

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62019CJ0895

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

18. März 2021 ( \*1 )

„Vorabentscheidungsersuchen – Indirekte Steuern – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen – Vorsteuerabzug für einen derartigen Erwerb – Formelle Anforderungen – Materielle Anforderungen – Frist zur Abgabe der Steuererklärung – Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache C-895/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Gliwice, Polen) mit Entscheidung vom 4. November 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 4. Dezember 2019, in dem Verfahren

A.

gegen

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

Beteiligter:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten N. Piçarra, des Richters S. Rodin und der Richterin K. Jürimäe (Berichterstatterin),

Generalanwalt: H. Saugmandsgaard Øe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

–

der A., vertreten durch M. Bielawski, doradca podatkowy,

–

des Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, vertreten durch P. Chrupek, radca prawny,

–

der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,

–

der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Siekierzyńska und J. Jokubauskaitė 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 der Art. 167 und 178 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).

2

Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen A. und dem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde, Polen) (im Folgenden: Steuerbehörde) wegen des Vorsteuerabzugs für innergemeinschaftliche Erwerbe.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3

Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

b)

der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt

i)

durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher handelt, für den die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 nicht gilt und der nicht unter Artikel 33 oder 36 fällt“.

4

Art. 68 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Der Steuertatbestand tritt zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen bewirkt wird.

Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als zu dem Zeitpunkt bewirkt, zu dem die Lieferung gleichartiger Gegenstände innerhalb des Mitgliedstaats als bewirkt gilt.“

5

Art. 69 der Richtlinie lautet:

„Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen tritt der Steueranspruch bei der Ausstellung der Rechnung, oder bei Ablauf der Frist nach Artikel 222 Absatz 1, wenn bis zu diesem Zeitpunkt keine Rechnung ausgestellt worden ist, ein.“

6

Art. 167 der Richtlinie bestimmt:

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

7

In Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„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:

...

c)

die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;

...“

8

Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

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

...

c)

für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe c in Bezug auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen muss er in der Mehrwertsteuererklärung nach Artikel 250 alle Angaben gemacht haben, die erforderlich sind, um die Höhe der Steuer festzustellen, die für die von ihm erworbenen Gegenstände geschuldet wird, und eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5

ausgestellte Rechnung besitzen;

...“.

9

Art. 179 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.“

Die Mitgliedstaaten können jedoch den Steuerpflichtigen, die nur die in Artikel 12 genannten gelegentlichen Umsätze bewirken, vorschreiben, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug erst zum Zeitpunkt der Lieferung ausüben.“

10

Art. 180 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können einem Steuerpflichtigen gestatten, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, der nicht gemäß den Artikeln 178 und 179 vorgenommen wurde.“

11

Art. 181 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten können einen Steuerpflichtigen, der keine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5 ausgestellte Rechnung besitzt, ermächtigen, in Bezug auf seine innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen einen Vorsteuerabzug gemäß Artikel 168 Buchstabe c vorzunehmen.“

12

Art. 182 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen und Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 180 und 181 fest.“

13

Art. 222 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„Für Gegenstände, die unter den Voraussetzungen des Artikels 138 geliefert werden, oder für Dienstleistungen, für die nach Artikel 196 der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, wird spätestens am fünfzehnten Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist, eine Rechnung ausgestellt.“

14

In Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um

Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

Polnisches Recht

15

In Art. 86 der Ustawa podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2018, Pos. 2174) in der auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) heißt es:

„1. Soweit Gegenstände und Dienstleistungen zur Ausführung besteuerteter Umsätze verwendet werden, sind die Steuerpflichtigen berechtigt, den Betrag der Vorsteuer vom Betrag der geschuldeten Steuer abzuziehen ...

...

10. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht bei Abgabe der Steuererklärung für den Zeitraum, in dem für die vom Steuerpflichtigen erworbenen oder eingeführten Gegenstände oder Dienstleistungen die Steuerpflicht entstanden ist.

10b. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht in den Fällen des:

...

2)

Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c: gemäß Abs. 10, unter der Bedingung, dass der Steuerpflichtige

a)

innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Monats, in dem die Steuerpflicht hinsichtlich der erworbenen Gegenstände entstanden ist, eine Rechnung über die Lieferung der Gegenstände erhält, die für ihn einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen darstellt;

b)

die Vorsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen nicht später als 3 Monate ab Ablauf des Monats, in dem für den Erwerb der Gegenstände die Steuerpflicht entstanden ist, in einer von ihm abzugebenden Steuererklärung anmeldet.

...

10i. Sofern der Steuerpflichtige die Vorsteuer in der von ihm abzugebenden Steuererklärung später anmeldet als in Abs. 10b Nr. 2 Buchst. b und Nr. 3 geregelt, kann er den Steuerbetrag, der in einer Steuererklärung für einen Steuerzeitraum, hinsichtlich dessen die Frist zur Abgabe der Steuererklärung noch nicht abgelaufen ist, angemeldet wird, entsprechend erhöhen.

...

13. Sofern der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug nicht innerhalb der in Abs. 10, 10d, 10e und 11 genannten Frist vorgenommen hat, kann er – vorbehaltlich des Abs. 13a – die Vorsteuer durch Abgabe einer berichtigten Steuererklärung für den Steuerzeitraum, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist, abziehen, spätestens jedoch innerhalb von 5 Jahren nach Beginn des Jahres, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist.

13a. Wenn der Steuerpflichtige in Bezug auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb bzw. eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen, für die gemäß Art. 17 der Erwerber der Gegenstände oder Dienstleistungen die Steuer schuldet, den Vorsteuerabzug nicht innerhalb der in Abs. 10 und 11 genannten Frist vorgenommen hat, kann er die Vorsteuer durch Abgabe einer berichtigten Steuererklärung für den Steuerzeitraum, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist, abziehen, spätestens jedoch innerhalb von 5 Jahren nach Beginn des Jahres, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist.“

16

Art. 86 Abs. 10b Nr. 2 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes wurde im Rahmen einer Gesetzesänderung ausgearbeitet, die am 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist. Mit dieser Änderung wurde der Einschub „nicht später als 3 Monate ab Ablauf des Monats, in dem für den Erwerb der Gegenstände die Steuerpflicht entstanden ist“ in die Bestimmung aufgenommen. Vor diesem Zeitpunkt enthielt diese Bestimmung keine Frist. Im Rahmen derselben Änderung wurde Art. 86 dieses Gesetzes auch um den Abs. 10i ergänzt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

17

A. ist eine Gesellschaft, die im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit insbesondere innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen in Polen tätigt. Diese Gegenstände werden für Umsätze verwendet, die im Inland der Besteuerung mit der Mehrwertsteuer unterliegen.

18

A. beantragte bei der Steuerbehörde aufgrund des nachfolgenden Sachverhalts einen Steuervorbescheid. In bestimmten Fällen sei es ihr nicht möglich, die aufgrund von innergemeinschaftlichen Erwerben geschuldete Mehrwertsteuer in der Steuererklärung anzumelden, die innerhalb von drei Monaten ab Ablauf des Monats abgegeben werde, in dem die Steuerpflicht für die erworbenen Gegenstände entstanden sei. In einem solchen Fall melde sie diese Mehrwertsteuer nach Ablauf dieser Frist durch Abgabe einer berichtigten Steuererklärung an. Dies könne beim verspäteten Eingang einer Rechnung, im Fall einer unrichtigen Einordnung eines Umsatzes durch A. oder bei einem Irrtum der die Mehrwertsteueraufstellungen bzw. Steuererklärungen erstellenden Person der Fall sein.

19

A. wollte von der Steuerbehörde wissen, ob sie in einem solchen Fall die Vorsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im gleichen Steuerzeitraum wie dem abziehen könne, in dem die geschuldete Mehrwertsteuer angemeldet worden sei, und zwar auch dann, wenn sie die berichtigte Steuererklärung erst nach Ablauf der in Art. 86 Abs. 10b Nr. 2 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen Frist von drei Monaten abgegeben habe. Nach Auffassung von A. ist diese Frage zu bejahen, da durch diese Bestimmung zusätzlich zu den Voraussetzungen nach der Mehrwertsteuerrichtlinie eine weitere Anforderung für den

Vorsteuerabzug festgelegt werde und sie gegen die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit verstoße.

20

Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht hervor, dass die Steuerbehörde am 27. Dezember 2018 einen verbindlichen Steuervorbescheid erließ, nach dem die in Art. 86 Abs. 10b Nr. 2 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes festgelegte Frist von drei Monaten das Recht auf Vorsteuerabzug nicht einschränkt und daher nicht als mit der Mehrwertsteuerrichtlinie oder den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit unvereinbar betrachtet werden kann. Außerdem ermächtigt Art. 178 dieser Richtlinie die Mitgliedstaaten, formelle Anforderungen wie diese dreimonatige Frist als Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug einzuführen.

21

A. erhob beim vorlegenden Gericht, dem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Gliwice, Polen), Klage auf Aufhebung dieses Steuervorbescheids. Zur Begründung ihrer Klage machte sie geltend, Art. 86 Abs. 10b Nr. 2 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes sei nicht mit den Art. 167 und 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie mit den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit vereinbar.

22

Das vorlegende Gericht hegt Zweifel an der Vereinbarkeit von Art. 86 Abs. 10b Nr. 2 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes mit dem Unionsrecht.

23

Es führt aus, dass diese Bestimmung seit dem 1. Januar 2017 eine neue Fristvoraussetzung enthalte, wonach die Inanspruchnahme des Rechts auf Vorsteuerabzug von der Abgabe einer Steuererklärung innerhalb einer Frist von drei Monaten ab Ablauf des Monats abhängig gemacht werde, in dem die Steuerpflicht für die erworbenen Gegenstände entstanden sei. Sei diese Frist abgelaufen, habe der Steuerpflichtige die bereits abgegebene Steuererklärung zu berichtigen und könne Vorsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Art. 86 Abs. 10i des Mehrwertsteuergesetzes nur für den laufenden Zeitraum abziehen. Der Steuerpflichtige trage somit die wirtschaftliche Belastung der geschuldeten Mehrwertsteuer und gegebenenfalls der Zahlung von Zinsen.

24

Laut der Begründung dieser Gesetzesänderung sollten dadurch eine bessere Kontrolle des innergemeinschaftlichen Handels, bei dem Unregelmäßigkeiten festgestellt worden seien, sowie die Umkehr der Mehrwertsteuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) ermöglicht werden.

25

Das vorliegende Gericht weist auch darauf hin, dass Art. 86 des Mehrwertsteuergesetzes für die Berichtigung der geschuldeten Mehrwertsteuer eine Frist von fünf Jahren vorsehe, wohingegen er für die Ausübung des Vorsteuerabzugs zwei Fristen vorsehe, nämlich zum einen eine Ausschlussfrist von drei Monaten für die Berechnung der Steuer und zum anderen eine Verjährungsfrist von fünf Jahren. Diese Ausschlussfrist könne im Hinblick auf das Unionsrecht Schwierigkeiten bereiten.

26

Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergebe sich, dass die Mitgliedstaaten grundsätzlich Ausschlussfristen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorsehen könnten, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität beachtet würden. Außerdem dürften solche Fristen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht beeinträchtigen und müssten verhältnismäßig in dem Sinne sein, dass sie hinsichtlich der verfolgten Ziele keine überschießenden formellen Anforderungen darstellten und keine wirtschaftliche Belastung für den Steuerpflichtigen mit sich brächten. Bei der Beurteilung der Einhaltung dieser Grundsätze seien die Gründe für die verspätete Abgabe der Steuererklärung zu berücksichtigen, und ob diese Gründe vom Steuerpflichtigen unabhängig seien oder ob es sich um Fehler handle, die ihm anzulasten seien.

27

Im vorliegenden Fall weist das vorliegende Gericht darauf hin, dass zum einen die Einführung einer Ausschlussfrist von drei Monaten, deren Dauer grundsätzlich ausreichend erscheine, geeignet sei, den Steuerpflichtigen zu Disziplin zu ermuntern und gleichzeitig Rechtsmissbrauch zu bekämpfen. Diese Frist solle somit Situationen verhindern, in denen Steuerpflichtige beim Vorliegen eines Vorsteuerbetrags in gleicher Höhe wie der Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer zur Steueroptimierung rechtsmissbräuchlich von der Möglichkeit einer verspäteten Berichtigung Gebrauch machten. Zum anderen gebe es jedoch Situationen, in denen der Steuerpflichtige nicht in der Lage sei, diese dreimonatige Frist einzuhalten, insbesondere im Fall einer verspäteten oder nicht ordnungsgemäßen Ausstellung der Rechnung oder bei Unregelmäßigkeiten, die den Postbetreibern anzulasten seien. Nach Art. 86 Abs. 10b Nr. 2 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes mache es aber keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige gutgläubig sei oder nicht.

28

Das vorliegende Gericht gelangt zu dem Ergebnis, dass die Art. 167 und 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen seien, dass sie einer nationalen Regelung wie Art. 86 Abs. 10b Nr. 2 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes entgegenstünden, soweit die dreimonatige Frist für einen gutgläubigen Steuerpflichtigen gelte.

29

Vor diesem Hintergrund hat das Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Gliwice) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 167 in Verbindung mit Art. 178 der [Mehrwertsteuer]Richtlinie dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug im gleichen Steuerzeitraum wie dem, in dem die Vorsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen abzuführen ist, davon abhängig gemacht wird, dass die für diese Umsätze geschuldete Vorsteuer in einer entsprechenden Steuererklärung angemeldet wird, die



innerhalb einer bestimmten Ausschlussfrist (in Polen drei Monate) ab Ablauf des Monats abzugeben ist, in dem für den Erwerb der Waren oder Dienstleistungen eine Steuerpflicht entstanden ist?

Zur Vorlagefrage

30

Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 167 und 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der die Ausübung des Abzugs der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb anfallenden Vorsteuer im gleichen Steuerzeitraum wie dem, in dem die Vorsteuer abzuführen ist, davon abhängig gemacht wird, dass die Vorsteuer in der Steuererklärung angemeldet wird, die innerhalb einer Frist von drei Monaten ab Ablauf des Monats abzugeben ist, in dem die Steuerpflicht entstanden ist.

31

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens zwischen dem Erwerber und dem Lieferer eines Gegenstands keine Mehrwertsteuerzahlung erfolgt; der Erwerber hat für die getätigten innergemeinschaftlichen Umsätze Vorsteuer zu entrichten, kann diese aber grundsätzlich in Abzug bringen, so dass der Steuerverwaltung kein Betrag geschuldet wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Dezember 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 33).

32

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs 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, ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (vgl. Urteile vom 11. Dezember 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 15. September 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Gerichtshof hat wiederholt hervorgehoben, dass dieses Recht integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann (Urteil vom 15. September 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33

Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten 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 oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 15. September 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34

Nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Gemäß Art. 69 dieser Richtlinie entsteht der

Steueranspruch beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen bei der Ausstellung der Rechnung oder bei Ablauf der Frist nach Art. 222 Abs. 1 dieser Richtlinie, wenn bis zu diesem Zeitpunkt keine Rechnung ausgestellt worden ist.

35

Außerdem ist das Vorsteuerabzugsrecht an die materiellen und formellen Anforderungen der Mehrwertsteuerrichtlinie geknüpft (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, Rn. 35).

36

Die materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Rechts auf Abzug der Vorsteuer, die nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i dieser Richtlinie für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen geschuldet wird, sind in Art. 168 Buchst. c der Richtlinie angeführt. Nach diesen Voraussetzungen ist es erforderlich, dass diese Erwerbe von einem Steuerpflichtigen getätigt wurden, dass dieser auch Schuldner der auf diese Erwerbe entfallenden Mehrwertsteuer ist und dass die fraglichen Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

37

Die formellen Voraussetzungen dieses Rechts regeln im Gegenzug die Modalitäten und die Kontrolle seiner Ausübung sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, so wie die Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, Rechnungstellung und Steuererklärung (Urteil vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 42).

38

Hinsichtlich der Mehrwertsteuer, die für innergemeinschaftliche Erwerbe geschuldet wird, ergibt sich aus Art. 178 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug davon abhängig gemacht wird, dass der Steuerpflichtige in der Mehrwertsteuererklärung nach Art. 250 dieser Richtlinie alle Angaben gemacht hat, die erforderlich sind, um die Höhe der Steuer festzustellen, die für die von ihm erworbenen Gegenstände geschuldet wird, und dass er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5 dieser Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzt.

39

Nach Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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“.

40

Daraus folgt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich für den Zeitraum auszuüben ist, in dem zum einen dieses Recht entstanden ist und zum anderen der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 34, und vom 15. September 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 35).

41

Somit wird das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich in dem Zeitraum ausgeübt, in dem es entstanden ist, d. h., unter Berücksichtigung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, Rn. 36).

42

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 (Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, Rn. 37).

43

Die Mitgliedstaaten dürfen nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie Maßnahmen erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu verhindern. Diese Maßnahmen dürfen aber nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen (Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44

Im vorliegenden Fall entsteht nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung das Recht auf Abzug der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb entfallenden Mehrwertsteuer, sofern der Steuerpflichtige innerhalb einer Frist von drei Monaten ab Ablauf des Monats, in dem die Steuerpflicht für die erworbenen Gegenstände entstanden ist, zum einen eine Rechnung erhält, die die Lieferung der Gegenstände bescheinigt, die für ihn einen innergemeinschaftlichen Erwerb darstellt, und er zum anderen die für diesen Erwerb fällige Mehrwertsteuer in der Steuererklärung anmeldet, in der er diese Steuer zu berechnen hat. Fehlt eine solche Anmeldung in der fristgerecht eingereichten Erklärung, kann der Steuerpflichtige seine Steuererklärung noch innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres berichtigen, in dem das Recht auf Abzug der für einen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldeten Mehrwertsteuer entstanden ist. In diesem Fall muss der Steuerpflichtige die für diesen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer rückwirkend berechnen, während er die auf diesen Erwerb entfallende Mehrwertsteuer nur für den laufenden Steuerzeitraum abziehen kann.

45

Insoweit ist erstens, soweit eine solche Regelung die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug offenbar vom Erhalt einer Rechnung und einer Erklärung abhängig macht, darauf hinzuweisen, dass die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug in Anbetracht der Rn. 34 und 36 des vorliegenden Urteils ausschließlich von den in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen materiellen Voraussetzungen abhängig gemacht werden kann, die für einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Art. 168 Buchst. c dieser Richtlinie angeführt sind. Die Entstehung dieses Rechts hängt jedoch nicht notwendigerweise vom Erhalt einer Rechnung oder von der Erklärung und Berechnung der für einen solchen Erwerb geschuldeten Mehrwertsteuer innerhalb einer bestimmten Frist ab.

Zweitens kann eine nationale Regelung wie die in Rn. 44 des vorliegenden Urteils beschriebene zur Folge haben, dass die Berechnung eines geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags und eines Vorsteuerbetrags, die sich der Höhe nach entsprechen, für ein und denselben innergemeinschaftlichen Erwerb unabhängig von den Umständen des Einzelfalls, vom guten Glauben des Steuerpflichtigen und von den Gründen für die verspätete Erklärung der für diesen Erwerb geschuldeten Mehrwertsteuer nicht im gleichen Steuerzeitraum erfolgen wird. Die Anwendung dieser Regelung verzögert allein aufgrund der Missachtung einer formellen Anforderung die Ausübung des Rechts auf Abzug der für innergemeinschaftliche Erwerbe geschuldeten Mehrwertsteuer. Damit erlegt sie dem Steuerpflichtigen vorübergehend die Mehrwertsteuerlast auf.

Zum einen geht jedoch aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass der tragende Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Verfügt die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, so darf sie daher hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 38 und 40 und die dort angeführte Rechtsprechung). Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 71 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 39).

Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass die in Rn. 41 des vorliegenden Urteils genannte Anforderung, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich während des Zeitraums auszuüben ist, in dem der Steueranspruch entstanden ist, geeignet ist, die steuerliche Neutralität zu gewährleisten. Sie gewährleistet nämlich, dass die Abführung der Mehrwertsteuer und ihr Abzug im gleichen Zeitraum erfolgen, so dass der Steuerpflichtige vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 35 bis 37).

Es liefe dieser Logik zuwider, dem Steuerpflichtigen vorübergehend die Belastung der für einen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldeten Mehrwertsteuer aufzuerlegen, zumal, wie sich aus Rn. 31 des vorliegenden Urteils ergibt, der Steuerverwaltung für einen solchen Erwerb kein Betrag geschuldet wird.

Vorbehaltlich des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug,

was zu prüfen Sache des vorliegenden Gerichts ist, kann daher die Anwendung einer nationalen Regelung nicht automatisch aufgrund der Missachtung einer formellen Anforderung die Ausübung des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer, die für einen innergemeinschaftlichen Erwerb während des gleichen Zeitraums wie jenem der Berechnung dieses Mehrwertsteuerbetrags geschuldet wird, unterbinden, ohne dass alle relevanten Umstände, insbesondere der gute Glaube des Steuerpflichtigen, berücksichtigt werden.

51

Nichts anderes ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach die Mitgliedstaaten aus Gründen der Rechtssicherheit eine Ausschlussfrist vorsehen können, deren Ablauf den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat, mit dem Verlust des Abzugsrechts bestraft, 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 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52

Aus den in den Rn. 44 und 46 des vorliegenden Urteils dargelegten Gesichtspunkten ergibt sich, dass die Frist von drei Monaten, die mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung für die Erklärung der Mehrwertsteuer auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb eingeführt wurde, nicht einer Ausschlussfrist im Sinne dieser Rechtsprechung gleichgestellt werden kann, die zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führt.

53

Allerdings sind die Mitgliedstaaten, wie sich aus der in Rn. 43 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, befugt, unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit Sanktionen für den Fall vorzusehen, dass die formellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht eingehalten werden. Insbesondere hindert das Unionsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran, gegebenenfalls eine in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes stehende Geldbuße oder finanzielle Sanktion zu verhängen, um die Missachtung der Formerfordernisse zu ahnden (Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54

Dagegen geht eine nationale Regelung, die die Ausübung des Rechts auf Abzug der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb entfallenden Mehrwertsteuer während des gleichen Zeitraums wie dem, in dem der gleiche Mehrwertsteuerbetrag zu berechnen ist, systematisch verbietet, ohne alle relevanten Umstände zu berücksichtigen, insbesondere den guten Glauben des Steuerpflichtigen, über das hinaus, was erforderlich ist, um zum einen die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen, wenn wie gemäß der in Rn. 31 des vorliegenden Urteils genannten Rechtsprechung der Steuerverwaltung kein Mehrwertsteuerbetrag geschuldet wird, und um zum anderen Steuerhinterziehung zu vermeiden.

55

Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 167 und 178 der

Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach die Ausübung des Rechts auf Abzug der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb entfallenden Mehrwertsteuer im gleichen Steuerzeitraum wie dem, in dem die Mehrwertsteuer abzuführen ist, davon abhängig gemacht wird, dass die geschuldete Mehrwertsteuer in der Steuererklärung angemeldet wird, die innerhalb einer Frist von drei Monaten ab Ablauf des Monats abzugeben ist, in dem die Steuerschuld für den Erwerb der Waren entstanden ist.

Kosten

56

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 (Neunte Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 167 und 178 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 sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach die Ausübung des Rechts auf Abzug der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb anfallenden Mehrwertsteuer im gleichen Steuerzeitraum wie dem, in dem die Mehrwertsteuer abzuführen ist, davon abhängig gemacht wird, dass die geschuldete Mehrwertsteuer in der Steuererklärung angemeldet wird, die innerhalb einer Frist von drei Monaten ab Ablauf des Monats abzugeben ist, in dem die Steuerpflicht für den Erwerb der Waren entstanden ist.

Unterschriften

( \*1 ) Verfahrenssprache: Polnisch.