

62016CC0532

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

MICHAL BOBEK

vom 20. Dezember 2017 (1)

Rechtssache C-532/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Beigeladene:

Akcinių bendrovių SEB bankas

(Vorabentscheidungsersuchen des Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės teismo [Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Berichtigung des Vorsteuerabzugs – Anwendbarkeit – Zu Unrecht als mehrwertsteuerpflichtig behandelte Lieferung – Änderung der Rechnung durch den Verkäufer“

I. Einführung

1.

Die Gesellschaft Akcinių bendrovių SEB bankas (im Folgenden: SEB bankas) erwarb von der Gesellschaft VKK Investicija UAB (im Folgenden: Verkäuferin) Parzellen, für die Letztere eine Kaufpreisrechnung erteilte, die auch Mehrwertsteuer umfasste. Zum Zeitpunkt des Kaufes gingen beide Parteien davon aus, dass es sich bei den betreffenden Grundstücken um „Baugrundstücke“ handle und dass der Umsatz mehrwertsteuerpflichtig sei. Später wurde SEB bankas ein Vorsteuerabzug in Höhe der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer gewährt.

2.

Drei Jahre später vertrat die Verkäuferin den Standpunkt, dass die Lieferung der betreffenden Grundstücke tatsächlich mehrwertsteuerfrei gewesen sei. Daher sandte sie SEB bankas eine Gutschriftsanzeige über den ursprünglich in Rechnung gestellten Betrag. Außerdem stellte sie eine neue Rechnung über denselben Betrag aus, die keine Mehrwertsteuer umfasste.

3.

Auf der Grundlage einer später erfolgten Steuerprüfung erließ die Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Steuerinspektion beim Finanzministerium, Litauen; im Folgenden: Steuerinspektion) einen Bescheid, wonach SEB bankas zur Erstattung des ursprünglich gewährten Vorsteuerabzugsbetrags verpflichtet war. Außerdem wurde in dem Bescheid die Verpflichtung zur Zahlung eines Teils der aufgelaufenen Verzugszinsen festgestellt und eine Geldbuße verhängt.

4.

Der Fall gelangte schließlich vor das Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės teismas (Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen). Das vorliegende Gericht möchte nun wissen, ob der in der Mehrwertsteuerrichtlinie (2) vorgesehene Mechanismus zur Berichtigung von Vorsteuerabzügen auf die gegen SEB bankas gerichtete Erstattungsforderung anwendbar ist. Ferner wird die Frage gestellt, ob und gegebenenfalls inwiefern die von der Verkäuferin ausgestellte Gutschriftsanzeige sowie der Umstand, dass die Neueinstufung der betreffenden Grundstücke erfolgte, nachdem sich die Praxis der Bestimmung der steuerlichen Verpflichtungen von SEB bankas durch die Steuerverwaltung geändert hatte, relevant ist.

II. Rechtlicher Rahmen

1. Mehrwertsteuerrichtlinie

5.

Art. 12 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere einen der folgenden Umsätze bewirken:

...

b)

Lieferung von Baugrundstücken“.

6.

Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

k)

Die Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe b“.

7.

Kapitel 5 von Titel X der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die „Berichtigung des Vorsteuerabzugs“. Es umfasst die Art. 184 bis 192. Nach Art. 184 der Richtlinie wird der „ursprüngliche Vorsteuerabzug ... berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“.

8.

In Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„(1)

Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des

Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2)

Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.“

9.

Nach Art. 186 „[legen d]ie Mitgliedstaaten ... die Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 184 und 185 fest“.

2. Litauisches Recht

10.

In Art. 65 des Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. IX?751 (litauisches Gesetz Nr. IX?751 über die Mehrwertsteuer) vom 5. März 2002 in der Fassung des Gesetzes Nr. IX?1960 vom 15. Januar 2004 (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) wird folgender allgemeiner Grundsatz aufgestellt: „Wenn nach Einreichung der Mehrwertsteuererklärung ein Mehrwertsteuerpflichtiger für einen Steuerzeitraum den Kauf einer bestimmten Zahl von erworbenen Gegenständen rückgängig macht, ihm der Lieferer von Gegenständen oder vom Dienstleistungserbringer zusätzliche Preisnachlässe gewährt oder der dem Lieferer von Gegenständen oder dem Dienstleistungserbringer zu zahlende Mehrwertsteuerbetrag aus einem anderen Grund niedriger ist, ... und diese Vorsteuer- und/oder Einfuhrmehrwertsteuerbeträge abgezogen wurden, sind die Vorsteuerabzüge zu berichtigen, indem in der Mehrwertsteuererklärung für den Steuerzeitraum, in dem die genannten Umstände bekannt geworden sind, der an den Fiskus abzuführende bzw. vom Fiskus zurückzuzahlende Mehrwertsteuerbetrag entsprechend erhöht bzw. verringert wird.“

11.

Nach Art. 68 Abs. 1 des Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas Nr. IX?2112 (litauisches Gesetz Nr. IX?2112 über die Steuerverwaltung) vom 13. April 2004 (im Folgenden: Steuerverwaltungsgesetz) kann „[d]er Steuerpflichtige oder die Steuerverwaltung ... die Steuer für einen Zeitraum berechnen oder neu berechnen, der das laufende Kalenderjahr und fünf vorhergehende Kalenderjahre ab dem 1. Januar des Jahres, in dem die Steuer ursprünglich berechnet oder neu berechnet wurde, nicht überschreitet“.

12.

Schließlich ist nach Art. 80 Abs. 1 dieses Gesetzes „[e]in Steuerpflichtiger... berechtigt, die Steuererklärung zu berichtigen, wenn die in Art. 68 dieses Gesetzes eingeräumte Frist für die Berechnung (Neuberechnung) der Steuer nicht abgelaufen ist“.

III. Sachverhalt, nationales Verfahren und Vorlagefragen

13.

Am 28. März 2007 schlossen SEB bankas und die Verkäuferin einen Kaufvertrag, mit dem SEB Bankas sechs Parzellen erwarb (im Folgenden: Umsatz). An demselben Tag stellte die Verkäuferin SEB bankas eine Rechnung aus, wonach ein zu versteuernder Betrag von 4067796,61 litauischen Litas (LTL) und Mehrwertsteuer in Höhe von 732203,39 LTL zu zahlen waren. Der auf der Rechnung ausgewiesene Gesamtbetrag einschließlich Mehrwertsteuer belief sich auf 4800000 LTL (im Folgenden: Rechnung von 2007). SEB bankas berücksichtigte die Mehrwertsteuer in ihrer Mehrwertsteuererklärung für März 2007 als Vorsteuer, und ihr wurde ein Vorsteuerabzug gewährt.

14.

Am 14. April 2010 erteilte die Verkäuferin SEB bankas eine Mehrwertsteuer-Gutschriftsanzeige (im Folgenden: Gutschriftsanzeige von 2010). Am selben Tag stellte die Verkäuferin eine neue Rechnung über denselben Gesamtbetrag von 4800000 LTL (im Folgenden: Rechnung von 2010) aus. In dieser Rechnung war keine Mehrwertsteuer ausgewiesen.

15.

Die Verkäuferin reichte geänderte Mehrwertsteuererklärungen für März 2007 ein. Im Jahr 2012 bestätigte die zuständige Steuerbehörde, dass die Verkäuferin ihre Mehrwertsteuererklärung für März 2007 zu Recht berichtigt habe.

16.

Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass SEB bankas weder die Gutschriftsanzeige von 2010 noch die Rechnung von 2010 in ihre Buchhaltung aufnahm. Sie weigerte sich, die Rechnung von 2010 und die Gutschriftsanzeige von 2010 anzuerkennen, und zwar im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Verkäuferin nicht berechtigt gewesen sei, den Steuerwert des fraglichen Umsatzes einseitig zu ändern. Der Umsatz sei gemäß den zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Rechtsvorschriften als ein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz anzusehen.

17.

In der Folge eines Prüfberichts vom 28. Februar 2014, der auf einer bei SEB bankas durchgeführten Steuerprüfung beruhte, gelangte die Steuerinspektion zu dem Ergebnis, dass SEB bankas verpflichtet gewesen sei, den Vorsteuerabzug zu berichtigen und den in der Gutschriftsanzeige von 2010 angegebenen Mehrwertsteuerbetrag in ihre Mehrwertsteuererklärung für April 2010 aufzunehmen.

18.

Am 16. Mai 2014 berücksichtigte die Steuerinspektion die Feststellungen aus der Steuerprüfung in einem Steuerbescheid. Sie stellte zudem fest, dass Verzugszinsen in Höhe von 251472 LTL zu zahlen seien, und verhängte eine Geldbuße von 71528 LTL. Sie verzichtete jedoch darauf, SEB bankas sämtliche aufgelaufenen Verzugszinsen aufzuerlegen.

19.

Am 10. Juni 2014 focht SEB bankas diesen Steuerbescheid bei der Kommission für Steuerstreitigkeiten an. Am 12. August 2014 erklärte diese den Steuerbescheid für nichtig, weil sie zu dem Ergebnis gekommen war, dass die Steuerinspektion eine nach nationalem Recht zu

beachtende Frist versäumt habe.

20.

Die Steuerinspektion focht diese Nichtigerklärung vor dem Vilniaus apygardos administracinis teismas (Landesverwaltungsgericht Vilnius, Litauen) an. Am 8. März 2016 wies dieses Gericht die Klage der Steuerinspektion ab.

21.

Die Steuerinspektion legte daraufhin Rechtsmittel zum Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen), dem vorlegenden Gericht, ein. Dieses Gericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1.

Sind die Art. 184 bis 186 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens der in dieser Richtlinie vorgesehene Mechanismus zur Berichtigung von Vorsteuerabzügen nicht anwendbar ist, wenn ein ursprünglicher Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der fragliche Umsatz ein steuerfreier Umsatz im Zusammenhang mit der Lieferung von Grundstücken war?

2.

Fällt die Antwort auf die erste Frage anders aus, wenn (1) die Vorsteuer für den Erwerb der Parzellen ursprünglich abgezogen wurde, weil nach der Praxis der Steuerverwaltung die fragliche Lieferung – zu Unrecht – als eine der Mehrwertsteuer unterliegende Lieferung von Baugrundstücken im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 angesehen wurde, und/oder (2) wenn der Verkäufer des Grundstücks dem Erwerber, nachdem dieser den ursprünglichen Vorsteuerabzug vorgenommen hatte, eine Mehrwertsteuer-Gutschriftsanzeige ausstellt, mit der er die in der ursprünglichen Rechnung ausgewiesenen (spezifizierten) Mehrwertsteuerbeträge berichtigt?

3.

Falls die erste Frage bejaht wird: Sind Art. 184 und/oder Art. 185 der Richtlinie 2006/112 unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens dahin auszulegen, dass in einem Fall, in dem ein ursprünglicher Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der fragliche Umsatz mehrwertsteuerfrei war, davon auszugehen ist, dass die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Berichtigung dieses Abzugs sofort entstanden ist oder erst dann, als bekannt wurde, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug nicht hätte erfolgen dürfen?

4.

Falls die erste Frage bejaht wird: Ist die Richtlinie 2006/112, insbesondere ihre Art. 179, 184 bis 186 und 250, unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens dahin auszulegen, dass die berichtigten Beträge der abzugsfähigen Vorsteuer in dem Steuerzeitraum abzuziehen sind, in dem die Verpflichtung und/oder das Recht des Steuerpflichtigen zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs entstanden sind?

22.

SEB bankas, die litauische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Sie haben in der mündlichen Verhandlung vom 4. Oktober 2017 auch

mündliche Ausführungen gemacht.

IV. Würdigung

23.

Die vorliegenden Schlussanträge sind folgendermaßen aufgebaut: Ich beginne mit zwei einleitenden Punkten betreffend Verjährungsfristen und die mehrwertsteuerrechtliche (Neu?)Einstufung des Umsatzes (A). Dann werde ich mich der Anwendbarkeit des Berichtigungsmechanismus im vorliegenden Fall zuwenden (B). Schließlich werde ich die Relevanz der Gutschriftsanzeige von 2010 und die Auswirkungen der mehrwertsteuerrechtlichen (Neu?)Einstufung des Umsatzes untersuchen (C). Angesichts der von mir vorgeschlagenen Verneinung der ersten Vorlagefrage bedarf es keiner Beantwortung der dritten und der vierten Frage des vorliegenden Gerichts (D).

A. Vorbemerkungen

24.

Es gibt zwei Variable, die sich auf die Beurteilung der vorliegenden Rechtssache auswirken. Beide sind in den schriftlichen Erklärungen der Parteien sowie in der mündlichen Verhandlung angesprochen worden. Bei beiden handelt es sich um Fragen des nationalen Rechts, über die das vorliegende Gericht zu befinden hat. In Anbetracht der im Rahmen dieses Verfahrens erfolgten Erörterungen möchte ich mit mehreren einleitenden Klarstellungen zu diesen beiden Punkten beginnen. Die erste Klarstellung betrifft die Möglichkeit, dass der Anspruch der Steuerinspektion gegenüber SEB bankas tatsächlich verjährt sein könnte (1). Die zweite betrifft die mehrwertsteuerrechtliche Einstufung des Umsatzes nach nationalem Recht (2).

1. Die für den im Ausgangsverfahren betroffenen Anspruch geltenden Verjährungsfristen

25.

Die Kommission weist in ihren schriftlichen Erklärungen darauf hin, dass der von der Steuerinspektion gegenüber SEB bankas geltend gemachte Anspruch nach den in der Vorlageentscheidung enthaltenen Informationen nach nationalem Recht verjährt sein dürfte. Die Kommission weist ferner darauf hin, dass die nationalen Behörden die Berichtigung von Vorsteuerabzügen jedenfalls nur dann verlangen könnten, wenn die einschlägigen Fristen noch nicht abgelaufen seien.

26.

Art. 68 Abs. 1 des Steuerverwaltungsgesetzes legt eine Frist von grundsätzlich fünf Jahren fest, innerhalb deren steuerliche Verpflichtungen berechnet oder neu berechnet werden können. Der Umsatz wurde im März 2007 getätigt. Offenbar erfolgte die behördliche Maßnahme, mit der die Erstattung des betreffenden Betrags von SEB bankas verlangt wurde, im Februar 2014 (dies wird das vorliegende Gericht noch zu überprüfen haben), als die Ergebnisse der in Bezug auf SEB bankas durchgeführten Steuerprüfung förmlich festgestellt wurden. Hierauf erging ein Bescheid der Steuerinspektion vom Mai 2014, mit dem die Feststellungen dieser Steuerprüfung bestätigt wurden und der Betrag der Verzugszinsen festgesetzt und eine Geldbuße verhängt wurde.

27.

Ich möchte hervorheben, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Vorschriften zu Fristen enthält, die für den im Ausgangsverfahren betroffenen Anspruch relevant sind. Es ist daher Sache der

Mitgliedstaaten, die betreffenden Fristen unter Beachtung der Grundsätze der Gleichbehandlung und der Effektivität (3) sowie entsprechend der sich aus der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV ergebenden allgemeinen Verpflichtung, alle geeigneten Rechtsvorschriften zu erlassen, um im eigenen Hoheitsgebiet die Erhebung der gesamten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen (4), festzulegen.

28.

Der Vorlagebeschluss enthält keinerlei Hinweise darauf, dass die vom nationalen Recht festgelegten Fristen nicht im Einklang mit diesen allgemeinen Anforderungen ständen. Der Gerichtshof ist auch nicht darum ersucht worden, dies zu prüfen.

29.

Diesen Schlussanträgen liegt die Annahme zugrunde, dass die den Gegenstand des Ausgangsverfahrens bildende Klage den einschlägigen Fristen genügt und dass die Beantwortung der Vorlagefragen tatsächlich hilfreich ist. Ginge man davon aus, dass die einschlägige Verjährungsfrist bereits verstrichen ist (was jedoch vom vorlegenden Gericht festzustellen ist), hätten die Vorlagefragen in der vorliegenden Sache nur noch hypothetischen Charakter, abgesehen einmal von dem besonderen Szenario von Verjährungsfristen, die systemische und strukturelle Probleme verursachen würden, indem sie die wirksame Erhebung von Mehrwertsteuer in dem fraglichen Mitgliedstaat behinderten (5).

30.

Von diesem besonderen und eher außergewöhnlichen Szenario abgesehen, möchte ich hervorheben, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie nicht so verstanden oder dafür angeführt werden kann, dass durch sie vom nationalen Recht festgelegte klare Verjährungsfristen verlängert oder unbeachtlich gemacht würden. Sollte festgestellt werden, dass die Steuerinspektion die fragliche steuerliche Verpflichtung nicht rechtzeitig gegenüber SEB bankas geltend gemacht hat, so würde die Subsumtion dieser steuerlichen Verpflichtung unter diesen oder jenen Tatbestand der Mehrwertsteuerrichtlinie nichts an der Tatsache ändern, dass der Anspruch verjährt wäre. Zu spät ist zu spät.

2. Mehrwertsteuerrechtliche Einstufung der Transaktion nach nationalem Recht

31.

Weiterhin ergibt sich aus dem Vorlagebeschluss wie auch aus den beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen, dass sich die Auslegung des im nationalen Recht verankerten Begriffs „Baugrundstücke“ im maßgeblichen Zeitraum geändert hat. Diese geänderte Auslegung scheint sich auf die mehrwertsteuerliche Behandlung des Umsatzes ausgewirkt zu haben.

32.

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten die „Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe b“ von der Umsatzsteuer. Gemäß der letzteren Vorschrift „[können d]ie Mitgliedstaaten ... Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich ... [die] Lieferung von Baugrundstücken [bewirken]“. Nach Art. 12 Abs. 3 bezeichnet letzterer Begriff „erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten“.

33.

Art. 12 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, „Baugrundstücke“ der Mehrwertsteuerpflicht zu unterwerfen (6). Litauen hat von dieser Möglichkeit offenbar Gebrauch gemacht. Ob die konkreten den Gegenstand des Umsatzes bildenden Grundstücke als „Baugrundstücke“ einzustufen sind, ist dagegen weniger eindeutig.

34.

Nach Auffassung von SEB bankas wurden die gelieferten Grundstücke zum Zeitpunkt des Umsatzes nach nationalem Recht als „Baugrundstücke“ und somit als mehrwertsteuerpflichtig angesehen. Dies sei aus der – offenbar von der Steuerinspektion veröffentlichten – amtlichen Kommentierung zum Mehrwertsteuergesetz und aus den SEB bankas am 10. November 2009 von der Steuerverwaltung gegebenen Informationen gefolgt.

35.

Die litauische Regierung hat hierzu erläutert, dass diese Einstufung sich infolge einer Entscheidung des Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Oberstes Verwaltungsgericht), mit der die bis dahin unterschiedliche Anwendungspraxis vereinheitlicht werden sollen, geändert habe (7). Daher seien diese Grundstücke mit Ex-tunc-Wirkung als von der Steuerinspektion nicht als „Baugrundstücke“ eingestuft anzusehen. Dies wiederum habe die Steuerinspektion dazu veranlasst, gegenüber SEB bankas die Erstattung des Vorsteuerabzugsbetrags geltend zu machen.

36.

Ich möchte unterstreichen, dass die Frage, ob die (Neu?)Einstufung des Begriffs „Baugrundstücke“ im Einklang mit Unionsrecht steht, vom vorlegenden Gericht nicht als Vorlagefrage gestellt worden ist. Im vorliegenden Verfahren wird sie daher nicht behandelt.

37.

Die Frage nach der Relevanz der (Neu?)Einstufung wird in einem anderen Kontext, im Rahmen der zweiten Vorlagefrage, aufgeworfen, um feststellen zu lassen, ob die (Neu?)Einstufung sich auf die Anwendbarkeit des Berichtigungsmechanismus auswirkt. Ob die (Neu?)Einstufung tatsächlich stattgefunden hat, ist vom nationalen Gericht festzustellen. Ich selbst gehe weiter von der Annahme aus, dass der Gegenstand des Umsatzes nicht als „Baugrundstücke“ hätte eingestuft werden dürfen und dass der Umsatz daher nicht mehrwertsteuerpflichtig war. Mit anderen Worten sind mein Ausgangspunkt und meine Sachverhaltsgrundlage das, was in der ersten Vorlagefrage formuliert ist, nämlich dass die Parteien den Umsatz zu Unrecht als mehrwertsteuerpflichtig behandelt haben.

B. Fehlerkorrektur betreffend das Bestehen des Rechts auf Vorsteuerabzug

38.

Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob der Mechanismus zur Berichtigung von Vorsteuerabzügen nach den Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar ist, um eine Situation zu korrigieren, in der ein Vorsteuerabzug zu Unrecht gewährt wurde.

39.

In diesem Teil der Schlussanträge erläutere ich zuerst, dass der Berichtigungsmechanismus auf

den Gegenstand der von der Steuerinspektion erhobenen Klage nicht anwendbar ist (1). Als Zweites werde ich darlegen, dass selbst dann, wenn dieser Mechanismus nicht anwendbar ist, dies nichts daran ändert, dass die Erstattung eines zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs grundsätzlich von den Steuerbehörden geltend zu machen ist (2).

1. Anwendbarkeit des Berichtigungsmechanismus

40.

Ich werde zunächst darstellen, welche Art von Korrektur durch den Berichtigungsmechanismus offenbar vorgesehen ist (a), bevor ich diese von der im Ausgangsverfahren geltend gemachten Korrektur abgrenze (b).

a) Die vom Berichtigungsmechanismus vorgesehene Korrektur

41.

Steuerpflichtige sind nach den Art. 167 und 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie berechtigt, den Betrag der Mehrwertsteuer, den sie für Gegenstände und Dienstleistungen schulden, die sie einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht haben (8), insoweit als Vorsteuer abzuziehen, als diese Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet werden (9).

42.

Wie der Gerichtshof mehrfach festgestellt hat, ist das in Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Durch den Vorsteuerabzug „soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden“ (10).

43.

Im Einzelnen bezweckt der in den Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus, die Genauigkeit von Vorsteuerabzügen zu erhöhen, indem überwacht wird, in welchem Umfang der Steuerpflichtige diese Gegenstände tatsächlich für Zwecke verwendet, die zum Abzug berechtigen (11). Der Gerichtshof hat hierzu ausgeführt, dass „[d]ieser Mechanismus ... das Ziel [verfolgt], einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen“ (12). Durch seine Anwendung begründen zu einem früheren Zeitpunkt getätigte Umsätze nur insoweit weiterhin ein Recht auf Vorsteuerabzug, als sie für mehrwertsteuerpflichtige Lieferungen verwendet werden (13). Auf diese Weise hilft der Berichtigungsmechanismus, die Neutralität der steuerlichen Belastung zu sichern (14).

44.

Wörtlich heißt es in Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass „[d]er ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt [wird], wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“.

45.

Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht weiterhin vor, dass der Vorsteuerabzug

„insbesondere“ dann berichtigt wird, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben (15).

46.

Ferner belegt die Verwendung des Ausdrucks „zum Beispiel“, dass die Nennung dieser Faktoren (nämlich Rückgängigmachung von Käufen oder erlangte Rabatte) keine abschließende Aufzählung darstellt. Im Lauf der Jahre hat sich der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung auf diesem Gebiet mit Sachverhalten wie dem Abriss von Gebäuden auf einem Grundstück und der Durchführung eines Bauvorhabens (16), einem (hinsichtlich der Täterschaft nicht aufgeklärten) Diebstahl (17) und einer Änderung der Methode zur Berechnung des bei gemischt genutzten Gegenständen und Dienstleistungen geltenden Vorsteuerabzugsrechts befasst (18).

47.

Allgemein gesagt betreffen die zitierten Beispiele also Faktoren, die für den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug bestimmend sein und ihrem Wesen nach erst nach einem gewissen Zeitablauf genau bestimmt werden können, wobei die tatsächliche Verwendung der fraglichen Gegenstände gebührend zu berücksichtigen ist. Diese Beurteilung wird auch durch Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt, der eine jährliche Berichtigung basierend auf der tatsächlichen Verwendung von Investitionsgütern vorsieht.

48.

Die sich in der vorliegenden Rechtssache stellende Frage lautet, ob dieser Berichtigungsmechanismus auch Anwendung finden kann, um eine zunächst fehlerhaft getroffene Feststellung zu berichtigen, dass ein konkreter Umsatz steuerpflichtig ist, der es in Wirklichkeit nicht ist. Steht die Berichtigung eines solchen ursprünglichen Fehlers bei der Beurteilung, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ihrem Wesen nach der Berichtigung gleich, die bezüglich des Umfangs eines Rechts zum Vorsteuerabzug deshalb erforderlich ist, weil hinsichtlich der betreffenden Lieferung eine Änderung erfolgt ist? Lösen beide Arten von Berichtigungen die Anwendbarkeit desselben Mechanismus aus?

b) Das Wesen der in der vorliegenden Rechtssache geltend gemachten Berichtigung

49.

Die in der vorliegenden Rechtssache geltend gemachte Berichtigung zielt darauf ab, eine Situation zu bereinigen, in der die zuständige Steuerbehörde einen Vorsteuerabzug gewährt hat, obwohl der betreffende Abzug, wie später festgestellt, nie hätte gewährt werden dürfen. Infolge dieses Fehlers haben die Steuerbehörden die Rückzahlung des Betrags verlangt, der dem gewährten Vorsteuerabzug entspricht. Ist es möglich, dass diese Berichtigung steuerlicher Verpflichtungen in den Anwendungsbereich des Mechanismus zur Berichtigung von Vorsteuerabzügen fällt?

50.

Nach Auffassung von SEB bankas ist dies nicht der Fall. Erstens hätten sich die für ihr Recht auf Vorsteuerabzug relevanten Faktoren nach Tätigung des Umsatzes nicht geändert. Sie sei daher nicht verpflichtet gewesen, in Bezug auf ihre mehrwertsteuerrechtlichen Verpflichtungen eine Berichtigung vorzunehmen. Geändert habe sich allein die mehrwertsteuerrechtliche (Neu?)Einstufung des Umsatzes von „mehrwertsteuerpflichtig“ als „mehrwertsteuerfrei“, da der betreffende Umsatz nicht mehr als Lieferung von „Baugrundstücken“ im Sinne des nationalen

Rechts angesehen worden sei. Zweitens würde, falls keine Mehrwertsteuerpflicht bestehen und der Vorsteuerabzug daher rechtsgrundlos gewesen sein sollte (quod non), das Recht der Mitgliedstaaten und nicht die Mehrwertsteuerrichtlinie gelten.

51.

Die litauische Regierung macht geltend, dass der Berichtigungsmechanismus anwendbar sei. Sie stützt ihren Standpunkt auf den Wortlaut des Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie, auf die mit dem Berichtigungsmechanismus verfolgten Ziele und auf die Maßnahmen, durch die der Mechanismus umgesetzt wird. Zum Wortlaut des Art. 184 weist die litauische Regierung darauf hin, dass die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs dann erforderlich sei, wenn der gewährte Vorsteuerabzug „höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“. Mathematisch ausgedrückt falle, wenn das ursprüngliche Recht auf Vorsteuerabzug null betragen habe, jeglicher Vorsteuerabzug zu hoch aus und müsse daher berichtigt werden.

52.

Dieser Standpunkt ist unter dem Blickwinkel herkömmlicher Arithmetik sicherlich richtig: Jede positive Zahl ist größer als null. Ich bin mir jedoch nicht sicher, ob diese Gleichung dem System und der Logik des Berichtigungsmechanismus gerecht wird.

53.

Ausgehend vom Wortlaut des Art. 185, in dem die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Berichtigungsmechanismus niedergelegt sind, dürfte die Wendung „wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, ... geändert haben“ (19) auf eine andere Sachlage als die im Ausgangsverfahren abzielen. Der zu berichtigende Fehler, um den es im Ausgangsverfahren geht, betrifft nicht die Frage, wie viel SEB bankas als Vorsteuer in Abzug zu bringen berechtigt war, sondern vielmehr die Frage, ob ein Vorsteuerabzugsrecht überhaupt bestand. Mit anderen Worten geht es der Steuerinspektion um die Berichtigung der fälschlichen Feststellung des Bestehens des Vorsteuerabzugsrechts und nicht um den Umfang eines solchen Rechts.

54.

Ich räume ein, dass der Wortlaut des Art. 184, mit dem Kapitel 5 des Titels X der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs beginnt, allgemein gehalten und weit gefasst ist. Man kann daher Zweifel haben, ob es richtig ist, den Inhalt des allgemein gehaltenen Art. 184 unter Heranziehung der konkreter formulierten Bestimmungen des Art. 185 auszulegen. Diese Frage ist umso mehr angebracht, wenn man berücksichtigt, dass die in Art. 185 Abs. 1 enthaltene Aufzählung von Faktoren, die zu einer Berichtigung führen, wie oben in Nr. 46 dieser Schlussanträge ausgeführt als nicht abschließend anzusehen ist.

55.

Vor diesem Hintergrund bilden die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie innerhalb von Kapitel 5 des Titels X eine logische Einheit. Daher sollten sie als ein zusammenhängendes Ganzes angesehen und im Sinne einer wechselseitigen Bezugnahme und unter Berücksichtigung des übergeordneten Zwecks dieses Kapitels ausgelegt werden. Dieser übergeordnete Zweck des in Kapitel 5 geregelten Mechanismus besteht darin, den Betrag des Vorsteuerabzugs zu berichtigen, nicht aber die Situation, dass von vornherein kein Vorsteuerabzugsrecht besteht. Wenn kein Vorsteuerabzugsrecht besteht, kommt es auf den Umfang einer Berichtigung dieses

Rechts nicht an.

56.

Die letztere Auslegung wird meines Erachtens durch die Feststellung bestätigt, die der Gerichtshof im Urteil Uudenkaupungin kaupunki zu Art. 20 der Sechsten Richtlinie (der im Wesentlichen mit der in der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Regelung übereinstimmt) getroffen hat (20). Diese Rechtssache betraf Investitionsgüter, die zunächst für eine mehrwertsteuerfreie Tätigkeit, später aber für eine mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit verwendet wurden (wobei diese Veränderung während der maßgeblichen Frist für Berichtigungen eintrat).

57.

Der Gerichtshof entschied, dass die „Anwendung des Berichtigungsmechanismus davon ab[hängt], ob ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie entstanden ist“ (21). Er gelangte zu dem Ergebnis, dass die spätere Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug die Anwendung des Berichtigungsmechanismus ermöglichte. Vor dieser Schlussfolgerung hatte der Gerichtshof festgestellt, dass es sich bei der Person, die später die Anwendung des Berichtigungsmechanismus geltend machte, zum Erwerbszeitpunkt um einen Steuerpflichtigen handelte.

58.

Der Sachverhalt der Rechtssache Uudenkaupungin kaupunki unterschied sich also vom vorliegenden Fall. Dennoch ist es bezeichnend, dass die Anwendbarkeit des Berichtigungsmechanismus davon abhängig gemacht wurde, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden war (wobei die Betrachtung nicht an die Art der Lieferung, sondern an den Status des Käufers anknüpfte).

59.

Aufgrund des Vorstehenden bin ich der Ansicht, dass der Berichtigungsmechanismus auf die Klage im Ausgangsverfahren nicht anwendbar ist.

2. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert die Erstattung eines zu Unrecht erlangten Vorsteuerabzugs

60.

Ich stimme dem von der Kommission vertretenen (und hilfsweise von SEB bankas anerkannten) Standpunkt, dass der zu Unrecht gewährte Vorsteuerabzug – jedoch selbstverständlich vorbehaltlich der geltenden Fristen – berichtigt werden sollte, im Wesentlichen zu. Diese Berichtigung sollte jedoch nach Maßgabe des nationalen Rechts stattfinden. Gleichzeitig bedeutet die Feststellung, dass der im Ausgangsverfahren begangene Fehler nicht unter den Berichtigungsmechanismus fällt, nicht, dass er außerhalb des Anwendungsbereichs des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems liegt und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität für ihn nicht gilt.

61.

Wie es im siebten Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt, sollte „[d]as gemeinsame Mehrwertsteuersystem ..., selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen ... steuerlich gleich belastet werden“.

62.

Diese Belastung muss für alle Steuerpflichtigen, bei denen eine ähnliche Sachlage vorliegt, gleich sein (22). Diese Neutralität ist jedoch nicht gewahrt, wenn festgestellt wird, dass einem Steuerpflichtigen wie SEB bankas ein zu Unrecht gewährter Vorsteuerabzug zugutekommt. Die Mitgliedstaaten, deren Steuerbehörden den betreffenden Vorsteuerabzug gewährt haben, sind daher verpflichtet, sicherzustellen, dass der rechtsgrundlos gewährte Steuervorteil beseitigt wird.

63.

Konkret bedeutet dies, dass die Mitgliedstaaten Maßnahmen erlassen müssen, die es den Steuerbehörden ermöglichen, von Steuerpflichtigen wie SEB bankas die Erstattung des dem Vorsteuerabzug entsprechenden Betrags zu verlangen, und zwar gemäß den einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts und unter Beachtung klarer und vorhersehbarer Fristen.

64.

Ich weise darauf hin, dass eine ähnliche Lösung im Sinne der Bezugnahme auf die jeweiligen Bestimmungen des nationalen Rechts selbst dann angezeigt wäre, wenn der Berichtigungsmechanismus anwendbar wäre. Denn während die Art. 184 und 185 die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Anwendung des Berichtigungsmechanismus festlegen, verweist Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie hinsichtlich des Verfahrens auf das Recht der Mitgliedstaaten.

65.

Zur Klarstellung sei hinzugefügt, dass diese Schlussfolgerung die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, auf der nationalen Ebene Verfahrensregelungen zu treffen, die sowohl für die Berichtigung von Fehlern hinsichtlich der Einstufung eines Umsatzes (als mehrwertsteuerfrei oder mehrwertsteuerpflichtig) als auch für die Berichtigung von in Bezug auf besteuerte Umsätze gewährte Vorsteuerabzüge gelten würden. Der Umstand, dass letztere Variante nicht unter den von der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Berichtigungsmechanismus fällt, bedeutet nicht, dass auch auf nationaler Ebene eine entsprechende Trennung beibehalten werden müsste.

66.

Angesichts des Vorstehenden halte ich als Zwischenergebnis fest, dass die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass der in diesen Bestimmungen vorgesehene Berichtigungsmechanismus in der im Ausgangsverfahren bestehenden Situation nicht anwendbar ist, in der ein ursprünglich vorgenommener Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der betreffende Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit war. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert es jedoch, dass der Mitgliedstaat die Erstattung des dem rechtgrundlos gewährten Vorsteuerabzug entsprechenden Betrags gemäß den einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts betreibt.

C. Wirken sich die besonderen Umstände des Einzelfalls auf das Ergebnis aus?

67.

Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Antwort auf die erste Frage durch die Erteilung der Gutschriftsanzeige von 2010 (1) und durch den Umstand beeinflusst wird, dass der Umsatz zunächst als mehrwertsteuerpflichtig angesehen und erst später als mehrwertsteuerfrei behandelt wurde (2).

68.

Angesichts der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Vorlagefrage des nationalen Gerichts kann die zweite Frage als eine Angelegenheit des nationalen Rechts verstanden werden, für die es keiner Klärung durch den Gerichtshof bedarf. Da die zweite Frage jedoch an die erste anknüpft und diese im Wesentlichen weiter ausführt, möchte ich im Sinne des für das Vorabentscheidungsverfahren bestimmenden Kooperationsgrundsatzes zur zweiten Frage kurz Folgendes ausführen.

1. Relevanz der Gutschriftsanzeige von 2010

69.

Die Relevanz der Gutschriftsanzeige von 2010 kann meines Erachtens aus zwei verschiedenen Perspektiven betrachtet werden.

70.

Zunächst kann man sich die Frage stellen, ob durch sie für SEB bankas eine steuerliche Verpflichtung begründet worden ist. Das ist eindeutig zu verneinen. Vorbehaltlich einer vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Überprüfung der genauen Rechtswirkungen, die das nationale Recht an ein solches Schriftstück knüpft, verstehe ich die Gutschriftsanzeige von 2010 als ein von einem Privatrechtssubjekt erstelltes Schriftstück und nicht als ein von der Steuerbehörde herrührendes amtliches Dokument. Als solches mag es für die erstellende Partei mit Wirkungen verbunden sein; grundsätzlich entfaltet es jedoch keine Wirkungen für die andere an dem Umsatz beteiligte Partei (23).

71.

Zweitens kann man sich fragen, ob die Erteilung der Gutschriftsanzeige von 2010 Auswirkungen auf die einschlägigen Verjährungsfristen hat, innerhalb deren die Steuerinspektion Änderungen hinsichtlich der steuerlichen Verpflichtungen von SEB bankas herbeiführen kann. Auch dies ist vom vorlegenden Gericht zu prüfen.

72.

Es gibt Systeme, in denen das nationale Recht nicht nur eine „objektive“ (d. h. absolute), sondern auch eine „subjektive“ (d. h. relative) Verjährungsfrist vorsehen kann. Die objektive Verjährungsfrist dürfte unabhängig vom Wissen der jeweiligen Partei durch den Eintritt eines konkreten Ereignisses in Lauf gesetzt werden. Die subjektive Frist beginnt zu laufen, wenn die betreffende Partei Kenntnis vom Eintritt des maßgeblichen Ereignisses erlangt.

73.

Wäre dies nach nationalem Recht der Fall, ließe sich sagen, dass SEB bankas mit Erhalt der Gutschriftsanzeige von 2010 Kenntnis von der Notwendigkeit erlangt hätte, ihre

Mehrwertsteuererklärungen zu berichtigen. Daher könnte eine solche Gutschriftsanzeige vielleicht als Anknüpfungspunkt für den Beginn des Laufs der subjektiven Verjährungsfrist angesehen werden.

74.

Dies vorausgeschickt ist festzuhalten, dass selbst dann, wenn das nationale Recht eine subjektive Frist vorsehen sollte, diese subjektive Frist sich nicht über den Zeitraum der objektiven Frist hinaus erstrecken kann. Die subjektive Frist mag daher zu einem späteren Zeitpunkt zu laufen beginnen, sie endet jedoch spätestens mit dem Ablauf der objektiven Frist. Auch im Zusammenhang mit dieser zweiten möglichen Betrachtungsweise ist es für mich nicht nachvollziehbar, inwiefern die Gutschriftsanzeige von 2010 im Hinblick auf Fristen im Ausgangsverfahren relevant sein sollte.

75.

Auf der Grundlage der dem Gerichtshof mitgeteilten Fallumstände halte ich daher die Gutschriftsanzeige von 2010 für die Beurteilung der steuerlichen Verpflichtungen von SEB bankas nicht für relevant.

2. Relevanz der (Neu?)Einstufung des Umsatzes

76.

Anders als die von der Verkäuferin erteilte Gutschriftsanzeige von 2010 sind die Auslegungspraxis und das konkrete Verhalten der Steuerverwaltung gegenüber SEB bankas für die Bestimmung der steuerlichen Verpflichtungen von SEB bankas von Bedeutung. Denn sie könnten vorbehaltlich einer Sachverhaltsprüfung des nationalen Gerichts je nach Art und Inhalt der erteilten Zusicherungen bei SEB bankas begründete Erwartungen betreffend den Umfang ihrer Verpflichtungen geweckt haben (24).

77.

Die litauische Regierung erkennt an, dass die „amtliche“ Auslegung dessen, was als „Baugrundstücke“ anzusehen war, zum Zeitpunkt der Tätigkeit des Umsatzes die Schlussfolgerung rechtfertigte, dass der betreffende Umsatz mehrwertsteuerpflichtig war. Zugleich hat diese Regierung darauf hingewiesen, dass sich diese Auslegung im Nachgang zu einem im Jahr 2009 verkündeten Urteil des Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Oberstes Verwaltungsgericht) geändert habe (25).

78.

Im Urteil Nigl u. a. hat der Gerichtshof ausgeführt, dass „der Grundsatz der Rechtssicherheit es nicht verbietet, dass das Finanzamt abgezogene Mehrwertsteuer oder Mehrwertsteuer für bereits erbrachte Leistungen, die dieser Steuer hätten unterworfen werden müssen, innerhalb der Verjährungsfrist nacherhebt“. Nach Auffassung des Gerichtshofs gilt dasselbe auch dann, wenn „eine Regelung, von der ein Mehrwertsteuerpflichtiger profitiert, vom Finanzamt in Frage gestellt wird, und auch für einen Zeitraum vor dieser Einschätzung. Dies allerdings unter dem Vorbehalt, dass die Einschätzung innerhalb der Verjährungsfrist für das Handeln des Finanzamts erfolgt und ihre Folgen nicht bis zu einem Zeitpunkt vor Eintritt der ihr zugrunde liegenden Sach- und Rechtslage zurückwirken“ (26).

79.

Derselbe Gedanke gilt meines Erachtens auch für die vorliegende Rechtssache. Wenn die Frist für die Bestimmung der Steuerverpflichtungen von SEB bankas noch nicht abgelaufen ist, wenn also eine Neubewertung und Neuberechnung wegen Nichtablaufs der einschlägigen Fristen weiterhin zulässig ist und eine Entscheidung eines höheren nationalen Gerichts (wie etwa eines obersten Verwaltungsgerichts) innerhalb dieses Zeitraums eine zuvor uneinheitliche Auslegungspraxis vereinheitlicht, kann die so gegebene einheitliche Auslegung Inzidentwirkung auf die Auslegung des Rechts in allen laufenden Verfahren haben, in denen diese Auslegung von Bedeutung ist.

80.

Eine solche inzidente Rückwirkung von Entscheidungen höherer Gerichte ist durchaus üblich (27). Sie ist die logische Folge solcher Entscheidungen zu Auslegungsfragen, die mit den ausgelegten Bestimmungen verwachsen, so dass sie (sofern eine solche Wirkung nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde) zusammen mit diesen ex tunc anwendbar sind.

81.

Man könnte, wie es die Kommission in der mündlichen Verhandlung getan hat, den Standpunkt vertreten, dass eine Auslegungsentscheidung eines höheren nationalen Gerichts bezogen auf einen bereits abgeschlossenen Besteuerungszeitraum nicht nur eine inzidente, sondern eine echte Rückwirkung entfaltet.

82.

Ich bin anderer Meinung. Wenn und solange die im nationalen Recht bestimmte Frist für eine Neuberechnung und Berichtigung nicht abgelaufen ist, ist die Bewertung dieses Besteuerungszeitraums nicht wirklich abgeschlossen. Eine Neubewertung ist mangels Fristablauf weiterhin möglich, und es sei hinzugefügt, dass dies nicht nur für die Steuerverwaltung, sondern auch für den Steuerpflichtigen gilt. Somit könnte sich innerhalb dieser Frist auch der Steuerpflichtige zu seinem Vorteil auf eine einheitliche Auslegung durch die Entscheidung eines höheren nationalen Gerichts berufen wollen. Bildlich gesagt: Ein geöffnetes Fenster ist in beide Richtungen offen.

83.

Selbst wenn jedoch die Steuerbehörden streng genommen innerhalb der einschlägigen Fristen eine Entscheidung eines höheren nationalen Gerichts, durch die eine zuvor uneinheitliche Rechtsauslegung vereinheitlicht wird, berücksichtigen und anwenden können, entbindet sie dies nicht von der Pflicht, in jedem Einzelfall einen angemessenen Ausgleich zwischen dem Bedürfnis nach einer einheitlichen Rechtsanwendung und den besonderen Umständen des Einzelfalls herzustellen, die beim Steuerpflichtigen gegebenenfalls begründete Erwartungen geweckt haben.

84.

In der vorliegenden Rechtssache wäre es z. B. vorstellbar, dass ein angemessener Ausgleich zwischen der etwaigen rechtlichen Notwendigkeit, den Umsatz korrekt neu einzustufen, und dem Schutz der begründeten Erwartungen von SEB bankas (sofern nach Prüfung der Sachlage festgestellt würde, dass solche Erwartungen tatsächlich durch das Verhalten der nationalen Behörden geweckt wurden) vielleicht darin liegen könnte, die Neueinstufung des Umsatzes zu ermöglichen, ohne SEB bankas mit irgendeiner Sanktion zu belegen, ihr also Verzugszinsen oder eine Geldbuße aufzuerlegen (28).

85.

Nach alledem komme ich zu dem Ergebnis, dass die Erteilung der Gutschriftsanzeige von 2010 keine Auswirkung auf die Antwort auf die erste Vorlagefrage hat. Wenn die zuständigen Behörden jedoch die steuerlichen Verpflichtungen eines Steuerpflichtigen wie SEB bankas nach einer mehrwertsteuerrechtlichen (Neu?)Einstufung einer Lieferung wie der das Ausgangsverfahren betreffenden Lieferung von Grundstücken berichtigen, müssen diese Behörden einen angemessenen Ausgleich zwischen den Verpflichtungen zur Gewährleistung einer neutralen Steuerbelastung und einer einheitlichen Rechtsanwendung einerseits und den begründeten Erwartungen der betreffenden Person andererseits herstellen.

D. Zur dritten und zur vierten Vorlagefrage

86.

Auch wenn die zu den Vorlagefragen 3 und 4 führenden Annahmen angesichts des genauen Wortlauts der ersten Vorlagefrage nicht glasklar formuliert sind, entnehme ich der der Vorlageentscheidung innewohnenden Logik, dass das vorlegende Gericht die Fragen 3 und 4 nur für den Fall stellt, dass die Anwendung des Berichtigungsmechanismus auf den Gegenstand des Ausgangsverfahrens bejaht wird.

87.

Da ich der Ansicht bin, dass der Berichtigungsmechanismus auf den Gegenstand des Ausgangsverfahrens nicht anwendbar ist, bedarf es keiner Beantwortung der Vorlagefragen 3 und 4.

V. Ergebnis

88.

Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen) wie folgt zu beantworten:

–

Die Art. 184 bis 186 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass der in diesen Bestimmungen vorgesehene Berichtigungsmechanismus in der im Ausgangsverfahren bestehenden Situation nicht anwendbar ist, in der ein ursprünglich vorgenommener Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der betreffende Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit war. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert es jedoch, dass der Mitgliedstaat die Erstattung des dem rechtsgrundlos gewährten Vorsteuerabzug entsprechenden Betrags nach den einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts betreibt.

–

Wenn die zuständigen Behörden die steuerlichen Verpflichtungen eines Steuerpflichtigen nach einer mehrwertsteuerrechtlichen (Neu?)Einstufung einer Lieferung wie der das Ausgangsverfahren betreffenden Lieferung von Grundstücken berichtigen, müssen diese Behörden einen angemessenen Ausgleich zwischen den Verpflichtungen zur Gewährleistung einer neutralen Steuerbelastung und einer einheitlichen Rechtsanwendung einerseits und den begründeten Erwartungen des betreffenden Steuerpflichtigen andererseits herstellen.

(1) Originalsprache: Englisch.

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

(3) Zum Grundsatz der Effektivität in diesem Kontext vgl. Urteil vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(4) Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. November 2013, Tulic? und Plavo?in (C?249/12 und C?250/12, EU:C:2013:722, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C?105/14, EU:C:2015:555, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(5) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C?105/14, EU:C:2015:555, insbesondere die Rn. 46 und 47). Vgl. aber Urteil vom 5. Dezember 2017, M.A.S. und M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, Rn. 51 bis 58).

(6) Urteil vom 15. September 2011, S?aby u. a. (C?180/10 und C?181/10, EU:C:2011:589, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung). Betreffend den Umfang des den Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit Art. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Verfügung stehenden Ermessens vgl. Urteil vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, Rn. 44 ff. und die dort angeführte Rechtsprechung).

(7) In dieser Hinsicht hat die litauische Regierung insbesondere auf das Urteil (der Großen Kammer) des Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht) vom 7. Dezember 2009, A?438?1346/2009, Bezug genommen.

(8) Vgl. z. B. Urteile vom 13. Dezember 1989, Genius Holding (C?342/87, EU:C:1989:635, Rn. 13), vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, Rn. 53), und vom 6. Februar 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, Rn. 39).

(9) Urteile vom 22. Oktober 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, Rn. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:138, Nr. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung)

(10) Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C?110/98 bis C?147/98, EU:C:2000:145, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 30. September 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, Rn. 34 und 35 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 22. März 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 35 und 36 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

(11) Vgl. insbesondere Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:352, Nrn. 27 und 28).

(12) Vgl. Urteil vom 13. März 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(13) Vgl. z. B. Urteile vom 16. Juni 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 13. März 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(14) Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(15) Urteil vom 16. Juni 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Urteil vom 16. Juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, Rn. 47).

(16) Urteil vom 29. November 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, Rn. 37 bis 42). Vgl. ähnlich auch Urteil vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, Rn. 32 bis 37).

(17) Die Fallgestaltung eines Diebstahls ist in Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannt. Urteil vom 4. Oktober 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614).

(18) Urteil vom 9. Juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C?332/14, EU:C:2016:417, Rn. 37 bis 47).

(19) Hervorhebung nur hier.

(20) Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214). Vgl. Art. 20 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie mit dem Titel „Berichtigung der Vorsteuerabzüge“. Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

(21) Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, Rn. 37). Vgl. auch Urteil vom 2. Juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335, Rn. 44), wonach „eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ... als Nichtsteuerpflichtiger Investitionsgüter erwirbt und diese später als Steuerpflichtiger veräußert, im Rahmen dieses Verkaufs kein Recht auf Berichtigung nach Artikel 20 dieser Richtlinie hat, um die beim Erwerb dieser Güter entrichtete Mehrwertsteuer in Abzug zu bringen“. Vgl. auch Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

(22) Vgl. entsprechend Urteil vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, Rn. 30 bis 32 und die dort angeführte Rechtsprechung), das die nationalen Vorschriften über die Erstattung überzahlter Mehrwertsteuer an den Rechnungsaussteller betrifft. In ähnlicher Weise hat der Gerichtshof 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 oder wenn er die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat; vgl. Urteil vom 18. Juni 2009, Stedeco (C?566/07, EU:C:2009:380, Rn. 36 und 37 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, Rn. 56 bis 58).

(23) Vgl. entsprechend Urteil vom 31. Januar 2013, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, Rn. 41

bis 44).

(24) Urteile vom 9. Juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (C?144/14, EU:C:2015:452, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung), und Salomie und Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Urteil vom 14. September 2006, Elmeka (C?181/04 bis C?183/04, EU:C:2006:563, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(25) Siehe oben, Fn. 7.

(26) Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl u. a. (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 48 und 49 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

(27) Kürzlich erörtert im Zusammenhang mit der zeitlichen Anwendbarkeit der Entscheidungen des Gerichtshofs im Bereich der Mehrwertsteuer, z. B. in meinen Schlussanträgen in den Rechtssachen Cussens u. a. (C?251/16, EU:C:2017:648, Nrn. 35 ff.) und Scialdone (C?574/15, EU:C:2017:553, Nr. 179).

(28) Wie bereits oben ausgeführt (siehe Nr. 18 dieser Schlussanträge), ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die Steuerinspektion auf einen Teil der SEB bankas auferlegten Verzugszinsen verzichtet hat.