



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

7. März 2018*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Löschung der mehrwertsteuerlichen Registrierung – Pflicht zur Abführung der Mehrwertsteuer, die während des Zeitraums vereinnahmt wurde, in dem die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gelöscht war – Nichtanerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug für die in diesem Zeitraum getätigten Erwerbe“

In der Rechtssache C-159/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curtea de Apel Constanța (Berufungsgericht Constanța, Rumänien) mit Entscheidung vom 10. März 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 29. März 2017, in dem Verfahren

Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius

gegen

**Ministerul Finanțelor Publice – A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați – Serviciul Soluționare Contestații,
A.N.A.F – D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2
Constanța**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten E. Levits (Berichterstatter) sowie der Richter A. Borg Barthet und F. Biltgen,

Generalanwalt: H. Saugmandsgaard Øe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der rumänischen Regierung, vertreten durch R.-H. Radu, C.-M. Florescu und E. Gane als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und G.-D. Balan als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

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

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 167 bis 169 und 179 sowie von Art. 213 Abs. 1, Art. 214 Abs. 1 Buchst. a und Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1), in der hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius (Einzelunternehmen Dobre M. Marius, im Folgenden: Dobre) auf der einen sowie dem Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații (Ministerium für öffentliche Finanzen – Staatliche Steuerverwaltungsagentur – Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Galați – Rechtsbehelfsstelle) und der Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța (Staatliche Steuerverwaltungsagentur – Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Galați – Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Constanța – Steuerprüfungsdienst Nr. 2 für natürliche Personen Constanța) (im Folgenden zusammen: Steuerverwaltung) auf der anderen Seite wegen des Rechts auf Vorsteuerabzug für Erwerbe, die Dobre während des Zeitraums getätigt hat, in der ihre mehrwertsteuerliche Registrierung gelöscht war.

Rechtlicher Rahmen

Richtlinie 2006/112

- 3 Art. 167 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

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

- 4 Art. 168 in Titel X („Vorsteuerabzug“) dieser Richtlinie sieht vor:

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

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

...“

- 5 Gemäß Art. 178 Buchst. a der Richtlinie muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen ausüben zu können, u. a. die folgende Bedingung erfüllen:

„... eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen“.

6 Art. 179 Abs. 1 der Richtlinie sieht vor:

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

7 Art. 213 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Jeder Steuerpflichtige hat die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen.

...“

8 Art. 214 der Richtlinie stellt klar:

„(1) Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit folgende Personen jeweils eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalten:

a) jeder Steuerpflichtige, der in ihrem jeweiligen Gebiet Lieferungen von Gegenständen bewirkt oder Dienstleistungen erbringt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und bei denen es sich nicht um Lieferungen von Gegenständen oder um Dienstleistungen handelt, für die die Mehrwertsteuer gemäß den Artikeln 194 bis 197 sowie 199 ausschließlich vom Dienstleistungsempfänger beziehungsweise der Person, für die die Gegenstände oder Dienstleistungen bestimmt sind, geschuldet wird; hiervon ausgenommen sind die in Artikel 9 Absatz 2 genannten Steuerpflichtigen;

...“

9 Art. 250 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„Jeder Steuerpflichtige hat eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der für diese Steuer und Abzüge maßgeblichen Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erforderlich ist.“

10 Art. 252 der Richtlinie stellt klar:

„(1) Die Mehrwertsteuererklärung ist innerhalb eines von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegenden Zeitraums abzugeben. Dieser Zeitraum darf zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten.

(2) 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.“

11 In Art. 273 der Richtlinie heißt es:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

...“

Rumänisches Recht

12 Art. 11 Abs. 1³ der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) (*Monitorul Oficial al României* Nr. 927 vom 23. Dezember 2003) lautet:

„In Rumänien ansässige Steuerpflichtige, deren mehrwertsteuerliche Registrierung gemäß Art. 153 Abs. 9 Buchst. b bis e und Buchst. h gelöscht wurde, sind während dieser Zeit nicht berechtigt, die Mehrwertsteuer auf getätigte Erwerbe als Vorsteuer abzuziehen, aber verpflichtet, gemäß den Vorschriften von Titel VI vereinnahmte Mehrwertsteuer auf in diesem Zeitraum getätigte steuerbare Umsätze abzuführen. Für während des Zeitraums, in dem die betreffende Person keine gültige Mehrwertsteueridentifikationsnummer hat, getätigte Erwerbe von Gegenständen und/oder Dienstleistungen, die für Umsätze bestimmt sind, die nach dem Zeitpunkt der mehrwertsteuerlichen Registrierung getätigt werden und für die gemäß Titel VI ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wird die Mehrwertsteuer zugunsten des Steuerpflichtigen berichtigt, indem sie in die erste vom Steuerpflichtigen nach der mehrwertsteuerlichen Registrierung eingereichte Steuererklärung im Sinne von Art. 156² – bzw. gegebenenfalls in eine spätere Steuererklärung – aufgenommen wird; dies gilt für die Steuer bezüglich

- a) im Zeitpunkt der Registrierung gelagerter Gegenstände und nicht in Anspruch genommener Dienstleistungen, die auf der Grundlage eines Inventars festgestellt werden;
- b) Sachanlagen, einschließlich Investitionsgüter, für die der Zeitraum für die Berichtigung des Abzugs noch nicht abgelaufen ist, sowie in der Errichtungsphase befindliche Sachanlagen, die auf der Grundlage eines Inventars festgestellt werden und die im Zeitpunkt der Registrierung der betreffenden Person zuzuordnen sind. Im Fall von Sachanlagen, die keine Investitionsgüter sind, wird die entsprechende Steuer für die im Zeitpunkt der Registrierung noch nicht amortisierten Werte berichtigt. Bei Investitionsgütern findet Art. 149 Anwendung;
- c) Erwerbe von später zu erlangenden Gegenständen und Dienstleistungen, d. h. solche, hinsichtlich deren gemäß Art. 134² Abs. 2 Buchst. a und b der Steueranspruch vor dem Zeitpunkt der Registrierung entstanden ist und deren steuerbegründende Tatsache, d. h. die Lieferung oder Leistung, nach diesem Zeitpunkt eintritt“.

13 In Art. 153 Abs. 9 Buchst. d dieses Gesetzes heißt es:

„Die zuständigen Steuerbehörden löschen die mehrwertsteuerliche Registrierung einer Person gemäß diesem Artikel,

...

- d) wenn diese Person während eines Kalenderhalbjahrs keine Mehrwertsteuererklärung im Sinne von Art. 156² abgegeben hat, sich aber nicht in der von Buchst. a oder Buchst. b erfassten Situation befindet, mit Wirkung vom ersten Tag des auf das betreffende Kalenderhalbjahr folgenden zweiten

Monats. Diese Bestimmungen gelten nur für Personen, deren Steuerzeitraum der Monat oder das Quartal ist. Ab der Erklärung für den Monat Juli 2012 löschen die Steuerbehörden bei Personen, deren Steuerzeitraum der Kalendermonat ist, bzw. ab der Erklärung für das dritte Quartal des Jahres 2012 bei Steuerpflichtigen, deren Steuerzeitraum das Quartal ist, die mehrwertsteuerliche Registrierung einer Person, wenn sie sechs aufeinanderfolgende Monate – im Fall von Personen, deren Steuerzeitraum der Kalendermonat ist – bzw. zwei aufeinanderfolgende Quartale – im Fall von Steuerpflichtigen, deren Steuerzeitraum das Quartal ist, die sich aber nicht in der von Buchst. a oder Buchst. b erfassten Situation befinden – keine Steuererklärung im Sinne von Art. 156² abgegeben hat, im ersten Fall mit Wirkung vom ersten Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Frist für die Abgabe der sechsten Erklärung abgelaufen ist, und im zweiten Fall mit Wirkung vom ersten Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Frist für die Abgabe der zweiten Erklärung abgelaufen ist.“

14 In Art. 153 Abs. 9¹ dieses Gesetzes heißt es:

„Das Verfahren zur Löschung der mehrwertsteuerlichen Registrierung richtet sich nach den geltenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen. Nach einer gemäß Art. 9 Buchst. a bis e und h erfolgten Löschung der mehrwertsteuerlichen Registrierung registrieren die zuständigen Steuerbehörden mehrwertsteuerpflichtige Personen gemäß Abs. 7¹ wie folgt:

...

- c) auf Antrag des Steuerpflichtigen in dem von Abs. 9 Buchst. d erfassten Fall ab dem Tag der Bekanntgabe der Entscheidung über die mehrwertsteuerliche Registrierung auf der Grundlage der folgenden vom Steuerpflichtigen übermittelten Angaben oder Dokumente:
1. Vorlage der nicht fristgerecht eingereichten Steuererklärungen;
 2. Vorlage eines mit Gründen versehenen Antrags, aus dem hervorgeht, dass sich der Steuerpflichtige verpflichtet, die Steuererklärungen innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Fristen einzureichen;

...“

15 Art. 156³ Abs. 10 dieses Gesetzes bestimmt:

„Steuerpflichtige, deren Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gemäß Art. 153 Abs. 9 Buchst. a bis e gelöscht wurde, müssen gemäß Art. 11 Abs. 1¹ und 1³ eine Erklärung über die abzuführende vereinnahmte Steuer einreichen, und zwar bis einschließlich zum 25. des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Steueranspruch für die getätigten Lieferungen von Gegenständen/erbrachten Dienstleistungen und/oder für die Erwerbe von Gegenständen und/oder Dienstleistungen, hinsichtlich deren sie Steuerschuldner sind und die in dem Zeitraum getätigt wurden, in dem der Steuerpflichtige keine gültige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer hatte, entstanden sind. ...

...“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

16 Dobre war im Zeitraum vom 13. Juli 2011 bis zum 31. Juli 2012 in Rumänien mehrwertsteuerlich registriert.

17 Sie unterließ es, bei der Steuerverwaltung die Mehrwertsteuererklärungen für das vierte Quartal des Jahres 2011 und für das erste Quartal des Jahres 2012 einzureichen, was dazu führte, dass ihre mehrwertsteuerliche Registrierung mit Wirkung vom 1. August 2012 gelöscht wurde.

- 18 Vom 1. August 2012 bis zum 31. Juli 2013 stellte Dobre weiterhin Rechnungen mit Mehrwertsteuer aus, ohne die dazugehörigen Mehrwertsteuererklärungen zu fertigen.
- 19 Am 30. Januar 2014 reichte Dobre die Mehrwertsteuererklärungen für das vierte Quartal des Jahres 2011 sowie für das erste und das zweite Quartal des Jahres 2012 ein.
- 20 Im Anschluss an eine Steuerprüfung, die zwischen dem 1. Juli und dem 4. August 2015 durchgeführt worden war, erließ die Steuerverwaltung einen Steuerbescheid, mit dem Dobre u. a. zur Zahlung eines Betrags von 183 301 rumänischen Lei (RON) (ungefähr 39 982 Euro) verpflichtet wurde (im Folgenden: Steuerbescheid), was der Mehrwertsteuer entsprach, die sie während des Zeitraums vereinnahmt hatte, in dem sie nicht mehrwertsteuerlich registriert war.
- 21 Dobre beantragte, den geforderten Betrag wegen der Mehrwertsteuer, die sie während des Zeitraums, in dem sie nicht mehrwertsteuerlich registriert gewesen sei, für die Gegenstände und Dienstleistungen entrichtet habe, die sie verwendet habe, um gegenüber juristischen Personen Dienstleistungen im Rahmen ihres Gesellschaftszwecks zu erbringen, um 123 266 RON (ungefähr 26 887 Euro) herabzusetzen, was die Steuerverwaltung ablehnte.
- 22 Gegen den Steuerbescheid und die Zurückweisung ihres Antrags auf Herabsetzung legte Dobre Einspruch ein, der jedoch zurückgewiesen wurde.
- 23 Nunmehr erhob Dobre beim Tribunalul Constanța (Landgericht Constanța, Rumänien) eine u. a. gegen den Steuerbescheid gerichtete Klage, die ebenfalls keinen Erfolg hatte.
- 24 Daraufhin legte Dobre gegen das Urteil des Tribunalul Constanța (Landgericht Constanța) beim vorliegenden Gericht, der Curtea de Apel Constanța (Berufungsgericht Constanța, Rumänien), ein Rechtsmittel ein.
- 25 Das vorliegende Gericht führt aus, dass die Weigerung gegenüber einem Steuerpflichtigen, die Mehrwertsteuer, die er für die Durchführung seiner Tätigkeiten entrichtet hat, als Vorsteuer abzuziehen, und die ihm gleichzeitig auferlegte Verpflichtung, die mit den von ihm erbrachten Dienstleistungen in Zusammenhang stehende Mehrwertsteuer abzuführen, obwohl er nicht mehr für Mehrwertsteuerzwecke registriert gewesen sei, gemäß Art. 273 der Richtlinie 2006/112 der Bekämpfung der Steuerumgehung diene. Es hat jedoch Zweifel, ob eine solche Regelung mit dem fundamentalen Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug vereinbar ist.
- 26 Unter diesen Umständen hat die Curtea de Apel Constanța (Berufungsgericht Constanța) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Art. 167, 168, 169 und 179 sowie Art. 213 Abs. 1, Art. 214 Abs. 1 Buchst. a und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einen Steuerpflichtigen, dessen mehrwertsteuerliche Registrierung gelöscht wurde, verpflichtet, Mehrwertsteuer an den Staat abzuführen, die er in dem Zeitraum vereinnahmt hat, in dem seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gelöscht war, ihm aber nicht das Recht zuerkennt, die Mehrwertsteuer auf in diesem Zeitraum getätigte Erwerbe als Vorsteuer abzuziehen?

Zur Vorlagefrage

- 27 Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, nach der die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug

versagen kann, wenn seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gelöscht wurde, weil er es unterlassen hat, innerhalb der gesetzlichen Frist Mehrwertsteuererklärungen für einen bestimmten Zeitraum abzugeben.

- 28 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Wie der Gerichtshof wiederholt hervorgehoben hat, ist das in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112 geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Insbesondere kann dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 30 Durch die Abzugsregelung soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet folglich die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Damit erfordert es nach ständiger Rechtsprechung das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 45).
- 32 Insbesondere stellen die in Art. 214 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Mehrwertsteuer-Identifikation sowie die in Art. 213 dieser Richtlinie vorgesehene Pflicht des Steuerpflichtigen, die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit anzuzeigen, nur Kontrollzwecken dienende Formerfordernisse dar, die namentlich das Recht auf Mehrwertsteuerabzug nicht in Frage stellen dürfen, sofern die materiellen Voraussetzungen für die Entstehung dieses Rechts erfüllt sind (Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 60).
- 33 Folglich kann ein Mehrwertsteuerpflichtiger nicht mit der Begründung an der Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug gehindert werden, dass er sich nicht als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen, bevor er die erworbenen Gegenstände im Rahmen seiner besteuerten Tätigkeit verwendet hat (Urteil vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, Rn. 51).
- 34 Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass die Ahndung der Nichtbefolgung der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten durch den Steuerpflichtigen mit der Versagung des Abzugsrechts klar über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels, die ordnungsgemäße Befolgung dieser Verpflichtungen sicherzustellen, erforderlich ist, da das Unionsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, gegebenenfalls eine Geldbuße oder eine finanzielle Sanktion zu verhängen, die in einem angemessenen Verhältnis zur Schwere des Verstoßes steht (Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 63).
- 35 Anders verhalten könnte es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug hängt nämlich mehr vom Fehlen der Angaben ab, die für die

Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, als von der Nichteinhaltung einer formellen Anforderung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Dezember 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 44 und 45).

- 36 Ebenso kann das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert werden, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (Urteil vom 19. Oktober 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 43).
- 37 Im vorliegenden Fall geht zum einen aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die mehrwertsteuerliche Registrierung von Dobre nach Art. 153 Abs. 9 Buchst. d des Gesetzes Nr. 571/2003 gelöscht wurde, weil dieser Steuerpflichtige seine Mehrwertsteuererklärungen für das vierte Quartal des Jahres 2011 und für die ersten beiden Quartale des Jahres 2012 nicht innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist abgegeben hatte. Zum anderen hat dieser Steuerpflichtige für die Monate August 2012 bis Juli 2013 keine Mehrwertsteuererklärungen abgegeben, obwohl er weiterhin Rechnungen mit Mehrwertsteuer ausstellte, so dass ihm die Steuerbehörden das Recht auf Vorsteuerabzug für diesen Zeitraum nicht zuerkannten.
- 38 In Anbetracht der in Rn. 35 des vorliegenden Urteils dargelegten Erwägungen ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Steuerverwaltung über die Angaben verfügte, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, die ein Recht auf Abzug der von Dobre entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer begründen, und zwar trotz der ihr vorgeworfenen Nichteinhaltung formeller Anforderungen.
- 39 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 für das Recht auf Vorsteuerabzug von Bedeutung ist, dass der Betreffende „Steuerpflichtiger“ im Sinne dieser Richtlinie ist, und dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen von ihm auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sind (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 22. Oktober 2015, *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 28, und vom 19. Oktober 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 39).
- 40 Jedenfalls hat der Gerichtshof entschieden, dass, selbst wenn die Verstöße gegen die genannten formellen Pflichten nicht den sicheren Nachweis verhindern, dass die materiellen Anforderungen, die ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen, erfüllt sind, solche Umstände dennoch das Vorliegen des einfachsten Falles der Steuerhinterziehung belegen können, in dem der Steuerpflichtige seinen formellen Pflichten vorsätzlich nicht nachkommt, um der Entrichtung der Steuer zu entgehen (Urteil vom 28. Juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 55).
- 41 Insbesondere kann die Nichtabgabe einer Mehrwertsteuererklärung – ihre Abgabe würde die Mehrwertsteuererhebung und deren Kontrolle durch die Steuerbehörde ermöglichen – die genaue Erhebung der Steuer verhindern und demzufolge das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen. Somit verwehrt das Unionsrecht es nicht, solche Verstöße als Steuerhinterziehung anzusehen und in einem solchen Fall das Abzugsrecht zu versagen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 56).
- 42 Nach alledem sind die Art. 167 bis 169 und 179 sowie Art. 213 Abs. 1, Art. 214 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegenstehen, nach der die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug versagen kann, wenn feststeht, dass die Steuerverwaltung aufgrund der dem Steuerpflichtigen vorgeworfenen Pflichtverletzungen nicht über die Angaben verfügen konnte, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen

Anforderungen erfüllt sind, die ein Recht auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer begründen, oder dass Letzterer betrügerisch gehandelt hat, um dieses Recht geltend machen zu können, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Kosten

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

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

Die Art. 167 bis 169 und 179 sowie Art. 213 Abs. 1, Art. 214 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegenstehen, nach der die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug versagen kann, wenn feststeht, dass die Steuerverwaltung aufgrund der dem Steuerpflichtigen vorgeworfenen Pflichtverletzungen nicht über die Angaben verfügen konnte, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, die ein Recht auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer begründen, oder dass Letzterer betrügerisch gehandelt hat, um dieses Recht geltend machen zu können, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Unterschriften