, bis im Strafverfahren darüber entschieden worden sei, ob die streitigen Erwerbe real gewesen seien, sei daher rechtmäßig. Der Antrag, die Vollziehung des Steuerbescheids auszusetzen, bis im Strafverfahren eine rechtskräftige Entscheidung ergangen sei, wurde von der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) mit der Begründung abgelehnt, dass anhand der geltend gemachten Rechtswidrigkeitsgründe nicht offensichtlich sei, dass der Steuerbescheid rechtswidrig wäre, und dass nicht dargetan worden sei, dass unmittelbar ein Schaden drohe. Die Entscheidung, mit der dem gemäß Art. 14 der Verwaltungsgerichtsordnung gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben worden sei (siehe oben, Rn. 22), habe für die Entscheidung über einen vergleichbaren Antrag, der gemäß Art. 15 der Verwaltungsgerichtsordnung gestellt werde, wegen des Unterschieds, der zwischen diesen beiden Verfahren hinsichtlich der zeitlichen Wirkungen bestehe, keine Bindungswirkung.

26 Gegen dieses Urteil legte Cridar am 11. Oktober 2017 bei der Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof, Rumänien), dem vorlegenden Gericht, Kassationsbeschwerde ein. Mit ihrer Kassationsbeschwerde macht Cridar insbesondere geltend, dass die DGRFP Cluj-Napoca in dem Bescheid vom 16. März 2017, mit dem über ihren Einspruch entschieden worden sei, abweichend von den im Rahmen der zweiten Steuerprüfung getroffenen Feststellungen ausgeführt habe, dass lediglich Anhaltspunkte dafür gefunden worden seien, dass die streitigen Erwerbe möglicherweise fiktiv gewesen seien, und dass über die Frage, ob diese fiktiv gewesen seien oder nicht, erst mit der endgültigen Entscheidung im Strafverfahren entschieden werde. Wegen dieser widersprüchlichen Auffassungen hinsichtlich der erhobenen Beweise, ihres rechtlichen Werts und ihrer Eignung, nachzuweisen, dass Umsätze fiktiv oder real seien, stecke der Steuerpflichtige in der Zwickmühle. Er habe keinerlei Möglichkeit, sein Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben. Mit der nationalen Regelung sei offenbar eine zusätzliche Voraussetzung für die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug eingeführt worden, nämlich, dass im Strafverfahren bestätigt werde, dass die betreffenden Umsätze real gewesen seien. Eine solche Voraussetzung ergebe sich weder aus den einschlägigen Vorschriften des Unionsrechts noch aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs.

27 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass es, da die materielle Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids vom 3. November 2016 nicht Gegenstand des bei ihm anhängigen Rechtsstreits sei, nicht darüber befinden könne, ob die Umstände, die in dem Bescheid genannt würden, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs genügten, um das Recht auf Vorsteuerabzug versagen zu können.

28 Das vorlegende Gericht weist ferner darauf hin, dass Cridar derzeit keine gerichtliche Entscheidung über die Begründetheit ihres Einspruchs erlangen könne, da ein Steuerbescheid nach der nationalen Rechtsprechung gemäß Art. 281 der Steuerverfahrensordnung nur dann vor Gericht angefochten werden könne, wenn mit ihm gleichzeitig die Entscheidung angefochten werde, mit der über die Begründetheit des Einspruchs entschieden worden sei. Im vorliegenden Fall habe die Steuerbehörde, die die Entscheidung vom 16. März 2017 erlassen habe, aber lediglich das Verfahren ausgesetzt. Nach Art. 278 Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung habe der Einspruch keine aufschiebende Wirkung. Dies gelte auch für die Zeit, in der die Entscheidung über ihn ausgesetzt sei. Im Übrigen habe ein Steuerbescheid immer zur Folge, dass die Steuerlast auf den Steuerpflichtigen übertragen werde.

29 Das vorlegende Gericht fragt sich deshalb, ob es gegen den in der Mehrwertsteuerrichtlinie verbürgten Grundsatz der Steuerneutralität verstoße, dass die Steuerbehörde in einem ersten Schritt einen Steuerbescheid erlasse, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug mit sofortiger Wirkung versagt werde, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt nicht über sämtliche objektiven Informationen über die Beteiligung des Steuerpflichtigen an einem Mehrwertsteuerbetrug verfüge, und in einem zweiten Schritt die Entscheidung über den gegen den Steuerbescheid eingelegten Einspruch ausgesetzt werde, bis der Sachverhalt in einem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, in dem die Beteiligung des Steuerpflichtigen an dem Steuerbetrug festgestellt werden solle, aufgeklärt worden sei. Es fragt sich ferner, ob eine solche Vorgehensweise insoweit mit dem in Art. 47 der Charta verbürgten Recht auf ein faires Verfahren vereinbar sei, als der Steuerbescheid in der Zeit, in der die Entscheidung über den gegen ihn erhobenen Einspruch ausgesetzt sei, vollziehbar bleibe, ohne dass der Steuerpflichtige den Steuerbescheid vor Gericht anfechten könne, da dies den Erlass einer Entscheidung, mit der über die Begründetheit des Einspruchs entschieden worden sei, voraussetze. Es könne dabei einen Unterschied machen, ob die Vollziehung der angefochtenen Bescheide unter den Voraussetzungen der Art. 14 und 15 der Verwaltungsgerichtsordnung ausgesetzt worden sei, so dass die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorläufig keine Wirkung entfalte.

30 Die Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof) hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 47 der Charta dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die es den Steuerbehörden, nachdem sie einen Steuerbescheid erlassen haben, mit dem die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug abgelehnt wird, erlauben, die Entscheidung über den gegen den Steuerbescheid eingelegten Einspruch bis zum Abschluss eines Strafverfahrens auszusetzen, das zusätzliche objektive Anhaltspunkte für die Beteiligung des Steuerpflichtigen an dem in Rede stehenden Steuerbetrug liefern könnte?

2. Könnte die Antwort des Gerichtshofs auf die vorstehende Frage anders ausfallen, wenn dem Steuerpflichtigen während der Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch vorläufige Maßnahmen gewährt würden, mit denen die Wirkungen der Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug ausgesetzt werden?

Zu den Vorlagefragen

31 Es bietet sich an, die beiden Vorlagefragen zusammen zu prüfen. Das vorlegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 47 der Charta dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die es den nationalen Steuerbehörden erlaubt, die Entscheidung über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid, mit dem einem Steuerpflichtigen wegen seiner Beteiligung an einem Steuerbetrug das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, bis zum Abschluss eines Strafverfahrens, das zusätzliche objektive Informationen über die Beteiligung an dem Steuerbetrug liefern könnte, auszusetzen, und ob es insoweit erheblich ist, dass der Steuerpflichtige für die Zeit, in der das Verfahren ausgesetzt ist, eine Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids erwirken kann.

32 Hierzu ist als Erstes festzustellen, dass das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden, sofern die materiellen wie auch formalen Anforderungen oder Bedingungen, denen dieses Recht unterliegt, von den Steuerpflichtigen, die es ausüben wollen, eingehalten werden (Urteile vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 31).

33 Allerdings ist die Bekämpfung von Betrug, Steuerhinterziehung und etwaigen Missbräuchen ein Ziel, das mit der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird, und der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist. Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (Urteile vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 45).

34 Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst einen Betrug begeht, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen war. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann daher nur unter der Voraussetzung versagt werden, dass aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb dieser Gegenstände oder der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine vom Lieferer bzw. Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder

nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 46).

35 Da die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug eine Ausnahme von dem Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es den Steuerbehörden, die objektiven Umstände rechtlich hinreichend nachzuweisen, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige selbst einen Mehrwertsteuerbetrug begangen hat oder wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in einen Betrug einbezogen war (Urteile vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 50).

36 Da das Unionsrecht keine Regeln über die Modalitäten der Beweiserhebung beim Mehrwertsteuerbetrug vorsieht, müssen die betreffenden objektiven Umstände von der Steuerverwaltung gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts ermittelt werden. Diese Regeln dürfen jedoch die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigen und müssen die durch das Unionsrecht, insbesondere die Charta, garantierten Rechte beachten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 4. Juni 2020, C. F. [Steuerprüfung], C-430/19, EU:C:2020:429, Rn. 45).

37 Vor diesem Hintergrund und vorbehaltlich dieser Voraussetzungen hat der Gerichtshof in dem Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), in Rn. 68 entschieden, dass das Unionsrecht dem, dass die Steuerbehörde im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens zur Feststellung einer missbräuchlichen Praxis im Bereich der Mehrwertsteuer Beweise verwenden darf, die im Rahmen eines parallel geführten, noch nicht abgeschlossenen Strafverfahrens gegen den Steuerpflichtigen erlangt wurden, nicht entgegensteht, sofern die durch das Unionsrecht, insbesondere die Charta, garantierten Rechte beachtet werden. Unter dieser Voraussetzung muss sich die nationale Steuerbehörde bei der Feststellung eines Mehrwertsteuerbetrugs auch auf Beweise stützen können, die in nicht abgeschlossenen Strafverfahren, die nicht gegen den Steuerpflichtigen geführt werden, oder in konnexen Verwaltungsverfahren, an denen der Steuerpflichtige nicht beteiligt war, erlangt wurden, wie der Gerichtshof in Rn. 38 des Urteils vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), im Wesentlichen entschieden hat.

38 Unter der Voraussetzung, dass die durch das Unionsrecht, insbesondere die Charta, garantierten Rechte beachtet werden, steht das Unionsrecht demnach grundsätzlich auch nicht dem entgegen, dass die Steuerbehörden im Rahmen der Prüfung eines Einspruchs gegen einen Steuerbescheid, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, die Entscheidung über den Einspruch aussetzen, um weitere objektive Beweise dafür zu erlangen, dass der Steuerpflichtige an dem Steuerbetrug beteiligt war, wegen dessen das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde. Denn, da das Unionsrecht unter der genannten Voraussetzung nicht dem entgegensteht, dass die Steuerbehörde in einem Verwaltungsverfahren zur Feststellung eines Betrugs oder eines Missbrauchs im Bereich der Mehrwertsteuer Beweise verwertet, die in einem Strafverfahren erlangt wurden, kann es unter derselben Voraussetzung grundsätzlich auch nicht dem entgegenstehen, dass ein solches Verwaltungsverfahren – auch im Stadium der Prüfung des Einspruchs gegen den Steuerbescheid, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde – ausgesetzt wird, insbesondere um zu vermeiden, dass einander widersprechende Entscheidungen

ergehen, die geeignet sind, die Rechtssicherheit zu beeinträchtigen, oder – wie im Ausgangsrechtsstreit – um die Erhebung etwaiger weiterer Beweise zu ermöglichen, die dann bei der Prüfung des Einspruchs herangezogen werden könnten.

39 Da in solchen Fällen bereits ein Steuerbescheid ergangen ist, mit dem dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, und da dieses Recht ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt, ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch die Mitgliedstaaten geltenden Grundsätze, im Besonderen jene der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit, bei Bestehen von nicht untermauerten bloßen Zweifeln der nationalen Steuerverwaltung an der tatsächlichen Durchführung der der Ausstellung einer Steuerrechnung zugrunde liegenden Umsätze einer Verweigerung des Vorsteuerabzugs gegenüber dem steuerpflichtigen Empfänger dieser Rechnung entgegenstehen, wenn er neben dieser Rechnung keine anderen Nachweise für das tatsächliche Vorliegen der getätigten Umsätze vorlegen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 50, und vom 4. Juni 2020, C. F. [Steuerprüfung], C-430/19, EU:C:2020:429, Rn. 44 und 49). Das Recht auf Vorsteuerabzug kann nicht auf der Grundlage von Vermutungen versagt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Im vorliegenden Fall weist das vorlegende Gericht in seiner ersten Frage ausdrücklich darauf hin, dass die Aussetzung des Verfahrens, um die es im Ausgangsverfahren geht, angeordnet worden sei, weil das Strafverfahren, bis zu dessen Abschluss das Verfahren ausgesetzt worden sei, möglicherweise „weitere“ objektive Beweise für die Beteiligung des Steuerpflichtigen an dem Steuerbetrug liefern werde, wegen dessen das Recht auf Vorsteuerabzug im Steuerbescheid versagt worden sei.

41 Da die Vorlagefragen auf dieser tatsächlichen Annahme beruhen – die das vorlegende Gericht gleichwohl zu überprüfen haben wird – und der Gerichtshof diese Annahme wegen der klaren Aufgabentrennung, die zwischen ihm und den nationalen Gerichten im Verfahren gemäß Art. 267 AEUV besteht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. Oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 19, und vom 9. September 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, Rn. 13 und die dort angeführte Rechtsprechung), nicht in Frage stellen kann, ist, um dem vorlegenden Gericht eine vollständige Antwort zu geben, davon auszugehen, dass die Annahme zutrifft, und mit der Prüfung fortzufahren.

42 Daher ist, da es im Ausgangsverfahren nicht nur um die Modalitäten der Beweiserhebung durch die nationalen Steuerbehörden, sondern auch um die Aussetzung der Entscheidung über einen Einspruch geht, im Hinblick auf die Autonomie, über die die Mitgliedstaaten hinsichtlich der Ausgestaltung ihrer Verwaltungsverfahren verfügen, als Zweites festzustellen, dass die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Steuerpflichtigen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, mangels einer einschlägigen Unionsregelung Sache der Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats sind; sie dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige innerstaatliche Sachverhalte regeln (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz) (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. November 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, Rn. 28 und 29 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Was den Äquivalenzgrundsatz angeht, ist im vorliegenden Fall festzustellen, dass aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht ersichtlich ist, dass Art. 277 Abs. 1 Buchst. a der Steuerverfahrensordnung, auf dessen Grundlage im vorliegenden Fall das Verfahren ausgesetzt worden ist, nur speziell für Prüfungen der Verpflichtungen im Bereich der Mehrwertsteuer gelten würde, womit – vorbehaltlich der Überprüfungen, die das vorlegende Gericht insoweit vorzunehmen haben wird – ein Verstoß gegen diesen Grundsatz ausscheidet (vgl. entsprechend Urteil vom 9. November 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, Rn. 30).

44 Was den Effektivitätsgrundsatz angeht, ist nicht ersichtlich, dass die Aussetzung der Entscheidung über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, als solche die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte im Verwaltungsverfahren praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren würde.

45 Als Drittes ist im Hinblick auf die oben in Rn. 38 angestellten Erwägungen zum einen festzustellen, dass die aus dem Recht auf eine gute Verwaltung, das einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts widerspiegelt, folgenden Anforderungen, insbesondere das Recht jeder Person, dass ihre Angelegenheiten unparteiisch und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden, im Rahmen eines Steuerprüfungsverfahrens, mit dem ein Mitgliedstaat das Unionsrecht durchführt, Anwendung finden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, Rn. 43 und 44 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 21. Oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, Rn. 48).

46 Da es in einem Rechtsstreit wie dem, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, letztlich darum geht, wie die Steuerverwaltung ihre Kontrollbefugnisse ausübt, um ihre sich aus der Anwendung des Unionsrechts ergebende Verpflichtung zu erfüllen, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und Betrug zu bekämpfen, stellt das Verfahren, in dem der Einspruch gegen einen Steuerbescheid geprüft wird, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, eine Durchführung des Unionsrechts durch den betreffenden Mitgliedstaat dar, so dass in ihm das Recht auf eine gute Verwaltung beachtet werden muss (vgl. entsprechend Urteil vom 9. November 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Wenn ihr das Unionsrecht nicht entgegenstehen soll, darf eine Aussetzung des Verfahrens wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, mithin auch nicht das Recht auf eine gute Verwaltung verletzten, insbesondere nicht zu einer übermäßig langen Verzögerung des Einspruchsverfahrens führen.

48 Zum anderen ist festzustellen, dass die durch die Charta garantierten Rechte auch auf einen Rechtsstreit wie den des Ausgangsverfahrens Anwendung finden. Die Aussetzung des Verfahrens, die vor dem vorlegenden Gericht angefochten wird, ist nämlich Teil eines Verwaltungsverfahrens, in dem einem Steuerpflichtigen wegen seiner Beteiligung an einem Steuerbetrug, mit dem gegen die Grundsätze verstoßen wird, die für das vom Unionsgesetzgeber geschaffene gemeinsame Mehrwertsteuersystem gelten, das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, und stellt damit eine Durchführung des Unionsrechts im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta dar (vgl. entsprechend Urteil vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Das vorlegende Gericht hat insoweit Fragen zur Auslegung von Art. 47 der Charta, nach dem jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, das Recht hat, nach Maßgabe der in ihm vorgesehenen Bedingungen bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen, als Cridar, solange die Entscheidung über den Einspruch gegen den Steuerbescheid, mit dem ihr das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, ausgesetzt ist, keine Klage erheben kann. Klage kann nach den einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften nämlich erst erhoben werden, nachdem eine Entscheidung über die Begründetheit des Einspruchs ergangen ist.

50 Zwar hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass der Grundsatz des wirksamen gerichtlichen Rechtsschutzes mehrere Elemente umfasst, zu denen u. a. das Recht auf Zugang zu den Gerichten gehört (Urteil vom 30. Juni 2016, Toma und Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung). Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht aber ebenfalls hervor, dass das Recht auf Zugang zu den Gerichten kein absolutes Recht ist und daher verhältnismäßigen, einem legitimen Zweck dienenden und dieses Recht nicht in seinem Wesensgehalt antastenden Beschränkungen unterworfen sein kann (Urteil vom 30. Juni 2016, Toma und Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

51 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass Cridar, solange die Entscheidung über ihren Einspruch ausgesetzt ist, in der Tat daran gehindert ist, gegen den Steuerbescheid, mit dem ihr das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, Klage zu erheben. Wie bereits ausgeführt, wird mit der Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch aber ein legitimes Ziel verfolgt (siehe oben, Rn. 38) und ist Cridar nicht unangemessen lang an der Erhebung einer Klage gehindert (siehe oben, Rn. 45 bis 47). Ferner ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten, dass im Ausgangsverfahren unstreitig ist, dass Cridar gegen die Entscheidung, mit der über die Begründetheit ihres Einspruchs entschieden werden wird, Klage erheben können wird. Daher kann nicht davon ausgegangen werden, dass das Recht eines Steuerpflichtigen wie Cridar auf Zugang zu den Gerichten, wie es durch Art. 47 der Charta garantiert wird, durch eine solche Aussetzung der Entscheidung über einen Einspruch unverhältnismäßig beeinträchtigt würde.

52 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist für die Wirksamkeit der durch Art. 47 der Charta gewährleisteten gerichtlichen Kontrolle ferner erforderlich, dass der Betroffene Kenntnis von den Gründen, auf denen die ihm gegenüber ergangene Entscheidung beruht, erlangen kann, entweder durch die Lektüre der Entscheidung selbst oder durch eine auf seinen Antrag hin erfolgte Mitteilung dieser Gründe, unbeschadet der Befugnis des zuständigen Gerichts, von der betreffenden Behörde die Übermittlung dieser Gründe zu verlangen, um es ihm zu ermöglichen, seine Rechte unter den bestmöglichen Bedingungen zu verteidigen und in Kenntnis aller Umstände zu entscheiden, ob es für ihn von Nutzen ist, das zuständige Gericht anzurufen, und um dieses vollständig in die Lage zu versetzen, die Kontrolle der Rechtmäßigkeit der fraglichen nationalen Entscheidung auszuüben (Urteil vom 24. November 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 und C-226/19, EU:C:2020:951, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Wenn eine Aussetzung der Entscheidung über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, mit Art. 47 der Charta in Einklang stehen soll, muss die Entscheidung, mit der die Aussetzung verfügt wird, daher zudem in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht begründet sein, nicht nur, damit der Steuerpflichtige erfährt, aus welchen Gründen angenommen wird, dass die Aussetzung des Verfahrens erforderlich ist, um zweckmäßig über seinen Einspruch entscheiden zu können, und er seine Rechte unter den

bestmöglichen Bedingungen verteidigen kann, sondern auch, um den Richter, der über eine Klage gegen die Entscheidung, das Verfahren auszusetzen, zu entscheiden hat, vollständig in die Lage zu versetzen, die Kontrolle der Rechtmäßigkeit dieser Entscheidung auszuüben.

54 Im Übrigen ergibt sich die Verpflichtung der Verwaltung, ihre Entscheidungen zu begründen, wenn sie das Unionsrecht durchführt, bereits aus dem Recht auf eine gute Verwaltung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. November 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 und C-226/19, EU:C:2020:951, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55 Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass sich am Ende herausstellt, dass dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug unter Verstoß gegen das Unionsrecht versagt worden ist, ist als Viertes noch darauf hinzuweisen, dass das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte darstellt, die dem Einzelnen aus dem Unionsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Die Mitgliedstaaten sind daher grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zu erstatten. Dem Antrag auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer liegt der Anspruch auf Rückzahlung rechtsgrundlos gezahlter Beträge zugrunde, der die Folgen der Unvereinbarkeit der Abgabe mit dem Unionsrecht dadurch beheben soll, dass die mit der Abgabe zu Unrecht auferlegte wirtschaftliche Belastung des Wirtschaftsteilnehmers, der sie letztlich tatsächlich getragen hat, neutralisiert wird (Urteile vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 29 und 30 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 24).

56 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Unternehmer durch die Abzugsregelung vollständig von der im Rahmen all seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet folglich die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten im Prinzip selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, Rn. 19, und vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

57 Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses zwar über einen gewissen Spielraum verfügen, dass diese Einzelheiten aber den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürfen, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet wird. Insbesondere müssen diese Einzelheiten es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Vorsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgt und dass dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf keinen Fall ein finanzielles Risiko entstehen darf (Urteile vom 6. Juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 12. Mai 2021, technoRent International u. a., C-844/19, EU:C:2021:378, Rn. 37 und 38).

58 Der Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems verlangt, dass die finanziellen Verluste, die dem Steuerpflichtigen, wenn ihm der Mehrwertsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die fehlende Verfügbarkeit der fraglichen Geldbeträge entstehen, durch die Zahlung von Verzugszinsen ausgeglichen werden (vgl. in

diesem Sinne Urteile vom 6. Juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 12. Mai 2021, technoRent International u. a., C-844/19, EU:C:2021:378, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

59 Diese Grundsätze sind entsprechend auch in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens anwendbar, da die unrechtmäßige Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch einen sofort vollziehbaren Steuerbescheid ebenfalls bewirkt, dass dem Steuerpflichtigen der Betrag, der der Vorsteuer entspricht, deren Abzug unter Verstoß gegen das Unionsrecht versagt wurde, nicht zur Verfügung steht.

60 Wenn eine Aussetzung der Entscheidung über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, in Einklang mit dem Unionsrecht stehen soll, muss die einschlägige nationale Regelung daher für den Fall, dass sich herausstellen sollte, dass der Vorsteuerabzug unter Verstoß gegen das Unionsrecht versagt worden ist, vorsehen, dass der Steuerpflichtige den entsprechenden Betrag in angemessener Frist erstattet verlangen kann, gegebenenfalls nebst Verzugszinsen.

61 Als Fünftes ist schließlich festzustellen, dass es, sofern die sich aus den vorstehenden Erwägungen ergebenden Anforderungen eingehalten werden, nicht erforderlich ist, dass während der Dauer der Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch stets auch die Vollziehung des Steuerbescheids, gegen den der Einspruch eingelegt wurde, ausgesetzt wird. Es genügt, wenn die einschlägige nationale Regelung vorsieht, dass es im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes möglich ist, die Vollziehung bei begründeten Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids auszusetzen, wenn dies erforderlich ist, um eine schwere, nicht wiedergutzumachende Beeinträchtigung der Interessen des Steuerpflichtigen zu verhindern.

62 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 47 der Charta dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung, die es den nationalen Steuerbehörden erlaubt, die Entscheidung über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid, mit dem einem Steuerpflichtigen wegen seiner Beteiligung an einem Steuerbetrug das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, auszusetzen, um zusätzliche objektive Informationen über die Beteiligung an dem Steuerbetrug zu erlangen, nicht entgegenstehen, sofern erstens die Aussetzung nicht zu einer übermäßig langen Verzögerung des Einspruchsverfahrens führt, zweitens die Entscheidung, mit der die Aussetzung verfügt wird, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht begründet ist und einer gerichtlichen Kontrolle unterzogen werden kann und drittens der Steuerpflichtige, falls sich herausstellen sollte, dass der Vorsteuerabzug unter Verstoß gegen das Unionsrecht versagt worden ist, den entsprechenden Betrag in angemessener Frist erstattet verlangen kann, gegebenenfalls nebst Verzugszinsen. Unter diesen Voraussetzungen ist es nicht erforderlich, dass während der Dauer der Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch auch die Vollziehung des Steuerbescheids, gegen den der Einspruch eingelegt wurde, ausgesetzt wird, es sei denn, dies ist bei begründeten Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids erforderlich, um eine schwere, nicht wiedergutzumachende Beeinträchtigung der Interessen des Steuerpflichtigen zu verhindern.

Kosten

63 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem 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 (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung, die es den nationalen Steuerbehörden erlaubt, die Entscheidung über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid, mit dem einem Steuerpflichtigen wegen seiner Beteiligung an einem Steuerbetrug das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde, auszusetzen, um zusätzliche objektive Informationen über die Beteiligung an dem Steuerbetrug zu erlangen, nicht entgegenstehen, sofern erstens die Aussetzung nicht zu einer übermäßig langen Verzögerung des Einspruchsverfahrens führt, zweitens die Entscheidung, mit der die Aussetzung verfügt wird, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht begründet ist und einer gerichtlichen Kontrolle unterzogen werden kann und drittens der Steuerpflichtige, falls sich herausstellen sollte, dass der Vorsteuerabzug unter Verstoß gegen das Unionsrecht versagt worden ist, den entsprechenden Betrag in angemessener Frist erstattet verlangen kann, gegebenenfalls nebst Verzugszinsen. Unter diesen Voraussetzungen ist es nicht erforderlich, dass während der Dauer der Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch auch die Vollziehung des Steuerbescheids, gegen den der Einspruch eingelegt wurde, ausgesetzt wird, es sei denn, dies ist bei begründeten Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids erforderlich, um eine schwere, nicht wiedergutzumachende Beeinträchtigung der Interessen des Steuerpflichtigen zu verhindern.

Unterschriften