



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

5. Oktober 2016 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 2 Abs. 1 Buchst. a — Art. 9 Abs. 1 — Art. 14 Abs. 1 — Art. 73, 80 und 273 — Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit — Steuerhinterziehung — Unregelmäßigkeiten in den Aufzeichnungen — Verschleierung von Lieferungen und Einnahmen — Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage“

In der Rechtssache C-576/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad Veliko Tarnovo (Verwaltungsgericht Veliko Tarnovo, Bulgarien) mit Entscheidung vom 28. Oktober 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 9. November 2015, in dem Verfahren

Maya Marinova ET

gegen

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin C. Toader sowie der Richter A. Rosas und E. Jarašiūnas (Berichterstatter),

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertreten durch A. Manov als Bevollmächtigten,
- der bulgarischen Regierung, vertreten durch D. Drambozova und E. Petranova als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und S. Petrova 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 von Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, von Art. 9 Abs. 1, von Art. 14 Abs. 1 sowie der Art. 73, 80 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Maya Marinova ET (im Folgenden: MM) und dem Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ von Veliko Tarnovo bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, Bulgarien, im Folgenden: Direktor) über einen Steuerprüfungsbescheid zur Nachforderung von Mehrwertsteuer und Verzugszinsen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Der 59. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Es ist in bestimmten Grenzen und unter bestimmten Bedingungen angebracht, dass die Mitgliedstaaten von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen ergreifen oder weiter anwenden können, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder bestimmte Formen der Steuerhinterziehung oder -umgehung zu verhüten.“

- 4 Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

- a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

...“

- 5 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

6 Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

7 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

8 Art. 80 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„Zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung können die Mitgliedstaaten in jedem der [in der vorliegenden Bestimmung aufgeführten] Fälle Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen, an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats, bestehen, der Normalwert ist[.]“

9 Art. 242 dieser Richtlinie sieht vor, dass „[j]eder Steuerpflichtige ... Aufzeichnungen zu führen [hat], die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und ihre Kontrolle durch die Steuerverwaltung ermöglichen.“

10 Nach Art. 244 dieser Richtlinie „[sorgt j]eder Steuerpflichtige ... für die Aufbewahrung von Kopien aller Rechnungen, die er selbst, der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, sowie aller Rechnungen, die er erhalten hat.“

11 Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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.“

12 Art. 273 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„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 Grenzübergang führen.“

Bulgarisches Recht

13 Der Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, DV Nr. 63 vom 4. August 2006, im Folgenden: ZDDS) in der im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung sieht in Art. 3 Abs. 1 vor, dass Steuerpflichtiger ist, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

- 14 Nach Art. 6 Abs. 1 ZDDS gilt als „Lieferung eines Gegenstands“ im Sinne dieses Gesetzes die Übertragung des Eigentumsrechts oder eines anderen dinglichen Rechts an dem Gegenstand.
- 15 Gemäß Art. 25 Abs. 1 ZDDS ist der „Steuertatbestand“ im Sinne dieses Gesetzes eine Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen, die von nach diesem Gesetz steuerpflichtigen Personen bewirkt wird, der innergemeinschaftliche Erwerb sowie eine Einfuhr von Gegenständen im Sinne von Art. 16 ZDDS.
- 16 Nach Art. 26 Abs. 1 ZDDS ist die Steuerbemessungsgrundlage im Sinne dieses Gesetzes der Betrag, nach dem die Mehrwertsteuer berechnet wird, je nachdem, ob die Lieferung steuerbar oder befreit ist. Abs. 2 dieses Artikels bestimmt, dass die Steuerbemessungsgrundlage auf der Grundlage jeder Gegenleistung in bulgarischen Lewa (BGN) oder in Cents bestimmt wird, abzüglich der nach dem ZDDS geschuldeten Mehrwertsteuer, die vom Erwerber oder einem Dritten zur Begleichung der Lieferung an den Lieferanten gezahlt wurde oder diesem weiterhin geschuldet wird. Zinsen oder Vertragsstrafen mit Entschädigungscharakter stellen keine Gegenleistung für die Lieferung dar.
- 17 Gemäß Art. 96 Abs. 1 ZDDS ist jeder Steuerpflichtige, der einen steuerbaren Umsatz von mindestens 50 000 BGN (etwa 25 000 Euro) innerhalb eines Zeitraums erzielt hat, der zwölf aufeinanderfolgende Monate, die dem laufenden Monat vorausgegangen sind, nicht übersteigt, verpflichtet, binnen einer Frist von 14 Tagen nach dem Ende des Steuerjahres, in dem er diesen Umsatz erreicht hat, einen Antrag auf Registrierung im Sinne dieses Gesetzes zu stellen.
- 18 Art. 102 Abs. 3 Nr. 1 ZDDS bestimmte in seiner bis zum 1. Januar 2012 geltenden Fassung, dass zur Festsetzung der Steuerschulden einer Person, die verpflichtet ist, einen Antrag auf Registrierung zu stellen, dies aber nicht binnen der vorgesehenen Frist getan hat, angenommen wird, dass sie die Steuer auf die von ihr bewirkten steuerbaren Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe für den Zeitraum vom Ablauf der Frist, in der der Antrag auf Registrierung zu stellen war, bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Registrierung durch die für Einnahmen zuständige Stelle schuldet.
- 19 Nach Art. 122 Abs. 1 des Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung) vom 1. Januar 2006 (DV Nr. 105 vom 29. Dezember 2005, im Folgenden: DOPK) kann die für Einnahmen zuständige Stelle den vom einschlägigen Gesetz vorgesehenen Steuersatz auf die Steuerbemessungsgrundlage anwenden, die sie gemäß Abs. 2 dieses Artikels bestimmt hat, insbesondere wenn mangels Aufzeichnungen nach dem Zakon za schetovodstvo (Buchhaltungsgesetz) Anhaltspunkte das Vorliegen von verheimlichten Waren oder Einnahmen belegen, wenn die Aufzeichnungen nicht vorgelegt wurden oder wenn die vorgelegten Aufzeichnungen nicht erlauben, die Steuerbemessungsgrundlage zu bestimmen, sowie wenn die zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage oder der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge erforderlichen Dokumente vorschriftswidrig zerstört wurden.
- 20 Art. 122 Abs. 2 Nrn. 1, 4, 6, 8 und 16 DOPK sieht vor, dass die für Einnahmen zuständige Stelle zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage alle folgenden individuellen Umstände berücksichtigt: Art und Natur der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit, amtliche Dokumente und Dokumente, die glaubwürdige Angaben enthalten, die wirtschaftliche Bedeutung des Ortes, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird, die Waren/Bruttoeinnahmen (Umsätze) und andere Beweise, die der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage dienen können.
- 21 Nach Art. 124 Abs. 2 DOPK gelten im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen einen Steuerprüfungsbescheid, der nach einer Kontrolle gemäß Art. 122 DOPK erlassen wurde, die tatsächlichen Feststellungen in diesem Bescheid als richtig, bis der Beweis des Gegenteils erbracht wird, wenn festgestellt worden ist, dass die in Art. 122 Abs. 1 DOPK genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 22 MM ist ein von Frau Maya Vasileva Marinova, einer bulgarischen Staatsangehörigen, geführtes Einzelunternehmen, die als Einzelunternehmerin nach bulgarischem Recht eingetragen ist. Dieses Unternehmen betreibt Einzelhandel mit Nahrungsmitteln und Nicht-Nahrungsmitteln an Endverbraucher in einem im Gebiet der Gemeinde Troyan (Bulgarien) gelegenen Geschäft.
- 23 Bei MM wurde eine Steuerprüfung durchgeführt, nach deren Abschluss die Gebietsdirektion der Natsionalna agentsia po prihodite (Nationale Agentur für Einnahmen, im Folgenden: bulgarische Steuerbehörde) am 5. Juni 2014 einen Bescheid über eine Mehrwertsteuerberichtigung in Höhe von 30 545,73 BGN (etwa 15 618 Euro), zuzüglich 16 442,85 BGN (etwa 8 407 Euro) Zinsen, erließ.
- 24 Bei dieser Kontrolle stellte die bulgarische Steuerbehörde fest, indem sie Prüfungen bei zur Mehrwertsteuer registrierten Geschäftspartnern von MM durchführte, dass mehrere von ihnen Rechnungen über ihr gelieferte Tabakerzeugnisse und Nahrungsmittel an sie gerichtet hatten. Diese Rechnungen waren in den Aufzeichnungen ihrer Aussteller verbucht, nicht aber in denen von MM, die die in diesen Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht abgezogen hat.
- 25 Die bulgarische Steuerbehörde war der Ansicht, dass MM diese Waren tatsächlich erhalten habe, und ging unter Berücksichtigung des Nichtvorhandenseins dieser Waren im Lager dieses Unternehmens und deren Natur davon aus, dass MM diese in den Steuerjahren, in denen diese Rechnungen ausgestellt worden seien, im Einzelhandel an unbestimmte Dritte verkauft habe. Aus der Feststellung, dass MM weder die Lieferungen der Waren durch die Lieferanten noch deren spätere Verkäufe verbucht habe, zog die bulgarische Steuerbehörde den Schluss, dass dieses Unternehmen diese Lieferungen sowie die mit dem Wiederverkauf dieser Waren zusammenhängenden Einnahmen verheimlicht habe.
- 26 Zudem stellte die bulgarische Steuerbehörde fest, dass MM im Zeitraum vom 1. Mai 2008 bis zum 26. April 2010 nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war, da ihr erklärter Umsatz nicht den im nationalen Recht vorgesehenen Schwellenwert von 50 000 BGN (etwa 25 000 Euro) erreicht habe, ab dem eine solche Eintragung verpflichtend sei. Allerdings vertrat diese Behörde auch unter Berufung auf die von den Lieferanten dieses Unternehmens ausgestellten Rechnungen die Ansicht, dass der reale Umsatz von MM während des Zeitraums vom 1. Mai 2007 bis zum 30. April 2008 diesen Schwellenwert überstiegen habe und dass MM daher verpflichtet gewesen sei, die Aufnahme in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ab dem 1. Mai 2008 zu beantragen, während sie dies erst am 26. April 2010 getan habe.
- 27 Daraufhin berechnete die bulgarische Steuerbehörde die Mehrwertsteuernachforderung und erließ den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Nacherhebungsbescheid. Sie setzte die Steuerbemessungsgrundlage für den vermuteten Einzelhandelsverkauf der in den von den Geschäftspartnern von MM ausgestellten Rechnungen angeführten Waren sowie die Steuerbemessungsgrundlage der von dieser im Zeitraum vom 1. Mai 2008 bis zum 26. April 2010 getätigten Verkäufe fest. Zur Bestimmung dieser Steuerbemessungsgrundlage fügte sie nach nationalem Recht dem Preis der in diesen Rechnungen angeführten Lieferungen einen anhand der von MM auf die entsprechenden Waren regelmäßig angewandten Preise bestimmten Aufschlag hinzu.
- 28 MM legte gegen diesen Bescheid Einspruch beim Direktor ein. Nach Zurückweisung dieses Einspruchs durch Bescheid vom 15. August 2014 erhob MM gegen den Steuerprüfungsbescheid Klage beim Administrativen sad Veliko Tarnovo (Verwaltungsgericht Veliko Tarnovo, Bulgarien).
- 29 MM macht geltend, dass die „analoge“ Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage nach dem im nationalen Recht vorgesehenen, im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verfahren jeder Grundlage entbehre. Insoweit bedeute der Umstand, dass die Rechnungen für den Verkauf von Waren von den

Lieferanten verbucht worden seien, nicht, dass ihr die darin genannten Waren tatsächlich geliefert worden seien, und dass sie diese Lieferungen verheimlicht habe. Es gebe nämlich weder Beweise für den Empfang dieser Waren durch MM noch für deren späteren Weiterverkauf durch sie.

- 30 Nach Ansicht des Direktors lässt das Fehlen ordnungsgemäßer Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen nach der nationalen Regelung das Vorliegen einer späteren Lieferung der nicht verbuchten Waren an Dritte und den gewerblichen Charakter dieser Lieferung vermuten sowie den Zeitpunkt des Eintretens des Steuertatbestands und die Steuerbemessungsgrundlage bestimmen.
- 31 Das vorlegende Gericht hält es für erwiesen, dass MM, als Steuerpflichtige im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie handelnd und eine selbstständige Wirtschaftstätigkeit ausübend, die in den von den Lieferanten ausgestellten Rechnungen angeführten Waren in den Steuerjahren, in denen diese Rechnungen ausgestellt wurden, tatsächlich erhalten habe, und dass sie über diese Rechnungen verfügt habe, sie aber weder verbucht noch der bulgarischen Steuerbehörde bei der Steuerprüfung vorgelegt habe.
- 32 Allerdings bedeuten nach Auffassung des vorlegenden Gerichts der Empfang dieser Waren und die Unregelmäßigkeit der Aufzeichnungen von MM nicht zwangsläufig, dass diese Waren mangels sonstiger objektiver Anhaltspunkte von dieser später weiterverkauft wurden. Unter Hinweis darauf, dass die Bestimmungen des DOPK nicht den Nachweis verheimlichter Einnahmen erforderten, die mit jedem der vermuteten späteren Verkäufe zusammenhingen, und dass die nach dieser Regelung berechnete Steuerbemessungsgrundlage nicht unbedingt die vom Steuerpflichtigen tatsächlich erlangte Gegenleistung widerspiegele, stellt es fest, dass Art. 122 Abs. 2 DOPK Regeln für die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage für andere als die in den Art. 73 bis 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Lieferungen festlege.
- 33 Daher fragt es sich, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung im Rahmen der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten mit den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit sowie mit Art. 9 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 und den Art. 73, 80 und 273 dieser Richtlinie vereinbar ist.
- 34 Vor diesem Hintergrund hat der Administrativen sad Veliko Tarnovo (Verwaltungsgericht Veliko Tarnovo) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Sind Art. 273, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, Art. 9 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zusammenhängend unter Berücksichtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat berechtigt sein soll, das tatsächliche Nichtvorhandensein von Waren, die einem Steuerpflichtigen aufgrund steuerbarer Lieferungen übergeben wurden, als nachgelagerte entgeltliche steuerbare Lieferungen derselben Waren durch dieselbe Person zu behandeln, ohne dass deren Empfänger festgestellt wurde, wenn damit die Vermeidung der Mehrwertsteuerhinterziehung bezweckt wird?
 2. Sind die in Frage 1 genannten Vorschriften unter Berücksichtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat berechtigt sein soll, die fehlende Verbuchung von steuerlich relevanten Dokumenten über erhaltene steuerbare Lieferungen seitens eines Steuerpflichtigen auf die oben beschriebene Weise zu behandeln, wenn dies demselben Ziel dient?
 3. Sind Art. 273, Art. 73 und Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie zusammenhängend unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes dahin auszulegen, dass die Mitgliedstaaten berechtigt sein sollen, aufgrund nationaler Vorschriften, die nicht der Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie dienen, Steuerbemessungsgrundlagen für durch einen Steuerpflichtigen bewirkte Lieferungen von Waren abweichend von der in Art. 73 der

Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen allgemeinen Regelung und den in Art. 80 dieser Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmevorschriften zu bestimmen, wenn damit einerseits die Vermeidung von Mehrwertsteuerhinterziehung und andererseits die Bestimmung einer möglichst zuverlässigen Steuerbemessungsgrundlage für die jeweiligen Geschäfte bezweckt wird?

Zu den Vorlagefragen

- 35 Zunächst ist festzustellen, dass Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie, auf den das vorlegende Gericht in einer der Vorlagefragen Bezug nimmt, im vorliegenden Fall nicht einschlägig ist, da dieser Artikel die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage für Umsätze zwischen verbundenen Parteien betrifft, von denen sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze unterscheiden.
- 36 Folglich ist das vorlegende Gericht so zu verstehen, dass es mit seinen Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, wissen möchte, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, Art. 9 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 und die Art. 73 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde bei Nichtvorhandensein von einem Steuerpflichtigen gelieferten Waren in dessen Lager und bei fehlender Verbuchung damit zusammenhängender steuerlich relevanter Dokumente in den Aufzeichnungen dieses Steuerpflichtigen davon ausgehen darf, dass der Steuerpflichtige diese Waren später an Dritte verkauft hat, und die Steuerbemessungsgrundlage für die Verkäufe dieser Waren anhand der ihr vorliegenden tatsächlichen Anhaltspunkte nach nicht in dieser Richtlinie vorgesehenen Regeln bestimmen darf.
- 37 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass das vorlegende Gericht es für erwiesen hält, dass MM die auf den von ihren Lieferanten ausgestellten Rechnungen angeführten Waren tatsächlich erhalten habe, dass sie über diese Rechnungen verfügt habe, sie aber weder verbucht noch der bulgarischen Steuerbehörde vorgelegt habe, dass sich diese Waren bei der Steuerprüfung nicht mehr im Lager dieses Unternehmens befunden hätten und dass MM die etwaigen späteren, diese Waren betreffenden Umsätze auch nicht verbucht habe.
- 38 In Anbetracht dieser Umstände ist darauf hinzuweisen, dass Art. 242 der Mehrwertsteuerrichtlinie die steuerpflichtigen Schuldner dieser Steuer zur Führung angemessener Aufzeichnungen verpflichtet, dass Art. 244 dieser Richtlinie ihnen eine Pflicht zur Aufbewahrung aller Rechnungen auferlegt, und dass Art. 250 Abs. 1 dieser Richtlinie die Steuerpflichtigen zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags erforderlichen Angaben enthält.
- 39 Das Nichtführen von Aufzeichnungen – ihr Führen würde die Mehrwertsteuererhebung und deren Kontrolle durch die Steuerbehörde ermöglichen – sowie die Nichtverbuchung der ausgestellten und der beglichenen Rechnungen können die genaue Erhebung dieser Steuer verhindern und demzufolge das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen. Somit verwehrt das Unionsrecht es den Mitgliedstaaten nicht, solche Verstöße als Steuerhinterziehung anzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. Dezember 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, Rn. 48 und 49, sowie vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 56).
- 40 Um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden, ermöglicht Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten, vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten als die in dieser Richtlinie festgelegten vorzusehen, die sie für diese Zwecke für erforderlich erachten, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

- 41 Der Gerichtshof hat klargestellt, dass aus dieser Vorschrift sowie aus Art. 2 und Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 4 Abs. 3 EUV hervorgeht, dass jeder Mitgliedstaat verpflichtet ist, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in seinem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen (Urteil vom 9. Juli 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 42 Insoweit ist hervorzuheben, dass eine betrügerische Verhaltensweise des Steuerpflichtigen, wie die Verschleierung von Lieferungen und Einnahmen, der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht entgegenstehen kann. Nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ist es Sache der zuständigen nationalen Einrichtungen, die Situation wiederherzustellen, die ohne die Steuerhinterziehung bestanden hätte.
- 43 Ferner hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie außer den von ihm festgelegten Grenzen weder die Bedingungen noch die Pflichten angibt, die die Mitgliedstaaten vorsehen können, und dass er diesen daher in Bezug auf die Mittel zur Erreichung der in Rn. 41 des vorliegenden Urteils genannten Ziele ein Ermessen einräumt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. Januar 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, Rn. 23, und vom 26. März 2015, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, Rn. 36).
- 44 Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, dürfen jedoch nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen (vgl. Urteil vom 26. März 2015, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Im vorliegenden Fall geht aus der Stellungnahme des Direktors und den Erklärungen der bulgarischen Regierung hervor, dass Art. 122 DOPK vorbehaltlich der dem vorlegenden Gericht obliegenden Prüfungen ein Mittel der Betrugsbekämpfung darstellt, das – für den Fall der Verschleierung von Lieferungen oder Einnahmen sowie bei Fehlen oder Nichtvorlage von mit der nationalen Regelung im Einklang stehenden Aufzeichnungen bei der Steuerbehörde – auf die Feststellung der Steuerschulden und die Bestimmung der der vom Steuerpflichtigen tatsächlich erlangten Gegenleistung am nächsten kommenden Steuerbemessungsgrundlage anhand der dieser Behörde vorliegenden Anhaltspunkte abzielt, wie die Art und die Natur der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit, die Dokumente, die glaubwürdige Angaben enthalten, die wirtschaftliche Bedeutung des Ortes, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird, die betreffenden Waren und die Bruttoeinnahmen und andere für diesen Zweck relevante Beweise.
- 46 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Maßnahmen unter Berücksichtigung aller Umstände des Ausgangsverfahrens mit den in Rn. 44 des vorliegenden Urteils angeführten Anforderungen vereinbar sind. Der Gerichtshof kann jedoch dem vorlegenden Gericht alle notwendigen Hinweise für die Entscheidung über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit geben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 47 Zum einen ist im Hinblick auf die erste dieser, sich aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergebenden Anforderungen darauf hinzuweisen, dass aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten nicht hervorgeht, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Maßnahmen über das hinausgehen, was zur Erreichung der verfolgten Ziele erforderlich ist.
- 48 Ziel der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung ist nämlich die Bestimmung der der vom Steuerpflichtigen tatsächlich erlangten Gegenleistung am nächsten kommenden Steuerbemessungsgrundlage in den Fällen, in denen es aufgrund seiner betrügerischen

Verhaltensweise und insbesondere aufgrund der Verletzung seiner Pflicht zur Führung angemessener Aufzeichnungen nicht möglich ist, objektive Angaben zu den Zeitpunkten der steuerbaren Umsätze, deren Empfänger sowie den steuerbaren Einnahmen des Steuerpflichtigen zusammenzutragen, indem sie den zuständigen nationalen Einrichtungen ermöglicht, die Situation anhand der ihnen vorliegenden Informationen unter Berücksichtigung aller individuellen Umstände wiederherzustellen.

- 49 Was zum anderen den Grundsatz der Neutralität angeht, in dem der Unionsgesetzgeber den Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck gebracht hat (vgl. Urteile vom 29. Oktober 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, Rn. 41, und vom 5. März 2015, *Kommission/Luxemburg*, C-502/13, EU:C:2015:143, Rn. 50), ist festzustellen, dass die Steuerpflichtigen, die eine Steuerhinterziehung begangen haben, die insbesondere darin besteht, steuerbare Umsätze und damit zusammenhängende Einnahmen zu verheimlichen, sich nicht in einer Situation befinden, die mit der Situation der Steuerpflichtigen vergleichbar ist, die ihre Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, zur Erklärung und zur Entrichtung der Mehrwertsteuer erfüllen. Daher kann dieser Grundsatz von einem Steuerpflichtigen, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hat, nicht mit Erfolg geltend gemacht werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 2014, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a.*, C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 48, sowie vom 28. Juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 58).
- 50 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, Art. 9 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 und die Art. 73 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde bei Nichtvorhandensein von einem Steuerpflichtigen gelieferten Waren in dessen Lager und bei fehlender Verbuchung damit zusammenhängender steuerlich relevanter Dokumente in den Aufzeichnungen dieses Steuerpflichtigen davon ausgehen darf, dass der Steuerpflichtige diese Waren später an Dritte verkauft hat, und die Steuerbemessungsgrundlage für die Verkäufe dieser Waren anhand der ihr vorliegenden tatsächlichen Anhaltspunkte nach nicht in dieser Richtlinie vorgesehenen Regeln bestimmen darf. Das vorlegende Gericht hat jedoch zu prüfen, ob diese nationale Regelung nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

Kosten

- 51 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, Art. 9 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 und die Art. 73 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie der Grundsatz der Steuerneutralität sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde bei Nichtvorhandensein von einem Steuerpflichtigen gelieferten Waren in dessen Lager und bei fehlender Verbuchung damit zusammenhängender steuerlich relevanter Dokumente in den Aufzeichnungen dieses Steuerpflichtigen davon ausgehen darf, dass der Steuerpflichtige diese Waren später an Dritte verkauft hat, und die Steuerbemessungsgrundlage für die Verkäufe dieser Waren anhand der ihr vorliegenden tatsächlichen Anhaltspunkte nach nicht in dieser Richtlinie vorgesehenen Regeln bestimmen darf. Das vorlegende Gericht hat

jedoch zu prüfen, ob diese nationale Regelung nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

Unterschriften