Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

23. April 2015 *

„Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Richtlinie 2006/112/EG — Grundsatz der Steuerneutralität — Mehrwertsteuerschuldner — Irrtümliche Zahlung der Mehrwertsteuer durch den Empfänger — Mehrwertsteuerpflichtigkeit des Dienstleistungserbringers — Ablehnung der Erstattung der Mehrwertsteuer an den Dienstleistungserbringer“

In der Rechtssache C-111/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Varhoven administrativen sad (Bulgarien) mit Entscheidung vom 24. Februar 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 7. März 2014, in dem Verfahren

GST – Sarviz AG Germania

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten S. Rodin sowie der Richter A. Borg Barthet (Berichterstatter) und E. Levits,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertreten durch G. Arnaudov als Bevollmächtigten,

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

— der griechischen Regierung, vertreten durch K. Georgiadis und I. Kotsoni als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch S. Petrova und C. Soulay als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 193 und 194 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/88/EU des Rates vom 7. Dezember 2010 (ABl. L 326, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) und den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der GST – Sarviz AG Germania (im Folgenden: GST – Sarviz) und dem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer-/Sozialversicherungspraxis“ Plovdiv bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, im Folgenden: Direktor) wegen dessen Weigerung, GST – Sarviz Mehrwertsteuer zu erstatten.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, 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.“

4 Art. 194 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet.

(2) Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen für die Anwendung des Absatzes 1 fest.“

Bulgarisches Recht

5 Art. 82 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, DV Nr. 63 vom 4. August 2006) in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: ZDDS) legt den Mehrwertsteuerschuldner bei einem steuerbaren Umsatz fest.

6 Art. 82 Abs. 1 ZDDS sieht vor:

„Die Steuer wird von dem nach diesem Gesetz für Mehrwertsteuerzwecke registrierten Lieferer des Gegenstands bzw. Erbringer der Dienstleistung geschuldet, außer in den in den Abs. 4 und 5 geregelten Fällen."

7 Nach Art. 82 Abs. 2 wird „[w]enn der Lieferer/Dienstleistende ein Steuerpflichtiger ist, der nicht im Inland ansässig ist und die Lieferung bzw. Leistung im Inland bewirkt wird und steuerbar ist, … die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet bei:

…

3. der Erbringung von Dienstleistungen, wenn der Empfänger ein Steuerpflichtiger nach Art. 3 Abs. 1, 5 und 6 ist".

8 Nach Art. 71 Abs. 1 Nr. 1 ZDDS übt „[d]er Steuerpflichtige … sein Recht auf Vorsteuerabzug aus, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: … Er verfügt über ein gemäß den Anforderungen der Art. 114 und 115 ausgestelltes Steuerdokument, in dem die Steuer für die von ihm erworbenen Gegenstände oder empfangenen Dienstleistungen gesondert ausgewiesen ist …"

9 Art. 102 Abs. 1 ZDDS bestimmt:

„Stellt die Steuerverwaltung fest, dass eine Person ihrer Verpflichtung, einen Antrag auf Registrierung zu stellen, nicht fristgemäß nachgekommen ist, registriert sie diese mit Registrierungsbescheid, wenn die Voraussetzungen für die Registrierung erfüllt sind."

10 Art. 129 Abs. 1, 5 und 7 des Danachno osiguritelen protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsprozessordnung, im Folgenden: DOPK) bestimmt:

„(1) Die Verrechnung oder Erstattung kann von der Steuerverwaltung von Amts wegen oder auf schriftlichen Antrag des Beteiligten vorgenommen werden. Der Antrag auf Verrechnung oder Erstattung wird geprüft, wenn er vor Ablauf von fünf Jahren gerechnet ab dem 1. Januar des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem der Erstattungsgrund entstanden ist, gestellt worden ist, es sei denn, das Gesetz sieht etwas anderes vor.

…

(5) Die Steuerverwaltung muss innerhalb einer Frist von 30 Tagen, nachdem ihr eine rechtskräftige Gerichtsentscheidung oder ein bestandskräftiger Verwaltungsakt vorgelegt wurde, die darin bezeichneten Beträge einschließlich der nach Abs. 6 angefallenen Zinsen gemäß Abs. 2 Nr. 2 vollständig erstatten oder verrechnen, wenn durch die Entscheidung bzw. den Verwaltungsakt zugunsten des Schuldners ein Anspruch auf Zahlung anerkannt wurde von: 1. falsch oder zu Unrecht gezahlten, entrichteten oder eingezogenen Beträgen in Bezug auf Steuern, Pflichtversicherungsbeiträge, Gebühren, Geldstrafen, Zwangsgelder, die von den für Einnahmen zuständigen Stellen festgesetzt, eingezogen oder auferlegt wurden, einschließlich der auf schriftliche Anweisung oder schriftliche Stellungnahme entrichteten Beträge; 2. unrechtmäßig versagten Erstattungsbeträgen; 3. zugesprochenen Beträgen, Entschädigungen und entstandenen Kosten.

…

(7) Die Verrechnungs- oder Erstattungsbescheide sind nach den Modalitäten der Anfechtung von Nachforderungsbescheiden anfechtbar."

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

11 Im Zeitraum vom 15. Februar bis zum 29. Dezember 2010 erbrachte die in Deutschland ansässige GST – Sarviz technische und Beratungsdienstleistungen an die in Bulgarien ansässige GST Skafolding Bulgaria EOOD (im Folgenden: GST Skafolding). In der Annahme, dass GST – Sarviz bei der Erbringung ihrer Dienstleistungen während des streitigen Zeitraums nicht über eine feste Niederlassung auf bulgarischem Gebiet verfügt habe, entrichtete GST Skafolding die auf diese Dienstleistungen entfallende Mehrwertsteuer nach dem in Art. 82 Abs. 2 ZDDS vorgesehenen Reverse-Charge-Verfahren. Hierüber stellte sie nach Art. 117 Abs. 1 ZDDS Protokolle zu den Rechnungen der GST – Sarviz aus, die in das Verkaufsbuch eingetragen wurden.

12 Mit Steuerprüfungsbescheid vom 12. März 2012 stellte die bulgarische Steuerverwaltung fest, dass GST – Sarviz während des Zeitraums, in dem sie ihre Dienstleistungen an GST Skafolding erbracht habe, über eine feste Niederlassung um Sinne von § 1 Nr. 10 der Zusatzbestimmungen zum ZDDS verfügt habe und für diese Dienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei. Sie gelangte zu dem Ergebnis, dass GST – Sarviz bis zum 15. Februar 2010 einen Antrag auf Mehrwertsteuerregistrierung hätte stellen müssen und deshalb für die zwischen dem 15. Februar und dem 29. Dezember 2010 erbrachten Leistungen Mehrwertsteuer in Höhe von 224 914,89 bulgarischen Lev (BGN) zuzüglich Verzugszinsen schulde.

13 GST – Sarviz entrichtete den von der Steuerverwaltung geforderten Betrag am 26. März 2012 und stellte am 5. September 2012 einen Antrag auf Verrechnung oder Erstattung der gezahlten Steuer gemäß Art. 129 Abs. 1 DOPK.

14 Mit Bescheid über Verrechnung oder Erstattung vom 1. Oktober 2012 lehnte die Steuerverwaltung die Erstattung mit der Begründung ab, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Mehrwertsteuererstattung im vorliegenden Fall nicht erfüllt seien. Der Steuerprüfungsbescheid stelle einen bestandskräftigen Verwaltungsakt dar, und mangels einer rechtskräftigen Gerichtsentscheidung oder einer vollstreckbaren behördlichen Entscheidung im Sinne von Art. 129 Abs. 5 DOPK könne nicht angenommen werden, dass die entrichtete Steuer zu Unrecht gezahlt und zu erstatten sei.

15 GST – Sarviz legte beim Direktor Einspruch ein. Mit Bescheid vom 21. Dezember 2012 wies der Direktor diesen Einspruch mit der Begründung zurück, dass der angefochtene Bescheid aus den seinem Erlass zugrunde gelegten Erwägungen rechtmäßig sei. Dieser Bescheid war Gegenstand einer Klage beim Administrativen sad Plovdiv (Verwaltungsgericht Plovdiv). Diese wurde aus Gründen abgewiesen, die den von der Steuerverwaltung vorgebrachten entsprachen. GST – Sarviz legte Kassationsbeschwerde zum Varhoven administrativen sad (Oberster Verwaltungsgerichtshof) ein.

16 Das vorlegende Gericht führt aus, dass die Steuerverwaltung GST Skafolding das Recht auf Abzug der von dieser entrichteten Mehrwertsteuer versagt habe, weil sie nicht über das entsprechende, nach Art. 71 Abs. 1 Nr. 1 ZDDS erforderliche Steuerdokument verfüge. Nach bulgarischem Recht sei eine Berichtigung der Steuerdokumente nicht möglich, wenn – wie hier am 12. März 2012 – ein Steuerprüfungsbescheid ergangen sei. GST Skafolding habe daher über kein gültiges Steuerdokument verfügt, das ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet hätte.

17 Das vorlegende Gericht führt weiter aus, dass es dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer widerspreche, wenn die Steuer zweimal – nämlich einmal vom Leistungserbringer und einmal vom Leistungsempfänger – eingezogen werde und dem Leistungserbringer die Erstattung und dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug verweigert werde. Die Ablehnung der Erstattung bewirke eine Verschiebung der Steuerlast auf den Leistungserbringer.

18 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die Art. 193 und 194 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar noch nicht Gegenstand einer Auslegung gewesen seien, die für den vorliegenden Sachverhalt nützlich sein könnte, doch sei dem Urteil ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35) zu entnehmen, dass

mangels Verfahrensregeln in der nationalen Rechtsordnung dem Recht des Erbringers und des Empfängers einer Leistung, hinsichtlich ihrer Steuerbarkeit und der anfallenden Mehrwertsteuer gleich behandelt zu werden, jede praktische Wirksamkeit genommen würde. Hinsichtlich des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität beruft es sich auf die vom Gerichtshof im Urteil Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233) vertretene Auslegung.

19 Unter diesen Umständen hat der Varhoven administrativen sad beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die Mehrwertsteuer entweder von dem Steuerpflichtigen, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder Dienstleistungen steuerpflichtig erbringt, oder der Person, die die Gegenstände erwirbt oder die Dienstleistungen empfängt, ausschließlich geschuldet wird, wenn die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen oder die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, soweit dies der betreffende Mitgliedstaat vorschreibt, nicht aber von beiden Personen gleichzeitig geschuldet wird?

2. Sofern davon auszugehen ist, dass die Mehrwertsteuer nur von einer der beiden Personen geschuldet wird – entweder vom Lieferer bzw. Dienstleistenden oder vom Erwerber bzw. Empfänger –, wenn dies von dem betreffenden Mitgliedstaat vorgesehen ist, ist die Regel des Art. 194 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch in den Fällen zu befolgen, in denen der Empfänger der Dienstleistungen das Reverse-Charge-Verfahren falsch angewandt hat, weil er davon ausgegangen ist, dass der Dienstleistende keine feste Niederlassung für die Zwecke der Mehrwertsteuer im Hoheitsgebiet der Republik Bulgarien gegründet habe, der Dienstleistende aber schließlich doch eine feste Niederlassung im Hinblick auf die erbrachten Dienstleistungen gegründet hat?

3. Ist der Grundsatz der Steuerneutralität, der von grundlegender Bedeutung für die Errichtung und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, dahin auszulegen, dass er eine Steuerprüfungspraxis wie die des Ausgangsverfahrens zulässt, wonach die Mehrwertsteuer trotz des durch die Dienstleistungsempfängerin angewandten Reverse-Charge-Verfahrens erneut auch der Dienstleistenden berechnet wurde, wenn man berücksichtigt, dass die Empfängerin die Steuer für die Dienstleistung bereits berechnet hat, die Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen ist und die im nationalen Gesetz für die Steuerdokumente vorgesehene Berichtigungsregelung nicht anwendbar ist?

4. Ist der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen, dass er es nicht zulässt, dass die Finanzverwaltung auf der Grundlage einer nationalen Rechtsvorschrift dem Erbringer einer Dienstleistung, für die der Empfänger die Mehrwertsteuer gemäß Art. 82 Abs. 2 ZDDS berechnet hat, die Erstattung der mehrfach berechneten Mehrwertsteuer versagt, wenn die Finanzverwaltung dem Empfänger das Recht auf Abzug der mehrfach berechneten Mehrwertsteuer wegen des Fehlens des entsprechenden Steuerdokuments versagt hat, die im nationalen Gesetz vorgesehene Berichtigungsregelung aufgrund des vorliegenden bestandskräftigen Steuerprüfungsbescheids aber nicht mehr anwendbar ist?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

20 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Mehrwertsteuer nur entweder von dem Steuerpflichtigen, der eine Dienstleistung erbringt, oder von dem Empfänger dieser Dienstleistung geschuldet wird, wenn diese von einer in dem Mitgliedstaat gelegenen festen Niederlassung aus erbracht wurde, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.

21 Nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird die Mehrwertsteuer von dem Steuerpflichtigen geschuldet, der eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer von einer anderen Person in Anwendung u. a. von Art. 194 dieser Richtlinie geschuldet wird. Nach diesem Art. 194 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Empfänger einer steuerpflichtigen Dienstleistung die Steuer schuldet, wenn diese Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.

22 Daraus folgt, dass nach der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich allein der Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer schuldet, außer wenn er nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, und wenn dieser Staat vorgesehen hat, dass der Dienstleistungsempfänger die Mehrwertsteuer schuldet.

23 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die bulgarische Steuerverwaltung am 12. März 2012 einen Steuerprüfungsbescheid erließ, mit dem sie feststellte, dass GST – Sarviz, die Dienstleistungserbringerin, über eine feste Niederlassung in Bulgarien verfügte, von der aus technische und Beratungsdienstleistungen an GST Skafolding erbracht wurden.

24 Unter diesen Umständen hat nach der Mehrwertsteuerrichtlinie somit allein die Dienstleistungserbringerin – wie GST – Sarviz – der bulgarischen Steuerverwaltung gegenüber die Mehrwertsteuer zu entrichten, die für die von ihr vom 15. Februar bis zum 29. Dezember 2010 in Bulgarien erbrachten Dienstleistungen geschuldet wird.

25 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Mehrwertsteuer allein von dem Steuerpflichtigen, der eine Dienstleistung erbringt, geschuldet wird, wenn diese von einer in dem Mitgliedstaat gelegenen festen Niederlassung aus erbracht wurde, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.

Zur zweiten Frage

26 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 194 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats den Empfänger einer von einer festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers aus erbrachten Dienstleistung in einem Fall, in dem sowohl der Dienstleistungserbringer als auch der Dienstleistungsempfänger im Hoheitsgebiet desselben Mitgliedstaats ansässig sind, als Mehrwertsteuerschuldner ansehen darf, auch wenn er die Mehrwertsteuer aufgrund der fehlerhaften Annahme, dass der Dienstleistungserbringer nicht über eine feste Niederlassung in diesem Staat verfüge, bereits entrichtet hat.

27 Wie in Rn. 21 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens vorzusehen, nach Art. 194 der Mehrwertsteuerrichtlinie allein auf den Fall beschränkt, dass der Dienstleistungserbringer nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.

28 Daraus ergibt sich, dass der Empfänger von Dienstleistungen, die von einer festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, aus erbracht wurden, nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger angesehen werden kann.

29 Dass der Empfänger dieser Dienstleistungen die Mehrwertsteuer aufgrund der fehlerhaften Annahme, der Dienstleistungserbringer verfüge nicht über eine feste Niederlassung im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie, entrichtet hat, kann die Steuerverwaltung nicht dazu ermächtigen, von dieser Regel dahin gehend abzuweichen, dass sie nicht den Erbringer, sondern den Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner ansieht.

30 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 194 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats den Empfänger einer von einer festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers aus erbrachten Dienstleistung in einem Fall, in dem sowohl der Dienstleistungserbringer als auch der Dienstleistungsempfänger im Hoheitsgebiet desselben Mitgliedstaats ansässig sind, auch dann nicht als Mehrwertsteuerschuldner ansehen darf, wenn er die Mehrwertsteuer aufgrund der fehlerhaften Annahme, dass der Dienstleistungserbringer nicht über eine feste Niederlassung in diesem Staat verfüge, bereits entrichtet hat.

Zur dritten und zur vierten Frage

31 Mit seiner dritten und vierten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Bestimmung entgegensteht, nach der die Steuerverwaltung dem Erbringer von Dienstleistungen die Erstattung der von ihm entrichteten Mehrwertsteuer auch dann verweigern kann, wenn dem Empfänger dieser Dienstleistungen, der ebenfalls Mehrwertsteuer auf die gleichen Dienstleistungen entrichtet hat, das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung verweigert wurde, dass er nicht über das entsprechende Steuerdokument verfüge, und das nationale Recht die Berichtigung von Steuerdokumenten nicht gestattet, wenn ein bestandskräftiger Steuerprüfungsbescheid vorliegt.

32 Hierzu ist erstens darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, dass sich der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in der Regelung über den Vorsteuerabzug widerspiegelt, die den Steuerpflichtigen vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlasten soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher eine Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Zweitens hat der Gerichtshof ebenfalls entschieden, dass es Aufgabe der Mitgliedstaaten ist, zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Möglichkeit vorzusehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist. Hat der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt, verlangt der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer jedoch, dass diese zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, ohne dass die Mitgliedstaaten eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Rechnungsausstellers abhängig machen dürfen. Diese Berichtigung darf nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen (Urteil Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 26 und 27 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Drittens ist zu beachten, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so

eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (Urteil Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 28 und 29 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

35 In Bezug auf das Ausgangsverfahren geht aus der Vorlageentscheidung zum einen hervor, dass der Dienstleistungserbringer nach dem anwendbaren nationalen Recht nicht mehr über die Möglichkeit verfügt, die von ihm ausgestellten Rechnungen zu berichtigen, da die Steuerverwaltung ihm gegenüber am 12. März 2012 einen bestandskräftig gewordenen Steuerprüfungsbescheid erlassen hat. Zum anderen steht fest, dass dieser Dienstleistungserbringer die in diesem Bescheid geforderte Mehrwertsteuer mit Zahlung vom 26. März 2012 ordnungsgemäß entrichtet hat.

36 Ferner ist, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, die mit der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts verbundene Gefährdung des Steueraufkommens vollständig beseitigt, da die Steuerverwaltung dem Rechnungsempfänger endgültig das Recht auf Abzug der von ihm im Wege des Reverse-Charge-Verfahrens entrichteten Mehrwertsteuer versagt hat.

37 Da der Dienstleistungserbringer diese Rechnungen nicht berichtigen kann und es ihm damit unmöglich ist, vom Dienstleistungsempfänger eine Zahlung der Mehrwertsteuer zu verlangen, führt die Versagung der Mehrwertsteuererstattung durch die Steuerverwaltung unter solchen Umständen dazu, dass der Dienstleistungserbringer die mit dieser Steuer verbundene Steuerlast zu tragen hat, und widerspricht damit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

38 Etwas anderes gälte hingegen dann, wenn der Dienstleistungserbringer, nachdem er die von ihm nach dem bestandskräftigen Steuerprüfungsbescheid geschuldete Mehrwertsteuer ordnungsgemäß beglichen hat, nach den nationalen Rechtsvorschriften über die Möglichkeit verfügt hätte, die ausgestellten Rechnungen zu berichtigen und sich diese Mehrwertsteuer vom Dienstleistungsempfänger, der den Vorsteuerabzug bei der Steuerverwaltung beantragt hatte, erstatten zu lassen.

39 Im Übrigen ist die Unmöglichkeit, Steuerdokumente unter den Umständen des Ausgangsverfahrens zu berichtigen, in dem eine Gefährdung des Steueraufkommens endgültig beseitigt ist, nicht erforderlich, um die Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu verhindern.

40 Schließlich ist ebenfalls darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darin besteht, auf alle Gegenstände und Dienstleistungen eine allgemeine, zu deren Preis exakt proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden, so dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen höheren als den so berechneten Betrag erheben darf (vgl. in diesem Sinne Urteil Tulică und Plavoşin, C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 32 und 36 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens würde eine Verweigerung der Erstattung der Mehrwertsteuer an den Dienstleistungserbringer jedoch dazu führen, dass sowohl der Erbringer als auch der Empfänger der Dienstleistungen die Last dieser Steuer zu tragen hätten, und hätte zur Folge, dass die Steuerverwaltung einen höheren Mehrwertsteuerbetrag einnimmt als den, den der Dienstleistungserbringer normalerweise vom Empfänger erhalten hätte, wenn er die ausgestellten Rechnungen hätte berichtigen können, da sie die Mehrwertsteuer zweimal erhoben hat, und zwar einmal beim Dienstleistungsempfänger und einmal beim Dienstleistungserbringer.

42 Nach alledem ist auf die dritte und die vierte Frage zu antworten, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Bestimmung entgegensteht, nach der die Steuerverwaltung dem Erbringer von Dienstleistungen die Erstattung der von ihm entrichteten Mehrwertsteuer auch dann verweigern kann, wenn dem Empfänger dieser Dienstleistungen, der ebenfalls Mehrwertsteuer auf die gleichen Dienstleistungen entrichtet hat, das Recht auf

Vorsteuerabzug mit der Begründung verweigert wurde, dass er nicht über das entsprechende Steuerdokument verfüge, und das nationale Recht die Berichtigung von Steuerdokumenten nicht gestattet, wenn ein bestandskräftiger Steuerprüfungsbescheid vorliegt.

Kosten

43 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem 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:

1. **Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/88/EU des Rates vom 7. Dezember 2010 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Mehrwertsteuer allein von dem Steuerpflichtigen, der eine Dienstleistung erbringt, geschuldet wird, wenn diese von einer in dem Mitgliedstaat gelegenen festen Niederlassung aus erbracht wurde, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.**

2. **Art. 194 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2010/88 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats den Empfänger einer von einer festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers aus erbrachten Dienstleistung in einem Fall, in dem sowohl der Dienstleistungserbringer als auch der Dienstleistungsempfänger im Hoheitsgebiet desselben Mitgliedstaats ansässig sind, auch dann nicht als Mehrwertsteuerschuldner ansehen darf, wenn er die Mehrwertsteuer aufgrund der fehlerhaften Annahme, dass der Dienstleistungserbringer nicht über eine feste Niederlassung in diesem Staat verfüge, bereits entrichtet hat.**

3. **Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Bestimmung entgegensteht, nach der die Steuerverwaltung dem Erbringer von Dienstleistungen die Erstattung der von ihm entrichteten Mehrwertsteuer auch dann verweigern kann, wenn dem Empfänger dieser Dienstleistungen, der ebenfalls Mehrwertsteuer auf die gleichen Dienstleistungen entrichtet hat, das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung verweigert wurde, dass er nicht über das entsprechende Steuerdokument verfüge, und das nationale Recht die Berichtigung von Steuerdokumenten nicht gestattet, wenn ein bestandskräftiger Steuerprüfungsbescheid vorliegt.**

Unterschriften