

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

15. November 2017(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 168 Buchst. a, Art. 169 Buchst. a, Art. 214 Abs. 1 Buchst. d und e sowie Art. 289 und 290 – Abzugsfähigkeit der als Vorsteuer geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer – Ausgangsumsätze in anderen Mitgliedstaaten – Steuerbefreiungsregelung in dem Mitgliedstaat, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird“

In der Rechtssache C-507/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht der Stadt Sofia, Bulgarien) mit Entscheidung vom 12. September 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 26. September 2016, in dem Verfahren

Entertainment Bulgaria System und andere gegen

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Richters J.-C. Bonichot (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Kammerpräsidenten sowie der Richter S. Rodin und E. Regan,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Entertainment Bulgaria System EOOD, vertreten durch S. Georgieva als Bevollmächtigte,

– des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia, vertreten durch A. Georgiev als Bevollmächtigten,

– der bulgarischen Regierung, vertreten durch E. Petranova und M. Georgieva als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und P. Mihaylova als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge

über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 168 Buchst. a und b, von Art. 169 Buchst. a und von Art. 214 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 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 (ABl. 2010, L 10, S. 14) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Entertainment Bulgaria System EOOD (im Folgenden: EBS) und dem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“, Sofia, Bulgarien) über einen Steuerprüfungsbescheid, mit dem gegen dieses Unternehmen Mehrwertsteuerschulden und Verzugszinsen festgesetzt wurden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 168 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

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

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

...“

4 In Art. 169 dieser Richtlinie heißt es:

„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;

...“

5 Art. 214 dieser Richtlinie bestimmt:

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

a) jeder Steuerpflichtige, der in ihrem jeweiligen Gebiet Lieferungen von Gegenständen bewirkt oder Dienstleistungen erbringt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und bei denen es sich nicht um Lieferungen von Gegenständen oder um Dienstleistungen handelt, für die die

Mehrwertsteuer gemäß den Artikeln 194 bis 197 sowie 199 ausschließlich vom Dienstleistungsempfänger beziehungsweise der Person, für die die Gegenstände oder Dienstleistungen bestimmt sind, geschuldet wird; hiervon ausgenommen sind die in Artikel 9 Absatz 2 genannten Steuerpflichtigen;

...

d) jeder Steuerpflichtige, der in seinem jeweiligen Gebiet Dienstleistungen empfängt, für die er die Mehrwertsteuer gemäß Artikel 196 schuldet;

e) jeder Steuerpflichtige, der in seinem jeweiligen Gebiet ansässig ist und Dienstleistungen im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats erbringt, für die gemäß Artikel 196 ausschließlich der Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet.

... “

6 Art. 196 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.“

7 Gemäß Art. 282 der Richtlinie 2006/112 gelten die Steuerbefreiungen und Ermäßigungen nach Abschnitt 2 dieser Richtlinie für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen, die von Kleinunternehmen bewirkt werden.

8 Art. 287 dieser Richtlinie sieht vor:

„Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, können Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren, wenn ihr Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert der folgenden Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist:

...

17. Bulgarien: 25 600 [Euro];

... “

9 Art. 289 dieser Richtlinie bestimmt:

„Steuerpflichtige, die eine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen, haben kein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 und 173 bis 177 und dürfen die Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen nicht ausweisen.“

10 Art. 290 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Steuerpflichtige, die für die Steuerbefreiung in Betracht kommen, können sich entweder für die normale Mehrwertsteuerregelung oder für die Anwendung der in Artikel 281 genannten vereinfachten Modalitäten entscheiden. In diesem Fall gelten für sie die in den nationalen Rechtsvorschriften gegebenenfalls vorgesehenen degressiven Steuerermäßigungen.“

Bulgarisches Recht

11 Art. 70 Abs. 4 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, DV Nr. 63 vom 4. August 2006, im Folgenden: ZDDS) sieht vor, dass einer nach Art. 97? ZDDS registrierten Person das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zusteht.

12 Nach Art. 94 Abs. 3 ZDDS erfolgt die Registrierung für Zwecke der Mehrwertsteuer entweder als Pflichtregistrierung oder als freiwillige Registrierung.

13 Gemäß Art. 96 Abs. 1 ZDDS ist jeder Steuerpflichtige, der einen steuerbaren Umsatz von mindestens 50 000 bulgarischen Leva (BGN) (etwa 25 600 Euro) innerhalb eines Zeitraums erzielt hat, der zwölf aufeinanderfolgende Monate, die dem laufenden Monat vorausgegangen sind, nicht übersteigt, verpflichtet, binnen einer Frist von 14 Tagen nach dem Ende des Steuerzeitraums, in dem er diesen Umsatz erreicht hat, einen Antrag auf Registrierung im Sinne dieses Gesetzes zu stellen.

14 Art. 97a ZDDS bestimmt:

„(1) Der Registrierung nach diesem Gesetz unterliegt jede steuerpflichtige Person gemäß Art. 3 Abs. 1, 5 und 6, die Dienstleistungen mit Erfüllungsort im Inland empfängt, die steuerbar sind und bei denen die Steuer gemäß Art. 82 Abs. 2 vom Leistungsempfänger geschuldet wird.

(2) Der Registrierung nach diesem Gesetz unterliegt jede im Inland ansässige steuerpflichtige Person gemäß Art. 3 Abs. 1, 5 und 6, die Dienstleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 mit Erfüllungsort im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats erbringt.

(3) Eine auf der Grundlage von Abs. 1 registrierte Person gilt auch als im Sinne von Abs. 2 registriert und umgekehrt.

...“

15 Art. 100 Abs. 1 ZDDS lautet:

„Jede steuerpflichtige Person, bei der die Voraussetzungen für eine Pflichtregistrierung nach Art. 96 Abs. 1 nicht vorliegen, ist berechtigt, sich nach diesem Gesetz registrieren zu lassen.“

16 Art. 113 Abs. 9 ZDDS sieht vor:

„Steuerpflichtige, die nicht nach diesem Gesetz oder die auf der Grundlage von Art. 97? Abs. 1 und 2 ... registriert sind, sind nicht berechtigt, in den von ihnen ausgestellten Rechnungen Steuer auszuweisen.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

17 Der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass es sich bei EBS um eine in Bulgarien ansässige Gesellschaft handelt, die Dienstleistungen im Bereich der Internetdienste wie etwa Webdesign, Multimedia-Entwicklungen oder Grafik-Design erbringt.

18 Mit Wirkung vom 21. Dezember 2010 wurde EBS auf der Grundlage von Art. 97a Abs. 2 ZDDS, der die Registrierung der in Bulgarien ansässigen Steuerpflichtigen vorsieht, die Dienstleistungen mit Erfüllungsort im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats erbringen, für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert.

19 Ausweislich der Vorlageentscheidung nahm EBS Dienstleistungen in Anspruch, die von im Hoheitsgebiet anderer Mitgliedstaaten als der Republik Bulgarien ansässigen Steuerpflichtigen

erbracht wurden und derer sie sich für die Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten und in der Schweiz bediente.

20 EBS zog die auf die so empfangenen Dienstleistungen entfallende Mehrwertsteuer im Rahmen der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft als Vorsteuer ab.

21 Bei einer Steuerprüfung stellte die Natsionalnata agentsia za prihodite (Nationale Agentur für Einnahmen, Bulgarien) fest, dass EBS ab dem 30. November 2013 den Umsatz erreicht hatte, ab dem die Unternehmen in diesem Mitgliedstaat nicht mehr unter die Mehrwertsteuerbefreiungsregelung fallen und sich nach dem nationalen Recht gemäß Art. 96 Abs. 1 ZDDS für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrieren lassen müssen.

22 In einem Steuerprüfungsbescheid vom 16. September 2015 ging die Nationale Agentur für Einnahmen zum einen davon aus, dass EBS sein Recht auf Abzug der auf die von ihr empfangenen Dienstleistungen entfallenden Mehrwertsteuer zu Unrecht ausgeübt habe, da Art. 70 Abs. 4 ZDDS den nach Art. 97a ZDDS registrierten Steuerpflichtigen die Ausübung dieses Rechts untersage, und setzte zum anderen gegen EBS Mehrwertsteuerschulden zuzüglich Verzugszinsen fest (im Folgenden: Steuerprüfungsbescheid).

23 Mit Entscheidung vom 30. November 2015 gab der Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“, Sofia, dem Antrag auf Änderung des Steuerprüfungsbescheids teilweise statt und vertrat die Ansicht, dass das Verbot des Abzugs der geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer EBS nicht bis zu ihrer Mehrwertsteuerregistrierung nach Art. 96 Abs. 1 ZDDS entgegengehalten werden könne, sondern nur bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Voraussetzungen für einen Antrag auf Registrierung nach dieser Bestimmung erfüllt gewesen seien.

24 Als sie verpflichtet wurde, einen Betrag von 2 094 196 BGN (ca. 1 070 741 Euro) Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen zu zahlen, erhob EBS beim Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht der Stadt Sofia, Bulgarien) eine Klage auf Aufhebung des so geänderten Steuerprüfungsbescheids.

25 Dieses Gericht fragt sich, ob Art. 70 Abs. 4 ZDDS mit der Richtlinie 2006/112 in Einklang steht.

26 Es weist darauf hin, dass die nach Art. 97a ZDDS registrierten Steuerpflichtigen, auf die Art. 70 Abs. 4 ZDDS Bezug nehme, zwar auf ihren Rechnungen für von ihnen in Bulgarien bewirkte Lieferungen keine Mehrwertsteuer ausweisen dürften, diese Steuer jedoch für Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen mit Erfüllungsort außerhalb des Hoheitsgebiets dieses Mitgliedstaats in Rechnung stellen könnten. Daher könnten diese Steuerpflichtigen die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf die Dienstleistungen, die ihnen von im Hoheitsgebiet anderer Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wurden, als Vorsteuer abziehen.

27 Vor diesem Hintergrund hat der Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht der Stadt Sofia) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 214 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass im Zusammenhang mit dem Recht auf Vorsteuerabzug den Fällen der Registrierung für die Zwecke der Mehrwertsteuer unterschiedliche Bedeutung zuzuschreiben ist, bzw. lässt er zu, dass die Mitgliedstaaten den Fällen der Registrierung unterschiedliche Bedeutung zuschreiben, wie es bei den Art. 97 und 70 Abs. 4 ZDDS der Fall ist?
2. Sind Art. 168 Buchst. a und Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass eine Person, die gemäß Art. 214 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie registriert ist, kein Recht auf Abzug der von ihr ausgewiesenen Vorsteuer für von ihr empfangene, von Steuerpflichtigen aus anderen Mitgliedstaaten bewirkte Dienstleistungen hat, wenn sie diese Dienstleistungen zur Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten verwendet und die sonstigen materiell- und verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts erfüllt sind?
3. Sind Art. 168 Buchst. a und Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Vorschrift wie Art. 70 Abs. 4 ZDDS nicht entgegenstehen, nach der für eine auf der Grundlage von Art. 214 Abs. 1 Buchst. d oder e und nicht auf der Grundlage von Art. 214 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrierte Person unter keinen Umständen ein Recht auf Vorsteuerabzug begründet wird?

Zu den Vorlagefragen

- 28 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 168 Buchst. a und Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die einen im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Steuerpflichtigen mit der Begründung, er sei nach einem der beiden in Art. 214 Abs. 1 Buchst. d und e der Richtlinie 2006/112 genannten Fälle als mehrwertsteuerpflichtig registriert, daran hindert, die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht und für die Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten als dem, in dem dieser Steuerpflichtige ansässig ist, verwendet wurden, als Vorsteuer abzuziehen.
- 29 Zunächst ist klarzustellen, dass Art. 214 Abs. 1 Buchst. d und e der Richtlinie 2006/112 auf den Fall abstellt, dass der Steuerpflichtige im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats Dienstleistungen empfängt, für die er die Mehrwertsteuer gemäß Art. 196 dieser Richtlinie schuldet, bzw. auf den Fall, dass der Steuerpflichtige im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig ist und Dienstleistungen im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats erbringt, für die gemäß Art. 196 der Richtlinie ausschließlich der Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet. Der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass diese Bestimmung durch Art. 97a Abs. 1 und 2 ZDDS in bulgarisches Recht umgesetzt wurde.
- 30 Sodann ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der fundamentale Grundsatz der steuerlichen Neutralität es erfordert, dass der Abzug der geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (Urteil vom 9. Juli 2015, *Salomie und Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Der Gerichtshof hat auch entschieden, dass die in Art. 214 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Mehrwertsteuer-Identifikation nur ein Kontrollzwecken dienendes Formerfordernis darstellt, das insbesondere das Recht auf Mehrwertsteuerabzug nicht in Frage stellen darf, sofern die materiellen Voraussetzungen für die Entstehung dieses Rechts erfüllt sind (Urteil vom 9. Juli

2015, Salomie und Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Daraus folgt insbesondere, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger an der Ausübung seines Rechts auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer nicht mit der Begründung gehindert werden kann, dass er sich nicht als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen, bevor er die erworbenen Gegenstände im Rahmen seiner besteuerten Tätigkeit verwendet hat (Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 61 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Daraus ergibt sich auch *a fortiori*, dass eine nationale Regelung einen Steuerpflichtigen an der Ausübung seines Rechts auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer nicht mit der Begründung hindern darf, dass er sich nach einem der beiden in Art. 214 Abs. 1 Buchst. d und e der Richtlinie 2006/112 genannten Fälle als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen.

34 Demnach ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die einen im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Steuerpflichtigen mit der Begründung, er sei nach einem der beiden in Art. 214 Abs. 1 Buchst. d und e der Richtlinie 2006/112 genannten Fälle als mehrwertsteuerpflichtig registriert, daran hindert, die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht und für die Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten als dem, in dem dieser Steuerpflichtige ansässig ist, verwendet wurden, als Vorsteuer abzuziehen.

35 Der Vorlageentscheidung ist jedoch zu entnehmen, dass auch eine andere Auslegung der nationalen Regelung denkbar wäre.

36 Nach der Vorlageentscheidung durfte EBS nämlich, sobald sie aufgrund der Höhe ihres Umsatzes die Steuerbefreiungsregelung in Bulgarien nicht mehr in Anspruch nehmen konnte, nicht mehr nach Art. 97a Abs. 1 und 2 ZDDS als mehrwertsteuerpflichtig registriert werden, sondern musste vielmehr unter die Regelung der Pflichtregistrierung gemäß Art. 96 ZDDS fallen.

37 Daraus scheint sich daher zu ergeben, dass nur die der Steuerbefreiungsregelung in Bulgarien unterliegenden Steuerpflichtigen nach Art. 97a Abs. 1 und 2 ZDDS als mehrwertsteuerpflichtig registriert werden können.

38 Trifft dies zu, was das vorlegende Gericht, das für die Auslegung des nationalen Rechts allein zuständig ist, zu prüfen hat, müssten die Vorlagefragen umformuliert werden und wäre davon auszugehen, dass diese im Wesentlichen die Frage betreffen, ob Art. 168 Buchst. a und Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die einen im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Steuerpflichtigen, der unter eine Steuerbefreiungsregelung fällt, an der Ausübung des Rechts auf Abzug der in diesem Staat geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht und für die Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten als dem, in dem dieser Steuerpflichtige ansässig ist, verwendet wurden, als Vorsteuer hindert.

39 Insoweit bestimmt Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112, dass der Steuerpflichtige, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, berechtigt ist, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen.

40 Jedoch könnte ein im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässiges Unternehmen, das unter die Steuerbefreiungsregelung in diesem Staat fällt, das Recht auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer nach dieser Bestimmung nicht geltend machen. Art. 289 der Richtlinie 2006/112 sieht nämlich vor, dass die dieser Steuerbefreiungsregelung unterworfenen Steuerpflichtigen „kein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 ... [haben] und ... die Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen nicht ausweisen [dürfen]“.

41 Überdies stellt Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 klar, dass der Steuerpflichtige über den Vorsteuerabzug nach Art. 168 dieser Richtlinie hinaus das Recht hat, die dort angesprochene Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner Umsätze verwendet werden, die sich aus den in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 dieser Richtlinie 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.

42 Nach Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 hängt die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug folglich davon ab, ob ein solches Recht bestünde, wenn alle diese Umsätze in ein und demselben Mitgliedstaat getätigt würden (vgl. entsprechend Urteil vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, Rn. 32). Der Gerichtshof hat insoweit entschieden, dass das Recht auf Vorsteuerabzug sogar unabhängig davon, ob der Ausgangsumsatz in anderen Mitgliedstaaten tatsächlich der Mehrwertsteuer unterliegt, ausgeübt werden kann (vgl. entsprechend Urteil vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, Rn. 41).

43 Könnte ein Unternehmen, das unter die Steuerbefreiungsregelung in Bulgarien fällt, in diesem Mitgliedstaat das Recht auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer für in diesem Mitgliedstaat erbrachte Dienstleistungen nicht geltend machen, wäre allerdings auch eine der in Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 genannten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Rechts auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer für außerhalb dieses Mitgliedstaats erbrachte Dienstleistungen nicht mehr erfüllt.

44 Daher ist davon auszugehen, dass Art. 168 Buchst. a und Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die einen im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Steuerpflichtigen, der dort unter eine Steuerbefreiungsregelung fällt, an der Ausübung des Rechts auf Abzug der in diesem Staat geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht und für die Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten als dem, in dem dieser Steuerpflichtige ansässig ist, verwendet wurden, als Vorsteuer hindert.

45 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die einen im Hoheitsgebiet dieses Staats ansässigen Steuerpflichtigen mit der Begründung, er sei nach einem der beiden in Art. 214 Abs. 1 Buchst. d und e der Richtlinie 2006/112 genannten Fälle als mehrwertsteuerpflichtig registriert, daran hindert, die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder

entrichtete Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht und für die Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten als dem, in dem dieser Steuerpflichtige ansässig ist, verwendet wurden, als Vorsteuer abzuziehen. Hingegen sind Art. 168 Buchst. a und Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die einen im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Steuerpflichtigen, der dort unter eine Steuerbefreiungsregelung fällt, an der Ausübung des Rechts auf Abzug der in diesem Staat geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht und für die Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten als dem, in dem dieser Steuerpflichtige ansässig ist, verwendet wurden, als Vorsteuer hindert.

Kosten

46 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die einen im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Steuerpflichtigen mit der Begründung, er sei nach einem der beiden in Art. 214 Abs. 1 Buchst. d und e der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/162 geänderten Fassung genannten Fälle als mehrwertsteuerpflichtig registriert, daran hindert, die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht und für die Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten als dem, in dem dieser Steuerpflichtige ansässig ist, verwendet wurden, als Vorsteuer abzuziehen. Hingegen sind Art. 168 Buchst. a und Art. 169 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/162 geänderten Fassung dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die einen im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Steuerpflichtigen, der dort unter eine Steuerbefreiungsregelung fällt, an der Ausübung des Rechts auf Abzug der in diesem Staat geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht und für die Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten als dem, in dem dieser Steuerpflichtige ansässig ist, verwendet wurden, als Vorsteuer hindert.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.