

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

14. Februar 2019(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer – Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität – Nicht in der Union ansässiges Unternehmen – Vorherige bestandskräftige Entscheidung, mit der die Erstattung der Mehrwertsteuer abgelehnt wird – Falsche Mehrwertsteueridentifikationsnummer“

In der Rechtssache C-562/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien) mit Entscheidung vom 15. September 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 25. September 2017, in dem Verfahren

**Nestrade SA**

gegen

**Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),**

**Tribunal Económico-Administrativo Central**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin K. Jürimäe sowie der Richter E. Juhász und C. Vajda (Berichterstatter),

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: L. Carrasco Marco, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 28. November 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Nestrade SA, vertreten durch E. Codes Feijoo, procurador, und A. Iglesias Querol, abogada,
- der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und F. Clotuche-Duvieusart 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 von Bestimmungen der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1986, L 326, S. 40) (im Folgenden: Dreizehnte Richtlinie).

2 Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Nestrade SA, einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft, auf der einen Seite und der Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (Steuerverwaltungsbehörde, Spanien) und dem Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, Spanien) auf der anderen Seite wegen einer teilweisen Verweigerung der Erstattung der Mehrwertsteuer aufgrund einer dieser Verweigerung vorausgegangen bestandskräftigen Entscheidung.

## Rechtlicher Rahmen

### Unionsrecht

#### *Dreizehnte Richtlinie*

3 Art. 2 der Dreizehnten Richtlinie sieht vor:

„(1) Unbeschadet der Artikel 3 und 4 erstattet jeder Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der [Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1)] bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Nummer 1 Buchstabe b) der vorliegenden Richtlinie bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden.

(2) Die Mitgliedstaaten können die Erstattung nach Absatz 1 von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch die Drittländer abhängig machen.

(3) Die Mitgliedstaaten können die Benennung eines steuerlichen Vertreters verlangen.“

4 Art. 3 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Erstattung nach Artikel 2 Absatz 1 erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen. Die Mitgliedstaaten bestimmen die Modalitäten für die Antragstellung einschließlich der Antragsfristen, des Zeitraums, auf den der Antrag sich beziehen muss, der für die Einreichung zuständigen Behörden und der Mindestbeträge, für die die Erstattung beantragt werden kann. Sie legen auch die Einzelheiten für die Erstattung, einschließlich der Fristen, fest. Sie legen dem Antragsteller die Pflichten auf, die erforderlich sind, um die Begründetheit des Antrags beurteilen zu können und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden, und verlangen insbesondere den Nachweis, dass er eine wirtschaftliche Tätigkeit entsprechend Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie [77/388] ausübt. Der Antragsteller hat durch eine schriftliche Erklärung zu bestätigen, dass er in dem festgelegten

Zeitraum keinen Umsatz bewirkt hat, der nicht den in Artikel 1 Nummer 1 der vorliegenden Richtlinie genannten Bedingungen entspricht.“

### *Richtlinie 2006/112/EG*

5 Art. 170 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. 2008, L 44, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112) bestimmt:

„Jeder Steuerpflichtige, der im Sinne des Artikels 1 der [Dreizehnten Richtlinie], des Artikels 2 Nummer 1 und des Artikels 3 der Richtlinie 2008/9/EG [des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. 2008, L 44, S. 23)] und des Artikels 171 der vorliegenden Richtlinie nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er die Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführt, hat Anspruch auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

- a) die in Artikel 169 genannten Umsätze;
- b) die Umsätze, bei denen die Steuer nach den Artikeln 194 bis 197 und 199 lediglich vom Empfänger geschuldet wird.“

6 Artikel 171 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Erstattung der Mehrwertsteuer an Steuerpflichtige, die nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, erfolgt nach dem in der Richtlinie [2008/9] vorgesehenen Verfahren.

(2) Die Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige erfolgt nach dem in der [Dreizehnten Richtlinie] vorgesehenen Verfahren.

Steuerpflichtige im Sinne des Artikels 1 der [Dreizehnten Richtlinie], die in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, ausschließlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bewirken, für die gemäß den Artikeln 194 bis 197 und 199 der Empfänger der Umsätze als Steuerschuldner bestimmt worden ist, gelten bei Anwendung der genannten Richtlinie ebenfalls als nicht in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige.

(3) Die [Dreizehnte Richtlinie] gilt nicht für:

- a) nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge;
- b) in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Artikel 138 oder Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe b von der Steuer befreit sind oder befreit werden können.“

### **Spanisches Recht**

7 Art. 119 *bis* („Sonderregelung für Erstattungen an bestimmte Unternehmer oder Selbständige, die nicht im [Mehrwertsteuergebiet], in der Gemeinschaft, auf den Kanarischen

Inseln oder in Ceuta oder Melilla ansässig sind“) der Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Gesetz 37/1992 über die Mehrwertsteuer) vom 28. Dezember 1992 in seiner zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung bestimmt:

„Unternehmer oder Selbständige, die nicht im [Mehrwertsteuergebiet], in der Gemeinschaft, auf den Kanarischen Inseln oder in Ceuta oder Melilla ansässig sind, können unter den in Art. 119 dieses Gesetzes vorgesehenen Voraussetzungen und Beschränkungen, nach Maßgabe der folgenden besonderen Bestimmungen und gemäß dem durch Verordnung geregelten Verfahren die Erstattung der Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen beantragen, die im [Mehrwertsteuergebiet] erworben oder in das [Mehrwertsteuergebiet] eingeführt wurden:

...“

8 Art. 31 („Erstattungen an bestimmte Unternehmer oder Selbständige, die nicht im [Mehrwertsteuergebiet], in der Gemeinschaft, auf den Kanarischen Inseln oder in Ceuta oder Melilla ansässig sind“) des Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Königliches Dekret 1624/1992 zur Billigung der Verordnung über die Mehrwertsteuer) vom 29. Dezember 1992 in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung bestimmt:

„...“

(7) ...

Bestehen Zweifel an der Gültigkeit oder Richtigkeit der Angaben in einem Erstattungsantrag oder in der elektronischen Kopie der darin in Bezug genommenen Rechnungen oder Einfuhrdokumente, kann die für die Bearbeitung des Antrags zuständige Stelle gegebenenfalls vom Antragsteller verlangen, die Originalrechnungen oder ?dokumente vorzulegen, und zwar durch Einleitung des in Art. 119 Abs. 7 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer genannten Verfahrens zur Einholung ergänzender oder nachträglicher Informationen. Diese Originale sind bis zum Ablauf der für den Steueranspruch geltenden Verjährungsfrist der Steuerverwaltung zur Verfügung zu halten.

Ein Ersuchen um ergänzende oder nachträgliche Informationen ist vom Adressaten innerhalb einer Frist von einem Monat nach seinem Empfang zu beantworten.

(8) Die Entscheidung über den Erstattungsantrag und ihre Zustellung an den Antragsteller durch die zuständige Behörde erfolgt innerhalb von vier Monaten nach Eingang des Antrags.

Ist ein Ersuchen um ergänzende oder nachträgliche Informationen erforderlich, ist die Entscheidung jedoch innerhalb von zwei Monaten nach Eingang der verlangten Informationen oder nach Ablauf eines Monats nach dem Ersuchen, falls der Adressat nicht darauf reagiert hat, zu erlassen und dem Adressaten zuzustellen. In solchen Fällen beträgt die Dauer des Erstattungsverfahrens mindestens sechs Monate ab Eingang des Antrags bei der zuständigen Stelle.

Ist ein Ersuchen um ergänzende oder nachträgliche Informationen erforderlich, ist über den Erstattungsantrag jedenfalls innerhalb einer Höchstfrist von acht Monaten nach Eingang des Antrags zu entscheiden, wobei der Antrag als zurückgewiesen gilt, wenn bis zum Ablauf der in diesem Absatz genannten Fristen keine Entscheidung zugestellt wurde.

...

(10) Der Antragsteller kann gegen die vollständige oder teilweise Zurückweisung des Antrags

gemäß den Bestimmungen des Titels V [der Ley 58/2003 General Tributaria (Gesetz 58/2003 zur Einführung der Abgabenordnung, im Folgenden: Abgabenordnung) vom 17. Dezember 2003] vorgehen.

...“

9 Art. 31 *bis* dieses Königlichen Dekrets 1624/1992 lautet:

„...“

(3) Die Originale der Rechnungen und sonstigen Unterlagen, mit denen das Bestehen des Erstattungsanspruchs belegt wird, sind bis zum Ablauf der für den Steueranspruch geltenden Verjährungsfrist der Steuerverwaltung zur Verfügung zu halten.

...

(5) Die Bearbeitung von Erstattungsanträgen nach diesem Artikel und die Entscheidung über sie richten sich nach Art. 31 Abs. 6 bis 11.“

10 In Art. 139 („Abschluss des Verfahrens der beschränkten Prüfung“) der Abgabenordnung heißt es:

„(1) Das Verfahren der beschränkten Prüfung wird wie folgt abgeschlossen:

a) durch ausdrückliche Entscheidung der Steuerverwaltung mit dem im vorstehenden Absatz genannten Inhalt oder

b) durch Fristablauf, wenn die in Art. 104 dieses Gesetzes geregelte Frist abläuft, ohne dass eine ausdrückliche Entscheidung zugestellt wurde; dies schließt jedoch nicht aus, dass die Steuerverwaltung das Verfahren innerhalb der Verjährungsfrist wieder einleiten kann.

...

(2) Die Verwaltungsentscheidung, mit der das Verfahren der beschränkten Prüfung abgeschlossen wird, muss mindestens folgenden Inhalt aufweisen:

a) die Steuerpflicht oder Elemente davon und den von der Prüfung erfassten Zeitraum;

b) eine Beschreibung der konkreten Schritte, die unternommen wurden;

c) eine Darstellung des Sachverhalts und der rechtlichen Grundlagen für die Entscheidung.

d) die vorläufige Steuerfestsetzung ...“

11 Art. 219 („Rücknahme von Rechtsakten, mit denen Abgaben erhoben oder Sanktionen verhängt werden“) der Abgabenordnung bestimmt:

„(1) Die Steuerverwaltung kann ihre Rechtsakte zugunsten der Betroffenen zurücknehmen, wenn sie als offensichtlich rechtswidrig anzusehen sind, wenn sich der Rechtsakt in Anbetracht neuer Umstände, die sich auf eine bestimmte Rechtslage auswirken, als unstatthaft erweist oder wenn im Zuge des Verfahrens die Verteidigungsrechte des Betroffenen verletzt wurden.“

Die Rücknahme darf in keinem Fall zu einer nach den steuerrechtlichen Bestimmungen nicht zulässigen Befreiung führen und nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz, das öffentliche Interesse oder die Rechtsordnung verstoßen.

(2) Die Rücknahme ist nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist möglich.

...“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

12 Nestrade, die ihren Geschäftssitz und steuerlichen Sitz in der Schweiz hat, bewirkt in Spanien mehrwertsteuerpflichtige Umsätze.

13 Am 21. September 2010 beantragte Nestrade bei der AEAT, im Verfahren zur Erstattung der in Anwendung der spanischen Mehrwertsteuerregelung bei nicht in der Union ansässigen Unternehmen entrichteten Vorsteuerbeträge die Beträge zu erstatten, die auf die von ihrem Lieferanten „Hero España SA“ (im Folgenden: Hero) im dritten und vierten Quartal des Jahres 2009 vorgenommene Lieferung von Gegenständen entrichtet worden waren. Nestrade beantragte auch die Erstattung aller weiteren von Hero für die Steuerjahre 2008 bis 2010 auf die Lieferung von Gegenständen entrichteten Mehrwertsteuerbeträge.

14 Für all diese Steuerjahre forderte die AEAT Nestrade auf, die Rechnungen für die von Hero vorgenommenen Lieferungen (im Folgenden: richtige Rechnungen) einzureichen, da die ursprünglich vorgelegten Rechnungen die niederländische statt – korrekterweise – die Schweizer Mehrwertsteueridentifikationsnummer trügen.

15 So forderte die AEAT Nestrade am 23. November 2010 auf, binnen zehn Werktagen – gerechnet ab Zustellung der Aufforderung, die am 13. Dezember 2010 erfolgte – die richtigen Rechnungen für das dritte und vierte Quartal des Steuerjahrs 2009 einzureichen. Nestrade kam dieser Aufforderung nicht innerhalb der gesetzten Frist nach.

16 Am 10. Januar 2011 stellte Hero die berichtigten Rechnungen für das dritte und vierte Quartal des Steuerjahrs 2009 aus.

17 Am 5. April 2011 erließ die AEAT einen Bescheid, mit dem die Erstattung der für das dritte und vierte Quartal des Steuerjahrs 2009 geforderten 114 662,59 Euro verweigert wurde, da dafür keine Rechtsgrundlage festgestellt werden könne.

18 Dieser von Nestrade nicht angefochtene Bescheid wurde am 14. Mai 2011 bestandskräftig.

19 Am 5. August 2011 beantragte Nestrade bei der AEAT erneut, die in den Steuerjahren 2008 bis 2010 entrichteten Vorsteuerbeträge zu erstatten; außerdem beantragte sie die Erstattung der in der Zeit von Januar bis März 2011 entrichteten Vorsteuerbeträge. Zu diesem Anlass legte Nestrade berichtigte Rechnungen vor und erklärte die ursprünglich von Hero für diese Jahre, auch in Bezug auf das dritte und vierte Quartal des Steuerjahrs 2009, jeweils ausgestellten Rechnungen für nichtig.

20 In ihrer Entscheidung vom 12. Dezember 2011 beschloss die AEAT als Erstes, die für die Steuerjahre 2008 und 2010 sowie für das erste und zweite Quartal des Steuerjahrs 2009 entrichteten Vorsteuerbeträge über insgesamt 542 094,25 Euro zu erstatten. Sie war der Auffassung, dass Nestrade ihren Forderungen nachgekommen sei und die angeforderten berichtigten Rechnungen vorgelegt habe. Nachdem sie das Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen festgestellt hatte, gewährte sie die Erstattung. Als Zweites beschloss die AEAT,

die Erstattung der Mehrwertsteuerbeträge bezüglich zwei von Hero für das dritte und vierte Quartal des Steuerjahrs 2009 ausgestellter Rechnungen zu verweigern. Die Verweigerung wurde damit begründet, dass diese Erstattung mit Bescheid vom 5. April 2011 abgelehnt worden sei, der am 14. Mai 2011 bestandskräftig geworden sei.

21 Am 8. März 2012 bestätigte die AEAT diese Entscheidung vom 12. Dezember 2011.

22 Nestrade legte gegen die Entscheidungen der AEAT vom 12. Dezember 2011 und vom 8. März 2012 Einspruch ein. Das Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (Zentrales Verwaltungskontrollorgan) wies den Einspruch mit Entscheidung vom 22. Januar 2015 zurück. Zur Begründung berief es sich im Wesentlichen auf die Bestandskraft.

23 Nestrade erhob gegen die Entscheidungen der AEAT vom 12. Dezember 2011 und vom 8. März 2012 sowie die Entscheidung des Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (Zentrales Verwaltungskontrollorgan) vom 22. Januar 2015 Klage vor dem vorliegenden Gericht.

24 Dieses ist der Auffassung, dass zwischen der gebotenen Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit, der mit einem bestandskräftigen Verwaltungsakt wie dem Bescheid vom 5. April 2011 verbunden sei, auf der einen Seite und der Notwendigkeit, das Unionsrecht sowie vor allem die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 über das Recht auf Vorsteuerabzug einheitlich anzuwenden, auf der anderen Seite ein gewisses Spannungsverhältnis bestehe.

25 In diesem Zusammenhang weist das vorliegende Gericht darauf hin, dass der Gerichtshof in seinem Urteil vom 8. Mai 2013, *Petroma Transports u. a.* (C?271/12, EU:C:2013:297), entschieden habe, dass die Erstattung der Vorsteuer versagt werden könne, wenn der Steuerbehörde nach Ablehnung des Erstattungsanspruchs die berechtigten Rechnungen vorgelegt würden. Es hegt jedoch Zweifel, ob diese Rechtsprechung unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht unangewandt bleiben müsse, die dadurch gekennzeichnet seien, dass Nestrade weder fehlende Sorgfalt noch mangelnde Zusammenarbeit mit der AEAT vorgeworfen werden könne und dass die Verteidigungsrechte von Nestrade beeinträchtigt würden.

26 Unter diesen Umständen hat die Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann die aus dem Urteil vom 8. Mai 2013, *Petroma Transports u. a.* (C?271/12, EU:C:2013:297), hervorgegangene Rechtsprechung in dem Sinne nuanciert werden, dass die von einem nicht in der Union ansässigen Unternehmen beantragte Mehrwertsteuererstattung zulässig ist, obwohl die nationale Steuerbehörde bereits eine diese Erstattung versagende Entscheidung erlassen hat, weil das Unternehmen auf ein die Steueridentifikationsnummer betreffendes Auskunftsverlangen nicht reagiert hatte, wenn man berücksichtigt, dass die Verwaltung zu diesem Zeitpunkt bereits über diese Information, die das Unternehmen im Zusammenhang mit anderen Auskunftsverlangen eingereicht hatte, verfügte?

2. Falls diese Frage bejaht wird: Muss bei einer rückwirkenden Heranziehung der aus dem Urteil vom 15. September 2016, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691), hervorgegangenen Rechtsprechung ein Verwaltungsakt aufgehoben werden, mit dem die Erstattung der in Rede stehenden Mehrwertsteuer versagt wird, wenn man berücksichtigt, dass mit diesem Verwaltungsakt lediglich eine frühere bestandskräftige Verwaltungsentscheidung über die Versagung der Erstattung bestätigt wird, die von der AEAT nach einem Verfahren erlassen wurde, das nicht das für einen solchen Fall gesetzlich vorgesehene ist und das außerdem die Rechte des die Erstattung Beantragenden beschneidet und damit seine Verteidigungsrechte verletzt?

## Zu den Vorlagefragen

- 27 Einleitend ist erstens darauf hinzuweisen, dass das vorlegende Gericht in seiner Entscheidung auf die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 über das Recht auf Vorsteuerabzug und die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu diesen Bestimmungen Bezug nimmt.
- 28 Der Umstand, dass ein einzelstaatliches Gericht sein Vorabentscheidungsersuchen seiner Form nach unter Bezugnahme auf bestimmte Vorschriften des Unionsrechts formuliert hat, hindert den Gerichtshof jedoch nicht daran, diesem Gericht unabhängig davon, worauf es in seinen Fragen Bezug genommen hat, alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die ihm bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können. Der Gerichtshof hat insoweit aus dem gesamten von dem einzelstaatlichen Gericht vorgelegten Material, insbesondere der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen Elemente des Unionsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Rechtsstreits einer Auslegung bedürfen (Urteil vom 29. September 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Wie von der spanischen Regierung und der Europäischen Kommission geltend gemacht, betrifft die Rechtssache des Ausgangsverfahrens einen Antrag auf Erstattung von Mehrwertsteuerbeträgen, der von einem in einem Drittland, nämlich der Schweiz, ansässigen Unternehmen gestellt wurde. Die Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Union ansässige Steuerpflichtige sind jedoch in der Dreizehnten Richtlinie geregelt, wie sich aus deren Art. 2 Abs. 1 ergibt. Insoweit hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Bestimmungen der Dreizehnten Richtlinie und insbesondere deren Art. 2 Abs. 1 als *lex specialis* gegenüber den Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112 anzusehen sind (Urteil vom 15. Juli 2010, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, C-582/08, EU:C:2010:429, Rn. 35).
- 30 Folglich sind die Vorlagefragen im Licht der Bestimmungen der Dreizehnten Richtlinie zu prüfen.
- 31 Zweitens ist festzustellen, dass die Rechtssache des Ausgangsverfahrens nicht die Frage der zeitlichen Wirkungen der Berichtigungen einer Rechnung betrifft, über die der Gerichtshof bereits im Urteil vom 15. September 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), entschieden hat, soweit es um das Recht auf Vorsteuerabzug geht. Vielmehr geht es um die Befugnis der Mitgliedstaaten, die Möglichkeit, zur Ausübung des Rechts auf Mehrwertsteuererstattung fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen, zeitlich zu begrenzen. Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts kann nach spanischem Recht eine solche Berichtigung keine Wirkungen mehr entfalten, nachdem der Verwaltungsbescheid, mit dem die Erstattung abgelehnt wurde, bestandskräftig wurde.
- 32 Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, wissen möchte, ob die Bestimmungen der Dreizehnten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie dem entgegenstehen, dass ein Mitgliedstaat die Möglichkeit, zur Ausübung des Rechts auf Mehrwertsteuererstattung falsche Rechnungen zu berichtigen, z. B. durch Korrektur der ursprünglich auf der Rechnung eingetragenen Mehrwertsteueridentifikationsnummer, zeitlich begrenzt.
- 33 Der Gerichtshof hat für Recht erkannt, dass die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, wonach das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer Steuerpflichtigen verweigert werden kann, die unvollständige Rechnungen besitzen, auch wenn diese durch die Vorlage von Informationen zum Beweis des tatsächlichen Vorliegens, der Natur und des Betrags der berechneten Umsätze nach



Erlaß einer solchen ablehnenden Entscheidung vervollständigt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a., C-271/12, EU:C:2013:297, Rn. 36). Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass die Sechste Richtlinie 77/388 den Mitgliedstaaten auch nicht untersagte, die Berichtigung einer unvollständigen Rechnung zuzulassen, nachdem die Steuerbehörde eine Entscheidung über die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug oder das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer erlassen hatte.

34 Gleiches gilt für die Dreizehnte Richtlinie. Aus deren Art. 3 Abs. 1 ergibt sich nämlich, dass die Mitgliedstaaten die Modalitäten für die Stellung eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung einschließlich der Antragsfristen bestimmen und dass sie die Pflichten auferlegen, die erforderlich sind, um die Begründetheit eines solchen Antrags beurteilen zu können.

35 Da sie nicht in der Dreizehnten Richtlinie geregelt wird, ist die Einführung von Maßnahmen, mit denen eine Frist festgelegt wird, deren Ablauf den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der unrichtige oder unvollständige Rechnungen zur Ausübung des Rechts auf Mehrwertsteuererstattung nicht berichtigt hat, mit dem Verlust des Abzugsrechts bestraft, vom innerstaatlichen Recht zu regeln, sofern dieses Verfahren zum einen für die entsprechenden auf innerstaatlichem Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf Unionsrecht beruhenden Rechte gleichermaßen gilt (Äquivalenzgrundsatz) und es zum anderen die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert (Effektivitätsgrundsatz) (vgl. entsprechend Urteile vom 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 46, sowie vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es Sache des nationalen Gerichts ist, zu prüfen, ob die nationalen Maßnahmen mit dem Unionsrecht vereinbar sind, der Gerichtshof jedoch dem nationalen Gericht alle notwendigen Hinweise für die Entscheidung über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit geben kann (Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 36).

37 Was als Erstes den Äquivalenzgrundsatz angeht, so leitet sich daraus ab, dass jemand, der durch das Unionsrecht verliehene Rechte geltend macht, nicht gegenüber demjenigen benachteiligt werden darf, der rein nationale Rechte geltend macht (Urteil vom 7. März 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, Rn. 39).

38 Das vorlegende Gericht hegt Zweifel, ob die AEAT den Äquivalenzgrundsatz dadurch verletzt hat, dass sie ihren Bescheid vom 5. April 2011 nicht gemäß Art. 219 der Abgabenordnung zurückgenommen hat. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die dem Gerichtshof vorgelegten Unterlagen nichts enthalten, was die Feststellung zuließe, dass dieser Artikel unterschiedlich angewandt wird, je nachdem ob das in Rede stehende Recht durch das Unionsrecht oder durch das innerstaatliche Recht gewährt wird.

39 Darüber hinaus ist es – entgegen dem Vorbringen von Nestrade in der mündlichen Verhandlung – auch kein Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz, dass die AEAT die Anträge auf Erstattung der Vorsteuer für die Steuerjahre 2008 und 2010 sowie das erste und zweite Quartal des Steuerjahrs 2009 auf der einen Seite und den Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuerbeträge für das dritte und vierte Quartal des Steuerjahrs 2009 auf der anderen Seite unterschiedlich behandelt haben soll. Eine solche unterschiedliche Behandlung würde nämlich, selbst wenn sie erwiesen wäre, keineswegs eine unterschiedliche Behandlung zwischen den von der Unionsrechtsordnung verliehenen und den rein innerstaatlichen Rechten beweisen.

40 Was als Zweites den Effizienzgrundsatz betrifft, ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Frage, ob eine nationale Verfahrensvorschrift die Ausübung der den Bürgern durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich macht oder übermäßig

erschwert, unter Berücksichtigung der Stellung dieser Vorschrift im gesamten Verfahren sowie des Verfahrensablaufs und der Besonderheiten des Verfahrens vor den verschiedenen nationalen Stellen zu prüfen. Dabei sind gegebenenfalls die Grundsätze zu berücksichtigen, die dem nationalen Rechtssystem zugrunde liegen, wie z. B. der Schutz der Verteidigungsrechte, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der ordnungsgemäße Ablauf des Verfahrens (Urteil vom 7. März 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Möglichkeit, einen Antrag auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses ohne jede zeitliche Beschränkung zu stellen, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderliefe, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offenbleiben kann (Urteil vom 21. Juni 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, Rn. 29). Der Gerichtshof hat für Recht erkannt, dass die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Behörde schützt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Solche Fristen sind nämlich nicht geeignet, die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, auch wenn ihr Ablauf naturgemäß die vollständige oder teilweise Abweisung der erhobenen Klage zur Folge hat (Urteil vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Im vorliegenden Fall hat die AEAT Nestrade am 23. November 2010 aufgefordert, ihr innerhalb einer Frist von zehn Werktagen ab der Zustellung dieser Aufforderung, die am 13. Dezember 2010 erfolgte, die richtigen Rechnungen vorzulegen.

43 Es ist festzustellen, dass sich aus der Vorlageentscheidung nicht ergibt, dass Nestrade die AEAT davon in Kenntnis gesetzt hätte, dass sie am Tag der Aufforderung dieser Behörde die richtigen Rechnungen nicht besessen habe. Darüber hinaus ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass Nestrade diese Rechnungen der AEAT in den fast drei Monaten, die zwischen dem Tag ihres Erhalts und dem Tag der Entscheidung über die Verweigerung der Mehrwertsteuererstattung verstrichen sind, nicht vorgelegt hat. Nestrade hat diesen Bescheid auch nicht, bevor er bestandskräftig wurde, angefochten, obwohl sie nach Angaben des vorlegenden Gerichts innerhalb angemessener Fristen einen Rechtsbehelf gegen diesen Bescheid hätte einlegen können.

44 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass es, vorbehaltlich einer Prüfung durch das vorlegende Gericht, Nestrade nicht praktisch unmöglich oder überaus schwierig gemacht wurde, ihr Recht auf Mehrwertsteuererstattung auszuüben.

45 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer schuldet, keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen darf, die die Ausübung des Rechts auf Mehrwertsteuerabzug vereiteln können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. September 2010, Uszodaépít?, C-392/09, EU:C:2010:569, Rn. 40).

46 Die gleichen Erwägungen gelten für das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer. Was die Rechtssache des Ausgangsverfahrens betrifft, verfügte die AEAT jedoch, wie von der Kommission geltend gemacht, offensichtlich nicht über die Angaben, die im Hinblick auf die Feststellung des im vorliegenden Fall in Rede stehenden Rechts auf Mehrwertsteuererstattung auf der Grundlage der Informationen, die ihr von Nestrade im Rahmen anderer Erstattungsanträge vorgelegt wurden, die denselben Lieferanten betrafen, erforderlich sind, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

47 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Bestimmungen der Dreizehnten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie dem nicht entgegenstehen, dass ein Mitgliedstaat die Möglichkeit, zur Ausübung des Rechts auf Mehrwertsteuererstattung fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen, z. B. durch Korrektur der ursprünglich auf der Rechnung eingetragenen Mehrwertsteueridentifikationsnummer, zeitlich begrenzt, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität beachtet werden, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

### **Kosten**

48 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Neunte Kammer) für Recht erkannt:

**Die Bestimmungen der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige sind dahin auszulegen, dass sie dem nicht entgegenstehen, dass ein Mitgliedstaat die Möglichkeit, zur Ausübung des Rechts auf Mehrwertsteuererstattung fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen, z. B. durch Korrektur der ursprünglich auf der Rechnung eingetragenen Mehrwertsteueridentifikationsnummer, zeitlich begrenzt, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität beachtet werden, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Spanisch.