



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

26. April 2018*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Richtlinie 2006/112/EG –
Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Vorsteuerabzug – Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer –
Umsätze eines Besteuerungszeitraums, der bereits Gegenstand einer abgeschlossenen Steuerprüfung
war – Nationale Rechtsvorschriften – Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, bereits geprüfte
Steuererklärungen zu berichtigen – Ausschluss – Effektivitätsgrundsatz – Steuerneutralität –
Rechtssicherheit“

In der Rechtssache C-81/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curtea de Apel
Suceava (Berufungsgericht Suceava, Rumänien) mit Entscheidung vom 23. Januar 2017, beim
Gerichtshof eingegangen am 14. Februar 2017, in dem Verfahren

Zabrus Siret SRL

gegen

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Suceava**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Vajda, des Richters E. Juhász (Berichterstatte) und der
Richterin K. Jürimäe,

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der rumänischen Regierung, vertreten durch R. Radu, C.M. Florescu und R. Mangu als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und L. Radu Bouyon 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 Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Zabrus Siret SRL (im Folgenden: Zabrus) und der Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Iași – Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Suceava, Rumänien) (im Folgenden: Generaldirektion) über die Möglichkeit für Steuerpflichtige, Mehrwertsteuererklärungen zu berichtigen, um Vorsteuer in Abzug zu bringen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

- 4 Art. 168 der Richtlinie bestimmt:

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

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

...“

- 5 Nach Art. 179 Abs. 1 dieser Richtlinie wird der Vorsteuerabzug „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“.
- 6 Art. 180 der Richtlinie hat folgenden Wortlaut:
„Die Mitgliedstaaten können einem Steuerpflichtigen gestatten, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, der nicht gemäß den Artikeln 178 und 179 vorgenommen wurde.“
- 7 Gemäß Art. 182 der Mehrwertsteuerrichtlinie legen die Mitgliedstaaten „die Einzelheiten für die Anwendung der Art. 180 und 181 dieser Richtlinie fest“.

8 Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten.

Die Mitgliedstaaten können jedoch festlegen, dass geringfügige Überschüsse weder vorgetragen noch erstattet werden.“

9 Art. 250 der Richtlinie bestimmt:

„(1) 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.

(2) Die Mitgliedstaaten legen fest, unter welchen Bedingungen der Steuerpflichtige die in Absatz 1 genannte Erklärung elektronisch abgeben darf, und können die elektronische Abgabe auch vorschreiben.“

10 Art. 252 der Richtlinie bestimmt:

„(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.“

Rumänisches Recht

11 Art. 84 („Berichtigung von Steuererklärungen“) der Ordonanța Guvernului nr.° 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Gesetzesdekret der Regierung Nr. 92/2003 zur Steuerverfahrensordnung, *Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 863 vom 26. September 2005), in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Steuerverfahrensordnung) lautet:

„(1) Steuererklärungen können vom Steuerpflichtigen auf eigene Initiative bis zum Ablauf der Verjährungsfrist für das Recht zur Feststellung von Steuerpflichten berichtigt werden.

(2) Steuererklärungen können durch die Einreichung einer berichtigenden Erklärung berichtigt werden, wann immer der Steuerpflichtige Fehler in der ursprünglichen Erklärung feststellt.

(3) Im Fall der Mehrwertsteuer erfolgt die Berichtigung von Fehlern in Mehrwertsteuererklärungen nach den Bestimmungen des Steuergesetzbuchs. Flüchtigkeitsfehler in der Mehrwertsteuererklärung werden nach den Verfahren berichtigt, die durch Erlass des Präsidenten der Agenția Națională de Administrare Fiscală (Nationale Steuerverwaltungsbehörde, ANAF) genehmigt wurden.

- (4) Steuererklärungen können nicht abgegeben und nicht berichtigt werden, nachdem der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde; davon ausgenommen sind Fälle, in denen die Berichtigung auf der Erfüllung oder Nichterfüllung gesetzlich vorgesehener Voraussetzungen beruht, die eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage und/oder der entsprechenden Besteuerung vorschreiben.
- (5) Unter ‚Fehlern‘ im Sinne des vorliegenden Artikels sind Fehler zu verstehen, die sich auf den Betrag der Steuern, Gebühren und Beiträge, auf die der Steuer unterliegenden Einkünfte und Vermögen sowie auf andere Elemente der Bemessungsgrundlage beziehen.
- (6) Wenn der Steuerpflichtige während der Steuerprüfung Steuererklärungen abgibt oder berichtigt, die sich auf die Zeiträume, Steuern, Gebühren und Beiträge und anderen Einkünfte beziehen, die Gegenstand der Steuerprüfung sind, werden diese von der Steuerbehörde nicht berücksichtigt.“

12 Art. 105 der Steuerverfahrensordnung („Vorschriften über die Steuerprüfung“) lautet:

„...“

(3) Die Steuerprüfung erfolgt für alle Steuern, Gebühren, Beiträge und sonstigen dem konsolidierten Gesamthaushalt geschuldeten Beträge und für jeden Besteuerungszeitraum nur einmal.

...

(5) Die Steuerprüfung erfolgt auf der Grundlage der Grundsätze der Unabhängigkeit, Einheitlichkeit, Autonomie, Hierarchie, Territorialität und Dezentralisierung.

...

(8) Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, bei Abschluss der Steuerprüfung eigenverantwortlich eine schriftliche Erklärung abzugeben, aus der hervorgeht, dass alle für die Steuerprüfung verlangten Dokumente und Informationen zur Verfügung gestellt wurden.

(9) Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, die im Bescheid über die Steuerprüfung vorgesehenen Maßnahmen in den von den Steuerprüfungsbehörden gesetzten Fristen und unter den von ihnen aufgestellten Voraussetzungen zu ergreifen.“

13 Art. 105¹ der Steuerverfahrensordnung („Vorschriften über die erneute Prüfung“) lautet:

„(1) Abweichend von Art. 105 Abs. 3 kann der Leiter der Steuerprüfung beschließen, einen bestimmten Zeitraum erneut zu prüfen.

(2) Unter einer erneuten Prüfung ist eine Steuerprüfung zu verstehen, die durchgeführt wird, nachdem zusätzliche Daten zutage getreten sind, die den Steuerprüfern zum Zeitpunkt der Durchführung der Prüfung nicht bekannt waren und sich auf deren Ergebnisse auswirken.

(3) Unter ‚zusätzliche Daten‘ sind Informationen, Dokumente oder andere Schriftstücke zu verstehen, die nach unangekündigten Gegenprüfungen zur Verfügung stehen oder der Steuerbehörde von den Strafverfolgungsorganen oder anderen öffentlichen Behörden übermittelt oder von den Steuerprüfungsbehörden in irgendeiner anderen Weise erlangt werden und geeignet sind, die Ergebnisse der vorausgehenden Steuerprüfung zu ändern.

(4) Die Steuerprüfungsbehörde ist verpflichtet, dem Steuerpflichtigen zu Beginn der erneuten Prüfung die Entscheidung über die erneute Prüfung zu übermitteln; diese kann nach Maßgabe dieses Gesetzbuchs angefochten werden. Die Bestimmungen über den Inhalt und die Übermittlung der Ankündigung der Steuerprüfung gelten für die Entscheidung über die erneute Prüfung entsprechend.“

- 14 Art. 106 („Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen“) Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung sieht vor, dass der Steuerpflichtige verpflichtet ist, bei der Feststellung des steuerlichen Sachverhalts mitzuwirken. Er ist verpflichtet, Auskünfte zu erteilen und am Ort der Durchführung der Steuerprüfung alle Dokumente und anderen Daten zur Verfügung zu stellen, die zur Klärung des steuerlich relevanten Sachverhalts erforderlich sind.
- 15 Die Nrn. 1, 3.1, 4.1 und 4.2 des Anhangs 1 der Ordinul nr.° 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (Erlass Nr. 179 über die Genehmigung der Anweisungen für die Berichtigung von Flüchtigkeitsfehlern in Mehrwertsteuererklärungen) vom 14. Mai 2007 (im Folgenden: Erlass Nr. 179/2007) lauten:
- „1. Mehrwertsteuererklärungen von zu Mehrwertsteuerzwecken erfassten Steuerpflichtigen können hinsichtlich Flüchtigkeitsfehlern durch die zuständige Steuerbehörde von Amts wegen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen berichtigt werden.
- ...
- 3.1. Die Berichtigung von Flüchtigkeitsfehlern in der Mehrwertsteuererklärung kann innerhalb der Verjährungsfrist von fünf Jahren ab dem 1. Januar des Jahres erfolgen, das auf das Jahr folgt, in dem die zu berichtigende Steuererklärung abgegeben wurde.
- ...
- 4.1. Die Berichtigung der Mehrwertsteuererklärung nach den vorliegenden Anweisungen ist nicht möglich für Besteuerungszeiträume, die Gegenstand einer Steuerprüfung waren oder Gegenstand einer laufenden Steuerprüfung sind.
- 4.2. Abweichend von Nr. 4.1 kann die Berichtigung von Flüchtigkeitsfehlern in der Mehrwertsteuererklärung auf der Grundlage der von der Steuerprüfungsbehörde erlassenen Maßnahmenanordnung erfolgen. In diesem Fall wird der Maßnahmenanordnung der Antrag des Steuerpflichtigen auf Berichtigung von Flüchtigkeitsfehlern in Kopie und im Original beigelegt.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 16 Bei Zabrus wurde für den Zeitraum vom 1. Mai 2014 bis zum 30. November 2014 eine Mehrwertsteuerprüfung durchgeführt, die am 26. Januar 2015 mit der Erstellung eines Prüfberichts abgeschlossen wurde.
- 17 Am 25. Mai 2015 gab Zabrus eine Mehrwertsteuererklärung mit Erstattungsoption für April 2015 ab. Sie beantrage dabei die Erstattung zweier Beträge in Höhe von je 39 637 rumänischen Lei (RON) und 26 627 RON. Der Betrag von 39 637 RON war nach der Berichtigung eines Buchungsbelegs über eine Mehrwertsteuerverrechnung von Juli 2014 infolge der oben erwähnten Steuerprüfung in diese Mehrwertsteuererklärung aufgenommen worden. Der Betrag von 26 627 RON ergibt sich aus einer Berichtigung im Februar 2015 für Umsätze aus dem Jahr 2014, für die Zabrus die entsprechenden Belege erst nach der genannten Steuerprüfung in ihrer Buchführung ausgewiesen hat.
- 18 Im Anschluss wurde Zabrus einer Steuerprüfung für den Zeitraum vom 1. Dezember 2014 bis zum 30. April 2015 unterzogen, die mit der Erstellung eines Prüfberichts am 9. Juli 2015 abgeschlossen wurde.
- 19 Die Steuerbehörden lehnten die Erstattung der Mehrwertsteuerbeträge in Höhe von 39 637 RON und 26 627 RON mit der Begründung ab, die geltend gemachten Beträge gehörten zu Umsätzen aus einem Zeitraum, der vor dem geprüften Zeitraum liege und Gegenstand einer vorherigen, am

26. Januar 2015 abgeschlossenen Mehrwertsteuerprüfung gewesen sei. In Anbetracht der anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften stehe der Grundsatz der Einheitlichkeit der Steuerprüfung der Erstattung der von Zabrus geforderten Beträge entgegen, da für den bereits geprüften Zeitraum keine Unregelmäßigkeiten im Hinblick auf die Mehrwertsteuerzahlungen festgestellt worden seien und die Prüfungsbehörden gegen Zabrus keine Maßnahmenanordnung erlassen hätten.
- 20 Zabrus versuchte erfolglos, die Erstattung der Mehrwertsteuer zu erreichen. Insbesondere wurden sowohl ihr Antrag auf erneute Steuerprüfung für den Zeitraum vom 1. Mai 2014 bis zum 30. November 2014 als auch ihr Antrag auf Berichtigung von Flüchtigkeitsfehlern in den Mehrwertsteuererklärungen der Monate Mai bis Oktober 2014 abgelehnt.
- 21 Am 22. Oktober 2015 legte Zabrus beim Tribunalul Suceava (Landgericht Suceava, Rumänien) Nichtigkeitsklage gegen die Entscheidung der Generaldirektion ein, mit der die Erstattung der entsprechenden Mehrwertsteuerbeträge abgelehnt wurde. Sie machte geltend, der Vorsteuerabzug sei ein Recht des Steuerpflichtigen, das nicht beschränkt werden könne, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt seien, auch wenn einigen formalen Anforderungen nicht genügt worden sei. Dass sich die Steuerbehörden unter Berufung auf die Einheitlichkeit der Steuerprüfung geweigert hätten, die Mehrwertsteuer zu prüfen, käme einer Versagung des Abzugsrechts durch die Auferlegung zusätzlicher materieller und formaler Anforderungen gleich, die nicht mit dem Unionsrecht vereinbar seien, so dass es sich um eine unverhältnismäßige und den Steuerpflichtigen übermäßig belastende Maßnahme handele.
- 22 Die Generaldirektion machte geltend, gemäß den Bestimmungen der Steuerverfahrensordnung und des Erlasses Nr. 179/2007 könnten Umsätze, die einen zuvor bereits geprüften Zeitraum beträfen, nur auf Initiative der Steuerbehörde berichtigt oder erneut geprüft werden, wenn durch Zusammenarbeit mit anderen Organen neue Informationen zutage träten oder bei einer vorherigen Prüfung eine Maßnahmenanordnung ergangen sei. Hier sei dies jedoch nicht der Fall.
- 23 Mit Urteil vom 31. März 2016 wies das Tribunalul Suceava (Landgericht Suceava) Zabrus' Klage als unbegründet ab, weil die erneute Prüfung eines zuvor bereits geprüften Zeitraums voraussetze, dass neben den geprüften Daten zusätzliche Daten festgestellt würden, die den Steuerprüfungsbehörden zum Zeitpunkt der ersten Prüfung nicht bekannt gewesen seien und deren späteres Einreichen weder der geprüften Person noch der Steuerbehörde zuzurechnen sei.
- 24 Die Grundsätze der Einheitlichkeit der Steuerprüfung und der Rechtssicherheit würden verletzt, wenn unter anderen Umständen als den vom Gesetzgeber in diesem Bereich restriktiv vorgesehenen die Möglichkeit bestehe, nach der Prüfung Belege einzureichen, oder wenn den Erstattungsbetrag ändernde Buchungsfehler berücksichtigt würden. Der Verlust des Abzugsrechts sei auch nicht unverhältnismäßig, da der Buchungsfehler und das spätere Auffinden von Belegen Zabrus vorzuwerfen seien.
- 25 Das Gericht führte ferner aus, der Fehler bei der Verbuchung der zu erstattenden Mehrwertsteuer in Höhe von 39 637 RON und das spätere Auffinden von Belegen in Höhe von 26 627 RON für die Mehrwertsteuererklärung seien keine zusätzlichen Daten im Sinne der nationalen Rechtsvorschriften, sondern Flüchtigkeitsfehler, die nicht mehr berichtigt werden könnten, da die Steuerprüfung des Zeitraums 1. Mai 2014 bis 30. November 2014, die mit Erlass des Steuerprüfberichts am 26. Januar 2015 abgeschlossen worden sei und bei der keine Mängel festgestellt worden seien, die zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer hätten führen können, keine Maßnahmenanordnung nach sich gezogen habe, die eine Berichtigung ermöglichen könne.
- 26 Am 31. März 2016 legte Zabrus gegen dieses Urteil ein Rechtsmittel bei der Curtea de Apel Suceava (Berufungsgericht Suceava) ein. Das Recht auf Mehrwertsteuererstattung dürfe nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass, um Flüchtigkeitsfehler berichtigen oder einen bereits geprüften Zeitraum erneut prüfen zu können, zusätzliche materielle oder formale Anforderungen wie die in den nationalen

Rechtsvorschriften aufgestellt würden. Zabrus beruft sich auf die Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit und macht geltend, die vom erstinstanzlichen Gericht bestätigte unverhältnismäßige Entscheidung der Steuerbehörden hebele ihr Recht auf Vorsteuerabzug aus Gründen aus, die der Mehrwertsteuerrichtlinie zuwiderliefen.

- 27 Das vorlegende Gericht führt aus, Zabrus könne sich nicht auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Steuerneutralität berufen, da die Ablehnung der Mehrwertsteuererstattung nicht auf der Nichtbeachtung einer formalen Anforderung des Erstattungsanspruchs beruhe, sondern auf dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Steuerprüfung, der sich aus dem vom Unionsrecht und der Rechtsprechung des Gerichtshofs anerkannten und geschützten Grundsatz der Rechtssicherheit ergebe.
- 28 Es müsse auch die im nationalen Recht anerkannte Möglichkeit berücksichtigt werden, einen bereits geprüften Zeitraum erneut zu prüfen, was allerdings nur auf Initiative der Steuerbehörden möglich sei, wenn später durch eine Zusammenarbeit zwischen den staatlichen Einrichtungen zusätzliche Informationen erlangt würden. Diese Bestimmung sei vom Gerichtshof im Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), als mit dem Unionsrecht vereinbar erklärt worden.
- 29 Die Grundsätze der Neutralität, der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit seien ebenfalls zu beachten, und zwar nicht nur angesichts der fehlenden Sorgfalt Zabrus', sondern auch des Umstands, dass die Verrechnungs- und Erstattungsbescheide von einer gemeindlichen Steuerbehörde erlassen wurden.
- 30 Unter diesen Umständen hat die Curtea de Apel Suceava (Berufungsgericht Suceava) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Stehen die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einer Verwaltungspraxis und/oder der Auslegung von Bestimmungen des nationalen Rechts, nach denen die Prüfung und Gewährung eines Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer ausgeschlossen ist, der sich aus Berichtigungen für Umsätze ergibt, die innerhalb eines Zeitraums bewirkt wurden, der vor dem geprüften Zeitraum liegt und Gegenstand einer Steuerprüfung war, in deren Folge die Steuerbehörden keine Mängel feststellten, die zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer hätten führen können, entgegen, obwohl diese Bestimmungen dahin auszulegen sind, dass die Steuerbehörden einen Zeitraum, der zuvor bereits Gegenstand einer Steuerprüfung war, auf der Grundlage zusätzlicher Daten und Informationen erneut prüfen können, die sie später durch eine Zusammenarbeit zwischen staatlichen Behörden und Einrichtungen erhalten haben?
 2. Sind die Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112 sowie die Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nationalen gesetzlichen Regelungen entgegenstehen, wonach Flüchtigkeitsfehler in Mehrwertsteuererklärungen für Besteuerungszeiträume, die Gegenstand einer Steuerprüfung waren, nicht berichtigt werden können, es sei denn, die Berichtigung erfolgt auf der Grundlage der Maßnahmenanordnung, die im Rahmen der vorausgehenden Prüfung von der Steuerprüfungsbehörde erlassen wurde?

Zu den Vorlagefragen

- 31 Mit seinen Fragen, die gemeinsam zu beantworten sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 167, 168, 179, 180 und 182 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Effektivität, der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, wonach es – in Abweichung von der für Berichtigungen von Mehrwertsteuererklärungen im nationalen Recht vorgesehenen

Verjährungsfrist von fünf Jahren – einem Steuerpflichtigen unter Umständen wie denen des Ausgangsfalls nur deshalb verwehrt ist, zur Geltendmachung seines Vorsteuerabzugsrechts eine Berichtigung vorzunehmen, weil diese Berichtigung einen bereits geprüften Zeitraum betrifft.

- 32 Was das Vorsteuerabzugsrecht angeht, ist 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, nach ständiger Rechtsprechung ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (vgl. insbesondere Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 37, sowie vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 35).
- 33 Der Gerichtshof hat wiederholt erklärt, dass das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Insbesondere kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsätze sofort ausgeübt werden (vgl. insbesondere Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 38, sowie vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 36).
- 34 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 selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. insbesondere Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 39, sowie vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 37).
- 35 Das Vorsteuerabzugsrecht ist an die materiellen und formellen Anforderungen der Mehrwertsteuerrichtlinie geknüpft; aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht jedoch hervor, dass die Fragen des vorlegenden Gerichts allein auf der Tatsache beruhen, dass das Abzugsrecht verwehrt wurde, weil es für den Steuerpflichtigen unmöglich war, seine Mehrwertsteuererklärung zu berichtigen, da sich der Berichtigungsantrag auf einen bereits abgeschlossen geprüften Zeitraum bezog.
- 36 Nach dem Wortlaut der Art. 167 und Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich in dem Zeitraum ausgeübt, in dem es entstanden ist, d. h., wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht.
- 37 Gleichwohl kann einem Steuerpflichtigen nach den Art. 180 und 182 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Abzug auch gestattet werden, wenn er nicht in dem Zeitraum, in dem das Abzugsrecht entstanden ist, vorgenommen wurde, vorausgesetzt, bestimmte in den nationalen Regelungen festgelegte Bedingungen und Einzelheiten werden befolgt (vgl. Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs liefe die Möglichkeit, das Abzugsrecht ohne jede zeitliche Beschränkung auszuüben, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider, wonach angesichts der Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung seine steuerliche Lage nicht unbegrenzt lange offenbleiben kann. Demnach ist eine Ausschlussfrist, deren Ablauf den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat, mit dem Verlust des Abzugsrechts bestraft, nicht mit der von der Mehrwertsteuerrichtlinie errichteten Regelung unvereinbar, sofern diese Frist zum einen für die entsprechenden auf innerstaatlichem Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf Unionsrecht beruhenden Rechte gleichermaßen gilt (Äquivalenzgrundsatz) und sie zum anderen die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch

unmöglich macht oder übermäßig erschwert (Effektivitätsgrundsatz) (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 48 und 49 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

- 39 Im vorliegenden Fall geht aus der in der Vorlageentscheidung angeführten nationalen Regelung hervor, dass das Vorsteuerabzugsrecht im rumänischen Recht einer allgemeinen Verjährungsfrist von fünf Jahren unterliegt. Im Fall einer Steuerprüfung unterliegt die Ausübung dieses Rechts jedoch einer kürzeren Ausschlussfrist. Im Prinzip dürfte der Steuerpflichtige nämlich für bereits von den Steuerbehörden geprüfte Zeiträume seine Mehrwertsteuererklärungen nicht mehr berichtigen. In Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens dürfte ein Steuerpflichtiger seine Mehrwertsteuererklärungen demnach nicht berichtigen. Die rumänische Regierung trägt vor, diese Begrenzung ergebe sich aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Steuerprüfung; diese wiederum sei wegen des Grundsatzes der Rechtssicherheit geboten.
- 40 Aus den Angaben des vorlegenden Gerichts geht zwar nicht hervor, dass die im Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung im Mehrwertsteuerrecht eine unterschiedliche Regelung vorsieht als in anderen Steuerrechtsgebieten des nationalen Rechts. Der Grundsatz der Effektivität steht einer solchen Regelung jedoch entgegen, wenn diese es in Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens dem Steuerpflichtigen verwehren kann, seine Mehrwertsteuererklärung zu berichtigen, wenn er für den zu berichtigenden Besteuerungszeitraum geprüft wurde, obwohl die von dieser Regelung festgesetzte fünfjährige Ausschlussfrist noch nicht abgelaufen ist.
- 41 In Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens ist es dem Steuerpflichtigen nach dieser Regelung nämlich verwehrt, seine Mehrwertsteuererklärung zu berichtigen, wenn die Steuerprüfung unmittelbar oder kurz nach der Abgabe der Steuererklärung beginnt, so dass die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts durch den Steuerpflichtigen in Wirklichkeit unmöglich oder jedenfalls übermäßig erschwert wird.
- 42 Daher ist die Tatsache, dass es dem Steuerpflichtigen wegen der Verkürzung der ihm dazu eigentlich zustehenden Frist durch eine nationale Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen verwehrt ist, seine Mehrwertsteuererklärung zu berichtigen, mit dem Effektivitätsgrundsatz unvereinbar.
- 43 Außerdem stehen die Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen ebenfalls entgegen.
- 44 Nach ständiger Rechtsprechung erfordert der Grundsatz der Steuerneutralität, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 45).
- 45 Im Ausgangsverfahren war es jedoch gerade die Nichtbeachtung bestimmter formeller Anforderungen der streitigen nationalen Regelung, die zur Ablehnung des Vorsteuerabzugs durch Zabrus geführt haben, obwohl Zabrus ihre Steuererklärungen berichtigen wollte, um nachzuweisen, dass die materiellen Voraussetzungen für den Abzug der beiden Beträge erfüllt waren.
- 46 Die – behebbare – Nichtbeachtung formeller Anforderungen vermag das Funktionieren des Mehrwertsteuersystems nicht zu beeinträchtigen.
- 47 Durch die Anwendung einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen wird der Steuerpflichtige mit einem Teil der Mehrwertsteuer endgültig belastet, was der in Rn. 34 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung widerspricht.

- 48 Was den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz betrifft, kann der nationale Gesetzgeber zwar Strafen vorsehen, um sie zur Einhaltung der von den Steuerpflichtigen zu beachtenden formellen Anforderungen anzuhalten und damit das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems zu gewährleisten.
- 49 So könnte insbesondere eine Geldbuße auferlegt werden, wenn nachlässige Steuerpflichtige ihre Mehrwertsteuererklärung berichtigen und sich dabei auf Nachweise ihres Rechts auf Vorsteuerabzug stützen, die sie zum Zeitpunkt der Steuererklärung bereits besaßen, oder nachdem ein Buchungsfehler entdeckt wurde, der sich auf den Betrag der zu erstattenden Mehrwertsteuer auswirkt.
- 50 Gleichwohl müssen sich die Mitgliedstaaten gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Mittel bedienen, die es zwar erlauben, das von der nationalen Regelung verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des Unionsrechts, wie den Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug, möglichst wenig beeinträchtigen (Urteil vom 10. Juli 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, Rn. 23).
- 51 In einer Situation wie der im Ausgangsverfahren streitigen erscheint bei dem hohen Stellenwert des Rechts auf Vorsteuerabzug im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem eine Strafe, die einer absoluten Verwehrung des Abzugsrechts entspricht, unangemessen, wenn kein Betrug und keine Schädigung des Staatshaushalts nachgewiesen sind (Urteil vom 12. Juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 70 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 52 Aus der beim Gerichtshof eingereichten Akte geht jedoch nicht hervor, dass eine Gefahr des Betrugs oder der Schädigung des Staatshaushalts besteht.
- 53 Schließlich ist das Argument der rumänischen Regierung zurückzuweisen, wonach die im Ausgangsverfahren streitige Regelung durch den Grundsatz der Einheitlichkeit der Steuerprüfung begründet ist und auf dem Rechtssicherheitsgrundsatz beruht.
- 54 Eine nationale Steuerprüfregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige, die es Steuerpflichtigen nicht gestattet, ihre Mehrwertsteuererklärung zu berichtigen, eine Berichtigung jedoch im Rahmen einer Handlung einer Steuerbehörde vorsieht und es den Steuerbehörden erlaubt, bei Vorliegen neuer Informationen eine erneute Prüfung durchzuführen, dient nicht dazu, die Rechte der Steuerpflichtigen und die Anwendung des Grundsatzes der Rechtssicherheit zu gewährleisten. In Wirklichkeit nützt eine solche Regelung einschließlich der angeführten Ausnahmen hauptsächlich der Wirksamkeit der Steuerprüfungen und dem Funktionieren der nationalen Verwaltung.
- 55 Nichts anderes ergibt sich aus dem Urteil vom 6. Februar 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50). Zwar besagt dieses Urteil, dass sich ein Steuerpflichtiger nicht vor Ablauf der Ausschlussfrist unter Berufung auf den Grundsatz der Rechtssicherheit gegen die Rücknahme durch die Steuerbehörden einer Entscheidung wehren kann, mit der sie sein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer anerkannt haben, und im Anschluss an eine erneute Prüfung die Zahlung dieser Steuer nebst Verzugszinsen von ihm fordern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Februar 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 51). Aus diesem Urteil ergibt sich hingegen nicht, dass sich die Steuerbehörden vor Ablauf der Ausschlussfrist auf diesen Grundsatz stützen können, um dem Steuerpflichtigen die Berichtigung einer Mehrwertsteuererklärung zu verwehren, die sich auf einen bereits geprüften Zeitraum bezieht.
- 56 Unter diesen Umständen ist auf die gestellten Fragen zu antworten, dass die Art. 167, 168, 179, 180 und 182 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Effektivität, der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, wonach es – in Abweichung von der für Berichtigungen von Mehrwertsteuererklärungen im nationalen Recht vorgesehenen Verjährungsfrist von fünf Jahren –

einem Steuerpflichtigen unter Umständen wie denen des Ausgangsfalls nur deshalb verwehrt ist, zur Geltendmachung seines Vorsteuerabzugsrechts eine Berichtigung vorzunehmen, weil diese Berichtigung einen bereits geprüften Zeitraum betrifft.

Kosten

- ⁵⁷ 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 (Neunte Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 167, 168, 179, 180 und 182 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung sowie die Grundsätze der Effektivität, der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren entgegenstehen, wonach es – in Abweichung von der für Berichtigungen von Mehrwertsteuererklärungen im nationalen Recht vorgesehenen Verjährungsfrist von fünf Jahren – einem Steuerpflichtigen unter Umständen wie denen des Ausgangsfalls nur deshalb verwehrt ist, zur Geltendmachung seines Vorsteuerabzugsrechts eine Berichtigung vorzunehmen, weil diese Berichtigung einen bereits geprüften Zeitraum betrifft.

Unterschriften