

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

11. November 2021(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 90 – Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage – Vollständige oder teilweise Nichtbezahlung des Preises wegen Zahlungsunfähigkeit des Schuldners – Von einer nationalen Regelung für die Mehrwertsteuerberichtigung vorgeschriebene Bedingungen – Bedingung, wonach die teilweise oder vollständig unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden sein darf – Nichtübereinstimmung“

In der Rechtssache C-398/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Krajský soud v Brně (Regionalgericht Brunn, Tschechische Republik) mit Entscheidung vom 29. Juli 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 20. August 2020, in dem Verfahren

ELVOSPOL s.r.o.

gegen

Odvolací finanční ředitelství

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Vizepräsidenten des Gerichtshofs L. Bay Larsen in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer sowie der Richter J-C. Bonichot (Berichterstatter) und M. Safjan,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der ELVOSPOL s.r.o., vertreten durch T. Klíma,
- des Odvolací finanční ředitelství, vertreten durch T. Rozehnal, der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, O. Serdula und J. Vlášil als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch P. Carlin und M. Salyková als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der ELVOSPOL s.r.o. (im Folgenden: ELVOSPOL), einer Gesellschaft tschechischen Rechts, und dem Odvolací finanční úřad (Einspruchsfinanzdirektion, Tschechische Republik) wegen dessen Weigerung, ELVOSPOL eine Berichtigung des Mehrwertsteuerbetrags zu gewähren.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

4 Art. 73 dieser Richtlinie bestimmt:

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

5 Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„(1) Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

(2) Die Mitgliedstaaten können im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von Absatz 1 abweichen.“

6 Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„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.“

Tschechisches Recht

7 § 44 des Zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht vor:

„(1) Ein Steuerpflichtiger, der durch Bewirkung einer steuerpflichtigen Leistung an einen anderen Steuerpflichtigen steuerpflichtig geworden ist und dessen Forderung, die spätestens sechs Monate vor der Entscheidung des Gerichts über die Uneinbringlichkeit dieser Forderung entstanden ist, noch nicht erloschen ist (im Folgenden: Gläubiger), ist berechtigt, den Mehrwertsteuerbetrag um den Wert der festgestellten Forderung zu berichtigen, wenn

a) gegen den Steuerpflichtigen, demgegenüber der Gläubiger diese Forderung hat (im Folgenden: Schuldner), ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde und das Insolvenzgericht die Liquidation des Schuldnervermögens angeordnet hat,

b) der Gläubiger die fragliche Forderung spätestens innerhalb der in der Entscheidung des Insolvenzgerichts festgesetzten Frist angemeldet hat, diese Forderung festgestellt worden ist und im Insolvenzverfahren berücksichtigt wird,

c) der Gläubiger und der Schuldner weder

1. Personen, deren Kapital verbunden ist,

2. nahestehende Personen oder

3. Anteilseigner derselben Gesellschaft, wenn es sich um Steuerpflichtige handelt,

sind noch im Zeitpunkt der Entstehung der Forderung waren,

d) der Gläubiger dem Schuldner den in Art. 46 Abs. 1 vorgesehenen Steuerbeleg übermittelt hat.

...“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

8 Am 29. November 2013 nahm ELVOSPOL eine Lieferung von Gegenständen an die MPS Mont a.s. (im Folgenden: Mont) vor. Am 19. Mai 2014 erklärte ein tschechisches Gericht Mont für zahlungsunfähig und legte die Modalitäten ihrer Liquidation fest.

9 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens berichtigte daraufhin in ihrer Mehrwertsteuererklärung für Mai 2015 und sodann in einer ergänzenden Steuererklärung ihre Steuerbemessungsgrundlage auf der Grundlage von § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes und machte geltend, Mont habe die Rechnung für die bewirkte Lieferung nicht bezahlt.

10 Der Finan?ní ú?ad pro Jihomoravský kraj (Finanzamt für die Region Südmähren, Tschechische Republik, im Folgenden: Steuerbehörde) war jedoch der Ansicht, dass die Auslegung von § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes, die die Klägerin des Ausgangsverfahrens vorgenommen habe, fehlerhaft sei und dass sie nicht berechtigt sei, ihre Steuerbemessungsgrundlage zu berichtigen. Unter diesen Umständen erließ die Steuerbehörde am 22. Februar 2016 eine Entscheidung, mit der sie die Mehrwertsteuerhöhe festsetzte, ohne den Berichtigungsantrag zu berücksichtigen.

11 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens focht diese Entscheidung bei der

Einspruchsfinanzdirektion an. Mit Entscheidung vom 2. Mai 2018 wies die Einspruchsfinanzdirektion diese Beschwerde mit der Begründung zurück, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens keine Berichtigung ihrer Steuerbemessungsgrundlage auf der Grundlage von § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vornehmen könne, da die unbeglichene Forderung innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit von Mont entstanden sei.

12 Nach Auffassung der Einspruchsfinanzdirektion sieht nämlich § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes für die Berichtigung der Höhe der Mehrwertsteuer mehrere Voraussetzungen vor. Eine dieser Voraussetzungen bestehe darin, dass die unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der gerichtlichen Entscheidung über die Zahlungsunfähigkeit der betreffenden Schuldnergesellschaft entstanden sei. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende unbeglichene Forderung sei jedoch am 29. November 2013, d. h. innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Entscheidung des Gerichts vom 19. Mai 2014 über die Zahlungsunfähigkeit von Mont, entstanden.

13 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erhob gegen die Entscheidung der Einspruchsfinanzdirektion Klage beim Krajský soud v Brně (Regionalgericht Brünn, Tschechische Republik), dem vorlegenden Gericht.

14 Das genannte Gericht wirft die Frage auf, ob eine nationale Bestimmung wie § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes, die die Berichtigung des Mehrwertsteuerbetrags davon abhängig mache, dass die unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden sei, gegen Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoße.

15 In diesem Zusammenhang weist das vorlegende Gericht unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie darauf hin, dass der Neutralitätsgrundsatz impliziere, dass der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates vollständig von der Mehrwertsteuer entlastet werden müsse, die er im Rahmen seiner selbst der Mehrwertsteuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit schulde oder entrichte, und dass die Mitgliedstaaten zwar von der Möglichkeit, die Steuerbemessungsgrundlage ihrem Betrag nach zu berichtigen, abweichen könnten, die Möglichkeit einer solchen Berichtigung aber nicht völlig ausschließen könnten, da sie sonst den Neutralitätsgrundsatz verletzen würden.

16 In Anbetracht dieser Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass eine nationale Bestimmung wie § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes, die die Berichtigung des Mehrwertsteuerbetrags von der Voraussetzung abhängig mache, dass die unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der betreffenden Schuldnergesellschaft entstanden sei, gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verstoßen könnte.

17 Das vorlegende Gericht hegt auch Zweifel daran, ob eine solche nationale Bestimmung unter die Ausnahme nach Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen kann. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs beruhe diese Vorschrift der Mehrwertsteuerrichtlinie auf der Erwägung, dass die Nichterbringung der Gegenleistung unter bestimmten Umständen und aufgrund der Rechtslage in dem betreffenden Mitgliedstaat schwer nachzuprüfen oder nur vorläufig sein könne. Die Wahrnehmung einer solchen Abweichungsbefugnis müsse daher durch die Ungewissheit über die Zahlung der Gegenleistung gerechtfertigt und im Hinblick auf dieses Ziel verhältnismäßig sein.

18 Außerdem möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine nationale Bestimmung wie § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes durch Art. 273 dieser Richtlinie gerechtfertigt sein könnte,

wonach die Mitgliedstaaten diejenigen Pflichten vorsehen können, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Das vorliegende Gericht erinnert daran, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die auf diese Bestimmung gestützten Maßnahmen auf das absolut Notwendige beschränkt sein müssten und nicht so eingesetzt werden dürften, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage gestellt werde.

19 Das vorliegende Gericht stellt außerdem klar, dass § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes einem Beschluss des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) vom 16. Juli 2019 zufolge auf der ökonomischen Hypothese beruhe, wonach ein Gewerbetreibender umso mehr in der Lage sei, auf dem Markt die für die Zahlungsunfähigkeit seines Geschäftspartners sprechenden Anzeichen auszumachen, je dichter Aushandlung und Abschluss eines Geschäfts zwischen dem Gewerbetreibenden und seinem Geschäftspartner an den Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit des Geschäftspartners heranrückten. Ein Gewerbetreibender, der innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit des künftigen Gemeinschuldners Geschäfte mit diesem tätige, könne nämlich diesem Beschluss zufolge nach allgemeinen wirtschaftlichen Erkenntnissen das unmittelbare Bestehen der Zahlungsunfähigkeit nicht übersehen, so dass es nicht gerechtfertigt sei, ihm die Möglichkeit der Berichtigung der Höhe der Mehrwertsteuer zu gewähren.

20 Während das vorliegende Gericht betont, dass diese dem Erlass von § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes zugrunde liegenden Rechtfertigungsgründe nicht auf der Erwägung beruhten, dass die Nichtbezahlung der Gegenleistung schwer nachzuprüfen oder nur vorläufig sein könne, ist es allerdings auch der Auffassung, dass mit diesen Rechtfertigungsgründen nicht das Ziel verfolgt werde, eine Steuerhinterziehung zu vermeiden. Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts bedeutet nämlich allein die Tatsache, dass der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze mit einem Wirtschaftsteilnehmer getätigt werden, bei dem Anzeichen für eine unmittelbar bevorstehende Zahlungsunfähigkeit vorliegen können, für sich genommen noch nicht, dass solche Umsätze von vornherein unredlich wären oder getätigt würden, um einen ungerechtfertigten Steuervorteil zu erlangen.

21 Daher könne weder durch Art. 90 Abs. 2 noch durch Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine nationale Bestimmung wie § 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes gerechtfertigt werden, die die Berichtigung des Betrags der Mehrwertsteuer davon abhängig mache, dass die unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden sei.

22 In diesem Zusammenhang hat der Krajský soud v Brně (Regionalgericht Brünn) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Steht eine nationale Regelung, die die Voraussetzung festlegt, wonach es einem Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser durch Bewirkung einer steuerpflichtigen Leistung an einen anderen Steuerpflichtigen steuerpflichtig geworden ist, verwehrt ist, eine Berichtigung der Höhe der Mehrwertsteuer um den Wert der Forderung vorzunehmen, die in einem Zeitraum von sechs Monaten vor der Entscheidung des Gerichts über die Zahlungsunfähigkeit dieses anderen Steuerpflichtigen, der für die Erbringung der Leistung nur teilweise oder gar nicht bezahlt hat, entstanden ist, im Widerspruch zu dem Sinn von Art. 90 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112?

Zur Vorlagefrage

23 Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Bestimmung

entgegensteht, die die Berichtigung des Mehrwertsteuerbetrags davon abhängig macht, dass die teilweise oder vollständig unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden ist.

24 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsieht, dass im Fall der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird.

25 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verpflichtet diese Bestimmung die Mitgliedstaaten, die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage und mithin den Betrag der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer immer dann zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige nach der Bewirkung eines Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält. Diese Bestimmung ist Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach dem die tatsächlich erhaltene Gegenleistung als Bemessungsgrundlage dient und aus dem folgt, dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen Betrag erheben darf, der den dem Steuerpflichtigen gezahlten übersteigt (Urteil vom 15. Oktober 2020, E. [Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage], C?335/19, EU:C:2020:829, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, dass die Mitgliedstaaten im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung der Gegenleistung von der in Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Verpflichtung zur Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage abweichen können.

27 Der Gerichtshof hat klargestellt, dass diese strikt auf den Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung beschränkte Abweichungsbefugnis auf der Erwägung beruht, dass es unter bestimmten Umständen und aufgrund der Rechtslage in dem betreffenden Mitgliedstaat schwierig sein kann, nachzuprüfen, ob die Gegenleistung endgültig oder nur vorläufig nicht erbracht wurde (Urteil vom 11. Juni 2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Daraus folgt, dass die Ausübung einer solchen Abweichungsbefugnis gerechtfertigt werden muss, damit die von den Mitgliedstaaten zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen das mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgte Ziel der Steuerharmonisierung nicht zunichtemachen, und dass die Abweichungsbefugnis es den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage im Fall der Nichtbezahlung einfach ohne Weiteres auszuschließen (Urteil vom 15. Oktober 2020, E. [Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage], C?335/19, EU:C:2020:829, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass diese Möglichkeit des Abweichens es den Mitgliedstaaten lediglich ermöglichen soll, der Unsicherheit über die Einbringung der geschuldeten Beträge entgegenzuwirken (Urteil vom 11. Juni 2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Dieser Unsicherheit kann gemäß dem Grundsatz der Steuerneutralität dadurch Rechnung getragen werden, dass dem Steuerpflichtigen das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage so lange vorenthalten wird, wie die Forderung nicht uneinbringlich ist. Es könnte ihr aber auch dadurch Rechnung getragen werden, dass die Verminderung zuerkannt wird, wenn der Steuerpflichtige eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den Ausfall der Schuld darlegt, aber die Steuerbemessungsgrundlage heraufgesetzt werden kann, wenn die

Zahlung dennoch erfolgen sollte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juli 2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Würde hingegen zugelassen, dass die Mitgliedstaaten jede Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei endgültiger Nichtbezahlung ausschließen könnten, liefe dies dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwider, aus dem sich insbesondere ergibt, dass der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates vollständig von derjenigen Mehrwertsteuer entlastet werden muss, die er im Rahmen seiner selbst der Mehrwertsteuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit schuldet oder entrichtet (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Der Gerichtshof hat hierzu entschieden, dass sich eine Situation, die sich durch eine endgültige Verminderung der Verpflichtungen des Schuldners gegenüber seinen Gläubigern auszeichnet, nicht als „Nichtbezahlung“ im Sinne von Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie einstufen lässt. In einem solchen Fall muss ein Mitgliedstaat eine Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ermöglichen, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Forderung, die er gegen seinen Schuldner hat, endgültig uneinbringlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, Rn. 26 und 27 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Im vorliegenden Fall geht es in der Vorlagefrage um unbeglichene Forderungen, die innerhalb eines Zeitraums von sechs Monaten entstanden sind, der vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft liegt, und in Bezug auf die nicht erwiesen ist, dass sie als „endgültig uneinbringlich“ im Sinne der in den Rn. 30 und 32 des vorliegenden Urteils genannten Rechtsprechung einzustufen sind.

34 Aus der Vorlageentscheidung geht nämlich hervor, dass eine solche Einstufung von der Behandlung dieser Forderungen im Rahmen des Insolvenzverfahrens abhängt. Hinsichtlich der Beitreibung von Forderungen, die innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft entstanden sind, besteht mithin eine Unsicherheit, und diese Unsicherheit beruht auf der Art und Weise, wie diese Forderungen im Rahmen des genannten Insolvenzverfahrens behandelt werden werden.

35 Die allgemeine Voraussetzung, dass unbeglichene Forderungen nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden sein dürfen, damit sie zu einer Berichtigung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage Anlass geben können, kann jedoch mangels objektiver Anhaltspunkte in Bezug auf den Zusammenhang, in dem die Forderungen stehen, nicht dahin verstanden werden, dass mit ihr der mit der Beitreibung dieser Forderungen verbundenen Unsicherheit entgegengewirkt werden soll.

36 Diese Voraussetzung hat nämlich nichts damit zu tun, wie die in Rede stehenden Forderungen im Rahmen des Insolvenzverfahrens tatsächlich behandelt werden werden, denn sie berücksichtigt nicht, dass bestimmte Forderungen nach Abschluss dieses Verfahrens möglicherweise beigetrieben werden können.

37 Vielmehr hat eine derartige Voraussetzung zur Folge, jede Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage im Fall unbeglichener Forderungen, die innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft entstanden sind, ohne Weiteres auszuschließen, selbst dann, wenn diese Forderungen nach Abschluss des Insolvenzverfahrens endgültig uneinbringlich werden, wobei eine solche automatische Versagung des Rechts auf Verminderung der

Steuerbemessungsgrundlage insofern gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verstößt, als die Steuerbemessungsgrundlage nicht in der Gegenleistung bestünde, die der steuerpflichtige Gläubiger tatsächlich erhalten hat, der die Steuerlast somit anstelle des Verbrauchers tragen müsste.

38 Aus all diesen Gründen kann eine nationale Bestimmung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht als Umsetzung der in Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Möglichkeit angesehen werden.

39 Ferner kann dem Argument der tschechischen Regierung, wonach mit einer solchen Bestimmung Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt werden solle, nicht gefolgt werden.

40 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar Maßnahmen erlassen können, die eine Einschränkung des in Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage bewirken, diese Maßnahmen aber darauf abzielen müssen, eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden.

41 Außerdem dürfen solche Maßnahmen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs grundsätzlich von der Einhaltung der Regeln über die Steuerbemessungsgrundlage nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung dieses spezifischen Ziels zwingend erforderlich ist. Denn derartige Maßnahmen dürfen die Ziele und Grundsätze der Mehrwertsteuerrichtlinie nur so wenig wie möglich beeinträchtigen und können daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen würden (Urteil vom 6. Dezember 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Es kann indessen nicht davon ausgegangen werden, dass der Ausschluss jeder Möglichkeit, eine Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage insoweit zu erwirken, als dies einer Forderung entspricht, die innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft entstanden ist, es ermöglicht, Steuerhinterziehung zu vermeiden, und dass ein solcher Ausschluss in Bezug auf ein derartiges Ziel verhältnismäßig ist.

43 Zum einen kann nämlich, wie das vorliegende Gericht hervorhebt, der Umstand, dass eine unbeglichene Forderung innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden ist, in Ermangelung zusätzlicher Anhaltspunkte nicht berechtigterweise die Annahme zulassen, dass Gläubiger und Schuldner mit dem Ziel der Steuerhinterziehung oder Umgehung gehandelt hätten.

44 Zum anderen geht es über die Grenzen dessen hinaus, was zur Erreichung der in Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Ziele zwingend erforderlich ist, wenn jegliche Möglichkeit der Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage in einer solchen Fallkonstellation ausgeschlossen wird und gegebenenfalls Gläubiger wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens mit einem Mehrwertsteuerbetrag belastet werden, den sie im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht vereinnahmt haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Oktober 2020, E. [Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage], C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Außerdem lässt sich nicht vertreten, dass eine nationale Bestimmung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherstellen solle.

46 Die Anwendung dieser Bestimmung hat vielmehr zur Folge, dass das Recht auf

Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage im Fall unbeglichener Forderungen, die innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft entstanden sind, systematisch versagt wird, obgleich einige dieser Forderungen nach Abschluss des Insolvenzverfahrens endgültig uneinbringlich werden könnten, was dazu führt, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage gestellt wird.

47 Folglich ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Bestimmung entgegensteht, die die Berichtigung des Mehrwertsteuerbetrags von der Bedingung abhängig macht, dass die teilweise oder vollständig unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden ist, obwohl sich mit dieser Bedingung nicht ausschließen lässt, dass diese Forderung letztlich endgültig uneinbringlich werden kann.

Kosten

48 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:

Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Bestimmung entgegensteht, die die Berichtigung des Mehrwertsteuerbetrags von der Bedingung abhängig macht, dass die teilweise oder vollständig unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden ist, obwohl sich mit dieser Bedingung nicht ausschließen lässt, dass diese Forderung letztlich endgültig uneinbringlich werden kann.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Tschechisch.