Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MICHAL BOBEK
vom 10. November 2016 [1]

Rechtssache C-564/15

Tibor Farkas
gegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alfödi Regionális Adó Főigazgatósága

(Vorabentscheidungsersuchen des Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Verwaltungs- und Arbeitsgericht Kecskemét, Ungarn])

„Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Richtlinie 2006/112/EG — Reverse-Charge-Verfahren — Art. 199 Abs. 1 Buchst. g — Bescheid der Steuerbehörden zur Feststellung einer vom Empfänger von Gegenständen geschuldeten ‚Steuerdifferenz' — Versagung des Vorsteuerabzugs — Verhängung einer Geldbuße — Verhältnismäßigkeit der Geldbuße"

I – **Einführung**

1. Herr Farkas (im Folgenden: Kläger) kaufte in einer Auktion von einem insolventen Unternehmen (im Folgenden: Verkäufer) einen mobilen Hangar. Er zahlte den Kaufpreis zuzüglich eines Mehrwertsteuerbetrags, den der Verkäufer für diese Lieferung in Rechnung gestellt hatte. Anschließend wollte er diesen Betrag in seinen Mehrwertsteuererklärungen in Abzug bringen. Die Steuerbehörden teilten jedoch mit, dass der Umsatz nach dem Mechanismus zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft (sogenanntes Reverse-Charge-Verfahren) hätte abgewickelt werden müssen. Nach diesem Mechanismus sei der Kläger zur Entrichtung der Mehrwertsteuer an die Behörden verpflichtet gewesen. Die Steuerbehörden verlangten daher die Zahlung dieses Betrags und verhängten gegen den Kläger eine Geldbuße in Höhe von 50 % des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags.

2. Das vorlegende Gericht möchte vom Gerichtshof wissen, ob solche Bescheide der Steuerbehörden mit der Richtlinie 2006/112 [2] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) vereinbar sind.

3. Vor einer solchen Beurteilung ist jedoch zunächst eine vorgelagerte Problematik zu klären. Diese vorgelagerte Problematik, die durch die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen *incidenter* angesprochen wird, betrifft die ordnungsgemäße Umsetzung von Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Beurteilung, ob es im vorliegenden Fall um die Lieferung eines beweglichen Gegenstands oder eines Grundstücks geht.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

II – **Einschlägiges Recht**

A – *Unionsrecht*

4. Zum für den vorliegenden Fall maßgeblichen Zeitpunkt sah Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass „[d]ie Mehrwertsteuer … der Steuerpflichtige [schuldet], der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199 sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird".

5. Nach Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den die „Lieferung von Grundstücken, die vom Schuldner im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens verkauft werden", bewirkt wird.

6. Gemäß Art. 226 Nr. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie müssen in Fällen, in denen die Steuer vom Erwerber geschuldet wird, die für Mehrwertsteuerzwecke ausgestellten Rechnungen grundsätzlich nur die folgenden Angaben enthalten: „Verweis auf die einschlägige Bestimmung dieser Richtlinie oder die entsprechende nationale Bestimmung oder Hinweis darauf, dass für die Lieferung von Gegenständen beziehungsweise die Dienstleistung eine Steuerbefreiung gilt beziehungsweise diese der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft unterliegt".

B – *Nationales Recht*

7. Nach § 142 Abs. 1 Buchst. g des Gesetzes CXXVII von 2007 über die Mehrwertsteuer (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény; im Folgenden: Gesetz über die Mehrwertsteuer) „[ist d]ie Steuer … vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger zu zahlen … g) bei Lieferung von Investitionsgütern des Unternehmens, Lieferung sonstiger Wirtschaftsgüter oder Erbringung von Dienstleistungen, die zum Zeitpunkt der Ausführung einen Wert von über 100 000 HUF haben, sofern gegen den Steuerpflichtigen, der zu dieser Ausführung verpflichtet ist, ein Liquidationsverfahren oder ein anderes Verfahren eröffnet worden ist, mit dem seine endgültige Zahlungsunfähigkeit festgestellt wird".

8. Ist § 142 Abs. 1 Buchst. g auf einen Umsatz anwendbar, so bestimmt § 142 Abs. 7 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer, dass „der Veräußerer der Wirtschaftsgüter oder der Dienstleister eine Rechnung ausstellen [muss], in der … der Betrag der Mehrwertsteuer … [nicht] ausgewiesen wird".

9. Gemäß § 169 Buchst. n des Gesetzes über die Mehrwertsteuer muss, wenn der Erwerber die Mehrwertsteuer schuldet, in der Rechnung der Vermerk „fordított adózás" (Verlagerung der Steuerschuldnerschaft) enthalten sein.

III – **Sachverhalt, innerstaatliches Verfahren und Vorlagefragen**

10. Der Kläger erwarb bei der Zwangsversteigerung des Vermögens des Verkäufers in einer von den Steuerbehörden organisierten Internet-Auktion einen mobilen Hangar.

11. Der Verkäufer stellte eine Rechnung nach den gewöhnlichen mehrwertsteuerlichen Vorschriften aus und gab den 26. November 2012 als Datum des Umsatzes an. Laut dem Vorlagebeschluss entrichtete der Kläger den Kaufpreis einschließlich Mehrwertsteuer (im Folgenden: erster Mehrwertsteuerbetrag). In der Folge machte er in seinen Mehrwertsteuererklärungen einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend.

12. Als die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Finanzdirektion der Provinz Bács-Kiskun; im Folgenden: erstinstanzliche Steuerbehörde) beim Kläger eine Steuerprüfung durchführte, erklärte sie, dass das in § 142 Abs. 1 Buchst. g des Gesetzes über die Mehrwertsteuer vorgesehene Reverse-Charge-Verfahren hätte angewendet werden müssen. Mithin sei der Kläger als Erwerber des Hangars zur Entrichtung der Mehrwertsteuer auf den Umsatz verpflichtet gewesen. Die erstinstanzliche Steuerbehörde stellte fest, dass der Kläger eine „Steuerdifferenz" in Höhe von 744 000 HUF schulde. Dieser Betrag entspreche der auf den Umsatz geschuldeten Mehrwertsteuer nach Maßgabe des Reverse-Charge-Verfahrens (im Folgenden: zweiter Mehrwertsteuerbetrag). Die erstinstanzliche Steuerbehörde wies den Antrag des Klägers auf Rückerstattung dieses Betrags zurück und verhängte eine Geldbuße in Höhe von 372 000 HUF.

13. Dieser Bescheid wurde von der zweitinstanzlichen Steuerbehörde, der Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Generaldirektion für Finanzen der Region Dél-alföld; im Folgenden: Beklagte) bestätigt.

14. Der Kläger klagt gegen diesen Bescheid beim Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Kecskemét, Ungarn). Er macht geltend, dass von den nationalen Steuerbehörden erlassene Bescheide dieser Art gegen Unionsrecht verstießen. Die Beklagte versage ihm den Vorsteuerabzug allein aufgrund eines rein formellen Fehlers, da die betreffende Rechnung vom Verkäufer nach der gewöhnlichen Steuerregelung statt nach dem Reverse-Charge-Verfahren ausgestellt worden sei. Der Verkäufer habe den ersten Mehrwertsteuerbetrag an das Finanzamt abgeführt. Das Finanzamt habe daher keinen Ausfall erlitten und habe sich im Besitz sämtlicher Informationen befunden, die für die Festsetzung des korrekten Steuerbetrags erforderlich gewesen seien.

15. Das vorlegende Gericht teilt einige der Zweifel des Klägers. Es weist darauf hin, dass es keine Indizien für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung gebe. Der Auslegungsansatz der Steuerbehörden erscheine in Anbetracht des Zwecks des Reverse-Charge-Verfahrens nicht verhältnismäßig.

16. Unter diesen Umständen hat das Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Kecskemét) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist es mit den Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit mit Blick auf die Ziele der steuerlichen Neutralität und der Vermeidung von Steuerhinterziehungen, vereinbar, dass die Steuerbehörde in ihrer Verwaltungspraxis, gestützt auf die Vorschriften des nationalen Gesetzes über die Mehrwertsteuer, zulasten des Erwerbers eines Wirtschaftsguts (oder des Empfängers einer Dienstleistung) das Vorliegen einer Steuerdifferenz feststellt, wenn der Veräußerer des Wirtschaftsguts (oder der Erbringer der Dienstleistung) die Rechnung über einen Umsatz, der der Regelung über die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) unterliegt, nach den gewöhnlichen mehrwertsteuerlichen Vorschriften ausstellt und die dieser Rechnung entsprechende Mehrwertsteuer an das Finanzamt abführt und der Erwerber des Wirtschaftsguts (oder der Empfänger der Dienstleistung) die an den Aussteller der Rechnung gezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzieht, obwohl er hinsichtlich des Mehrwertsteuerbetrags, der als Steuerdifferenz festgestellt wurde, nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist?

2. Ist die Sanktion für die Wahl eines falschen Besteuerungssystems bei Feststellung einer Steuerdifferenz, die auch eine Geldbuße von 50 % zur Folge hat, verhältnismäßig, wenn dem Finanzamt kein Verlust entstanden ist und auch keine Anhaltspunkte für einen Missbrauch vorliegen?

17. Die estnische und die ungarische Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. In der Sitzung vom 7. September 2016 haben die ungarische Regierung und die Kommission mündlich verhandelt.

IV – **Würdigung**

18. Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt nach seinem Wortlaut nur für die „Lieferung von Grundstücken, die vom Schuldner im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens verkauft werden“. Sein Anwendungsbereich ist daher eindeutig auf *Grundstücke* beschränkt.

19. Nach Angaben des vorlegenden Gerichts handelt es sich bei dem vom Kläger erworbenen Wirtschaftsgut um einen „mobilen Hangar“. Das Gericht äußert sich jedoch nicht zu der Frage, ob es diesen Hangar nach dem Sachverhalt der bei ihm anhängigen Rechtssache als beweglichen Gegenstand oder als Grundstück einstuft.

20. Dass das vorlegende Gericht dieser Frage nur begrenzte Bedeutung beimisst, mag angesichts des (oben in Nr. 7 der vorliegenden Schlussanträge wiedergegebenen) Wortlauts der einschlägigen nationalen Rechtsvorschrift, der nicht zwischen beweglichen und unbeweglichen Gegenständen unterscheidet, verständlich sein. Die Einstufung ist jedoch entscheidend für die Anwendbarkeit von Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie.

21. Obwohl diese Beurteilung letztlich Sache des vorlegenden Gerichts ist, werde ich davon ausgehen, dass es sich bei einem *mobilen* Hangar, wie sich ja aus dieser Bezeichnung selbst ergibt, um einen *beweglichen* Gegenstand handelt (A). Sodann werde ich den unwahrscheinlichen Fall prüfen, dass ein mobiler Hangar als Grundstück zu qualifizieren ist (B).

A – *Falls ein mobiler Hangar ein beweglicher Gegenstand ist*

22. Zweifellos findet Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie nur auf *Grundstücke* Anwendung.

23. In der mündlichen Verhandlung hat die ungarische Regierung bestätigt, dass mit § 142 Abs. 1 Buchst. g des Gesetzes über die Mehrwertsteuer Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt werden soll[3]. Des Weiteren hat sie bestätigt, dass § 142 Abs. 1 Buchst. g des Gesetzes über die Mehrwertsteuer auf bewegliche Gegenstände und Grundstücke gleichermaßen Anwendung findet.

24. Im Fall der Anwendung von § 142 Abs. 1 Buchst. g des Gesetzes über die Mehrwertsteuer auf bewegliche Gegenstände würde also, sofern es sich bei dem mobilen Hangar um einen beweglichen Gegenstand handelt, die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens über den sachlichen Geltungsbereich von Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie hinaus erweitert.

25. Damit stellt sich die Frage, ob ein Mitgliedstaat den sachlichen Geltungsbereich von Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie in dieser Weise erweitern darf. Aus den nachstehenden Gründen meine ich, dass er hierzu nicht berechtigt ist.

3 — Nach Ansicht der ungarischen Regierung dient § 142 Abs. 1 Buchst. g auch der Umsetzung von Art. 199 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie. Allerdings ist kaum ersichtlich, inwieweit diese Bestimmung im vorliegenden Fall einschlägig sein sollte, da Art. 199 Abs. 1 Buchst. f die „Lieferung von Gegenständen im Anschluss an die Übertragung des Eigentumsvorbehalts auf einen Zessionar und die Ausübung des übertragenen Rechts durch den Zessionar“ betrifft.

26. Erstens ist die Grundregel zur Beantwortung der Frage, wer die Mehrwertsteuer schuldet, in Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie normiert [4]. Danach schuldet die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt.

27. Außerdem hieß es zum für den vorliegenden Fall maßgeblichen Zeitpunkt in der Bestimmung, dass die Steuer gemäß den Art. 194 bis 199 sowie 202 der Mehrwertsteuerrichtlinie „von einer anderen Person“ geschuldet werden kann.

28. Folglich stellt die in den genannten Vorschriften verankerte Regel für das Reverse-Charge-Verfahren eine Ausnahme zu dem in Art. 193 festgelegten Grundsatz dar. Der Geltungsbereich der angeführten Bestimmungen ist daher eng auszulegen [5]. Für die vorliegende Rechtssache bedeutet dies, dass Ausnahmen von diesem Grundsatz nur zulässig sind, wenn sie in der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich vorgesehen sind.

29. Zweitens ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 193 in Verbindung mit Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die Feststellung der Person, die die Mehrwertsteuer auf die Lieferung von Grundstücken im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens schuldet, vollständig harmonisiert ist. Wie der Gerichtshof bereits dargelegt hat, wurde Art. 199 Abs. 1 Buchst. g zusammen mit anderen in Art. 199 aufgeführten Anwendungstatbeständen des Reverse-Charge-Verfahrens eingeführt [6], um allen Mitgliedstaaten die Anwendung der Ausnahmeregelungen zu ermöglichen; zuvor waren diese nämlich nur einigen Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Steuerhinterziehung in bestimmten Sektoren und bei bestimmten Arten von Umsätzen gewährt worden [7].

30. Die hierdurch erzielte Harmonisierung erlaubt den Mitgliedstaaten also nicht, nach eigenem Gutdünken den sachlichen Geltungsbereich der in Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Ausnahme zu erweitern.

31. Drittens besteht die einzige denkbare Möglichkeit eines einzelnen Mitgliedstaats, von der allgemeinen Regel der Art. 193 und Art. 199 Abs. 1 Buchst. g abzuweichen, in der Erlangung einer entsprechenden Ermächtigung auf der Grundlage von Art. 395 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Nach dieser Vorschrift können die Mitgliedstaaten die Ermächtigung beantragen, „von [der Mehrwertsteuerrichtlinie] abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern“.

32. Ungarn hätte also den Geltungsbereich der Ausnahmeregelung des Art. 199 Abs. 1 Buchst. g erweitern können, wenn eine entsprechende Ausnahmegenehmigung aufgrund eines Beschlusses des Rates nach Art. 395 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgelegen hätte [8].

4 — Schlussanträge von Generalanwältin Kokott vom 6. November 2014 in der Rechtssache Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, Nr. 29).

5 — Urteil vom 26. Mai 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

6 — Durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen (ABl. 2006, L 221, S. 9) – Urteil vom 13. Juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, Rn. 24).

7 — Erster Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/69/EG und 42. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie, in denen das mit Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgte Ziel formuliert ist. Wie der Gerichtshof hervorgehoben hat, „[ermöglicht d]iese Vorschrift … somit den Steuerbehörden, die Mehrwertsteuer auf die in Rede stehenden Umsätze zu erheben, wenn die Fähigkeit des Schuldners, diese Steuer zu entrichten, gefährdet ist“ – Urteil vom 13. Juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, Rn. 25 und 28).

8 — Art. 395 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet: „Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern.
…“.

33. In der mündlichen Verhandlung wurde bestätigt, dass Ungarn eine Ermächtigung für solche einzelnen Ausnahmen nicht gewährt wurde.

34. Da Ungarn keine Ermächtigung nach Art. 395 der Mehrwertsteuerrichtlinie erteilt worden ist, ist ihm – entgegen der Vorgehensweise im innerstaatlichen Verfahren – die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Lieferung eines mobilen Hangars verwehrt.

35. Folglich ist unter den Umständen des innerstaatlichen Verfahrens die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass sie einer Erweiterung der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf bewegliche Gegenstände, die im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens geliefert werden, entgegensteht.

36. Nach der Sachverhaltsdarstellung des vorlegenden Gerichts haben der Kläger und der Verkäufer, als sie bei der Lieferung des beweglichen Hangars die gewöhnliche Mehrwertsteuerregelung anwendeten, mit der Mehrwertsteuerrichtlinie konform gehandelt.

37. Sollte das vorlegende Gericht der Auffassung sein, dass es sich bei dem mobilen Hangar nach dem Sachverhalt des vorliegenden Falls tatsächlich um einen beweglichen Gegenstand handelt, hat es dementsprechend die erforderlichen Schlussfolgerungen nach Maßgabe der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs zu ziehen.

38. Nationale Rechtsvorschriften sind so weit wie möglich in Einklang mit den einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen auszulegen [9]. Dem Gerichtshof zufolge unterliegt die unionsrechtskonforme Auslegung Schranken. Insbesondere darf sie nicht als Grundlage für eine Auslegung *contra legem* des nationalen Rechts dienen [10]. Erweist sich eine unionsrechtskonforme Auslegung als unmöglich, ist das nationale Gericht gehalten, die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten, indem es erforderlichenfalls die unvereinbaren innerstaatlichen Bestimmungen unangewendet lässt, ohne dass es der vorherigen Beseitigung dieser Bestimmungen bedarf [11]. Ob ein nationales Gericht von Amts wegen befugt ist, unionsrechtliche Fragen aufzuwerfen, richtet sich nach dem Gebot des Gleichwertigkeitsgrundsatzes, nämlich danach, ob das nationale Gericht in einem vergleichbaren Fall Fragen des nationalen Rechts von Amts wegen prüfen muss [12].

B – *Falls der mobile Hangar ein Grundstück ist*

39. Aus den vorstehend genannten Gründen bin ich der Ansicht, dass es mit der Prüfung der vorliegenden Rechtssache an dieser Stelle sein Bewenden haben kann.

40. Für den Fall, dass das vorlegende Gericht aufgrund des Sachverhalts, mit dem es befasst ist, gleichwohl zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei dem mobilen Hangar um ein Grundstück handelt – was bereits aufgrund der Bezeichnung recht unwahrscheinlich erscheint –, möchte ich nachstehend kurz auf Alternativen hinweisen, um dem vorlegenden Gericht umfassend dienlich zu sein.

9 — Urteile vom 19. April 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, Rn. 42), vom 15. Januar 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, Rn. 38), und vom 19. Dezember 2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, Rn. 75 und 76).

10 — Vgl. Urteile vom 28. Juli 2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, Rn. 33), vom 19. April 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 11. November 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, Rn. 31 und 32 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 30. April 2014, Kásler und Káslerné Rábai (C-26/13, EU:C:2014:282, Rn. 65).

11 — In jüngerer Zeit u. a. Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Februar 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, Rn. 45 und 46). Vgl. des Weiteren Urteile vom 14. Dezember 1995, van Schijndel und van Veen (C-430/93 und C-431/93, EU:C:1995:441, Rn. 13, 14 und 22), und vom 24. Oktober 1996, Kraaijeveld u. a. (C-72/95, EU:C:1996:404, Rn. 57, 58 und 60).

41. Zunächst werde ich einige Vorbemerkungen zu der Unterscheidung machen, die zwischen der Zahlung des ersten und des zweiten Mehrwertsteuerbetrags zu treffen ist (1). Sodann werde ich mich der Frage zuwenden, ob die Steuerbehörden vom Kläger die Erfüllung seiner Mehrwertsteuerschulden nach dem Reverse-Charge-Verfahren verlangen, gleichzeitig aber seinen Antrag auf Vorsteuerabzug ablehnen durften (2). Schließlich werde ich die Verhältnismäßigkeit der dem Kläger auferlegten Geldbuße prüfen (3).

1. Unterscheidung zwischen dem ersten und dem zweiten Mehrwertsteuerbetrag

42. Es sei klargestellt, dass die im folgenden Unterabschnitt untersuchten Fragen in erster Linie die Mehrwertsteuerpflichten und -rechte des Klägers aus seinem Verhältnis zu den Steuerbehörden hinsichtlich des zweiten Mehrwertsteuerbetrags betreffen. Bei diesen Fragen geht es hingegen nicht um die Rechte und Pflichten aus dem Verhältnis zwischen dem Kläger, dem Verkäufer und dem Finanzamt hinsichtlich des ersten Mehrwertsteuerbetrags.

43. Unter dem Gesichtspunkt der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens und vorausgesetzt, dass dieses Verfahren auf den in Rede stehenden Umsatz tatsächlich anwendbar ist, erfolgte die Zahlung des ersten Mehrwertsteuerbetrags zu Unrecht. Dieser Fehler ist zwischen dem Kläger und dem Verkäufer sowie zwischen dem Verkäufer und dem Finanzamt zu berichtigen [13].

44. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, die Erstattung fälschlich in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer zu regeln [14] und dabei Voraussetzungen festzulegen, die den Erfordernissen der Grundsätze der Gleichwertigkeit und der Effektivität entsprechen [15]. Was insbesondere das Effektivitätserfordernis angeht, weise ich auf die recht besonderen Umstände hin, unter denen der Verkauf des mobilen Hangars stattfand, nämlich dass der Verkäufer zum Zeitpunkt des Verkaufs zahlungsunfähig war und dass die Zwangsversteigerung von den Steuerbehörden organisiert wurde [16].

45. Es ist hervorzuheben, dass, wie auch immer das innerstaatliche Verfahren zur Erstattung des ersten Mehrwertsteuerbetrags ausgestaltet sein mag, das Finanzamt diesen Betrag grundsätzlich an den Verkäufer und/oder an den Kläger zurückzahlen muss.

46. Deshalb hat meines Erachtens der an das Finanzamt gezahlte erste Mehrwertsteuerbetrag für die Beurteilung der Verpflichtungen des Klägers nach dem Reverse-Charge-Verfahren keine unmittelbare Bedeutung. Allerdings spielt dieser Sachverhalt meiner Ansicht nach eine gewisse Rolle bei der Beurteilung des Abzugsrechts des Klägers und bei der Bewertung der Verhältnismäßigkeit der Geldbuße.

2. Mehrwertsteuerschuld und Abzugsrecht des Klägers

47. In Anbetracht der vorstehenden Bemerkungen ist die erste Vorfrage meiner Meinung nach in dem Sinne zu verstehen, dass zu klären ist, ob der Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Neutralität den Steuerbehörden verwehrt, von einem Steuerpflichtigen, der nicht fällige Mehrwertsteuer an den Lieferer gezahlt hat, die Zahlung der Mehrwertsteuer nach dem Reverse-Charge-Verfahren zu verlangen und ihm das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn ihm kein Betrug zur Last fällt.

13 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 40 bis 43).

14 — Urteil vom 11. April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 25 und 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

15 — Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 37 und 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 — Vgl. entsprechend Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 41).

48. Wenn das Reverse-Charge-Verfahren unter diesen Umständen Anwendung findet, hätte der Kläger tatsächlich die auf die Lieferung des Hangars fällige Mehrwertsteuer zahlen müssen. Auf die Lieferung hätte also keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werden dürfen, und in der Rechnung hätte – wie in § 169 Buchst. n des Gesetzes über die Mehrwertsteuer vorgeschrieben – vermerkt sein müssen, dass sich die Mehrwertsteuerschuld verlagert hat.

49. Das bedeutet außerdem, wie die Kommission anmerkt, dass der Kläger in seiner Steuererklärung gegenüber den Steuerbehörden zur Angabe der Mehrwertsteuer verpflichtet war. Unter der Voraussetzung, dass es sich bei dem Hangar um ein Grundstück handelt, durften die Behörden vom Kläger deshalb die Erfüllung seiner sich aus dem Reverse-Charge-Verfahren ergebenden Pflichten verlangen [17].

50. Eine andere Frage ist jedoch, ob sie den Antrag des Klägers auf Vorsteuerabzug zurückweisen durften.

51. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Abzugsrecht wesentlicher Bestandteil des Mehrwertsteuersystems und darf grundsätzlich – sofern kein Betrug oder Missbrauch vorliegt – nicht eingeschränkt werden [18].

52. Das vorlegende Gericht führt aus, dass es keine Anhaltspunkte für die Begehung eines Steuerbetrugs seitens des Klägers gebe. Interessanterweise haben die Steuerbehörden im Ausgangsverfahren anerkannt, dass der Kläger in der Tat berechtigt war, den in Rede stehenden Vorsteuerbetrag abzuziehen. Die ungarische Regierung hat sich diesem Standpunkt angeschlossen.

53. Dennoch wurde ausweislich der Sachverhaltsdarstellung dem Kläger dieses Recht hier letztlich versagt.

54. Wie und warum dies geschah, ist mir unverständlich. Wenn ich richtig verstehe, vertraten die Steuerbehörden, als sie die Nichteinhaltung des Reverse-Charge-Verfahrens durch den Kläger bemerkten, die Ansicht, dass der zweite Mehrwertsteuerbetrag als eine „Steuerdifferenz“ fällig geworden sei, womit wohl eine Steuerschuld gemeint ist. Offenbar soll also kraft Gesetzes oder aufgrund der Verwaltungspraxis der Steuerbehörden der zweite Mehrwertsteuerbetrag in eine Steuerschuld umgewandelt worden sein, auf die das Abzugsrecht keine Anwendung mehr findet.

55. Das bedeutet vermutlich, dass der Kläger die der Vorsteuer entsprechenden Kosten nicht mehr abziehen kann. Meines Erachtens widerspricht dies dem Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Neutralität, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt [19], wonach der Steuerpflichtige vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll [20] und gewährleistet werden soll, dass nur der Endverbraucher mit der Mehrwertsteuer belastet wird [21].

17 — Der Gerichtshof hat ausgeführt, dass im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens „zwischen dem Erbringer und dem Empfänger von Dienstleistungen keine Mehrwertsteuerzahlung erfolgt. Der Dienstleistungsempfänger hat für die getätigten Umsätze Vorsteuer zu entrichten, kann diese aber grundsätzlich in Abzug bringen, so dass der Steuerverwaltung kein Betrag geschuldet wird“ – Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 29).

18 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in den verbundenen Rechtssachen Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2217, Nr. 42). Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 48). Vgl. auch Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 84 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 45 bis 47).

19 — Urteile vom 2. Juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 23. April 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20 — Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

21 — Urteil vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34). Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, Nr. 24 a. E.).

56. Ich gelange daher zu dem Zwischenergebnis, dass der Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Neutralität den Steuerbehörden nicht verwehrt, von einem Steuerpflichtigen, der nicht geschuldete Mehrwertsteuer an den Lieferer entrichtet, die Zahlung der Mehrwertsteuer nach Maßgabe des Reverse-Charge-Verfahrens zu verlangen. Der Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Neutralität verwehrt den Steuerbehörden jedoch, diesem Steuerpflichtigen – sofern keine Hinweise auf einen von ihm begangenen Betrug vorliegen – das Recht auf Abzug der Vorsteuer zu versagen, die der Steuerpflichtige im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens fälschlich nicht angegeben hat.

3. Verhältnismäßigkeit der Geldbuße

57. Die Schlussfolgerung, dass dem Kläger die Ausübung des ihm zustehenden Abzugsrechts zu Unrecht versagt wurde, bedeutet nicht, dass die Steuerbehörden keine Geldbuße gegen ihn wegen Nichterfüllung seiner Pflichten aus dem Reverse-Charge-Verfahren festsetzen durften. Bei dem Abzugsrecht einerseits und der Verpflichtung zur Zahlung einer Geldbuße wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts andererseits handelt es sich um zwei getrennte Bereiche.

58. Der Gerichtshof hat entschieden, dass es mangels eines Systems von Sanktionen in der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Ahndung von Verletzungen der in der Richtlinie genannten Verpflichtungen der Steuerpflichtigen Sache der Mitgliedstaaten ist, die ihnen sachgerecht erscheinenden Sanktionen zu wählen. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze zu beachten [22].

59. Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen hervorhebt, gehört zu diesen Grundsätzen auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit [23].

60. Bei der Prüfung, ob dieser Grundsatz gewahrt ist, muss das nationale Gericht darauf achten, dass die betreffende Sanktion nicht über das hinausgeht, was notwendig ist, um die Ziele der Sicherstellung der genauen Erhebung der Mehrwertsteuer und der Vermeidung von Steuerhinterziehung zu erreichen [24]. Dabei sind u. a. die Art und die Schwere des Verstoßes sowie die Methoden für die Bestimmung der Höhe dieser Sanktion zu berücksichtigen [25].

61. In der mündlichen Verhandlung hat die ungarische Regierung ausgeführt, dass die einschlägige innerstaatliche Vorschrift, nämlich § 170 des Gesetzes XCII von 2003 über die Besteuerung (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény; im Folgenden: Gesetz über die Besteuerung), für die Geldbuße einen Regelsatz von 50 % vorsehe. Dieser Satz sei auf den Kläger angewandt worden.

62. Des Weiteren hat die ungarische Regierung dargelegt, dass nach § 171 des Gesetzes über die Besteuerung in Ausnahmefällen, wenn der Steuerpflichtige mit der gebotenen Sorgfalt gehandelt habe, der Regelsatz von 50 % herabgesetzt werden könne oder überhaupt keine Geldbuße verhängt werde.

63. Offenbar erlauben die einschlägigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften, eine Sanktion je nach den Umständen des Einzelfalls anzupassen und zu mindern [26]. Auf dieser abstrakten Ebene scheinen die nationalen Vorschriften dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu entsprechen.

22 — Urteil vom 20. Juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 — Urteil vom 6. März 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, Rn. 34, und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 — Urteil vom 23. April 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 — Urteil vom 20. Juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 — Urteil vom 20. Juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, Rn. 40), im Gegensatz zum Urteil vom 19. Juli 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, Rn. 50 bis 52).

64. Die Prüfung, ob diese Vorschriften auch im konkreten Fall des Klägers unter Beachtung der Verhältnismäßigkeit angewandt wurden, obliegt dem vorlegenden Gericht. Allerdings ist im Hinblick auf den vorliegenden Fall auf mehrere Punkte hinzuweisen.

65. Erstens scheint kein betrügerisches Verhalten des Klägers vorzuliegen. Sowohl der erste als auch der zweite Mehrwertsteuerbetrag wurden an die Steuerbehörden entrichtet. Zweitens ist im Vorlagebeschluss nicht davon die Rede, dass der Kläger die Zahlung des zweiten Mehrwertsteuerbetrags in irgendeiner Weise hinausgezögert hätte, sieht man einmal von dem Verzug ab, der auf die (falsche) Beurteilung des Klägers bezüglich des Reverse-Charge-Verfahrens zurückzuführen ist. Drittens lässt sich § 142 Abs. 7 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer entnehmen, dass die Verantwortlichkeit für die Ausstellung einer dem Reverse-Charge-Verfahren entsprechenden Rechnung beim Verkäufer liegt. Es sei darauf hingewiesen, dass der Verkäufer eine Rechnung ausstellte, die nicht den einschlägigen Anforderungen des Reverse-Charge-Verfahrens entsprach und dass dies im Rahmen eines von den Steuerbehörden organisierten Zwangsversteigerungsverfahrens geschah.

66. Unter Berücksichtigung dieser Besonderheiten ist – wie die Kommission ausführt – fraglich, ob die Anwendung des Regelsatzes von 50 % aufgrund einer wirklichen individuellen Beurteilung des Falls des Klägers erfolgte. Wie jedoch oben dargelegt, obliegt die Prüfung, ob der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im vorliegenden Fall gewahrt wurde, dem vorlegenden Gericht.

V – **Ergebnis**

67. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Kecskemét, Ungarn) vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Mangels einer nach Art. 395 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem erteilten besonderen Ermächtigung kann die Lieferung beweglicher Gegenstände im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens nach Art. 199 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie nicht dem Reverse-Charge-Verfahren unterworfen werden.