

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0533

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

21. März 2018 (*1)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 167 bis 171 – Recht auf Vorsteuerabzug – Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer für nicht im Erstattungsmitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige – Art. 178 Buchst. a – Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug – Richtlinie 2008/9/EG – Regelung zur Erstattung der Mehrwertsteuer – Ausschlussfrist – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Mehrere Jahre nach der Lieferung der fraglichen Gegenstände gezahlte und berechnete Mehrwertsteuer – Versagung der Inanspruchnahme des Rechts auf Erstattung wegen Ablaufs der Ausschlussfrist, die ab dem Zeitpunkt der Lieferung der Gegenstände zu laufen begonnen haben soll“

In der Rechtssache C-533/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberstes Gericht der Slowakischen Republik) mit Entscheidung vom 29. September 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Oktober 2016, in dem Verfahren

Volkswagen AG

gegen

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešić sowie des Richters A. Rosas, der Richterinnen C. Toader, A. Prechal und des Richters E. Jarašič (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Campos Sánchez-Bordona,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

–

des Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, vertreten durch F. Imrecze als Bevollmächtigten,

–

der slowakischen Regierung, vertreten durch B. Ricziová als Bevollmächtigte,

–

der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Tokár, R. Lyal und M. Owsiany-Hornung als

Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. Oktober 2017

folgendes

Urteil

1

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 167 und 178 Buchst. a 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 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. 2008, L 44, S. 11) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112), der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. 2008, L 44, S. 23) und des Art. 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) sowie der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit.

2

Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Volkswagen AG und dem Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Finanzdirektion der Slowakischen Republik) wegen dessen teilweiser Ablehnung eines Antrags auf Erstattung der Mehrwertsteuer aufgrund des Ablaufs einer Ausschlussfrist.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2006/112

3

Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„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.“

4

Art. 167 der Richtlinie lautet: „Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

5

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;

...“

6

Art. 169 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Über den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 hinaus hat der Steuerpflichtige das Recht, die in jenem Artikel genannte Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

a)

für seine Umsätze, die sich aus den in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären;

...“

7

In Art. 170 dieser Richtlinie heißt es:

„Jeder Steuerpflichtige, der im Sinne ... des Artikels 2 Nummer 1 und des Artikels 3 der Richtlinie 2008/9/EG und des Artikels 171 der vorliegenden Richtlinie nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er die Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführt, hat Anspruch auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

a)

die in Artikel 169 genannten Umsätze;

...“

8

Art. 171 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„Die Erstattung der Mehrwertsteuer an Steuerpflichtige, die nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, erfolgt nach dem in der Richtlinie 2008/9/EG vorgesehenen Verfahren.“

Titel X („Vorsteuerabzug“) der Richtlinie 2006/112 enthält ein Kapitel 4 mit der Überschrift „Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug“. Der in diesem Kapitel 4 enthaltene Art. 178 sieht vor:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a)

für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

10

Art. 179 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„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.“

11

Art. 180 der Richtlinie sieht vor: „Die Mitgliedstaaten können einem Steuerpflichtigen gestatten, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, der nicht gemäß den Artikeln 178 und 179 vorgenommen wurde.“

12

Art. 182 der Richtlinie 2006/112 bestimmt: „Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen und Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 180 und 181 fest.“

13

Art. 273 dieser Richtlinie lautet:

„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.“

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

Richtlinie 2008/9

14

Art. 1 der Richtlinie 2008/9 bestimmt:

„Diese Richtlinie regelt die Einzelheiten der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß Artikel 170 der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen von Artikel 3 erfüllen.“

15

In Art. 2 dieser Richtlinie heißt es:

„Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

(1)

„nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässiger Steuerpflichtiger“ jeden Steuerpflichtigen im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG, der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern im Gebiet eines anderen Mitgliedstaat[s] ansässig ist;

...“

16

Art. 3 der Richtlinie zählt die Voraussetzungen auf, die erfüllt sein müssen, damit diese für einen nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen gilt.

17

Art. 5 der Richtlinie 2008/9 sieht vor:

„Jeder Mitgliedstaat erstattet einem nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen oder die Einfuhr von Gegenständen in diesen Mitgliedstaat belastet wurden, sofern die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der folgenden Umsätze verwendet werden:

a)

in Art. 169 Buchst. a und b der Richtlinie 2006/112/EG genannte Umsätze;

...

Unbeschadet des Artikels 6 wird für die Anwendung dieser Richtlinie der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach der Richtlinie 2006/112/EG, wie diese Richtlinie im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird, bestimmt.“

18

Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 lautet:

„Voraussetzung für eine Erstattung im Mitgliedstaat der Erstattung ist, dass der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige Umsätze bewirkt, die in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen.“

Art. 28 Abs. 1 dieser Richtlinie stellt klar, dass die Richtlinie für nach dem 31. Dezember 2009 gestellte Erstattungsanträge gilt.

Slowakisches Recht

In § 49 Abs. 1 und 2 des Zákon ? 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (Gesetz Nr. 222/2004 über die Mehrwertsteuer) in seiner auf den Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Gesetz Nr. 222/2004) heißt es:

„(1) Das Recht auf Abzug der Steuer für Gegenstände oder Dienstleistungen entsteht für den Steuerpflichtigen an dem Tag, an dem in Bezug auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen der Anspruch auf die Steuer entsteht.

(2) Der Steuerpflichtige kann – vorbehaltlich der Ausnahmen nach den Abs. 3 und 7 – von der zu entrichtenden Steuer die Steuer für Gegenstände und Dienstleistungen abziehen, die er für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen als Steuerpflichtiger verwendet. Der Steuerpflichtige kann die Steuer abziehen, wenn sie

a)

ihm gegenüber von einem anderen Steuerpflichtigen im Inland für gelieferte oder zu liefernde Gegenstände und erbrachte oder zu erbringende Dienstleistungen geltend gemacht wurde,

...“

In § 51 Abs. 1 dieses Gesetzes heißt es:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 49 kann der Steuerpflichtige ausüben, wenn er

a)

beim Vorsteuerabzug gemäß § 49 Abs. 2 Buchst. a im Besitz einer von einem Steuerpflichtigen ausgestellten Rechnung im Sinne von § 71 ist,

...“

§ 55b Abs. 1 des Gesetzes bestimmt:

„Der Antragsteller macht seinen Anspruch auf Erstattung der Steuer durch Einreichung eines Steuererstattungsantrags in elektronischer Form über das elektronische Portal des Mitgliedstaats geltend, in dem er seinen Sitz, den Ort der Geschäftsausübung, eine Betriebsstätte, seinen Wohnort oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Steuererstattungsantrag ist spätestens bis 30. September des Kalenderjahrs, das auf den Zeitraum folgt, für den der Anspruch auf Steuererstattung geltend gemacht wird, einzureichen. Der Da?ový úrad Bratislava I [Steuerverwaltung Bratislava I (Slowakei)] benachrichtigt den Antragsteller unverzüglich auf elektronischem Weg über das Eingangsdatum des Steuererstattungsantrags.“

23

§ 71 Abs. 1 und 2 des Gesetzes Nr. 222/2004 sieht vor:

„(1) Im Sinne dieses Gesetzes ist

a)

eine ‚Rechnung‘ jedes Dokument bzw. jede Mitteilung, das bzw. die auf Papier oder in elektronischer Form nach diesem Gesetz oder einem Gesetz, das in einem anderen Mitgliedstaat die Ausstellung der Rechnung regelt, ausgestellt wird.

...

(2) Als Rechnung gilt auch jedes Dokument und jede Mitteilung, das bzw. die die ursprüngliche Rechnung ändert und sich spezifisch und eindeutig auf diese bezieht.“

24

Gemäß § 45 Abs. 1 des Zákon ?. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finan?ných orgánov (Gesetz Nr. 511/1992 über die Verwaltung der Steuern und anderen Abgaben und über Änderungen im System der territorialen Finanzbehörden) in seiner auf den Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Gesetz Nr. 511/1992) gilt Folgendes:

„Soweit in diesem Gesetz oder durch ein besonderes Gesetz nichts anderes bestimmt ist, kann die Steuer oder die Steuerdifferenz nicht erhoben und kann ein Anspruch auf Erstattung eines Vorsteuerüberschusses oder auf Steuererstattung nicht anerkannt werden, wenn seit dem Ende des Jahres, in dem die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung oder Einreichung der Steueranmeldung entstanden ist, oder seit dem Ende des Jahres, in dem der Steuerpflichtige verpflichtet war, die Steuer zu zahlen, ohne erklärungs- oder anmeldepflichtig zu sein, oder seit dem Ende des Jahres, in dem ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Erstattung des Vorsteuerüberschusses oder auf Steuererstattung entstanden ist, fünf Jahre vergangen sind ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

25

Zwischen 2004 und 2010 lieferten die Gesellschaft Hella Leuchten Systeme GmbH mit Sitz in Paderborn, Deutschland, sowie die Gesellschaften Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o. und Hella Slovakia – Signal Lighting, beide mit Sitz in der Slowakei (im Folgenden: Hella?Gesellschaften), der Gesellschaft Volkswagen AG mit Sitz in Deutschland Formen zur Herstellung von Leuchtkörpern für Kraftfahrzeuge. In den von ihnen dafür ausgestellten Rechnungen wiesen die Hella?Gesellschaften keine Mehrwertsteuer aus, weil sie annahmen, dass es sich nicht um

Warenlieferungen, sondern um einen von der Mehrwertsteuer befreiten „finanziellen Ausgleich“ handele.

26

Im Laufe des Jahres 2010 stellten die Hella-Gesellschaften fest, dass ihr Vorgehen nicht mit dem slowakischen Recht in Einklang stand. Sie stellten daher nach dem Gesetz Nr. 222/2004 Rechnungen aus, in denen die von Volkswagen für die gegenständlichen Warenlieferungen geschuldete Mehrwertsteuer ausgewiesen war, reichten ergänzende Steuererklärungen für alle Jahre von 2004 bis 2010 ein und führten die Mehrwertsteuer an die Staatskasse ab.

27

Mit Antrag vom 1. Juli 2011 beantragte Volkswagen bei der Steuerverwaltung Bratislava I (Slowakei) die Erstattung der für diese Lieferungen ausgewiesenen Mehrwertsteuer.

28

Mit Bescheid vom 3. April 2012 gab die Steuerverwaltung diesem Antrag teilweise statt und verfügte die Erstattung der Mehrwertsteuer in Höhe von 1536622,92 Euro, was den Warenlieferungen der Jahre 2007 bis 2010 entsprach. Dagegen lehnte sie den Antrag insoweit ab, als er sich auf den Zeitraum von 2004 bis 2006 bezog, weil die im slowakischen Recht vorgesehene Ausschlussfrist von fünf Jahren abgelaufen sei. Sie vertrat insoweit die Auffassung, das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer sei zum Zeitpunkt der Lieferung der Waren entstanden, d. h. als der Anspruch auf die Mehrwertsteuer entstanden sei, so dass das Recht auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer für den Zeitraum von 2004 bis 2006 zum Zeitpunkt der Stellung des Erstattungsantrags erloschen gewesen sei. Dieser Bescheid wurde durch die Finanzdirektion der Slowakischen Republik in ihrer Eigenschaft als Einspruchsbehörde bestätigt.

29

Volkswagen erhob beim Krajský súd v Bratislave (Regionalgericht Bratislava, Slowakei) Klage, mit der sie die Aufhebung des letzteren Bescheids begehrte; dieses Gericht wies ihre Klage ab.

30

Volkswagen legte daraufhin Berufung gegen dieses Urteil vor dem vorlegenden Gericht, dem Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberstes Gericht der Slowakischen Republik), ein und machte geltend, die Auslegung des innerstaatlichen Rechts hinsichtlich der Bestimmung des Beginns der fünfjährigen Ausschlussfrist, die in § 45 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 511/1992 in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung vorgesehen sei, sei weder mit dem Unionsrecht noch mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs vereinbar, denn das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer entstehe erst dann, wenn eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirkt worden sei und die Mehrwertsteuer vom Lieferer durch Ausstellung einer Rechnung ausgewiesen worden sei. Die Ausschlussfrist könne daher nicht zu laufen beginnen, wenn diese beiden Voraussetzungen nicht erfüllt seien.

31

Der Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberstes Gericht der Slowakischen Republik) hat die Begründetheit des Vorbringens von Volkswagen zu prüfen und mithin den Zeitpunkt des Beginns der Fünfjahresfrist zu ermitteln, während deren Steuerpflichtige die Erstattung der entstandenen Mehrwertsteuer beantragen können, andernfalls sie ausgeschlossen sind. In diesem Zusammenhang stellt er sich die Frage, ob die Praxis der Steuerbehörden, wonach diese Frist

zum Zeitpunkt der Lieferung einer mehrwertsteuerpflichtigen Ware oder der Erbringung einer mehrwertsteuerpflichtigen Dienstleistung zu laufen beginnt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

32

Unter diesen Umständen hat der Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberstes Gericht der Slowakischen Republik) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1.

Sind die Richtlinie 2008/9 und das Recht auf Erstattung der Steuer so auszulegen, dass für die Geltendmachung des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer die kumulative Erfüllung von zwei Bedingungen erforderlich ist, nämlich:

a)

Lieferung eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung und

b)

Ausweisung der Mehrwertsteuer durch den Lieferer oder Dienstleistungserbringer in der Rechnung?

Mit anderen Worten, kann ein Steuerpflichtiger die Erstattung der Steuer verlangen, wenn die Mehrwertsteuer ihm gegenüber nicht in einer Rechnung ausgewiesen wurde?

2.

Steht es im Einklang mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit oder der Neutralität der Mehrwertsteuer, wenn die Frist für die Steuererstattung ab einem Zeitpunkt gerechnet wird, in dem nicht alle materiell-rechtlichen Bedingungen für die Geltendmachung des Rechts auf Steuererstattung erfüllt sind?

3.

Sind die Bestimmungen der Art. 167 und 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 im Licht des Grundsatzes der Steuerneutralität so auszulegen, dass sie unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens – und soweit die übrigen materiellen und verfahrensrechtlichen Bedingungen für die Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt sind – einem Vorgehen der Steuerbehörden entgegenstehen, mit dem dem Steuerpflichtigen sein gemäß der Richtlinie 2008/9 fristgemäß geltend gemachtes Recht auf Erstattung der Steuer versagt wird, wenn der Lieferer bzw. Dienstleistungserbringer ihm gegenüber die Steuer in der Rechnung ausgewiesen und sie vor dem Ablauf der im nationalen Recht bestimmten Ausschlussfrist entrichtet hat?

4.

Haben die slowakischen Steuerbehörden im Licht der Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, die Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellen, die Grenzen dessen überschritten, was zur Erreichung des durch die Richtlinie 2006/112 bestimmten Ziels notwendig ist, indem sie dem Steuerpflichtigen das Recht auf Steuererstattung aus dem Grund versagt haben, dass die durch das nationale Recht für die Steuererstattung bestimmte Ausschlussfrist abgelaufen sei, obwohl der Steuerpflichtige das Recht auf Steuererstattung innerhalb dieser Frist nicht geltend machen konnte, die Steuer ordnungsgemäß

erhoben wurde und die Gefahr der Steuerhinterziehung oder der Nichtentrichtung der Steuer vollständig beseitigt wurde?

5.

Können die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes und das Recht auf eine gute Verwaltung nach Art. 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union so ausgelegt werden, dass sie einer Auslegung der Vorschriften des nationalen Rechts entgegenstehen, wonach es für die Einhaltung der Frist für die Erstattung der Mehrwertsteuer maßgeblich auf den Zeitpunkt der Entscheidung der Behörde über die Erstattung der Steuer und nicht auf den Zeitpunkt der Geltendmachung des Rechts auf die Erstattung der Steuer durch den Steuerpflichtigen ankommt?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten bis vierten Frage

33

Mit seiner ersten bis vierten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass es einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in denen die Mehrwertsteuer dem Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt und von ihm mehrere Jahre nach der Lieferung der fraglichen Gegenstände gezahlt wurde, die Inanspruchnahme des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer mit der Begründung versagt wird, dass die in dieser Regelung vorgesehene Ausschlussfrist für die Ausübung dieses Rechts ab dem Zeitpunkt der Lieferung zu laufen begonnen habe und vor der Stellung des Erstattungsantrags abgelaufen sei.

34

Zur Beantwortung dieser Frage ist daran zu erinnern, dass die Richtlinie 2008/9 nach ihrem Art. 1 die Einzelheiten der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß Art. 170 der Richtlinie 2006/112 an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen von Art. 3 erfüllen, regelt.

35

Die Richtlinie 2008/9 soll jedoch weder die Voraussetzungen für die Ausübung noch den Umfang des Rechts auf Erstattung bestimmen. Nach Art. 5 Abs. 2 dieser Richtlinie wird nämlich unbeschadet ihres Art. 6 der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach der Richtlinie 2006/112 bestimmt, wie diese Richtlinie im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird.

36

Daher entspricht der Anspruch eines in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen auf die in der Richtlinie 2008/9 geregelte Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer dem Anspruch auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer, den die Richtlinie 2006/112 zu seinen Gunsten eingeführt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Oktober 2012, Daimler und Widex, C-318/11 und C-319/11, EU:C:2012:666, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von

ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (Urteil vom 15. September 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38

Durch die Regelung des Vorsteuerabzugs – und damit auch der Erstattungen – soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet auf diese Weise 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. in diesem Sinne Urteile vom 15. September 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 27, und vom 21. September 2017, SMS group, C?441/16, EU:C:2017:712, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39

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 (Urteile vom 15. September 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 37, und vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40

Das Recht auf Vorsteuerabzug unterliegt jedoch der Einhaltung sowohl materieller als auch formeller Anforderungen und Bedingungen (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 38).

41

Hinsichtlich der materiellen Anforderungen und Bedingungen ist es für das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 von Bedeutung, 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 Urteile vom 15. September 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 39).

42

Zu den Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, die den formellen Anforderungen und Bedingungen gleichstehen, legt Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 fest, dass der Steuerpflichtige eine gemäß deren Art. 220 bis 236 und 238 bis 240 ausgestellte Rechnung besitzen muss (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 40).

43

Aus dem Vorstehenden folgt, wie der Generalanwalt in Nr. 58 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, dass nach Art. 167 der Richtlinie 2006/112 das Recht auf Vorsteuerabzug zwar gleichzeitig mit dem Steueranspruch entsteht, dessen Ausübung jedoch nach Art. 178 dieser Richtlinie erst möglich ist, sobald der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. September 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44

Nach Art. 167 und Art. 179 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 wird das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich während des gleichen Zeitraums ausgeübt, in dem es entstanden ist, d. h., wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht.

45

Gleichwohl kann einem Steuerpflichtigen nach den Art. 180 und 182 dieser Richtlinie das Abzugsrecht auch gewährt werden, wenn er es nicht während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, ausgeübt hat. Voraussetzung ist jedoch, dass bestimmte in den nationalen Regelungen festgelegte Bedingungen und Einzelheiten befolgt werden (Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46

Allerdings liefe die Möglichkeit, das Abzugsrecht ohne zeitliche Beschränkung auszuüben, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt lange offenbleiben kann (Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47

So hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine Ausschlussfrist, deren Ablauf als Sanktion für den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat, den Verlust des Abzugsrechts zur Folge hat, nicht als mit der von der Richtlinie 2006/112 errichteten Regelung unvereinbar angesehen werden kann, sofern diese Frist zum einen gleichermaßen für die entsprechenden auf dem innerstaatlichen Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf dem Unionsrecht beruhenden Rechte gilt (Äquivalenzgrundsatz) und sie zum anderen die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert (Effektivitätsgrundsatz) (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 34 und 35 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

48

Zudem können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 273 der Richtlinie 2006/112 weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen

und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nämlich ein Ziel, das von dieser Richtlinie anerkannt und gefördert wird. Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach deren Art. 273 zu erlassen befugt sind, dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass dadurch das Recht zum Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer systematisch in Frage gestellt würden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 49 und 50 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

49

Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die in Rede stehenden Lieferungen von Gegenständen zwar von 2004 bis 2010 bewirkt wurden, die Hella-Gesellschaften aber 2010 eine Umsatzsteuerberichtigung vornahmen, indem sie Rechnungen ausstellten, in denen auch die Mehrwertsteuer ausgewiesen war, diese ergänzenden Steuererklärungen bei der zuständigen nationalen Steuerbehörde einreichten und den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer an die Staatskasse abführten. Der Vorlageentscheidung ist auch zu entnehmen, dass die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder einer Nichtabführung der Mehrwertsteuer vermieden wurde. Unter diesen Umständen war es Volkswagen objektiv unmöglich, ihr Erstattungsrecht vor dieser Berichtigung auszuüben, da sie vorher weder im Besitz der Rechnungen war, noch von der Mehrwertsteuerschuld wusste.

50

Erst nach dieser Berichtigung lagen nämlich die materiellen und formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug vor, so dass Volkswagen beantragen konnte, gemäß der Richtlinie 2006/112 und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität von der geschuldeten und entrichteten Steuerbelastung entlastet zu werden. Da Volkswagen keinen Mangel an Sorgfalt an den Tag legte und weder ein Missbrauch noch ein kollusives Zusammenwirken mit den Hella-Gesellschaften vorliegen, konnte eine Ausschlussfrist, die ab dem Zeitpunkt der Lieferung der Gegenstände zu laufen begonnen hätte und für bestimmte Zeiträume vor der besagten Berichtigung abgelaufen gewesen wäre, somit nicht wirksam gegen das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer eingewandt werden.

51

Folglich ist auf die erste bis vierte Frage zu antworten, dass das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass es der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in denen die Mehrwertsteuer dem Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt und von ihm mehrere Jahre nach der Lieferung der fraglichen Gegenstände entrichtet wurde, die Inanspruchnahme des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer mit der Begründung versagt wird, dass die in dieser Regelung vorgesehene Ausschlussfrist ab dem Zeitpunkt der Lieferung zu laufen begonnen habe und vor Stellung des Erstattungsantrags abgelaufen sei.

Zur fünften Frage

52

Angesichts der Antwort auf die erste bis vierte Frage, aus der sich ergibt, dass die Vereinbarkeit einer Regelung oder nationalen Praxis mit dem Unionsrecht unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anhand der Richtlinie 2006/112 beurteilt werden kann, braucht die fünfte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

53

Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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 (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

Das Unionsrecht ist dahin auszulegen, dass es der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in denen die Mehrwertsteuer dem Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt und von ihm mehrere Jahre nach der Lieferung der fraglichen Gegenstände entrichtet wurde, die Inanspruchnahme des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer mit der Begründung versagt wird, dass die in dieser Regelung vorgesehene Ausschlussfrist ab dem Zeitpunkt der Lieferung zu laufen begonnen habe und vor Stellung des Erstattungsantrags abgelaufen sei.

Unterschriften

(*1) Verfahrenssprache: Slowakisch.