

62016CC0533

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

vom 26. Oktober 2017 (1)

Rechtssache C-533/16

Volkswagen AG

gegen

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

(Vorabentscheidungsersuchen des Najvyšší súd Slovenskej republiky [Oberstes Gericht der Slowakischen Republik])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Abzug der an Lieferer gezahlten Mehrwertsteuer – Lieferung von nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Gegenständen – Geltendmachung der Mehrwertsteuer für Lieferungen durch gesonderte Rechnungen – Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug wegen Ablauf der Verjährungsfrist“

1.

Das Recht auf Vorsteuerabzug im Bereich der Mehrwertsteuer hat der Gerichtshof bereits im Rahmen zahlreicher Vorabentscheidungsverfahren geprüft. In dieser Rechtssache betreffen die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen die Frist, innerhalb deren der Abzug dieser Steuer vorgenommen werden kann.

2.

Das Problem, das sich dem Gerichtshof stellt, ergibt sich daraus, dass die Volkswagen AG zwischen 2004 und 2010 von mehreren Unternehmen mit bestimmten Waren beliefert wurde, ohne dass in den entsprechenden Rechnungen Mehrwertsteuer ausgewiesen wurde. Beide Parteien waren irrtümlich davon ausgegangen, dass diese Geschäfte nicht der Mehrwertsteuer unterlägen, weil es sich nur um einen finanziellen Ausgleich handle.

3.

Nachdem der Irrtum im Jahr 2010 erkannt worden war, machten die Lieferer gegenüber Volkswagen die Mehrwertsteuer geltend und wiesen in der entsprechenden Rechnung die geschuldete Steuer aus. Gleichzeitig reichten sie eine ergänzende Steuererklärung über die Mehrwertsteuer ein, um diese an die Staatskasse abzuführen. Volkswagen wollte die von ihr entrichtete Vorsteuer abziehen, die Finanzverwaltung gab diesem Antrag jedoch nur für einige der geltend gemachten Zeiträume statt und wies ihn für die übrigen zurück, da die Frist für die Ausübung dieses Rechts (fünf Jahre) bereits abgelaufen sei.

4.

Das Vorabentscheidungsverfahren gibt dem Gerichtshof Gelegenheit, zu entscheiden, inwieweit

das Recht zum Vorsteuerabzug Vorrang hat, wenn bei der ursprünglichen Lieferung von Gegenständen die Steuer nicht geltend gemacht wurde und die spätere Entrichtung der Steuer Zeiträume betrifft, die mehr als fünf Jahre zurückliegen.

I. Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2006/112/EG (2)

5.

Art. 62 Nr. 1 und 2 bestimmen:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt

(1)

als ‚Steuertatbestand‘ der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

(2)

als ‚Steueranspruch‘ der Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt an geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

6.

Art. 167 lautet:

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

7.

In Art. 168 Buchst. a 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:

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.“

8.

Nach Art. 178 Buchst. a gilt:

„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 Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 [(3)] ausgestellte Rechnung besitzen“.

Richtlinie 2008/9/EG (4)

9.

In Art. 2 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 Mitgliedstaates ansässig ist;

...

3.

„Erstattungszeitraum“ den Zeitraum nach Artikel 16, auf den im Erstattungsantrag Bezug genommen wird;“

...“

10.

Art. 3 zählt die Voraussetzungen auf, die nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige erfüllen müssen, damit die Erstattung angewandt wird.

11.

Nach Art. 5 gilt:

„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“.

12.

In Art. 8 Abs. 2 heißt es:

„(2) Neben den in Absatz 1 genannten Angaben sind in dem Erstattungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument folgende

Angaben zu machen:

...

d)

Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments;

e)

Steuerbemessungsgrundlage und Mehrwertsteuerbetrag in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung;

...“

13.

Art. 15 Abs. 1 lautet:

„(1) Der Erstattungsantrag muss dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, spätestens am 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen. Der Erstattungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn der Antragsteller alle in den Artikeln 8, 9 und 11 geforderten Angaben gemacht hat.“

Slowakisches Recht

Gesetz Nr. 222/2004 über die Mehrwertsteuer (5)

14.

In Art. 49 Abs. 1 und 2 Buchst. a 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 von der zu entrichtenden Steuer die Steuer für Gegenstände und Dienstleistungen abziehen, die er für die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen als Steuerpflichtiger verwendet, vorbehaltlich der Ausnahmen nach den Abs. 3 und 7. Der Steuerpflichtige kann die Steuer abziehen, wenn sie

a)

ihm gegenüber von einem anderen Steuerpflichtigen im Inland für gelieferte oder zu liefernde Gegenstände und Dienstleistungen geltend gemacht wurde“.

15.

Art. 51 Abs. 1 Buchst. a lautet:

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

a)

beim Vorsteuerabzug gemäß § 49 Abs. 2 Buchst. a eine von einem Steuerpflichtigen nach § 71

ausgestellte Rechnung besitzt,

...“

16.

§ 55a Abs. 4 bestimmt:

„(4) Der Antragsteller macht seinen Anspruch auf die Erstattung der Steuer durch die 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 zum 30. September des Kalenderjahres, das auf den Zeitraum folgt, für den der Anspruch auf Steuererstattung geltend gemacht wird, einzureichen. Das Steueramt Bratislava I benachrichtigt den Antragsteller unverzüglich auf elektronischem Weg über das Eingangsdatum des Steuererstattungsantrags.“

17.

Gemäß § 71 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2 gilt:

„(1) Im Sinne dieses Gesetzes ist

a)

eine Rechnung jedes Dokument bzw. jede Mitteilung, das bzw. die in Urkundenform oder 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 speziell und eindeutig auf diese bezieht.“

18.

§ 45 des Gesetzes über die Steuerverwaltung (im Folgenden: StVerwG) bestimmt:

„(1) Soweit dieses Gesetz oder ein gesondertes Gesetz nichts anderes bestimmt, kann die Steuer oder die Steuerdifferenz nicht erhoben und kann ein Anspruch auf Erstattung eines Vorsteuerüberschusses oder auf Steuererstattung nicht anerkannt werden, wenn fünf Jahre seit dem Ende des Jahres verstrichen sind, in dem die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung oder ?anmeldung entstanden ist oder in dem der Steuerpflichtige verpflichtet war, die Steuer zu zahlen, ohne eine Steuererklärung oder ?anmeldung einreichen zu müssen, oder in dem dem Steuerpflichtigen der Anspruch auf Erstattung des Vorsteuerüberschusses oder auf Steuererstattung entstanden ist ...“

II. Sachverhalt und Vorlagefragen

19.

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: Lieferer Hella) Volkswagen Formen zur Herstellung von Leuchtkörpern für Kraftfahrzeuge (6).

20.

In den von ihnen dafür ausgestellten Rechnungen wiesen die Lieferer Hella keine Mehrwertsteuer aus, weil sie die gegenständlichen Warenlieferungen nicht als Warenlieferungen, sondern als reinen finanziellen Ausgleich betrachteten.

21.

Nachdem der Irrtum im Laufe des Jahres 2010 bemerkt worden war, machten die Lieferer Hella in gesonderten, nach § 71 des Mehrwertsteuergesetzes ausgestellten Rechnungen gegenüber Volkswagen die Mehrwertsteuer geltend. Anschließend reichten sie eine ergänzende Mehrwertsteuererklärung ein und führten die Mehrwertsteuer an die Staatskasse ab.

22.

Mit einem Antrag nach den Art. 55a bis 55g des Mehrwertsteuergesetzes vom 1. Juli 2011 beantragte Volkswagen innerhalb der in der Richtlinie 2008/9 festgelegten Frist bei der Steuerverwaltung die Erstattung der Mehrwertsteuer.

23.

Durch eine Entscheidung vom 3. April 2012 entsprach die Verwaltung diesem Antrag teilweise und erstattete Volkswagen Mehrwertsteuer in Höhe von 1536622,92 Euro aus den fünf Jahren vor der Antragstellung.

24.

In derselben Entscheidung wies die Steuerverwaltung den Antrag von Volkswagen bezüglich des restlichen Mehrwertsteuerbetrags, der sich auf 1354968,83 Euro belief, mit der Begründung zurück, die in Art. 45 Abs. 1 StVerwG vorgesehene Frist (fünf Jahre ab Lieferung der Gegenstände) sei bereits abgelaufen.

25.

Die Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Finanzdirektion der Slowakischen Republik) bestätigte diese Entscheidung vom 3. April 2012 im verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfsverfahren.

26.

Volkswagen focht die Entscheidung der Steuerektion beim Krajský súd v Bratislave (Regionalgericht Bratislava) an, das ihre Klage abwies. Nach Auffassung dieses Gerichts, das der Begründung der Steuerektion folgte, entsteht das Recht des Steuerpflichtigen auf Erstattung der Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Lieferung der Gegenstände, und seine Ausübung unterliegt einer Frist von fünf Jahren. Daher sei das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer für den zwischen 2004 und 2006 liegenden Zeitraum bereits erloschen gewesen, als der Antrag auf Rückzahlung eingegangen sei (2011).

27.

Volkswagen legte gegen das Urteil erster Instanz ein Rechtsmittel beim Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberstes Gericht der Slowakischen Republik) ein, in dem sie neben anderen Argumenten vortrug, dass die Auslegung des nationalen Rechts hinsichtlich der Berechnung des Beginns der Verjährungsfrist weder mit den Bestimmungen des Unionsrechts noch mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs vereinbar sei.

28.

Dieses Gericht führt aus, es sehe sich hinsichtlich der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem die Frist für den Antrag auf Vorsteuerabzug ablaufe, zwei unterschiedlichen Standpunkten gegenüber: a) dem der Finanzdirektion, die der nationalen Verwaltungspraxis entspreche und nach der diese Frist im Einklang mit den Art. 63 und 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie am Tag der tatsächlichen Lieferung der Gegenstände zu laufen beginne, und b) dem Standpunkt von Volkswagen, nach deren Ansicht die Ausübung des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer erfordere, dass zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien: die Lieferung der Gegenstände als steuerpflichtige Leistung und der Besitz einer Rechnung oder aber eines Dokuments, das diese ersetzen könne.

29.

Vor diesem Hintergrund legt der Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberstes Gericht der Slowakischen Republik) dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

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:

i)

Lieferung von Waren/Erbringung von Dienstleistungen und

ii)

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 berechnet 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 Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Grundsatzes der Steuerneutralität so auszulegen, dass sie unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens – und soweit die übrigen materiell- und verfahrensrechtlichen Bedingungen

für die Geltendmachung des Rechts auf Steuererstattung 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 Mehrwertsteuerrichtlinie 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 Steuerverkürzung 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 Steuer entscheidend 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?

III. Verfahren vor dem Gerichtshof

30.

Die Vorlageentscheidung ist am 20. Oktober 2016 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen.

31.

Die Finanzdirektion, die slowakische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

32.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs für nicht notwendig erachtet worden.

IV. Zusammenfassung der Erklärungen der Parteien

33.

In den inhaltlich ähnlichen Schriftsätzen der Finanzdirektion und der slowakischen Regierung schlagen diese vor, die ersten vier Fragen zusammen dahin zu beantworten, dass das Unionsrecht der in Rede stehenden nationalen Regelung und Praxis nicht entgegenstehe.

34.

Erstens sei, so die slowakische Regierung, die Erstattung der Mehrwertsteuer nichts anderes als eine besondere Anwendung des Rechts auf Vorsteuerabzug, das Teil des Mechanismus der Mehrwertsteuer sei und nicht eingeschränkt werden dürfe (7). Der Zeitpunkt, zu dem das Recht auf Erstattung entstehe, müsse bestimmt werden, indem man auf die Bestimmungen über den Abzug der Mehrwertsteuer zurückgreife, obwohl diese auf die Erstattung nicht ausdrücklich Bezug nähmen.

35.

Um diesen Zeitpunkt festzulegen, beziehen sich diese beiden Beteiligten auf die Art. 62 Nr. 2, 63, 167, 170 und 171 der Richtlinie 2006/112. Sie leiten aus diesen Bestimmungen ab, die Frist zur Ausübung des Rechts auf Erstattung hinsichtlich eines Gegenstands beginne zu laufen, sobald die Steuer fällig werde, d. h. ab dem Zeitpunkt, zu dem dieser Gegenstand geliefert werde.

36.

Die Rechnung habe demgegenüber keinen Einfluss auf die Bestimmung dieses Zeitpunkts. Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie könne nicht dahin ausgelegt werden, dass das Abzugsrecht entstehe, sobald der Steuerpflichtige im Besitz der Rechnung sei. Den Beginn der Frist an den Besitz dieses Dokuments zu knüpfen, widerspreche den Grundsätzen der Rechtssicherheit, der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit.

37.

Zweitens berufen sie sich auf die Art. 168, 171, 179 und 180 der Richtlinie 2006/112 sowie auf die Art. 14, 15 und 16 der Richtlinie 2008/9, aus denen sie schließen, dass das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer wirksam nur bis zum 30. September des auf das Entstehungsjahr folgenden Kalenderjahres ausgeübt werden könne. Es widerspreche dem Unionsrecht nicht, wenn ein Mitgliedstaat einen nach diesem Datum eingereichten Erstattungsantrag zurückweise.

38.

Die slowakische Regierung weist darauf hin, dass nach Art. 180 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten die Frist zur Ausübung dieses Rechts zwar verlängern könnten (8), aber nicht uneingeschränkt, was es rechtfertigen würde, durch die nationalen Bestimmungen die Erstattung der Mehrwertsteuer einer Ausschlussfrist zu unterwerfen (9).

39.

Die fünfte Frage schließlich halten beide Beteiligte für unzulässig, da das vorliegende Gericht weder den relevanten Sachverhalt klar dargestellt noch sich zu seiner Zuständigkeit geäußert habe, was die materielle Entscheidung im Ausgangsverfahren betreffe.

40.

Die Kommission schlägt vor, die ersten drei Fragen zusammen zu beantworten. Ihrer Auffassung nach muss dem Steuerpflichtigen, damit er sein Recht auf Steuerabzug ausüben könne, eine Rechnung vorliegen, die den Betrag der von ihm entrichteten Mehrwertsteuer ausweise (10). Die Kommission weist darauf hin, dass, würde man dem Standpunkt der slowakischen Finanzbehörde folgen, der Steuerpflichtige das Recht auf Steuerabzug hätte, ohne vorher einen entsprechenden Betrag an die slowakische Staatskasse entrichtet zu haben und ohne im Besitz einer Rechnung zu sein. Außerdem wäre ihm auch dann, wenn er sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend gemacht hätte, dieses Recht im vorliegenden Fall versagt worden.

41.

Die Kommission ist der Auffassung, dass in Fällen, in denen wie im Ausgangsverfahren die Steuer entrichtet worden sei, dies zwar das Recht auf Vorsteuerabzug, das mit der Zahlung der Steuer Hand in Hand gehe, eröffne. Der Steuerpflichtige könne den Abzug der Mehrwertsteuer aber erst verlangen, wenn ihm Gegenstände geliefert worden seien und er im Besitz der entsprechenden Rechnung sei.

42.

Zur vierten Vorlagefrage führt die Kommission aus, Volkswagen habe sein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer aus objektiven Gründen nicht ausüben können, da ihr die Existenz einer entsprechenden Steuerschuld solange nicht bekannt gewesen sei, wie ihr die Rechnungen nicht zugegangen seien. Unter diesen Umständen die Verjährungsfrist von fünf Jahren ab der Lieferung anzuwenden, bedeute, die Ausübung dieses Rechts praktisch unmöglich zu machen.

43.

Außerdem würde dies zu einer Verletzung des Grundsatzes der Steuerneutralität führen, da Volkswagen sogar für weiter als fünf Jahre zurückliegende Zeiträume zahlen müssen, aber nicht hinsichtlich aller den Steuerabzug nutzen könne. Aus denselben Gründen überschreite die slowakische Regelung den Ermessensspielraum, über den der Mitgliedstaat verfüge.

44.

Die fünfte Frage braucht nach Ansicht der Kommission nicht beantwortet zu werden, da es für die Prüfung der Vereinbarkeit der nationalen Norm mit dem Unionsrecht genüge, auf die Richtlinie 2006/112 oder andere sekundärrechtliche Bestimmungen im Bereich der Mehrwertsteuer hinzuweisen.

V. Prüfung

A. Vorbemerkung, Herangehensweise und Umformulierung

45.

Auch wenn im Ausgangsrechtsstreit die steuerpflichtige Gesellschaft von den slowakischen Steuerbehörden die Erstattung der Mehrwertsteuer verlangt, ergibt sich diese Erstattung in Wirklichkeit allein aus der Differenz oder dem Saldo zwischen der von Volkswagen geschuldeten Mehrwertsteuer und der Mehrwertsteuer, die von ihr geschuldet oder gezahlt wurde, und zwar in einem anderen Mitgliedstaat als dem, an dem sie ansässig ist.

46.

Die Streitfrage muss deshalb durch eine Auslegung der Bestimmungen gelöst werden, die das Recht auf Vorsteuerabzug regeln, das gegebenenfalls eine Mehrwertsteuererstattung erst ermöglicht. Letztere ist das Mittel, mit dem der Mitgliedstaat Steuerpflichtigen, die nicht in seinem Hoheitsgebiet ansässig sind, die Mehrwertsteuerschuld zurückzahlt, die sie hinsichtlich Gegenständen und Dienstleistungen beglichen haben, die ihnen von anderen Steuerpflichtigen im selben Mitgliedstaat geliefert bzw. erbracht worden sind.

47.

Die Bestimmungen der Richtlinie 2008/9 über die Erstattung entsprechen dem, was in Art. 170 der Richtlinie 2006/112 vorgesehen ist. Die Auslegung Ersterer ist demnach an den Bestimmungen Letzterer über den Mehrwertsteuerabzug auszurichten, da die Richtlinie 2006/112 die Grundlage für das gesamte Mehrwertsteuersystem darstellt.

48.

Folglich sind zunächst die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 über das Recht auf den Steuerabzug (insbesondere deren Art. 167, 168 und 178) heranzuziehen. In zweiter Linie könnte man auf die Art. 14, 15 und 16 der Richtlinie 2008/9 zurückgreifen, die die Erstattung zum Gegenstand haben. Ich glaube allerdings nicht, dass dies erforderlich sein wird, um dem vorlegenden Gericht eine Antwort zu geben. Auf keinen Fall dürfen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Steuerneutralität außer Acht gelassen werden.

49.

Ich folge den slowakischen Behörden und teilweise auch der Kommission darin, dass die Vorlagefragen 1 bis 4 eng miteinander verbunden sind und deshalb gemeinsam behandelt werden sollten. Ich halte es außerdem für angebracht, sie umzuformulieren, damit die Antwort des Gerichtshofs klarer wird.

50.

Meiner Ansicht nach soll hier – um diese vier Fragen zusammenzufassen – geklärt werden, ob es das Unionsrecht, insbesondere die Art. 167, 168 und 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Steuerneutralität, gestatten, einem Steuerpflichtigen den Abzug der gezahlten Mehrwertsteuer wegen Ablaufs der Frist zur Ausübung dieses Rechts in einer Situation zu versagen, in der a) irrtümlich davon ausgegangen wurde, dass die Lieferung der Gegenstände nicht der Steuer unterliege, und b) die nachträgliche Steuerzahlung erst Jahre später erfolgt ist und der Steuerpflichtige die Zahlung der Mehrwertsteuer vorgenommen hat und erst dann die Erstattung beantragt.

51.

Auf die fünfte Frage wird gesondert zu antworten sein.

B. Zu den Fragen 1 bis 4

52.

Der Gerichtshof hat sich schon mehrfach zu den formellen und materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug geäußert.

53.

Was die materiellen Voraussetzungen betrifft, konzentrierte sich die Aufmerksamkeit auf die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112, die die Entstehung und Reichweite dieses Rechts regeln (Art. 167 ff. in Titel X, Kapitel 1 dieser Richtlinie) (11). Danach entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug im selben Moment, in dem der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, d. h. bei Lieferungen dann, wenn die Lieferung vom Lieferer an den Steuerpflichtigen bewirkt wird (12). Für das Entstehen der Mehrwertsteuer ist die tatsächliche Übertragung des Besitzes der Gegenstände maßgeblich, die von einer Partei vorgenommen wird und es der anderen ermöglicht, über diesen Gegenstand tatsächlich so zu verfügen, als wäre sie dessen Eigentümerin (13).

54.

Die formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug „regeln im Gegenzug die Modalitäten und die Kontrolle seiner Ausübung sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems, so wie die Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, Rechnungstellung und Steuererklärung“ (14). Von diesen Voraussetzungen (15) ist für dieses Vorabentscheidungsersuchen die der Rechnung relevant: Nach Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie muss der Steuerpflichtige, „für den Vorsteuerabzug ... in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen ... eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 [dieser Richtlinie] ausgestellte Rechnung besitzen“.

55.

Dem Vorlagebeschluss ist zu entnehmen, a) dass die Lieferung von Gegenständen an Volkswagen seinerzeit erfolgt war, so wie dies später in der entsprechenden Rechnung angegeben wurde, und b) dass diese Rechnung sämtliche nach der Richtlinie 2006/112 erforderlichen Angaben enthielt, was jedenfalls nicht bestritten wird. Somit sind die formellen und materiellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt (16).

56.

Damit war Volkswagen vorbehaltlich der Überprüfungen, die das vorlegende Gericht gegebenenfalls noch vornehmen könnte, berechtigt, ihr Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben. Ein guter Beweis dafür ist, dass die Verwaltung ihr dieses Recht zugesprochen hat, wenngleich auch nur für einen Teil der Steuerzeiträume, für die es ausgeübt wurde. Hinsichtlich des Rests führen die slowakische Regierung und die Finanzdirektion an, dass dieses Recht nicht mehr ausgeübt werden könne, weil bereits fünf Jahre abgelaufen seien.

57.

Die Mehrwertsteuerrichtlinie enthält keine Bestimmung über die Frist zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Dieses Schweigen ist jedoch kein Hindernis dafür, dass die nationalen Bestimmungen mit Blick auf die Rechtssicherheit eine solche Frist vorsehen. Der Gerichtshof hat festgestellt, 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 Sechsten Richtlinie 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 Gemeinschaftsrecht beruhenden Rechte gilt (Äquivalenzgrundsatz) und sie zum anderen die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert

(Effektivitätsgrundsatz)“ (17).

58.

Allerdings kann die Festlegung des Beginns dieser Frist nicht ausschließlich an den Moment anknüpfen, in dem die Lieferung der Gegenstände erfolgt, d. h. unabhängig von allen anderen relevanten Umständen. Auch wenn nach Art. 167 der Richtlinie 2006/112 das Recht auf Vorsteuerabzug gleichzeitig mit dem Steueranspruch entsteht, ist dessen Ausübung nach Art. 178 dieser Richtlinie erst möglich, sobald der Steuerpflichtige im Besitz der Rechnung ist, die die Lieferung der Gegenstände abbildet.

59.

Der Unterschied zwischen dem Zeitpunkt, zu dem das Recht entsteht, und demjenigen, zu dem es ausgeübt wird, erklärt sich durch die Funktionsweise der Mehrwertsteuer:

–

Beim Erwerb der Gegenstände zahlt der Steuerpflichtige an seinen Lieferer eine Mehrwertsteuer (oder zumindest ist er verpflichtet, ihm diese zu zahlen), die im Preis der Waren enthalten ist, die er selbst in der Regel für eigene Geschäfte verwendet, die gleichfalls der Steuer unterliegen.

–

Zur Abwicklung der Mehrwertsteuer kann allerdings diese bereits entrichtete Mehrwertsteuer bei den späteren Steuererklärungen geltend gemacht werden, die mit den entsprechenden Rechnungen (18) belegt bzw. zusammen mit diesen als unabdingbarem Beweismittel bei den Steuerbehörden vorgelegt werden müssen, um die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs (bzw. gegebenenfalls der Erstattung) nutzen zu können.

60.

Damit verbindet das Recht auf Vorsteuerabzug zwei Vorgänge der Mehrwertsteuerentrichtung: a) diejenige, die der Steuerpflichtige aufgrund der Lieferung der Gegenstände vorgenommen hat, die er von seinem Lieferanten erhalten hat, und b) diejenige, die der Kunde des Steuerpflichtigen an ihn zahlt, wenn dieser Steuerpflichtige ihm seine eigenen Waren liefert. Die Rechnungen (19) sind der Nachweis dafür, dass die aufeinanderfolgenden Geschäfte stattgefunden haben und der Preis, der den Mehrwertsteuerbetrag umfassen muss, der sich aus der Anwendung des entsprechenden Steuersatzes ergibt, gezahlt worden ist (20).

61.

Somit gehört dieser Mehrwertsteuerbetrag in Wirklichkeit schon der Steuerverwaltung, was es rechtfertigt, dass der Steueranspruch in dem Moment entsteht, in dem die Bezahlung erfolgt oder zu erfolgen gehabt hätte. Der Aussteller der Rechnung behält diese in seiner Hilfsfunktion für die Verwaltung zurück, indem er seine Rolle als Einnehmer der Mehrwertsteuer erfüllt. Es erscheint daher nur konsequent, dass das Recht auf Steuerabzug im selben Moment entsteht, da der Steuerpflichtige diese Steuerzahlung geltend machen können muss, sobald er die Steuererklärung bei der Behörde abgibt.

62.

In den Worten des Gerichtshofs „[gestattet] die Abzugsregelung ... es den Zwischengliedern der Absatzkette ..., von der Grundlage ihrer eigenen Besteuerung die Beträge abzuziehen, die sie

jeweils an ihren eigenen Lieferanten als Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Umsatz gezahlt haben, und an die Steuerverwaltung somit den Teil der Mehrwertsteuer abzuführen, der der Differenz zwischen dem Preis, zu dem sie ihren Abnehmern die Ware geliefert haben, und dem Preis entspricht, den sie selbst an ihren Lieferanten gezahlt haben“ (21).

63.

In diesem System spiegelt sich der Grundsatz der Steuerneutralität, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis gewährleistet, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen. In diesem System soll die Regelung über den Vorsteuerabzug den Unternehmer vollständig von der Belastung mit der angefallenen oder gezahlten Mehrwertsteuer freistellen.

64.

Im Zentrum des Rechts auf Vorsteuerabzug steht damit die Zahlung der Steuer durch den Steuerpflichtigen an den Lieferer. Denn der Abzug ist untrennbar mit der Zahlung der Steuer verbunden: Wenn der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer, die normalerweise in der Rechnung aufgeführt sein muss, nicht gezahlt hat, fehlt ihm juristisch wie wirtschaftlich jede Grundlage, sein Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben.

65.

In der Richtlinie 2006/112, insbesondere deren Art. 167, hat der Unionsgesetzgeber den Normalfall im Auge, in dem die Lieferung von Gegenständen, deren Bezahlung und die Rechnung mit der Angabe des Mehrwertsteuerbetrags praktisch zusammenfallen. In diesen Fällen ist logisch, dass der Steueranspruch und das Recht auf Vorsteuerabzug gleichzeitig entstehen (22).

66.

Demgegenüber kann ein Hintergrund wie der des Ausgangsrechtsstreits im Hinblick auf den entstandenen Mehrwertsteueranspruch als außergewöhnlich oder untypisch eingestuft werden, weil a) zum Zeitpunkt des Erhalts der Gegenstände von ihrem Lieferer Volkswagen keine Mehrwertsteuer zahlte, da beide Teile davon ausgingen, dass das Geschäft nicht der Mehrwertsteuer unterliege, und weil b) Volkswagen ebenso wenig eine Rechnung erhielt, in der die Mehrwertsteuer ausgewiesen war und die ihr die Möglichkeit verschafft hätte, das Recht zum Vorsteuerabzug auszuüben.

67.

Vor diesem Hintergrund war es dem Steuerpflichtigen nachvollziehbar nicht möglich, das Recht auf Abzug eines Mehrwertsteuerbetrags geltend zu machen, den er vorher nicht gezahlt hatte.

68.

Die Situation änderte sich signifikant, als die Lieferer Hella im Jahr 2010 die Geschäfte, von denen sie irrtümlich geglaubt hatten, sie unterlägen nicht der Mehrwertsteuer, rechtskonform gestalteten, d. h., den von Volkswagen geschuldeten Betrag einzogen und an den Fiskus abführten. Meiner Ansicht nach wäre Volkswagen von diesem Moment an berechtigt gewesen, den Steueranspruch und das daraus folgende Recht auf Vorsteuerabzug mit der tatsächlichen Zahlung der Steuer zu verknüpfen.

69.

Mit anderen Worten: In Wirklichkeit handelt es sich um einen Fall verspäteter Entrichtung der Mehrwertsteuer (23). Mit der rechtskonformen Gestaltung der Geschäfte waren die materiellen und formellen Voraussetzungen tatsächlich gegeben, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. Dies war der Moment, in dem die Frist zu seiner Ausübung zu laufen beginnen musste: Es lag eine tatsächliche Lieferung von Gegenständen vor, es entstand ein Steueranspruch auf einen Mehrwertsteuerbetrag, der in die Staatskasse eingezahlt wurde, und es wurde die entsprechende Rechnung nach den Anforderungen von Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgestellt.

70.

Die slowakischen Behörden wenden stattdessen ihre nationalen Steuerbestimmungen (konkret Art. 45 StVerwG) in der Form an, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Lieferung der Gegenstände (in den Jahren 2004 bis 2010) zurückverlegt wird. Zur Berechnung der fünfjährigen Verjährungsfrist setzen sie deren Beginn bei eben diesem Datum an. Hieraus ziehen sie den Schluss, dass das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der bereits verjährten Geschäftsjahre (d. h. 2004, 2005 und zum Teil 2006, da der Erstattungsantrag am 1. Juli 2011 einging) nicht mehr ausgeübt werden könne.

71.

Ich halte dieses Vorgehen nicht für sachgerecht. Erstens fällt auf, dass die slowakische Steuerverwaltung die Fünfjahresfrist allein gegen Volkswagen anwendet, obwohl nach Art. 45 StVerwG (24) dieselbe Frist auch für die Erhebung der Steuern gilt, d. h. zugunsten dieses Unternehmens, da die Bestimmung verhindern soll, dass die Verwaltung Steuern, die zwar entstanden, aber nicht entrichtet worden sind, erhebt, nachdem der besagte Zeitraum bereits abgelaufen ist (25).

72.

Wenn die Steuerverwaltung sich nicht daran gehindert sieht, nach mehr als fünf Jahren die von Volkswagen beispielsweise im Jahr 2004 geschuldete Mehrwertsteuer zu erhalten, dann müsste sie auf der anderen Seite diesem Steuerschuldner auch das Recht zuerkennen, die für diesen Zeitraum gezahlte Mehrwertsteuer abzuziehen.

73.

Zweitens kann Art. 167 der Richtlinie 2006/112 so ausgelegt werden, dass er unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles nicht dazu führt, dass ein gutgläubiger Steuerpflichtiger (26) vollständig um sein Recht auf Vorsteuerabzug gebracht wird.

74.

Die Auslegung der nationalen Bestimmungen, die die slowakischen Steuerbehörden mit ihrer Praxis vornehmen, führt dazu, dass sie die Ausübung jenes Rechts versagen, wodurch sie gleichzeitig gegen den Grundsatz der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer verstoßen. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass dieser Grundsatz Vorrang hat und das Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist, so dass es grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann (27).

75.

Das Grundprinzip der Steuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat (28). Der Gerichtshof hat sich klar dafür ausgesprochen, das Recht auf Vorsteuerabzug weitestmöglich zu beachten, indem er beispielsweise festgestellt hat, dass Art. 167, Art. 178 Buchst. a, Art. 179 und Art. 226 Nr. 3 einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach der Berichtigung einer Rechnung keine Rückwirkung zukommt, so dass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, sondern für das Jahr, in dem sie berichtigt wurde (29).

76.

Wenn diese Einschränkung als mit der Richtlinie 2006/112 nicht vereinbar angesehen wurde, dann muss aus demselben Grund davon ausgegangen werden, dass auch die slowakische Praxis, die die Möglichkeit zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in Fällen wie dem vorliegenden de facto versagt, mit ihr nicht im Einklang steht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Ausübung dieses Rechts erst dann möglich ist, wenn der Rechtsinhaber sich dessen bewusst ist, dass seine Geschäfte der Mehrwertsteuer unterliegen, aber nicht vorher, vorausgesetzt, er war gutgläubig (was im vorliegenden Fall wie gesagt nicht bestritten wird).

77.

Schließlich ist das im Ausgangsverfahren in Rede stehende Vorgehen meines Erachtens unverhältnismäßig. Zwar gestattet Art. 273 der Richtlinie 2006/112 den Mitgliedstaaten, Maßnahmen zu ergreifen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu verhindern. Diese Maßnahmen – zu denen aus Gründen der Rechtssicherheit auch die Festlegung von Fristen zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug gehört – dürfen allerdings über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche nicht hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen (30).

78.

Da hier der gute Glaube des Steuerpflichtigen anerkannt wird und das Vorliegen eines Betrugs oder eines Steuervorteils ausgeschlossen ist, ist es in Anbetracht des Umstands, dass die Geschäfte rechtskonform gestaltet worden sind, nicht verhältnismäßig, diesem Steuerpflichtigen sein Recht auf Vorsteuerabzug nur deshalb zu versagen, weil er fälschlicherweise zum Schluss gekommen ist, dass diese Geschäfte nicht der Mehrwertsteuer unterlagen, und die Zeit bis zur rechtskonformen Gestaltung mehr als fünf Jahre betrug.

79.

Tatsächlich räumt die slowakische Verwaltung ein, dass der Vorsteuerabzug möglich war, beschränkt diesen jedoch auf die Mehrwertsteuerzeiträume, die sie für noch nicht verjährt hält. Wie ich bereits dargelegt habe, dürfte, wenn die Finanzverwaltung in einem Zeitraum von mehr als fünf Jahren kein Hindernis dafür gesehen hat, den Mehrwertsteuerbetrag verspätet einzuziehen, dieser Zeitraum auf der anderen Seite auch kein Hindernis dafür sein, das Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben.

80.

Folglich schlage ich als Antwort auf die Vorlagefragen 1 bis 4 vor, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens dann, wenn irrtümlich, aber in gutem Glauben davon

ausgegangen wurde, dass die Lieferung nicht der Mehrwertsteuer unterlag, und Jahre später diese Steuer entrichtet worden ist, der Steuerpflichtige auch das Recht hat, den Betrag der im Rahmen dieses Geschäfts entrichteten Vorsteuer abzuziehen (bzw. erstattet zu erhalten).

C. Zur fünften Vorlagefrage

81.

Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sowie Art. 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) der Auslegung der Bestimmungen des nationalen Rechts durch die Steuerbehörden seines Landes entgegenstehen.

82.

Statt diese Frage, wie die slowakische Regierung vorschlägt, für insgesamt unzulässig zu erklären, stimme ich mit der Kommission darin überein, dass sie nicht mehr beantwortet zu werden braucht, da es zur Ausräumung der Zweifel des vorlegenden Gerichts genügt, auf die Auslegung der Richtlinie 2006/112 hinzuweisen, die der Gerichtshof entwickelt hat. Ich werde dennoch, hilfsweise, meine Auffassung hierzu darstellen, falls der Gerichtshof entscheiden sollte, die Frage zu beantworten.

83.

Was erstens Art. 41 der Charta – Recht auf eine gute Verwaltung – betrifft, geht der Hinweis auf diese Bestimmung im Ausgangsverfahren fehl, denn sie richtet sich nicht an die Mitgliedstaaten, sondern ausschließlich an die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union (31). Da es im Ausgangsverfahren um das Handeln der Steuerbehörden eines Mitgliedstaats geht, ist dieser Artikel nicht anwendbar.

84.

Zweitens würde eine mögliche Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes erfordern, dass die Verwaltungsbehörde bei Volkswagen aufgrund bestimmter Zusicherungen begründete Erwartungen geweckt hat (32), dass man ihren Anträgen stattgeben würde, so dass ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer bei der Bestimmung seines Verhaltens davon mit Gewissheit ausgegangen wäre (33).

85.

Indes ist der Vorlageentscheidung nicht zu entnehmen, dass solche Zusicherungen gemacht worden wären. Was dort beschrieben wird, ist eher eine Verwaltungspraxis bei der Auslegung des nationalen Rechts hinsichtlich der Frist für den Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer. Die Darstellung enthält keine Hinweise auf spezifische Zusicherungen, aus deren Existenz Volkswagen hätte schließen können, dass ihre Anträge Aussicht auf Erfolg haben würden.

86.

Mangels genauerer Informationen über solche hypothetischen Garantien verfügt der Gerichtshof nicht über die erforderlichen tatsächlichen Elemente, um auf diesen Teil der fünften Frage eine sachdienliche Antwort zu geben (34).

87.

Drittens und letztens beinhaltet der Grundsatz der Rechtssicherheit, dass eine Regelung der Union es den Beteiligten gestatten muss, den Umfang ihrer Rechte und Pflichten eindeutig zu erkennen, damit sie sich darauf in Kenntnis der Sachlage einstellen können (35).

88.

Wie ich bereits erwähnt habe (36), hat der Gerichtshof bestätigt, dass unter bestimmten Bedingungen die Mitgliedstaaten „Ausschlussfristen“ für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug einführen können, solange sie damit nicht faktisch oder rechtlich die Aufhebung des den Steuerpflichtigen zustehenden Rechts auf Vorsteuerabzug bewirken (37).

89.

Allerdings könnte die – im obigen Sinne verstandene – Rechtssicherheit darunter leiden, wenn die Auslegung der nationalen Bestimmungen, die diese Fristen regeln, zufallsabhängig oder willkürlich wäre oder wenn diese Bestimmungen von den einzelnen Steuerbehörden unterschiedlich ausgelegt würden. Indes wird nicht erwähnt, dass dies in dieser Rechtssache der Fall wäre, da anscheinend auch anderen Steuerpflichtigen, die sich in derselben Lage wie Volkswagen befanden, das Recht auf Vorsteuerabzug versagt worden ist (38).

90.

Etwas anderes ist, ob diese Auslegung, auch wenn sie im nationalen Hoheitsgebiet einheitlich ist, mit dem Unionsrecht im Einklang steht. Sollte dies, wie ich nach der Prüfung der ersten vier Fragen vorgeschlagen habe, nicht der Fall sein, genügt die Feststellung, dass sie gegen die Richtlinie 2006/112 verstößt, um eine Antwort auf das gesamte Vorabentscheidungsersuchen zu geben.

VI. Ergebnis

91.

Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen des Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberstes Gericht der Slowakischen Republik) wie folgt zu beantworten:

Die Art. 167, 168 und 178 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie die Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit stehen dem entgegen, dass einem Steuerpflichtigen, der in gutem Glauben gehandelt hat, das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wird, wenn Umstände wie die im Ausgangsverfahren vorliegen, in dem irrtümlich davon ausgegangen wurde, dass die Lieferung der Mehrwertsteuer nicht unterlag, diese Steuer jedoch Jahre später entrichtet wurde.

(1) Originalsprache: Spanisch.

(2) Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in geänderter Fassung (im Folgenden: Richtlinie Nr. 2006/112 oder Mehrwertsteuerrichtlinie).

(3) Der Titel enthält die Art. 219bis bis 240 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

(4) Richtlinie 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). Art. 171 der

Mehrwertsteuerrichtlinie verweist hinsichtlich der Erstattung dieser Steuer auf ihre Ausführungsvorschriften, die derzeit in der Richtlinie 2008/9 enthalten sind.

(5) Im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz.

(6) Diese Gegenstände wurden unstreitig für steuerpflichtige Umsätze von Volkswagen verwendet.

(7) Sie verweist insoweit auf das Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 30).

(8) Sie verweist dafür auf das Urteil vom 12. Juli 2012, EMS Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 46).

(9) Unter Verweis auf das Urteil vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 45 und 46).

(10) In diesem Zusammenhang verweist sie auf das Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, Rn. 35).

(11) Urteil vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, Rn. 41). Das Urteil beschäftigte sich hauptsächlich mit den Art. 17, 18 und 22 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage nach Änderung durch die Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 (ABl. 1991, L 376, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie), aber diese Vorschriften sind, zum Teil wörtlich, in die Richtlinie 2006/112 übernommen worden, vgl. Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und David (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 5 bis 11).

(12) Art. 63 der Richtlinie 2006/112.

(13) Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(14) Urteil vom 11. Dezember 2014, Index Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 42).

(15) Art. 178 ff. der Richtlinie 2006/112.

(16) Urteil vom 21. Juni 2012 Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 44).

(17) Urteil vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 46).

(18) Nach Art. 218 der Richtlinie 2006/112 werden als Rechnung „alle auf Papier oder elektronisch vorliegenden Dokumente oder Mitteilungen an[erkannt], die den Anforderungen dieses Kapitels [3] genügen“.

(19) Als nach der allgemeinen Regel für den Vorsteuerabzug erforderliche Dokumente können Rechnungen unter bestimmten Umständen entbehrlich sein, ohne dass das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt. Mit gleicher Argumentation vgl. Urteil vom 1. April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, Rn. 47).

(20) Vgl. Art. 226 Nr. 9 und 10 der Richtlinie 2006/112.

(21) Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 36).

(22) Wie der Gerichtshof festgestellt hat, „liegt [dem] die Annahme zugrunde, dass die Steuerpflichtigen grundsätzlich keine Zahlungen vornehmen und daher keine Vorsteuer abführen, bevor sie eine Rechnung oder ein anderes, als Rechnung zu betrachtendes Dokument erhalten haben, und dass nicht von der Belastung eines Umsatzes mit der Mehrwertsteuer ausgegangen werden kann, bevor diese abgeführt wurde“. Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 35).

(23) Der Gerichtshof hat festgestellt, dass „[e]ine verspätete Zahlung der Mehrwertsteuer ... für sich genommen ... nicht einer Steuerhinterziehung gleichgesetzt werden [kann]; eine Steuerhinterziehung setzt zum einen voraus, dass der fragliche Umsatz ... einen Steuervorteil zum Ergebnis hat, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen [(den Bestimmungen über die Mehrwertsteuer)] verfolgten Ziel zuwiderliefe“, und dass „[d]er Grundsatz der steuerlichen Neutralität ... einer Sanktion entgegen[steht], die darin besteht, bei einer verspäteten Entrichtung der Mehrwertsteuer das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen“. Vgl. Rn. 74 und den Tenor des Urteils vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458).

(24) Ich weise darauf hin, dass nach dieser Vorschrift die Verjährungsfrist von fünf Jahren sowohl für die Verwaltung als auch für die Steuerpflichtigen gilt: Nach diesen fünf Jahren darf weder die Verwaltung Steuern oder Ergänzungsbeträge erheben, noch können die Steuerpflichtigen mit der Erstattung bereits bezahlter Beträge rechnen, wenn dieser Zeitraum abgelaufen ist.

(25) Im Unionsrecht schützen geeignete Rechtsmittelfristen, nach deren Ablauf das Rechtsmittel ausgeschlossen ist, sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Verwaltung. Vgl. Urteil vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, Rn. 42).

(26) Zwischen den Parteien des Ausgangsrechtsstreits ist unstrittig, dass weder die Lieferer Hella noch Volkswagen in betrügerischer Absicht oder in Kenntnis des Regelverstößes handelten, der darin lag, dass sie davon ausgingen, dass diese Lieferungen nicht der Mehrwertsteuer unterlägen.

(27) Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 30).

(28) Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 38).

(29) Ebd. (Rn. 43).

(30) Vgl. z. B. das Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, Rn. 62).

(31) Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, Rn. 83 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(32) Urteil vom 14. Juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, Rn. 76 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(33) Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(34) Vgl. z. B. das Urteil vom 14. Juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis

(C-26/16, EU:C:2017:453, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(35) Urteil vom 7. März 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, Rn. 59).

(36) Nrn. 57 und 77 der vorliegenden Schlussanträge.

(37) Urteil vom 9. Juni 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, Rn. 58 bis 61).

(38) In der Vorlageentscheidung wird ausgeführt, dass es auch andere Unternehmen gibt, die sich in einer ähnlichen Situation befinden.