SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN ELEANOR SHARPSTON

vom 13. März 2008 [1]

1. Eine in Italien niedergelassene Gesellschaft erhielt von nicht in Italien niedergelassenen Betreibern Seeverkehrsdienstleistungen, die in ihren Rechnungen keine Mehrwertsteuer verlangten. Irrtümlich war sie der Ansicht, dass diese Dienstleistungen befreit wären, und stellte sie nicht in ihre Aufzeichnungen über die Mehrwertsteuer ein. Nach dem Reverse-Charge-Mechanismus (Mechanismus der Umkehr der Steuerschuldnerschaft) hätte sie sich aber selbst als Steuerschuldner für die Eingangsumsatzsteuer für diese Lieferungen erklären sollen, die sie dann von ihrer Ausgangsumsatzsteuer hätte abziehen sollen. Das hätte zwei Buchungen mit sich gebracht, die sich gegenseitig ausgeglichen hätten, so dass keine Zahlung an die Steuerverwaltung geschuldet gewesen wäre.

2. Die Gesellschaft erreichte dasselbe Ergebnis jedoch dadurch, dass sie keine Eingangsumsatzsteuer anmeldete oder abzog, sondern die Ausgangsumsatzsteuer voll zahlte.

3. Nachdem die Steuerverwaltung den Fehler entdeckt hatte, forderte sie die nicht angemeldete Eingangsumsatzsteuer aufgrund ihrer Befugnis aus dem innerstaatlichen Recht zur Nachveranlagung der für die vier vorhergehenden Jahre gemachten Mehrwertsteuererklärungen nach, lehnte aber jeden Vorsteuerabzug ab, der nicht in der Erklärung für das zweite Jahr, das auf das Jahr der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts folgte, verlangt worden war; Grundlage dafür war wieder eine Ausschlussfrist nach innerstaatlichem Recht.

4. In den vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen der Commissione tributaria provinciale di Genova wird daher die Frage aufgeworfen, ob die sich aus dieser Diskrepanz zwischen den beiden Fristen ergebende Situation, die dazu führt, dass die Steuerverwaltung Mehrwertsteuer verlangt, die nicht geschuldet gewesen wäre, wenn die Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen wären, mit dem Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft vereinbar ist.

1 — Originalsprache: Englisch.

Einschlägiges Gemeinschaftsrecht

5. Das Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft ist jetzt in der Richtlinie 2006/112 [2] geregelt, mit der die bestehende Regelung zum 1. Januar 2007 aufgehoben und mit dem Ziel ersetzt worden ist, alle anwendbaren Bestimmungen klar und wirtschaftlich in der Struktur und im Wortlaut neu zu fassen, ohne jedoch grundsätzlich zu inhaltlichen Änderungen zu führen [3].

6. Die vorliegende Rechtssache betrifft die Jahre 2000 und 2001, als die wichtigsten Bestimmungen in der Ersten und in der Sechsten Richtlinie [4] enthalten waren. Im Folgenden werde ich mich auf die Bestimmungen dieser Richtlinien beziehen; für die leichtere Lesbarkeit werde ich dies im Präsens tun, obwohl sie nicht mehr in Kraft sind. Ihr wesentlicher Inhalt und weitgehend ihr Wortlaut sind unverändert in der Richtlinie 2006/112 enthalten; für Vergleichszwecke werde ich auch deren entsprechende Bestimmungen angeben.

7. Die Grundmerkmale des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sind in Art. 2 der Ersten Richtlinie dargelegt [5]:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis auf die Einzelhandelsstufe einschließlich angewandt.

…“

2 — Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

3 — Vgl. 3. Erwägungsgrund.

4 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. Nr. 71, S. 1301); Sechste 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, mehrmals geändert).

5 — Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112.

8. Der Mechanismus des Vorsteuerabzugs wird für interne Umsätze in einem Mitgliedstaat durch Art. 17 Abs. 1 und 2 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [6] geregelt:

„(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,

…“

9. So wird Steuerpflichtigen normalerweise auf jeder Zwischenstufe der Lieferkette Mehrwertsteuer (Eingangsumsatzsteuer oder Vorsteuer) von ihren Lieferanten berechnet, und sie berechnen ihren Kunden Mehrwertsteuer (Ausgangsumsatzsteuer). Sie zahlen dann bei der Steuerverwaltung den Betrag dieser Ausgangsumsatzsteuer abzüglich des Betrags der betreffenden Vorsteuer.

10. Das ist jedoch nicht immer der Fall.

11. Erstens sieht Art. 17 Abs. 6 und 7 der Sechsten Richtlinie bestimmte Ausnahmen zum Vorsteuerabzugsrecht vor. Nach Abs. 6 können die Mitgliedstaaten, solange der Rat nicht festlegt, welche Ausgaben nicht abziehbar sind, alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind (während auf jeden Fall diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen werden, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen). Nach Abs. 7 können Mitgliedstaaten aus Konjunkturgründen und vorbehaltlich eines Konsultationsverfahrens die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen oder stattdessen die Gegenstände, die der Steuerpflichtige selbst hergestellt oder im Inland erworben oder auch eingeführt hat, in der Weise besteuern, dass diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim Erwerb entsprechender Gegenstände zu entrichten wäre.

6 — Zur maßgeblichen Zeit war der Wortlaut des Art. 17 Abs. 2 in Art. 28f enthalten. Art. 17 Abs. 1 und 2 entsprechen heute die Art. 167 und 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112.

12. Zweitens sind einige Umsätze von der Mehrwertsteuer befreit, in welchem Fall der Verbraucher nichts abziehen kann, auch wenn er die Lieferungen für Zwecke seiner besteuerten Ausgangsumsätze verwendet.

13. Unter solchen befreiten Umsätzen sind die Vercharterung und Vermietung von Schiffen, die auf hoher See zur Ausübung einer Handelstätigkeit eingesetzt sind [7].

14. Drittens schuldet nicht der Lieferant, sondern der Kunde bei bestimmten Kategorien von Lieferungen die Mehrwertsteuer. In solchen Fällen zieht der Lieferant die Vorsteuer entsprechend ab, stellt dem Kunden aber keine Ausgangsumsatzsteuer in Rechnung. Der Kunde muss selbst die Mehrwertsteuer für den Umsatz anmelden, aber soweit die Lieferung für seine eigenen steuerbaren Ausgangsumsätze verwendet wird, ist der Betrag unmittelbar nach Art. 17 Abs. 1 und 2 abziehbar.

15. So schuldet nach Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie [8] „der Empfänger einer in Artikel 28b [Teil] C … genannten Dienstleistung, der im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist, wenn die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird“, die Steuer für Dienstleistungen, die er empfängt [9]. Art. 28b Teil C [10] erstreckt sich auf „Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung“, die in Abs. 1 definiert werden als „jede Beförderung von Gütern, bei der der Abgangs- und Ankunftsort in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten liegen“ und für die nach Abs. 2 der Ort der Dienstleistungen der Abgangsort ist.

16. In Bezug auf die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in solchen Fällen bestimmt Art. 18 Abs. 1 Buchst. d [11]: „Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige … bei der Entrichtung der Steuer als Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger im Falle der Anwendung des Artikels 21 Ziffer 1 die von jedem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten erfüllen.“

7 — Art. 15 Abs. 5 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 4 Buchst. a der Sechsten Richtlinie; Art. 148 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112.

8 — Art. 28g in der maßgeblichen Fassung; vgl. Art. 196 der Richtlinie 2006/112.

9 — Dieser Mechanismus ist allgemein als „Reverse-Charge“-Verfahren bekannt. Nach anderen Bestimmungen des Art. 21 Nr. 1 ist es auch auf andere Arten von Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen anwendbar, bei denen der Erbringer nicht im Mitgliedstaat des Empfängers (oder im Mitgliedstaat, in dem die Lieferung bewirkt wird) ansässig ist, unabhängig davon, ob er innerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder nicht.

10 — Vgl. Art. 47 und 48 der Richtlinie 2006/112.

11 — In Art. 28f Abs. 2; Art. 178 Buchst. f der Richtlinie 2006/112.

17. Nach Art. 18 Abs. 2 und 3 [12] gilt:

„(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."

18. Art. 22 der Sechsten Richtlinie [13] legt den Mehrwertsteuerschuldnern einige weitreichende Verpflichtungen auf, von denen jedoch nur die folgenden für die vorliegende Rechtssache potenziell relevant erscheinen:

„(2) a) Jeder Steuerpflichtige hat Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen.

…

(4) a) Jeder Steuerpflichtige hat innerhalb eines Zeitraums, der von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegen ist, eine Steuererklärung abzugeben. Dieser Zeitraum darf zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten. Der Steuerzeitraum kann von den Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate festgelegt werden. Die Mitgliedstaaten können jedoch andere Zeiträume festlegen, sofern diese ein Jahr nicht überschreiten.

b) Die Steuererklärung muss alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthalten, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der sich auf diese Steuer und Abzüge beziehenden Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Festlegung der Bemessungsgrundlage erforderlich ist.

…

12 — Art. 179 und 180 der Richtlinie 2006/112.

13 — Art. 28h in der maßgeblichen Fassung; vgl. Art. 213 bis 271 der Richtlinie 2006/112.

(7) Die Mitgliedstaaten ergreifen die erforderlichen Maßnahmen, damit die Personen, die nach Artikel 21 Ziffer 1 Buchstaben … 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

19. Die Mehrwertsteuerrichtlinien der Gemeinschaft werden gegenwärtig im Wesentlichen durch das Decreto del Presidente della Repubblica (Dekret des Präsidenten der Republik) Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 (im Folgenden: DPR 633/72) in der geänderten Fassung ins italienische Recht umgesetzt.

20. Art. 17 Abs. 3 Satz 1 DPR 633/72 lautet:

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

21. Art. 19 Abs. 1 DPR 633/72 bestimmt u. a.:

„Das Recht auf Abzug der Steuer auf erworbene oder eingeführte Gegenstände und Dienstleistungen entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht, und kann längstens bis zur Steuererklärung 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."

22. Art. 23 Abs. 1 und 2 verpflichtet Steuerpflichtige dazu, binnen 15 Tagen die Ausgangsrechnungen in das dafür bestimmte Register einzutragen, wobei die fortlaufende Nummer, das Ausstellungsdatum, der steuerpflichtige Betrag und der Steuerbetrag, getrennt für jeden Steuersatz, und in den Fällen des Art. 17 Abs. 3 der Name des Lieferanten oder Erbringers anzugeben sind.

23. Nach Art. 25 Satz 1 müssen Steuerpflichtige die Rechnungen über die bezogenen oder eingeführten Gegenstände und Dienstleistungen, einschließlich derjenigen im Sinne des Art. 17 Abs. 3, fortlaufend nummerieren und vor der periodischen Zahlung oder der Jahressteuererklärung, in deren Rahmen das Recht auf Abzug der betreffenden Steuer ausgeübt wird, in das dafür bestimmte Register eintragen.

24. Nach Art. 54 Abs. 5 gilt: „Unbeschadet der späteren Festsetzungshandlung innerhalb der Fristen des Art. 57 kann sich die Mehrwertsteuerstelle, wenn … Umstände hervorgehen, aus denen sich ganz oder teilweise nicht angemeldete Umsätze oder ganz oder teilweise unberechtigte Abzüge ergeben, darauf beschränken, die Steuer oder den Steuermehrbetrag oder den Anrechnungsminderbetrag auf der Grundlage dieser Umstände festzusetzen."

25. Schließlich lautet Art. 57 Abs. 1 Satz 1:

„Berichtigungsbescheide und Festsetzungsbescheide gemäß Art. 54… müssen bei Meidung des Ausschlusses bis zum 31. Dezember des vierten Jahres bekannt gegeben werden, das auf das Jahr der Abgabe der Steuererklärung folgt."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

26. Ecotrade SpA (im Folgenden: Ecotrade) ist eine italienische Gesellschaft, die im internationalen Handel mit Hüttensand und anderen Zutaten für die Herstellung von Zement tätig ist. In den Jahren 2000 und 2001 [14] ließ sie einige dieser Materialien von Italien über das Meer in andere Mitgliedstaaten verschiffen, wobei sie Reedereien in Anspruch nahm, die nicht in Italien ansässig waren. Diese Reedereien stellten Ecotrade Rechnungen für ihre Dienstleistungen aus, die sie als „Vercharterung eines Schiffs" oder als „Verschiffung" bezeichneten. Keine der Rechnungen enthielt Mehrwertsteuer, und einige stellten ausdrücklich fest, dass die Dienstleistungen befreit seien.

27. Ecotrade hielt folglich alle diese Dienstleistungen für Vercharterung oder Vermietung von Seeschiffen, die nach den

14 — Rechtssache C-95/07 betrifft das Steuerjahr 2001, Rechtssache C-96/07 das Steuerjahr 2000.

nationalen Bestimmungen zur Umsetzung des Art. 15 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie [15] von der Mehrwertsteuer befreit sind. Sie trug sie deshalb ganz normal als Erwerb in ihre Aufzeichnungen ein, schloss sie aber nicht in ihre Mehrwertsteueraufzeichnungen oder -erklärungen ein.

28. Nach einer Überprüfung entschied die Steuerverwaltung, dass Verschiffungsdienstleistungen Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung seien, für die Ecotrade nach den nationalen Bestimmungen zur Umsetzung der Art. 21 Nr. 1 Buchst. b und 28b Teil C der Sechsten Richtlinie mehrwertsteuerpflichtig sei. Ecotrade erkennt diese Neueinstufung unter einigen kleinen Vorbehalten an. Es gibt keinen Anhaltspunkt für Betrug oder für Unredlichkeit.

29. Daher hätte Ecotrade die Mehrwertsteuer für die Verschiffungsdienstleistungen anmelden und als Vorsteuer eintragen müssen. Sie hätte diese Steuer geschuldet, hätte sie aber gleichzeitig von ihrer Ausgangsumsatzsteuer abziehen können. Ihre Gesamtsteuerschuld wäre deshalb nicht betroffen gewesen.

30. Im Dezember 2004 verlangte die Steuerverwaltung nach Art. 54 Abs. 5 und Art. 57 Abs. 1 DPR 633/72 und innerhalb der in der letzteren Vorschrift genannten Frist die Zahlung der fraglichen Mehrwertsteuer in Höhe eines Gegenwerts von etwa 320 000 Euro für die beiden Steuerjahre, was einer Mehrwertsteuer zum Standardsteuersatz von 20 % auf Rechnungen in Höhe eines Gegenwerts von etwa 1 600 000 Euro entspricht [16]. Sie lehnte jedoch den Abzug derselben Beträge durch Ecotrade ab, da die Frist dazu nach Art. 19 Abs. 1 DPR 633/72 abgelaufen sei. Sie erlegte Ecotrade weiter Geldbußen in Höhe von knapp über 360 000 Euro auf.

31. Ecotrade focht diese Ablehnung und die Geldbußen vor dem vorlegenden Gericht an, das folgende Fragen zur Entscheidung vorlegt:

1. Sind Art. 17, Art. 21 Nr. 1 und Art. 22 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates 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

15 — Vgl. oben, Nr. 13.

16 — Die in der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-95/07 genannten Zahlen scheinen die Anwendung eines Mehrwertsteuersatzes von leicht über 20 % widerzuspiegeln. Es wird keine Erklärung gegeben, aber der Unterschied scheint für die Lösung der Frage ohne Belang zu sein.

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 in einem „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 77/388/EWG des Rates 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?

32. Ecotrade, die italienische und die zyprische Regierung sowie die Kommission haben Erklärungen vorgelegt und sind — mit Ausnahme der zyprischen Regierung — in der mündlichen Verhandlung vertreten gewesen.

Beurteilung

Vorbemerkung

33. Das Vorabentscheidungsersuchen könnte allgemein so ausgelegt werden, dass es in erster Linie die allgemeine Frage aufwirft, ob eine Zweijahresfrist für die Ausübung des Abzugsrechts mit dem Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft vereinbar ist, und nur in zweiter Linie die Frage, ob dies in dem besonderen Fall so ist, dass der Reverse-Charge-Mechanismus anwendbar ist und die Steuerverwaltung eine längere Frist für die Nachforderung nicht ordnungsgemäß angemeldeter Steuer hat.

34. Ich stimme jedoch mit der italienischen Regierung und der Kommission darin überein, dass es nicht erforderlich ist, sich zu eingehend auf die allgemeine Frage zu konzentrieren, die für sich allein nicht zentral für das Ausgangsverfahren ist. Die

wesentliche Frage ist die Vereinbarkeit des Ergebnisses der Anwendung der italienischen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht unter den für Ecotrade gegebenen Umständen.

35. Die Umstände, die nach Meinung des nationalen Gerichts im Zusammenspiel zu diesem Ergebnis führen, sind: i) die „Zweijahresfrist“ [17] für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts, ii) die „Vierjahresfrist“ [18] der Steuerverwaltung für die Nachforderung und iii) der Reverse-Charge-Mechanismus, nach dem die vom Steuerpflichtigen geschuldete Vorsteuer normalerweise durch sein Abzugsrecht für dieselbe Steuer genau ausgeglichen wird.

36. Obwohl der Zusammenhang mit diesem Mechanismus unzweifelhaft eine Schlüsselrolle in dieser Rechtssache spielt, ist es jedoch meiner Ansicht nach zumindest ebenso wichtig, festzustellen, dass das Ergebnis, gegen das Ecotrade sich wendet, nicht durch das bloße Zusammenspiel dieser drei Faktoren, sondern durch die Neueinstufung ihrer Eingangsumsätze als steuerbar statt als freigestellt ausgelöst wurde.

17 — Genauer endet die Frist mit der Einreichung der Anmeldung für das zweite Jahr, das auf das Jahr folgt, in dem das Abzugsrecht entstanden ist.

18 — Genauer das Ende des vierten Jahres, das auf das Jahr der Abgabe der Anmeldung folgt. Ecotrade hat in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen festgestellt, dass diese Frist normalerweise durch zeitlich befristete Vorschriften auf fünf, sechs oder sieben Jahre ausgedehnt werde.

37. Obwohl das vorlegende Gericht formal zwei Fragen zur Beurteilung der italienischen Bestimmungen im Hinblick auf verschiedene Vorschriften der Sechsten Richtlinie stellt, halte ich es schließlich für sinnvoller, beide gemeinsam zu behandeln.

Möglichkeit einer Frist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

38. Weder in den vom nationalen Gericht in den Fragen genannten Vorschriften noch sonst irgendwo in der Sechsten Richtlinie ist eine besondere Frist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorgesehen oder ausdrücklich die Möglichkeit oder das Verbot genannt, eine solche Frist nach nationalem Recht vorzusehen.

39. Mindestens bei einer dieser Vorschriften kann man jedoch trotzdem davon ausgehen, dass sie stillschweigend zulässt, eine Frist vorzusehen: Art. 18 Abs. 1 Buchst. d, der auf von den Mitgliedstaaten für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorgeschriebene Förmlichkeiten Bezug nimmt. Dass eine Frist gesetzt werden darf, scheint sich außerdem aus den Vorschriften von Art. 18 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 3 zu ergeben. Abs. 2 bestimmt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die Beträge auszuüben ist, die im gleichen Erklärungszeitraum, in dem das Recht entstanden ist, geschuldet sind, und nach Abs. 3 können die Mitgliedstaaten die Bedingungen festlegen, unter

denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, das Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben, wenn er u. a. diese Bedingung nicht erfüllt hat. Zusammengenommen implizieren die beiden Vorschriften, dass ein Mitgliedstaat verlangen kann, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf den fraglichen Erklärungszeitraum [19] oder einen längeren Zeitraum auszuüben ist.

40. Ich teile daher nicht Ecotrades Ansicht, dass das Recht auf Vorsteuerabzug so grundlegend sei, dass seine Ausübung überhaupt keiner Frist unterworfen werden könne. Das Recht ist in der Tat grundlegend, aber aus Gründen der Rechtssicherheit (und der finanziellen Sicherheit) ist es auch wichtig, dass abgeschlossene steuerliche Sachverhalte nicht unbegrenzt in Frage gestellt werden können.

41. Wenn die Sechste Richtlinie es also einem Mitgliedstaat ermöglicht, zu verlangen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in dem Erklärungszeitraum ausgeübt wird, in dem es entstanden ist, so stellt sich nicht die Frage, ob ein längerer Zeitraum wie die nach dem italienischen Recht erlaubten vollen zwei Jahre allgemein unrechtmäßig beschränkend ist.

19 — Vorbehaltlich der Anforderungen der Äquivalenz und Effektivität (vgl. Nr. 42).

42. Es ist lediglich zu berücksichtigen, dass eine solche Frist (die in vielfältiger Weise mit der für die Rechtsverfolgung der Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen nationalen Abgaben vergleichbar ist) auf alle Fälle den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität genügen muss [20]. Sie darf daher nicht ungünstiger sein als bei entsprechenden Sachverhalten, die nur innerstaatlichem Recht unterliegen [21], und sie darf die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. In den Ausführungen vor dem Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache ist weder ein Vergleich mit einer auf entsprechende Sachverhalte anwendbaren Frist, die nur innerstaatlichem Recht unterliegen, angestellt worden, noch ist vorgetragen worden, dass eine Frist von zwei vollen Jahren die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug allgemein — und nicht nur unter den besonderen Umständen — praktisch unmöglich machte oder übermäßig erschwerte.

Möglichkeit der Nachveranlagung durch die Steuerverwaltung nach Ablauf einer solchen Frist

Allgemein

43. Dass die Steuerverwaltung über eine Frist verfügen können sollte, innerhalb deren

20 — Vgl. z. B. Urteil vom 11. Juli 2002, Marks and Spencer (C-62/00, Slg. 2002, I-6325, Randnrn. 34 ff.).

21 — Mir scheint, dass die Kommission fehlgeht, wenn sie vorträgt (falls ich es richtig verstanden habe), dass der Grundsatz der Äquivalenz auf das Verhältnis des Zeitraums, der dem Steuerpflichtigen zusteht, zu demjenigen, über den die Steuerverwaltung verfügt, anwendbar ist.

sie die Mehrwertsteuererklärungen der Steuerpflichtigen überprüfen und diese, soweit erforderlich, nachveranlagen kann, und dass diese Frist im Interesse der Rechtssicherheit einer Grenze unterliegen dürfte, lässt sich wohl nicht in Abrede stellen.

44. Es ist auch nichts gegen den Gedanken einzuwenden, dass die der Steuerverwaltung für die Überprüfung und Nachveranlagung gewährte Frist länger sein sollte als die, innerhalb deren der Steuerpflichtige eine endgültige Anmeldung seiner Steuerschuld und seiner Ansprüche auf Vorsteuerabzug abgeben muss. Eine solche Anmeldung kann erst geprüft werden, nachdem sie abgegeben worden ist [22].

45. Stellt sich bei einer solchen Überprüfung heraus, dass noch eine nicht angemeldete Mehrwertsteuer geschuldet wird, so kann — und in der Tat sollte — dies geltend gemacht und der entsprechende Betrag eingezogen werden.

46. Die Entdeckung einer Steuerschuld wirkt sich auch nicht auf ein bestehendes Recht zum Vorsteuerabzug aus, das nicht von der Steuerschuld abhängt. Ob der Steuerpflichtige ein solches Recht innerhalb einer anwendbaren nationalen Frist der von mir beschriebenen Art ausgeübt hat oder nicht, ist eine von der Nachveranlagung seiner Ausgangsumsatzsteuer eindeutig losgelöste Frage.

22 — Vgl. Urteil vom 19. November 1998, SFI (C-85/97, Slg. 1998, I-7447, Randnr. 32).

Unter den Umständen der vorliegenden Rechtssache

47. Dies gilt jedoch nicht, wenn sich aus der Überprüfung eine nicht angemeldete geschuldete Mehrwertsteuer ergibt, die, wenn sie ordnungsgemäß angemeldet worden wäre, zu einem gleichzeitigen Abzugsrecht geführt hätte, ein Vorsteuerabzugsrecht mangels einer solchen Steuerschuld aber nicht bestehen konnte. In solchen Fällen ist die fehlende Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug untrennbar verbunden mit der fehlenden Anmeldung der Steuerschuld, die die Steuerverwaltung nun beitreiben möchte [23].

48. Wenn der Vorsteuerabzug und die Steuerschuld zwei Seiten derselben Medaille sind, muss eine Nachveranlagung durch die Steuerverwaltung logischerweise beide berücksichtigen. Die Beitreibung der Steuerschuld, ohne gleichzeitig das Recht auf Vorsteuerabzug zuzulassen, liefe außerdem vollständig dem Grundsatz der Neutralität zuwider, der grundlegend für das ganze Mehrwertsteuersystem ist.

49. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, soll der Unternehmer durch die

23 — Im vorliegenden Verfahren befindet sich Ecotrade aufgrund des Reverse-Charge-Mechanismus in einer solchen Situation, aber eine ähnliche Situation könnte bestehen, wenn ein Steuerpflichtiger seine Ausgangslieferungen (die tatsächlich steuerbar wären) als befreit einordnete und daher keinen Vorsteuerabzug auf für diese Lieferungen verwendete Gegenstände oder Dienstleistungen vornehmen konnte.

Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das System gewährleistet die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen [24].

50. Im Gegensatz dazu würde die Anwendung der italienischen Regelung in der von der Steuerverwaltung in der vorliegenden Rechtssache gewünschten Art die steuerliche Neutralität ersetzen, die (wenn auch auf einer unrichtigen Grundlage) durch eine beträchtliche Belastung erreicht würde, von der der Unternehmer grundsätzlich hätte befreit werden sollen — und zu einem höheren erhobenen Gesamtsteuerbetrag führen als dem, der hätte erhoben werden sollen.

Mögliche Rechtfertigungen für die Nachforderung nicht angemeldeter Steuern bei gleichzeitiger Ablehnung der Ausübung eines damit verbundenen Vorsteuerabzugsrechts

51. Es stellt sich die Frage, ob es nicht trotzdem eine Rechtfertigung für das Außerkraftsetzen des grundlegenden Erfordernisses der Neutralität auf der Grundlage einer Gemeinschaftsbestimmung gibt. Das nationale Gericht nimmt in seinen Fragen auf die Art. 17, 18 Abs. 1 Buchst. d, 21 Nr. 1 und 22 der Sechsten Richtlinie [25] Bezug. Von diesen wurden die Art. 17 Abs. 6 und 7, 18 Abs. 1 Buchst. d und 22 Abs. 7 und 8 in verschiedenen Verfahrensstadien als geeignet angesehen, eine Rechtfertigung für die Anwendung der italienischen Regelung in der von der Steuerverwaltung gewünschten Weise zu liefern.

52. Wie die zyprische Regierung zu Recht feststellt, geht es im Hinblick auf Art. 17 Abs. 6 und 7 nicht um den *Ausschluss* der betreffenden Steuer vom Vorsteuerabzugs*recht*, sondern um eine *Begrenzung* der *Ausübung* dieses Rechts unter gewissen Umständen. Eine solche Begrenzung fällt nicht in den Anwendungsbereich des Art. 17 Abs. 6 oder 7, der den vollständigen Ausschluss bestimmter Arten von Eingangsumsätzen betrifft.

53. Von den anderen genannten Bestimmungen gibt Art. 18 Abs. 1 Buchst. d den Mitgliedstaaten das Recht, Förmlichkeiten für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzuschreiben; in Art. 22 Abs. 7 wird von ihnen verlangt, dass sie Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass Unternehmer, die nach dem

24 — Vgl. kürzlich Urteil vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, Slg. 2007, I-1315, Randnr. 22).

25 — Vgl. oben, Nrn. 8, 11 und 15 bis 18.

Reverse-Charge-Mechanismus für die Eingangsumsatzsteuer haften, ihre Verpflichtungen zur Erklärung und Zahlung erfüllen; und Art. 22 Abs. 8 gibt ihnen das Recht, weitere Pflichten für die genaue Erhebung der Steuer und zur Vermeidung von Steuerhinterziehung vorzusehen.

54. Die italienische und die zyprische Regierung halten diese Bestimmungen für geeignet, die Anwendung der italienischen Regelung in der von der Steuerverwaltung in der vorliegenden Rechtssache gewünschten Art zu rechtfertigen, insbesondere da dies wahrscheinlich die ordnungsgemäße, rechtzeitige und genaue Anmeldung fördert und Betrug oder Steuerhinterziehung verhindert.

55. Ich stimme dem nicht zu. Während die fraglichen Bestimmungen gewiss zulassen, dass Formalitäten und Strafen bei Nichtbeachtung dieser Formalitäten vorgesehen werden (bekanntlich wurden Ecotrade in der vorliegenden Rechtssache beträchtliche Geldbußen auferlegt, doch ist die Frage von deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht vom vorlegenden Gericht nicht aufgeworfen worden), rechtfertigen sie keine Verfälschung des Mehrwertsteuersystems selbst.

Das Urteil Collée

56. In diesem Zusammenhang ist es sachdienlich, das neuere Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Collée [26] in Erinnerung zu rufen. Da es einige Parallelen zur vorliegenden Rechtssache aufweist, werde ich es umfassend wiedergeben.

57. Einem Kfz-Händler stand ein Provisionsanspruch nur für Verkäufe an Abnehmer in seinem Gebiet zu. Um einen Provisionsanspruch auf Verkäufe an einen Kunden in einem anderen Mitgliedstaat zu erhalten, schaltete er einen Zwischenhändler ein, der die Fahrzeuge pro forma kaufte und weiterverkaufte. Er stellte diesem Zwischenhändler Rechnungen mit ausgewiesener Mehrwertsteuer aus, für die dieser einen Vorsteuerabzug geltend machte. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, da der Umsatz ein Scheingeschäft gewesen sei. Der Kfz-Händler passte dann seine Aufzeichnungen an die tatsächliche Situation an. Das Finanzamt erhöhte seine steuerpflichtigen Umsätze um den Kaufpreis der Fahrzeuge, versagte aber die Steuerfreiheit (durch Vorsteuerabzug, was bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung normalerweise der Fall gewesen wäre) mit der Begründung, dass seine Aufzeichnungen nicht laufend und unmittelbar nach dem jeweiligen Umsatz entsprechend den Regeln nach der nationalen Rechtsprechung vorgenommen worden seien [27].

58. Der Gerichtshof stellte fest, dass die Befreiung einer innergemeinschaftlichen

26 — Urteil vom 27. September 2007 (C-146/05, Slg. 2007, I-7861).

27 — Vgl. Randnrn. 12 bis 18 des Urteils.

Lieferung im Mitgliedstaat der Versendung mit der (Reverse-Charge-)Besteuerung wie bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedstaat der Ankunft die Doppelbesteuerung und die Verletzung der steuerlichen Neutralität vermeidet [28].

59. Art. 22 der Sechsten Richtlinie regle formelle Pflichten in Bezug auf Aufzeichnungen, Rechnungen, Steuererklärungen und Aufstellungen. Nach Abs. 8 dieses Artikels könnten die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachteten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern. Solche Maßnahmen dürften jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sei, oder die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen [29].

60. Eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig mache, ohne in Betracht zu ziehen, ob die materiellen Anforderungen erfüllt seien, gehe über das hinaus, was erforderlich sei, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen [30].

28 — Randnrn. 21 bis 23 (in denen die Urteile vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 16, vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Randnr. 54, vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 49, und vom 27. September 2007, Twoh International, C-184/05, Slg. 2007, I-7897, Randnr. 22, angeführt werden).

29 — Randnrn. 25 und 26 (in denen das Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 52, der Beschluss vom 3. März 2004, Transport Service, C-395/02, Slg. 2004, I-1991, Randnr. 29, sowie die Urteile vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel, C-454/98, Slg. 2000, I-6973, Randnr. 59, und vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 92, angeführt werden).

30 — Randnr. 29.

61. Die Umsätze seien nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern. Für eine Lieferung, die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfülle, werde keine Mehrwertsteuer geschuldet [31].

62. Da unbestreitbar eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt worden sei, habe die steuerliche Neutralität im Ausgangsverfahren erfordert, dass eine Mehrwertsteuerbefreiung gewährt werde, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt gewesen seien, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt habe. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert habe, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden seien [32].

63. Es sei nämlich wichtig, zu ermöglichen, dass Änderungen bei der Einordnung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die nach der Durchführung dieses Umsatzes vorgenommen worden seien, in der Buchführung des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könnten. Der innergemeinschaftliche Charakter einer Lieferung im Fall einer nachträglichen Korrektur der Buchführung sei demnach anzuerkennen, sofern die objektiven Kriterien erfüllt seien [33].

31 — Randnr. 30 (in der die Urteile Optigen u. a., Randnr. 44, Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 41, sowie der Beschluss Transport Service, Randnrn. 18 und 19, angeführt werden).

32 — Randnr. 31.

33 — Randnr. 33.

64. Ob es erheblich sei, dass der Steuerpflichtige zunächst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert habe, und ob es für die Steuerbefreiung auf seinen guten Glauben ankomme, hänge davon ab, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens des betroffenen Mitgliedstaats bestehe. Um die Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, müssten die Mitgliedstaaten die Möglichkeit vorsehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweise. Jedoch verlange der Grundsatz der Neutralität, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt habe, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden könne, ohne dass eine solche Berichtigung von seinem guten Glauben abhängig gemacht werden dürfe. Dasselbe gelte für eine Korrektur der Buchführung, um die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu erlangen [34].

65. Die Nichterhebung der Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung, die zunächst zu Unrecht als Lieferung im Inland qualifiziert worden sei, die grundsätzlich zu einer Erhebung von Mehrwertsteuer geführt hätte, könne nicht als eine Gefährdung des Steueraufkommens angesehen werden. Die Einnahme stehe dem Mitgliedstaat des Endverbrauchs zu [35].

66. Schließlich hindere das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran, die Verschleierung des Vorliegens eines innergemeinschaftlichen Umsatzes unter bestimmten Voraussetzungen als versuchte Mehrwertsteuerhinterziehung zu behandeln und die nach nationalem Recht vorgesehenen Geldbußen zu verhängen. Solche Sanktionen müssten aber immer in angemessenem Verhältnis zur Schwere der missbräuchlichen Handlung stehen [36].

Übertragung auf die vorliegende Rechtssache

67. Mir scheint, die Begründung des Gerichtshofs in der Rechtssache Collée kann ganz ohne Abstriche auf die vorliegende Rechtssache übertragen werden. Ich möchte dies wie folgt tun.

68. Der Reverse-Charge-Mechanismus soll die Doppelbesteuerung verhindern und die steuerliche Neutralität absichern. Maßnahmen nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. d oder Art. 22 Abs. 7 oder 8 der Sechsten Richtlinie

34 — Randnrn. 34 und 35 (in denen die Urteile Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnrn. 60 und 63, und vom 6. November 2003, Karageorgou u. a., C-78/02 bis C-80/02, Slg. 2003, I-13295, Randnr. 50, angeführt werden). Die offensichtliche Diskrepanz zwischen den beiden Stellungnahmen in Bezug auf die Erforderlichkeit des guten Glaubens rührt von der Tatsache her, dass der Gerichtshof in Schmeink & Cofreth und Strobel der Ansicht war, dass das Erfordernis des guten Glaubens, das er im Urteil vom 13. Dezember 1989, Genius Holding (C-342/87, Slg. 1989, 4227), genannt hatte, nicht wesentlich gewesen sei (vgl. Schmeink & Cofreth und Strobel, insbesondere Randnrn. 50 bis 58).

35 — Randnr. 37.

36 — Randnr. 40 (in der das Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnr. 62, angeführt wird).

dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele, für die sie zugelassen sind, erforderlich ist, oder die Neutralität in Frage stellen. Eine Maßnahme, die das Recht auf Vorsteuerabzug von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne in Betracht zu ziehen, ob die materiellen Anforderungen erfüllt sind, geht über das hinaus, was erforderlich ist. Die Umsätze sind nämlich nach ihren objektiven Merkmalen zu besteuern. Wenn ein Umsatz die Voraussetzungen für Steuerabzug erfüllt, ist der Vorsteuerabzug möglich. Wenn die Steuerschuld durch den Reverse-Charge-Mechanismus zu einem Vorsteuerabzugsrecht führt, ist es aufgrund der steuerlichen Neutralität erforderlich, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt waren, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hatte. Es ist wichtig, die Änderung der Einordnung einer Lieferung in der Buchführung des Steuerpflichtigen zu ermöglichen. Deren wahrer Charakter ist im Fall einer nachträglichen Korrektur der Buchführung anzuerkennen, sofern die objektiven Kriterien erfüllt sind. Wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, verlangt der Grundsatz der Neutralität, dass Mehrwertsteuererklärungen, die irrtümlich erfolgt sind, berichtigt werden können. Eine solche Gefahr besteht nicht, wenn sich die Steuerschuld und das Vorsteuerabzugsrecht gegenseitig ausgleichen. Geeignete und verhältnismäßige Geldbußen können trotzdem für die fehlende ordnungsgemäße Anmeldung der Umsätze auferlegt werden.

Ergebnis

69. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die von der Commissione tributaria provinciale di Genova vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

1. Die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinien der Gemeinschaft schließen nicht aus, dass eine Ausschlussfrist im innerstaatlichen Recht für die Ausübung

des Vorsteuerabzugsrechts eines Steuerpflichtigen bei Gegenständen und Dienstleistungen, die er für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, vorgesehen ist, sofern die fragliche Frist nicht ungünstiger als bei entsprechenden Sachverhalten, die nur innerstaatlichem Recht unterliegen, ist und die Ausübung der Rechte nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.

2. Die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinien der Gemeinschaft schließen nicht aus, dass die Steuerverwaltung die Mehrwertsteuererklärungen eines Steuerpflichtigen sogar nach dem Ablauf einer solchen vorgesehenen Ausschlussfrist überprüft und die geschuldete, aber nicht gezahlte Steuer nachfordert.

3. In einer Situation jedoch, in der sich bei einer solchen Überprüfung eine nicht angemeldete geschuldete Mehrwertsteuer ergibt, die, wäre sie angemeldet worden, zu einem gleichzeitigen Abzugsrecht geführt hätte, kann die Steuerschuld nur unter Berücksichtigung des Vorsteuerabzugsrechts beigetrieben werden.