



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

20. Juni 2018*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 143 Abs. 1 Buchst. d und Art. 143 Abs. 2 – Befreiungen von der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr – Einfuhr, auf die eine innergemeinschaftliche Lieferung folgt – Voraussetzungen – Beweis für die Versendung oder Beförderung der Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat – Beförderung unter der Regelung der Aussetzung der Verbrauchsteuern – Übertragung der Befugnis, über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber – Steuerhinterziehung – Keine Pflicht der zuständigen Behörde, dem Steuerpflichtigen beim Einholen der Auskünfte zu helfen, die für den Nachweis der Erfüllung der Voraussetzungen für die Befreiung erforderlich sind“

In der Rechtssache C-108/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius, Litauen) mit Entscheidung vom 15. Februar 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 3. März 2017, in dem Verfahren

„Enteco Baltic“ UAB

gegen

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Beteiligte:

Vilniaus teritorinė muitinė,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz sowie der Richter C. Vajda und E. Juhász, der Richterin K. Jürimäe (Berichterstatlerin) und des Richters C. Lycourgos,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 25. Januar 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

* Verfahrenssprache: Litauisch.

- der „Enteco Baltic“ UAB, vertreten durch A. Medelienė, advokatė, und M. Bielskienė, advokato padėjėja,
- der litauischen Regierung, vertreten durch R. Krasuckaitė, D. Stepanienė, K. Dieninis und D. Kriauciūnas als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 22. März 2018

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 138, 143 Abs. 1 Buchst. d und 143 Abs. 2 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 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 (ABl. 2009, L 175, S. 12) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Grundsätze der Steuerneutralität und des Vertrauensschutzes.
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der „Enteco Baltic“ UAB und der Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (dem Finanzministerium der Republik Litauen nachgeordnete Zolldienststelle) (im Folgenden: nationaler Zolldienst) wegen der Mehrwertsteuerbefreiung von Treibstoffeinfuhren aus Weißrussland nach Litauen, auf die eine Versendung oder Beförderung dieser Treibstoffe in andere Mitgliedstaaten folgte.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Mehrwertsteuerrichtlinie

- 3 Nach Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt „als ‚Lieferung von Gegenständen‘ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“.
- 4 Art. 131 dieser Richtlinie lautet:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger [Unions]vorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

- 5 Art. 138 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der [Union] versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.“

6 Mit der Richtlinie 2009/69, deren Umsetzungsfrist am 1. Januar 2011 endete, wurde Art. 143 der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer ursprünglichen Fassung ein Abs. 2 hinzugefügt. Da die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Transaktionen zwischen 2010 und 2012 stattfanden, sind die beiden aufeinanderfolgenden Fassungen dieses Art. 143 auf das Ausgangsverfahren anwendbar.

7 In den Erwägungsgründen 3 bis 5 der Richtlinie 2009/69 heißt es:

„(3) Die Einfuhr von Gegenständen ist von der Mehrwertsteuer befreit, wenn darauf eine Lieferung oder Verbringung dieser Gegenstände an einen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat folgt. Die Voraussetzungen für diese Steuerbefreiung werden von den Mitgliedstaaten festgelegt. Allerdings hat sich erwiesen, dass Unterschiede bei der Anwendung von den Händlern missbraucht werden, um die Zahlung der Mehrwertsteuer auf unter diesen Umständen eingeführte Gegenstände zu umgehen.

(4) Um einen derartigen Missbrauch zu vermeiden, ist für spezielle Umsätze auf Gemeinschaftsebene eine Reihe von Mindestvoraussetzungen für die Anwendung dieser Befreiung festzulegen.

(5) Da das Ziel dieser Richtlinie, nämlich die Verhinderung von Steuerhinterziehung, aus den dargelegten Gründen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden kann und daher besser auf Gemeinschaftsebene zu erreichen ist, kann die Gemeinschaft ... tätig werden.“

8 Art. 143 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

d) die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Artikel 138 befreit ist;

...

(2) Die Steuerbefreiung gemäß Absatz 1 Buchstabe d ist in den Fällen, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt, die gemäß Artikel 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe c von der Steuer befreit ist, nur anzuwenden, wenn der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats mindestens die folgenden Angaben hat zukommen lassen:

a) seine im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer oder die im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer seines Steuervertreeters, der die Steuer schuldet;

b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer des Erwerbers, an den die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 1 geliefert werden ...;

c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden.

Allerdings können die Mitgliedstaaten festlegen, dass der Nachweis nach Buchstabe c den zuständigen Behörden lediglich auf Ersuchen vorzulegen ist.“

9 Art. 167 dieser Richtlinie bestimmt:

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

Vorschriften über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer

10 Die Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. 2010, L 268, S. 1) ist eine Neufassung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (ABl. 2003, L 264, S. 1).

11 Mit der Verordnung Nr. 904/2010 wird, wie ihr Art. 61 Abs. 1 vorsieht, die Verordnung Nr. 1798/2003 mit Wirkung vom 1. Januar 2012 aufgehoben; gemäß ihrem Art. 62 Abs. 2 findet sie ab diesem Zeitpunkt Anwendung. In Anbetracht des Zeitpunkts des im Ausgangsverfahren begehrten Informationsaustauschs ist die Verordnung Nr. 904/2010 für das vorliegende Verfahren einschlägig.

12 In den Erwägungsgründen 3, 4 und 7 der Verordnung Nr. 904/2010 heißt es:

„(3) Steuerhinterziehung und Steuerumgehung über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinweg führen zu Einnahmenverlusten und verletzen das Prinzip der Steuergerechtigkeit. Sie können auch Verzerrungen des Kapitalverkehrs und des Wettbewerbs verursachen. Sie beeinträchtigen folglich das Funktionieren des Binnenmarkts.

(4) Die Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung erfordert eine enge Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden, die in den einzelnen Mitgliedstaaten für die Anwendung der einschlägigen Vorschriften verantwortlich sind.

...

(7) Für die Erhebung der geschuldeten Steuer sollten die Mitgliedstaaten kooperieren, um die richtige Festsetzung der Mehrwertsteuer sicherzustellen. Daher müssen sie nicht nur die richtige Erhebung der geschuldeten Steuer in ihrem eigenen Hoheitsgebiet kontrollieren, sondern sollten auch anderen Mitgliedstaaten Amtshilfe gewähren, um die richtige Erhebung der Steuer sicherzustellen, die im Zusammenhang mit einer in ihrem Hoheitsgebiet erfolgten Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat geschuldet wird.“

13 Art. 1 Abs. 1 und 2 dieser Verordnung sieht vor:

„(1) Diese Verordnung regelt die Modalitäten, nach denen die in den Mitgliedstaaten mit der Anwendung der Vorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer beauftragten zuständigen Behörden untereinander und mit der Kommission zusammenarbeiten, um die Einhaltung dieser Vorschriften zu gewährleisten.

Zu diesem Zweck werden in dieser Verordnung Regeln und Verfahren festgelegt, nach denen die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten untereinander zusammenarbeiten und Informationen austauschen, die für die korrekte Festsetzung der Mehrwertsteuer, die Kontrolle der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuer insbesondere auf grenzüberschreitende Umsätze sowie die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs geeignet sind. Es werden insbesondere die Regeln und Verfahren festgelegt, die es den Mitgliedstaaten ermöglichen, diese Informationen elektronisch zu erfassen und auszutauschen.

(2) Diese Verordnung legt die Bedingungen, unter denen die in Absatz 1 genannten Behörden Unterstützung zum Schutz der Mehrwertsteuereinnahmen in allen Mitgliedstaaten leisten, fest.“

14 In Art. 7 Abs. 1 dieser Verordnung heißt es:

„Auf Antrag der ersuchenden Behörde erteilt die ersuchte Behörde die in Artikel 1 genannten Informationen, einschließlich solcher, die konkrete Einzelfälle betreffen.“

15 Art. 54 Abs. 1 dieser Verordnung lautet:

„Die ersuchte Behörde eines Mitgliedstaats erteilt der ersuchenden Behörde eines anderen Mitgliedstaats die Informationen gemäß Artikel 1 unter der Voraussetzung, dass

- a) Anzahl und Art der Auskunftersuchen der ersuchenden Behörde innerhalb eines bestimmten Zeitraums der ersuchten Behörde keinen unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand verursachen;
- b) die ersuchende Behörde die üblichen Informationsquellen ausgeschöpft hat, die sie unter den gegebenen Umständen zur Erlangung der erbetenen Informationen nützen hätte können, ohne die Erreichung des angestrebten Ergebnisses zu gefährden.“

Vorschriften über Verbrauchsteuern

16 Die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12) sieht in ihrem Kapitel IV Vorschriften über die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung vor. Dieses Kapitel umfasst die Art. 17 bis 31 dieser Richtlinie.

17 In Art. 21 Abs. 1 bis 3 dieser Richtlinie heißt es:

„(1) Eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren gilt nur dann als in einem Verfahren der Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument erfolgt, das nach den Absätzen 2 und 3 erstellt wurde.

(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 dieses Artikels übermittelt der Versender den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats unter Verwendung des in Artikel 1 der Entscheidung Nr. 1152/2003/EG genannten EDV-gestützten Systems (nachstehend ‚EDV-gestütztes System‘ genannt) einen Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments.

(3) Die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats überprüfen elektronisch die Angaben in dem Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments.

Sind diese Angaben fehlerhaft, so wird dies dem Versender unverzüglich mitgeteilt.

Sind diese Angaben korrekt, so weisen die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats dem Dokument einen einzigen administrativen Referenzcode zu und teilen diesen dem Versender mit.“

18 Art. 24 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Beim Empfang verbrauchsteuerpflichtiger Waren an einem der in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffern i, ii oder iv oder Artikel 17 Absatz 2 genannten Bestimmungsorte übermittelt der Empfänger den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats über das EDV-gestützte System

unverzüglich, spätestens jedoch fünf Werktage nach Beendigung der Beförderung, außer in den zuständigen Behörden ordnungsgemäß nachgewiesenen Fällen, eine Meldung über den Eingang der Waren (nachfolgend ‚Eingangsmeldung‘ genannt).

...

(3) Die zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats überprüfen elektronisch die Angaben in der Eingangsmeldung.

Sind diese Angaben fehlerhaft, so wird dies dem Empfänger unverzüglich mitgeteilt.

Sind diese Angaben korrekt, so bestätigen die zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats dem Empfänger den Erhalt der Eingangsmeldung und übermitteln sie den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats.

(4) Die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats leiten die Eingangsmeldung an den Versender weiter. Befinden sich der Abgangs- und der Bestimmungsort im selben Mitgliedstaat, so übermitteln dessen zuständige Behörden die Eingangsmeldung direkt dem Versender.“

19 Die Verordnung (EG) Nr. 684/2009 der Kommission vom 24. Juli 2009 zur Durchführung der Richtlinie 2008/118 in Bezug auf die EDV-gestützten Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABl. 2009, L 197, S. 24) legt gemäß ihrem Art. 1 Buchst. a u. a. die Struktur und den Inhalt der elektronischen Meldungen fest, die für die Zwecke der Art. 21 bis 25 der Richtlinie 2008/118 mittels des in Art. 21 Abs. 2 dieser Richtlinie genannten EDV-gestützten Systems auszutauschen sind.

20 Art. 3 dieser Verordnung lautet:

„(1) Der entsprechend Artikel 21 Absatz 2 der Richtlinie [2008/118] eingereichte Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments und das elektronische Verwaltungsdokument, dem nach Artikel 21 Absatz 3 Unterabsatz 3 dieser Richtlinie ein administrativer Referenzcode zugewiesen wurde, müssen den in Anhang I Tabelle 1 dieser Verordnung aufgeführten Anforderungen entsprechen.

(2) Der Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments darf nicht früher als sieben Tage vor dem in dem Dokument als Versanddatum der betreffenden verbrauchsteuerpflichtigen Waren angegebenen Datum eingereicht werden.“

21 Art. 7 dieser Verordnung bestimmt:

„Die Eingangsmeldung nach Artikel 24 und die Ausfuhrmeldung nach Artikel 25 der Richtlinie [2008/118] müssen den in Anhang I Tabelle 6 dieser Verordnung aufgeführten Anforderungen entsprechen.“

Litauisches Recht

22 Art. 143 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie wurde durch Art. 35 des Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (litauisches Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: MwStG) in litauisches Recht umgesetzt. Dieser Art. 35 befindet sich in Titel V („Fälle, in denen eingeführte Gegenstände nicht der Einfuhrumsatzsteuer unterliegen“) dieses Gesetzes. Er sieht vor:

„(1) Eingeführte Gegenstände sind von der Einfuhrumsatzsteuer befreit, wenn zum Zeitpunkt der Einfuhr bekannt ist, dass diese Gegenstände dazu bestimmt sind, in einen anderen Mitgliedstaat ausgeführt zu werden, und dass ihre Beförderung dorthin erfolgen wird; die durch den Importeur vorgenommene Lieferung der Gegenstände von Litauen in einen anderen Mitgliedstaat gemäß Titel VI dieses Gesetzes unterliegt einem Mehrwertsteuer-Nullsatz.

(2) Die Bestimmungen dieses Artikels finden Anwendung, wenn der Importeur in der Republik Litauen als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist und die Gegenstände nicht später als einen Monat seit dem Eintritt des in Art. 14 Abs. 12 oder 13 dieses Gesetzes genannten Steuertatbestands in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden. Der Zeitraum für die Beförderung der Gegenstände kann verlängert werden, wenn dies aus sachlichen Gründen gerechtfertigt ist.

(3) Die Modalitäten der Anwendung dieses Artikels werden vom nationalen Zolldienst zusammen mit der zentralen Steuerverwaltung festgelegt.“

23 In Art. 49 Abs. 1 MwStG heißt es:

„Der Mehrwertsteuer-Nullsatz ist anwendbar auf Gegenstände, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat als mehrwertsteuerpflichtig registrierte Person geliefert und vom nationalen Hoheitsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat ausgeführt werden ...“

24 Art. 56 MwStG („Rechtfertigung der Anwendung des Mehrwertsteuer-Nullsatzes“) sieht vor:

„(1) ... Ein Mehrwertsteuerpflichtiger, der gemäß Art. 49 dieses Gesetzes den Mehrwertsteuer-Nullsatz angewandt hat, muss im Besitz von Beweisen für die Ausfuhr der Gegenstände aus dem Hoheitsgebiet sein. Ist der Mehrwertsteuer-Nullsatz bei der Lieferung der Gegenstände an eine in einem anderen Mitgliedstaat als mehrwertsteuerpflichtig registrierte Person angewandt worden, muss er im Besitz von Beweisen dafür sein, dass die Person, an die die Gegenstände ausgeführt wurden, in einem anderen Mitgliedstaat mehrwertsteuerpflichtig ist.

...

(4) Unbeschadet der übrigen Bestimmungen dieses Artikels ist die Steuerverwaltung befugt, gemäß den im Gesetz über die Steuerverwaltung (Mokesčių administravimo įstatymas) festgelegten Modalitäten die Vorlage zusätzlicher Beweise zu verlangen, die es ermöglichen, die Berechtigung der Anwendung des Mehrwertsteuer-Nullsatzes zu beurteilen. ...

(5) Unbeschadet der übrigen Bestimmungen dieses Artikels ist die Steuerverwaltung befugt, von Amts wegen oder mit Hilfe der zuständigen Vollstreckungsbehörden zusätzliche Beweise zu erheben, um zu klären, ob die Anwendung des Mehrwertsteuer-Nullsatzes gerechtfertigt ist. ...“

25 Die Regelung zur Befreiung eingeführter und in einen anderen EU-Mitgliedstaat gelieferter Gegenstände von der Einfuhrumsatzsteuer (im Folgenden: Regelung) wurde durch den Beschluss Nr. 1B-439/VA-71 des Direktors des nationalen Zolldienstes und des Leiters der Valstybinė mokesčių

inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (dem Finanzministerium der Republik Litauen nachgeordnete staatliche Steuerinspektion, im Folgenden: Inspektion) vom 29. April 2004 erlassen. In § 4 dieser Regelung heißt es:

„In das nationale Hoheitsgebiet eingeführte Gegenstände sind von der Mehrwertsteuer befreit, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

4.1. Zum Zeitpunkt der Einfuhr ist bekannt, dass die Gegenstände dazu bestimmt sind, ausgeführt zu werden, und dass ihre Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat erfolgen wird;

...“

26 § 7 der Regelung bestimmt:

„Zur Zollkontrolle sind mit der Einfuhranmeldung und den anderen Dokumenten folgende Schriftstücke vorzulegen:

...

7.2. Dokumente, die den Nachweis dafür erbringen, dass die in das Hoheitsgebiet des Landes eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, in einen anderen Mitgliedstaat befördert zu werden, und dass ihre Beförderung dorthin erfolgen wird (namentlich Beförderungsdokumente oder Vertrag).“

27 Die Regelung wurde durch den Beschluss Nr. 1B-773/VA-119 des Direktors des nationalen Zolldienstes und des Leiters der Inspektion vom 28. Dezember 2010, der am 1. Januar 2011 in Kraft trat, geändert. Mit diesem Beschluss wurde die Regelung um § 71 ergänzt, der vorsieht:

„Im Fall der Änderung des Ortes der Lagerung der Gegenstände oder des Erwerbers (des in den zur zollamtlichen Kontrolle vorgelegten Dokumenten aufgeführten Steuerpflichtigen des anderen Mitgliedstaats und/oder des Mitgliedstaats, in den die Gegenstände verbracht werden) muss der Importeur unverzüglich das örtliche Zollamt informieren und dabei neue Tatsachen zur Erklärung der Gründe für die Änderungen angeben und Kopien der diese rechtfertigenden Belege beifügen.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

28 Enteco Baltic ist eine Gesellschaft mit Sitz in Litauen, die einen Treibstoffgroßhandel betreibt.

29 Während des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zeitraums von 2010 bis 2012 führte Enteco Baltic Treibstoffe aus Weißrussland nach Litauen ein. Diese Treibstoffe wurden nach dem „Zollverfahren 42“ unter Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer zum freien Verkehr abgefertigt. In den Einfuhranmeldungen gab sie die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Erwerber an, an die sie die Gegenstände zu liefern beabsichtigte. Sie lagerte diese in Steuerlager für verbrauchsteuerpflichtige Waren ein, die anderen litauischen Unternehmen gehörten.

30 Enteco Baltic verkaufte diese Treibstoffe aufgrund schriftlicher Verträge und einzelner Bestellungen an Gesellschaften, die in Polen, der Slowakei und Ungarn ansässig waren. In diesen Verträgen war eine Lieferung ab Werk („ex works“) vorgesehen. Gemäß diesen Verträgen war Enteco Baltic somit nur verpflichtet, den Treibstoff den Erwerbern in Litauen zu übergeben, und diese waren für die Weiterbeförderung in den Bestimmungsmittgliedstaat verantwortlich. Sowohl die einzelnen Bestellungen der Erwerber als auch die von Enteco Baltic ausgestellten Rechnungen wurden gewöhnlich per E-Mail versandt.

- 31 Für die Gegenstände wurden im Hinblick auf ihren Transport elektronische Dokumente für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Gegenständen sowie CMR-Frachtbriefe (auf der Grundlage des am 19. Mai 1956 in Genf unterzeichneten Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr in der Fassung des Protokolls vom 5. Juli 1978 ausgestellte Beförderungsdokumente) ausgestellt. Diese wurden vom verantwortlichen Personal des Abgangssteuerlagers ausgefüllt und enthielten u. a. die Angabe des Versendungsorts der Gegenstände (das Abgangssteuerlager), des Erwerbers und ihres Empfangsorts (das Bestimmungssteuerlager).
- 32 Nach Lieferung der Gegenstände in die Bestimmungssteuerlager in Polen erhielt Enteco Baltic eine elektronische Bestätigung über die Lieferung dieser Gegenstände (im Folgenden: eEB-Empfangsbekanntnis). Sie erhielt auch die CMR-Frachtbriefe mit der Bestätigung des Erhalts der Gegenstände durch die Bestimmungssteuerlager.
- 33 Enteco Baltic verkaufte bisweilen Gegenstände an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige, die nicht denen entsprachen, deren Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern in den Einfuhranmeldungen angegeben waren. Angaben über diese Steuerpflichtigen einschließlich ihrer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer wurden der Inspektion immer in den monatlichen Berichten über die Lieferung der Gegenstände in andere Mitgliedstaaten übermittelt.
- 34 Das Vilniaus teritorinė muitinė (Regionales Zollamt Vilnius, Litauen, im Folgenden: Zollamt Vilnius) führte 2012 eine teilweise Kontrolle der für den Zeitraum vom 1. April 2010 bis zum 31. Mai 2012 abgegebenen Einfuhranmeldungen durch. Dabei stellte es Unregelmäßigkeiten bei den Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern fest und berichtete sie.
- 35 2013 wurde der Inspektion von den ungarischen, den polnischen und den slowakischen Steuerbehörden mitgeteilt, dass es bei der Durchführung des „Zollverfahrens 42“ möglicherweise zu Missbräuchen gekommen sei. Diese Behörden erklärten u. a., nicht bestätigen zu können, dass die Erwerber den fraglichen Treibstoff tatsächlich erhalten hätten, und wiesen darauf hin, dass diese in dem entsprechenden Zeitraum keine Mehrwertsteuer erklärt hätten.
- 36 Aufgrund dieser Informationen führte die Inspektion 2013 eine erneute Steuerkontrolle durch, um zu überprüfen, ob Enteco Baltic die mehrwertsteuerlichen Pflichten im Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis zum 30. Juni 2013 erfüllt hatte. Sie stellte fest, dass Enteco Baltic ausreichende Beweise dafür vorgelegt habe, dass die Gegenstände das litauische Staatsgebiet verlassen hätten und dass den Erwerbern das Recht, wie ein Eigentümer darüber zu verfügen, tatsächlich übertragen worden sei. Es sei nicht nachgewiesen, dass Enteco Baltic bei diesen Umsätzen fahrlässig oder unvorsichtig gehandelt hätte.
- 37 Das Zollamt Vilnius führte in den Jahren 2014 und 2015 auch erneute Untersuchungen hinsichtlich des Zeitraums zwischen dem 1. April 2010 und dem 31. Mai 2012 sowie eine Erstprüfung des Zeitraums vom 1. Juni 2012 bis zum 31. Dezember 2013 durch. Dabei stellte das Zollamt Vilnius fest, dass Enteco Baltic den Treibstoff nicht an die in den Einfuhranmeldungen angegebenen Steuerpflichtigen geliefert bzw. nicht nachgewiesen habe, dass der Treibstoff befördert worden sei und das Recht, darüber wie ein Eigentümer zu verfügen, auf die Personen übertragen worden sei, deren Name auf den Rechnungen gestanden habe, auf denen die geschuldete Mehrwertsteuer ausgewiesen worden sei.
- 38 Enteco Baltic wandte sich an ein polnisches Unternehmen, das Wirtschaftsinformationsdienste anbietet, um zusätzliche Auskünfte über die fraglichen Beförderungen zu erhalten, und ersuchte das Zollamt Vilnius, von den polnischen Steuerlagern Auskünfte einzuholen, die das genannte Unternehmen nicht erhalten konnte. Diesem Ersuchen wurde nicht stattgegeben.

- 39 Das Zollamt Vilnius stellte in einem Untersuchungsbericht vom 25. November 2015 fest, dass Enteco Baltic die Einfuhr der Treibstoffe aus Weißrussland unzutreffend für mehrwertsteuerbefreit gehalten habe. Infolgedessen verlangte es von dieser die Zahlung von 3 220 822 Euro Mehrwertsteuer zuzüglich Bußgelder und Verzugszinsen.
- 40 Der nationale Zolldienst bestätigte diese Aufforderung durch Bescheid vom 16. März 2016.
- 41 Enteco Baltic erhob gegen diesen Bescheid des nationalen Zolldienstes Beschwerde bei der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung, Litauen). Diese verwies die Beschwerde durch Entscheidung vom 1. Juni 2016 an den nationalen Zolldienst zurück.
- 42 Sowohl Enteco Baltic als auch der nationale Zolldienst haben das vorliegende Gericht angerufen und namentlich die Aufhebung der Entscheidung der Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung beantragt.
- 43 Unter diesen Umständen hat das Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Ist Art. 143 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats die Anwendung der in Art. 143 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung nicht allein deshalb ablehnen darf, weil die betreffenden Gegenstände zum Zeitpunkt der Einfuhr dazu bestimmt waren, an einen Mehrwertsteuerpflichtigen geliefert zu werden, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer daher in der Einfuhranmeldung angegeben war, später jedoch nach einer Änderung der Umstände zu einem anderen Steuerpflichtigen (Mehrwertsteuerpflichtigen) befördert wurden, wobei die Behörden vollständig über die Identität des tatsächlichen Käufers informiert wurden?
 2. Kann Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles dahin ausgelegt werden, dass Dokumente, die unwiderlegt bestätigen, dass die Gegenstände aus einem Steuerlager im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats in ein Steuerlager in einem anderen Mitgliedstaat verbracht wurden (Frachtbriefe [in elektronischer Form, im Folgenden: e-VD-Frachtbriefe] und eEB-Empfangsbekanntnis), einen ausreichenden Nachweis für die tatsächliche Ausfuhr der Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat erbringen?
 3. Ist Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass es der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats untersagt, die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung abzulehnen, wenn das Recht, über die Gegenstände zu verfügen, nicht unmittelbar auf den Erwerber, sondern auf von ihm benannte Personen (Beförderungsunternehmen oder Steuerlager) übertragen wurde?
 4. Steht eine Verwaltungspraxis im Widerspruch zu den Grundsätzen der Neutralität der Mehrwertsteuer und des Vertrauensschutzes, wonach der Begriff der Übertragung der Verfügungsmacht und die Anforderungen an den Nachweis dieser Übertragung unterschiedlich ausgelegt werden, je nachdem, ob Art. 167 oder Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar ist?
 5. Gilt der Grundsatz des guten Glaubens bei der Erhebung der Mehrwertsteuer auch für das Recht auf Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer (nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie) in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens, d. h. wenn die Zollverwaltung einem Steuerpflichtigen das Recht auf Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer mit der Begründung versagt, dass die Voraussetzungen der Weiterlieferung der betreffenden Gegenstände innerhalb der Union (Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie) nicht erfüllt seien?

6. Ist Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er einer Verwaltungspraxis der Mitgliedstaaten entgegensteht, wonach die Annahme, dass erstens die Verfügungsmacht nicht auf einen bestimmten Vertragspartner übertragen wurde und zweitens dem Steuerpflichtigen eine etwaige Mehrwertsteuerhinterziehung seines Vertragspartners bekannt war oder hätte bekannt sein müssen, darauf beruht, dass der Steuerpflichtige mit seinen Vertragspartnern in elektronischer Form kommunizierte und die Steuerprüfung durch die Verwaltung ergab, dass seine Vertragspartner unter den angegebenen Geschäftsadressen nicht auffindbar waren und keine Mehrwertsteuer für die mit ihm getätigten Umsätze erklärt hatten?
7. Ist Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass, obwohl es dem Steuerpflichtigen obliegt, das Recht auf eine Steuerbefreiung darzutun, dies nicht bedeutet, dass die zuständigen Behörden bei der Prüfung der Frage der Übertragung der Verfügungsmacht nicht verpflichtet wären, Auskünfte einzuholen, die nur Behörden erteilt werden?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 44 Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 143 Abs. 1 Buchst. d und Art. 143 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht allein deshalb ablehnen dürfen, weil infolge einer nach der Einfuhr eingetretenen Änderung der Umstände die in Rede stehenden Waren an einen anderen Steuerpflichtigen als den geliefert wurden, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer auf der Einfuhranmeldung angegeben war, obwohl der Importeur den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats sämtliche Informationen über die Identität des neuen Erwerbers mitgeteilt hat.
- 45 Vorab ist festzustellen, dass, wie in Rn. 6 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, die Frist für die Umsetzung der Richtlinie 2009/69, mit der Art. 143 der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer ursprünglichen Fassung ein Abs. 2 hinzugefügt wurde, am 1. Januar 2011 abgelaufen ist. Demnach gilt diese Bestimmung erst ab diesem Zeitpunkt.
- 46 Erstens geht aus Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie hervor, dass die Mitgliedstaaten die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, von der Steuer befreien, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Art. 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Art. 138 befreit ist.
- 47 Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ist somit davon abhängig, dass der Importeur anschließend eine innergemeinschaftliche Lieferung durchführt, die selbst nach Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerbefreit ist, und hängt demnach von der Beachtung der in diesem Artikel festgelegten materiellen Voraussetzungen ab, wie der Generalanwalt in den Nrn. 42, 50 und 68 seiner Schlussanträge ausgeführt hat.
- 48 Weder Art. 138 noch Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie sehen hingegen eine Pflicht für den Importeur vor, die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers, der an der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Transaktion beteiligt ist, anzugeben.
- 49 Vor der durch die Richtlinie 2009/69 erfolgten Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer ursprünglichen Fassung konnte eine solche Pflicht vom nationalen Recht – wie vom litauischen im Ausgangsverfahren – vorgesehen werden.

- 50 Da die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Vorschrift darüber enthält, sind die Mitgliedstaaten nämlich dafür zuständig, gemäß Art. 131 dieser Richtlinie die Bedingungen festzulegen, unter denen sie Einfuhren, auf die eine innergemeinschaftliche Lieferung folgt, von der Steuer befreien, um eine korrekte und einfache Anwendung der von dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung bei der Einfuhr zu gewährleisten und um Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch zu verhindern. Die Mitgliedstaaten müssen jedoch bei der Ausübung ihrer Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Unionsrechtsordnung sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. September 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 9. Oktober 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 27, sowie vom 9. Februar 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 33).
- 51 Hierzu hat der Gerichtshof im Kontext der in Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Befreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten, da diese Befreiung von der Beachtung der in dieser Bestimmung abschließend genannten materiellen Voraussetzungen abhängt, zu denen nicht die Pflicht des Erwerbers gehört, über eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu verfügen, es grundsätzlich nicht deshalb ablehnen dürfen, diese Befreiung zu gewähren, weil ein gegebenenfalls vom nationalen Recht eines Mitgliedstaats vorgesehenes formelles Erfordernis wie die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers nicht beachtet wurde (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Februar 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 29 und 32).
- 52 Dieselben Erwägungen gelten, wenn ein Mitgliedstaat gemäß Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsieht, dass die in Art. 143 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie vorgesehene Befreiung bei der Einfuhr davon abhängt, dass der Importeur die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitteilt.
- 53 Zweitens sieht Art. 143 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, der sich aus den von der Richtlinie 2009/69 bewirkten Änderungen ergibt, nunmehr vor, dass der Importeur, um in den Genuss der in Abs. 1 Buchst. d dieses Artikels vorgesehenen Befreiung bei der Einfuhr zu kommen, bei der Einfuhr die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitteilen muss.
- 54 Zwar könnte diese Bestimmung in Anbetracht ihres Wortlauts dahin ausgelegt werden, dass die Befreiung bei der Einfuhr zu verweigern ist, wenn der Importeur, nachdem er eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines Erwerbers mitgeteilt hat, die betreffenden Waren an einen anderen Erwerber liefert. Eine solche Auslegung liefe aber der allgemeinen Systematik von Art. 143 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und ihrem Kontext zuwider.
- 55 Zum einen geht nämlich aus den Erwägungsgründen 3 bis 5 der Richtlinie 2009/69 hervor, dass Art. 143 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mindestvoraussetzungen für die Anwendung der Befreiung von der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr, die er vorsieht, aufzählt. Die Hinzufügung dieser Voraussetzungen in der Mehrwertsteuerrichtlinie war durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, eine missbräuchliche und betrügerische Nutzung des Systems der Mehrwertsteuerbefreiung durch Wirtschaftsteilnehmer zu vermeiden, die aus den Unterschieden bei den früher von den Mitgliedstaaten festgelegten Voraussetzungen für die Gewährung der Befreiung bei der Einfuhr einen Nutzen ziehen. Daraus folgt, dass die infolge der Änderung durch die Richtlinie 2009/69 in Art. 143 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Pflicht des Importeurs, die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers anzugeben, nicht als eine materielle Voraussetzung für die Befreiung angesehen werden kann, sondern nur darauf abzielt, Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten bei der Anwendung der Befreiung zu beseitigen.
- 56 Dies gilt umso mehr, als mit der Richtlinie 2009/69 Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie, der für die Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung auf die in Art. 138 dieser Richtlinie festgelegten materiellen Voraussetzungen verweist, nicht geändert wurde.

- 57 Zum anderen ist in Anbetracht der Ausführungen des Generalanwalts in den Nrn. 67 bis 71 seiner Schlussanträge hinzuzufügen, dass eine gegenteilige Auslegung dieser Bestimmung damit unvereinbar wäre, die Befreiung bei der Einfuhr von der Einhaltung der Voraussetzungen für die Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung abhängig zu machen, und das System dieser Befreiungen inkohärent machen würde, da diese letztgenannten Voraussetzungen – insbesondere Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie – durch die Richtlinie 2009/69 nicht geändert wurden.
- 58 Daher darf sowohl unter der Geltung der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer ursprünglichen Fassung als auch unter der Geltung der Mehrwertsteuerrichtlinie die Befreiung bei der Einfuhr grundsätzlich nicht allein deshalb abgelehnt werden, weil die Waren an einen anderen Erwerber als den, dessen Nummer zum Zeitpunkt der Einfuhr angegeben wurde, geliefert wurden, sofern dargetan wird, dass auf die Einfuhr tatsächlich eine innergemeinschaftliche Lieferung folgt, die die in Art. 138 Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen materiellen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt, und dass der Importeur die zuständige Behörde immer ordnungsgemäß über Änderungen der Identität der Erwerber informiert hat.
- 59 Anders verhielte es sich nur, wenn sich der Importeur vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, oder wenn der Verstoß gegen eine formelle Anforderung den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Oktober 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 39, 43, 44 und 46, sowie vom 9. Februar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 36 bis 39 und 42).
- 60 Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten, um die Nichtbefolgung formeller Anforderungen zu ahnden, andere Sanktionen als die Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung, etwa die Auferlegung einer Geldbuße oder einer finanziellen Sanktion, die in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes steht, vorsehen können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. April 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, Rn. 52).
- 61 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 143 Abs. 1 Buchst. d und Art. 143 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht allein deshalb ablehnen dürfen, weil infolge einer nach der Einfuhr eingetretenen Änderung der Umstände die in Rede stehenden Waren an einen anderen Steuerpflichtigen als den geliefert wurden, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer auf der Einfuhranmeldung angegeben war, obwohl der Importeur den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats sämtliche Informationen über die Identität des neuen Erwerbers mitgeteilt hat, sofern nachgewiesen wird, dass die materiellen Voraussetzungen der Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung tatsächlich erfüllt sind.

Zur zweiten Frage

- 62 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 143 Abs. 1 Buchst. d in Verbindung mit Art. 138 und Art. 143 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass Dokumente wie CMR- und e-VD-Frachtbriefe und eEB-Empfangsbekanntnisse, die die Beförderung von Gegenständen aus einem Steuerlager im Einfuhrmitgliedstaat nicht an den Erwerber, sondern in ein Steuerlager in einem anderen Mitgliedstaat bestätigen, als ausreichende Beweise für die Versendung oder Beförderung der Gegenstände im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden können.
- 63 Es ist darauf hinzuweisen, dass Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie die Befreiung der Einfuhren von Gegenständen vorsieht, auf die innergemeinschaftliche Lieferungen folgen, die selbst gemäß Art. 138 Abs. 1 dieser Richtlinie befreit sind.

- 64 Zum einen geht aus Art. 143 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, deren Bestimmungen sich aus den Änderungen durch die Richtlinie 2009/69 ergeben, hervor, dass die Befreiung bei der Einfuhr nur anwendbar ist, wenn der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den Nachweis erbringt, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert zu werden.
- 65 Vor diesen Änderungen oblag es allein den Mitgliedstaaten, die Bedingungen vorzusehen, von denen die in Art. 143 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer für die Einfuhr von Gegenständen abhing.
- 66 Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands nach Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erst dann anwendbar ist, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Verkäufer nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (Urteile vom 6. September 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 9. Februar 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 25).
- 67 Derjenige, der das Recht auf eine Befreiung von der Mehrwertsteuer beansprucht, d. h. der Lieferant von Gegenständen, muss den Beweis erbringen, dass die in Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind (Urteil vom 27. September 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, Rn. 26). Unter Umständen, unter denen das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, auf den Erwerber im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats des Beginns der Versendung oder Beförderung übertragen wird und dieser Erwerber den Gegenstand nach Orten außerhalb des Hoheitsgebiets dieses Mitgliedstaats versendet oder befördert, hängt jedoch der Nachweis, den der Lieferant gegenüber den Steuerbehörden führen kann, wesentlich von Angaben ab, die er zu diesem Zweck vom Erwerber erhält (Urteile vom 16. Dezember 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 37, sowie vom 14. Juni 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, Rn. 66).
- 68 Des Weiteren geht aus Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Voraussetzung hinsichtlich der Versendung oder Beförderung der betreffenden Gegenstände erfüllt ist, wenn die Gegenstände das Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats des Beginns der Versendung oder Beförderung tatsächlich verlassen haben, um in den Bestimmungsmittgliedstaat übertragen zu werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2007, *Teleos u. a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 27 und 33).
- 69 Aus dem Vorstehenden folgt, dass der Importeur, um in den Genuss der in Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Befreiung bei der Einfuhr zu kommen, den Behörden des Einfuhrmitgliedstaats u. a. den Beweis erbringen muss, dass zum einen im Zeitpunkt der Einfuhr die fraglichen Gegenstände dazu bestimmt sind, in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert zu werden, und zum anderen, dass im Rahmen der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung diese Gegenstände Gegenstand einer solchen Versendung oder Beförderung waren.
- 70 Hierfür genügt es, dass der Importeur dartut, dass die fraglichen Gegenstände dazu bestimmt sind, versandt oder befördert zu werden, und anschließend tatsächlich in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert wurden, ohne dass es notwendig wäre, darzutun, dass sie genau an die Adresse des Erwerbers dieser Gegenstände versandt oder befördert wurden.

- 71 Im vorliegenden Fall stellt sich das vorlegende Gericht insbesondere Fragen zum Beweiswert der CMR- und e-VD-Frachtbriefe sowie der eEB-Empfangsbekanntnisse. Zwar ist es Sache des vorlegenden Gerichts, die Beweiskraft der im Ausgangsrechtsstreit vorgelegten Beweise zu bewerten, der Gerichtshof kann ihm jedoch alle Auslegungshinweise zum Unionsrecht geben, die ihm von Nutzen sein können.
- 72 Was zunächst die e-VD-Frachtbriefe betrifft, ist auf die Bestimmungen des Unionsrechts über das elektronische Verwaltungsdokument, das die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren – wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die diesen Steuern unterliegen – unter Steueraussetzung begleitet (im Folgenden: e-VD-Dokument), Bezug zu nehmen.
- 73 Zum einen geht aus Art. 21 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 und Art. 3 in Verbindung mit der Tabelle 1 in Anhang I der Verordnung Nr. 684/2009 hervor, dass nicht früher als sieben Tage vor dem Datum der Versendung der betreffenden verbrauchsteuerpflichtigen Waren der Versender den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats einen Entwurf des e-VD-Dokuments übermittelt, der u. a. Informationen zu den in Rede stehenden Wirtschaftsteilnehmern, und zwar dem Versender und dem Empfänger, zum Versendungs- und Bestimmungsort, zu den versandten Gegenständen und zur für diese Gegenstände ausgestellten Rechnung sowie zur Beförderung dieser Waren enthält. Die in diesem Entwurf enthaltenen Daten werden von den genannten Behörden gemäß Art. 21 Abs. 3 dieser Richtlinie geprüft.
- 74 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 122 und 124 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist davon auszugehen, dass ein solcher Entwurf eines e-VD-Dokuments, wenn es ordnungsgemäß ausgefüllt und im Zeitpunkt der Einfuhr vorgelegt wird, ein Beweismittel dafür darstellen kann, dass der fragliche Gegenstand zu diesem Zeitpunkt dazu bestimmt ist, im Sinne von Art. 143 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert zu werden.
- 75 Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass der Empfänger gemäß Art. 24 der Richtlinie 2008/118 beim Empfang verbrauchsteuerpflichtiger Waren den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Meldung über den Eingang der Waren übermittelt und diese Behörden die Eingangsmeldung an den Versender weiterleiten. Hierzu geht aus Art. 7 in Verbindung mit Anhang I Tabelle 6 der Verordnung Nr. 684/2009 hervor, dass diese Eingangsmeldung u. a. einen Verweis auf das einschlägige e-VD-Dokument enthält.
- 76 Es ist davon auszugehen, wie der Generalanwalt in Nr. 126 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, dass eine solche Eingangsmeldung als Nachweis dafür geeignet ist, dass der fragliche Gegenstand tatsächlich das Hoheitsgebiet des Abgangsmitgliedstaats verlassen hat und im Sinne von Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach einem anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert wurde.
- 77 Was sodann die eEB-Empfangsbekanntnisse betrifft, geht aus den Akten hervor, dass sie nach der Versendung oder Beförderung der Gegenstände erstellt werden. Da diese Empfangsbekanntnisse im Zeitpunkt der Einfuhr noch nicht existieren, können sie nicht als Nachweis dafür dienen, dass die fraglichen Gegenstände zu diesem Zeitpunkt dazu bestimmt sind, im Sinne von Art. 143 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert zu werden. Sie können hingegen für den Beweis berücksichtigt werden, dass diese Gegenstände tatsächlich im Sinne von Art. 138 Abs. 1 dieser Richtlinie versandt oder befördert wurden.
- 78 Was schließlich die CMR-Frachtbriefe betrifft, ist festzustellen, dass sie vor der Versendung oder Beförderung in den Bestimmungsmitgliedstaat erstellt werden und auf ihnen u. a. der Abgangsort, der Erwerber, der Empfangsort und die Transportfahrzeuge vermerkt werden. Mit ihnen kann daher dargetan werden, dass die fraglichen Gegenstände dazu bestimmt sind, in diesen Mitgliedstaat versandt oder befördert zu werden, und sie können im Rahmen von Art. 143 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie berücksichtigt werden, soweit sie im Zeitpunkt der Einfuhr vorgelegt

wurden. Sie können auch im Rahmen von Art. 138 Abs. 1 dieser Richtlinie berücksichtigt werden, und zwar erst recht, wenn sie am Ende der Versendung oder des Transports eine Empfangsbestätigung tragen.

- 79 Hierzu geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass sich die Parteien vor dem vorlegenden Gericht darüber streiten, ob die Befreiung bei der Einfuhr allein deshalb verweigert werden durfte, weil die von Enteco Baltic erstellten CMR-Frachtbriefe keine Empfangsbestätigung aufwiesen oder einen Eintragungsvermerk der polnischen Steuerlager trugen. Es ist jedoch festzustellen, dass diese Begründung für sich allein genommen nicht zur Ablehnung der Befreiung führen kann, wenn die anderen von dieser Gesellschaft vorgelegten Beweise geeignet sind, zum einen darzutun, dass die fraglichen Gegenstände zum Zeitpunkt der Einfuhr dazu bestimmt waren, in einen anderen als den Einfuhrmitgliedstaat versandt oder befördert zu werden, und zum anderen diese Gegenstände bei der darauffolgenden Transaktion tatsächlich in diesen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert wurden.
- 80 Es ist daher Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht sämtlicher von Enteco Baltic vorgelegter Beweise zu überprüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind.
- 81 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 143 Abs. 1 Buchst. d in Verbindung mit Art. 138 und Art. 143 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass
- Dokumente, die die Beförderung von Gegenständen aus einem Steuerlager im Einfuhrmitgliedstaat nicht an den Erwerber, sondern in ein Steuerlager in einem anderen Mitgliedstaat bestätigen, als ausreichende Beweise für die Versendung oder Beförderung dieser Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat angesehen werden können;
 - Dokumente wie CMR-Frachtbriefe und e-VD-Dokumente berücksichtigt werden können, um darzutun, dass die fraglichen Gegenstände zum Zeitpunkt der Einfuhr in einen Mitgliedstaat dazu bestimmt sind, gemäß Art. 143 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert zu werden, sofern diese Dokumente zu diesem Zeitpunkt vorgelegt werden und alle notwendigen Angaben enthalten. Diese Dokumente sind ebenso wie die eEB-Empfangsbekanntnisse und die am Ende einer Beförderung verbrauchersteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung ausgestellte Eingangsmeldung geeignet, darzutun, dass diese Gegenstände tatsächlich gemäß Art. 138 Abs. 1 dieser Richtlinie nach einem anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert wurden.

Zur dritten und zur vierten Frage

- 82 Mit seiner dritten und seiner vierten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Behörden eines Mitgliedstaats einem Importeur das in dieser Bestimmung vorgesehene Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer für die Einfuhren von Gegenständen, die er in diesen Mitgliedstaat vorgenommen hat und auf die eine innergemeinschaftliche Lieferung folgte, nicht verweigern dürfen, wenn diese Gegenstände nicht unmittelbar dem Erwerber übergeben wurden, sondern von Transportunternehmen und Steuerlagern, die dieser benannt hat, übernommen wurden, und ob der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie in diesem Kontext genauso zu verstehen ist wie in dem von Art. 167 dieser Richtlinie.
- 83 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die in Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung bei der Einfuhr von der nachfolgenden Durchführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die selbst nach Art. 138 Abs. 1 dieser Richtlinie befreit ist, abhängt.

- 84 Wie jede Lieferung von Gegenständen, wie sie in Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert wird, verlangt eine innergemeinschaftliche Lieferung die Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 32).
- 85 Nach ständiger Rechtsprechung erhält der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie eine dem Unionsrecht eigene autonome und einheitliche Auslegung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, Rn. 22). Gemäß dem Ziel der Mehrwertsteuerrichtlinie, die u. a. zum Ziel hat, das Mehrwertsteuersystem auf eine einheitliche Definition der steuerbaren Umsätze zu gründen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 8, sowie vom 11. Mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, Rn. 25), muss dieser Begriff im Rahmen dieser Richtlinie eine einheitliche Bedeutung haben. Demzufolge darf er im Rahmen der Befreiung bei der Einfuhr und des in Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Rechts auf Vorsteuerabzug nicht unterschiedlich ausgelegt werden.
- 86 Aus der Rechtsprechung geht ebenfalls hervor, dass sich der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei erfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (Urteil vom 3. Juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 87 Die Übertragung der Befugnis, über einen körperlichen Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, verlangt weder, dass die Partei, der dieser Gegenstand übertragen wird, physisch über ihn verfügt, noch, dass der Gegenstand physisch zu ihr befördert wird und/oder physisch von ihr empfangen wird (Beschluss vom 15. Juli 2015, Itales, C-123/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:511, Rn. 36).
- 88 Fehlt es hingegen an der Übertragung der Befugnis, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, können weder die Übertragung der Gegenstände mit dem Ziel ihres bloßen Besitzes (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Juli 2005, British American Tobacco und Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, Rn. 36) noch die Tatsache, dass der Beförderer die betreffenden Gegenstände für andere Wirtschaftsteilnehmer körperlich von einem Ort zu einem anderen verbringt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, Rn. 25), unter den Begriff „Lieferung von Gegenständen“ fallen.
- 89 Was den Ausgangsrechtsstreit betrifft, ist für die Frage, ob die zwischen dem Importeur und den Erwerbern nach der Einfuhr getätigten Umsätze als „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie zu qualifizieren sind, wie aus den Nrn. 95 bis 97 der Schlussanträge des Generalanwalts hervorgeht, zu prüfen, ob die Befugnis, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, von Enteco Baltic auf die Beförderer und die Steuerlager übertragen wurde oder ob diese nur eine Vermittlerrolle bei der Beförderung und der Lagerung gespielt haben, ohne dass ihnen diese Befugnis übertragen wurde. In diesem letztgenannten Fall und sofern diese Befugnis tatsächlich von Enteco Baltic auf die Erwerber übertragen wurde, wie es das Vorabentscheidungsersuchen anzudeuten scheint, sind diese Umsätze als „Lieferung von Gegenständen“ einzustufen.
- 90 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht aller tatsächlichen Umstände, über die es verfügt, zu prüfen, ob dies in dem vor ihm anhängigen Rechtsstreit der Fall ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 13, sowie vom 18. Juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, Rn. 34).

- 91 Wenn sich am Ende dieser Prüfung herausstellt, dass Enteco Baltic die Befugnis, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf die Erwerber übertragen hat, und sofern die anderen Voraussetzungen für die Befreiung bei der Einfuhr erfüllt sind, darf Enteco Baltic die Befreiung bei der Einfuhr nicht verweigert werden.
- 92 Nach alledem ist auf die dritte und die vierte Frage zu antworten, dass Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Behörden eines Mitgliedstaats einem Importeur das in dieser Bestimmung vorgesehene Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer für die Einfuhren von Gegenständen, die er in diesen Mitgliedstaat vorgenommen hat und auf die eine innergemeinschaftliche Lieferung folgte, nicht mit der Begründung verweigern dürfen, dass diese Gegenstände nicht unmittelbar dem Erwerber übergeben wurden, sondern von Transportunternehmen und Steuerlagern, die dieser benannt hat, übernommen wurden, wenn die Befugnis, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, vom Importeur auf den Erwerber übertragen wurde. In diesem Rahmen ist der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie genauso auszulegen wie im Kontext von Art. 167 dieser Richtlinie.

Zur fünften und zur sechsten Frage

- 93 Mit seiner fünften und seiner sechsten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer Verwaltungspraxis entgegensteht, wonach unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung bei der Einfuhr dem gutgläubigen Importeur versagt wird, wenn die Voraussetzungen für die Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung wegen einer vom Erwerber begangenen Steuerhinterziehung nicht erfüllt sind.
- 94 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht gegen das Unionsrecht verstößt, von einem Wirtschaftsteilnehmer zu fordern, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Falls der betreffende Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers in Zusammenhang stand, und nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um diese zu verhindern, muss ihm das Recht auf Steuerbefreiung versagt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 48 und 54 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 95 Es ist Sache des vorliegenden Gerichts, auf der Grundlage einer umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens zu prüfen, ob Enteco Baltic in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die von ihr vernünftigerweise verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass sie sich aufgrund der getätigten Einfuhren und Lieferungen nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 53). Der Gerichtshof kann ihm jedoch alle Auslegungshinweise zum Unionsrecht geben, die ihm von Nutzen sein können (Urteil vom 14. Juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, Rn. 72).
- 96 Im vorliegenden Fall enthalten die dem Gerichtshof vorliegenden Akten keine Anhaltspunkte für die Feststellung, ob Enteco Baltic nachweislich mit der erforderlichen Sorgfalt gehandelt hat oder nicht. Insoweit ist jedoch klarzustellen, wie der Generalanwalt in den Nrn. 102 bis 104 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, dass der Umstand, dass der Importeur mit seinen Kunden elektronisch kommuniziert hat, weder einen fehlenden guten Glauben oder eine Fahrlässigkeit seinerseits darstellen kann noch die Vermutung gestattet, dass Enteco Baltic wusste oder hätte wissen müssen, dass sie sich an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat.

- 97 Falls das vorliegende Gericht feststellen sollte, dass Enteco Baltic gutgläubig gehandelt hat und alle Maßnahmen ergriffen hat, die von ihr vernünftigerweise verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass sie sich aufgrund der getätigten Einfuhren und Lieferungen nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung der Grundsatz der Rechtssicherheit es einem Mitgliedstaat, der die vom Verkäufer als Nachweise für den Anspruch auf Steuerbefreiung einer Lieferung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, verwehrt, diesen Verkäufer später wegen einer vom Erwerber begangenen Steuerhinterziehung, von der der Verkäufer weder Kenntnis hatte noch haben konnte, zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer zu verpflichten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. September 2007, *Teleos u. a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 50, sowie vom 14. Juni 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, Rn. 75).
- 98 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht nicht hervor, dass diese Voraussetzungen in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Situation erfüllt sind. Insoweit ist den Akten zwar zu entnehmen, dass die Inspektion auf der Grundlage der von Enteco Baltic vorgelegten Beweise zu dem Ergebnis kam, dass die Voraussetzungen für die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen erfüllt seien und dass Enteco Baltic keine Fahrlässigkeit vorgeworfen werden könne. Es ist jedoch hervorzuheben, dass die von der Inspektion vorgenommene Prüfung, die jedenfalls nur einige der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze betraf, das Zollamt Vilnius nicht daran hinderte, bei einer erneuten Kontrolle innerhalb der geltenden Fristen zu prüfen, ob Enteco Baltic in Bezug auf sämtliche in Rede stehenden Umsätze von einer etwaigen vom Erwerber begangenen Steuerhinterziehung weder Kenntnis hatte noch Kenntnis haben konnte.
- 99 Die Auslegung des Grundsatzes der Rechtssicherheit im Licht der Erwägungen in den Rn. 97 und 98 des vorliegenden Urteils wird nicht durch das Vorbringen der litauischen Regierung und der Kommission in der mündlichen Verhandlung in Frage gestellt, wonach die von der Inspektion bzw. dem Zollamt Vilnius durchgeführten Kontrollen unterschiedliche Gegenstände betroffen hätten, weil die Inspektion die Beachtung der in Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen geprüft habe und das Zollamt Vilnius die Beachtung der in Art. 143 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen. Die Befreiung bei der Einfuhr nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie hängt nämlich von der Erfüllung der Voraussetzungen für die Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 138 Abs. 1 dieser Richtlinie ab. Gemäß den Angaben in der Vorlageentscheidung betraf die Entscheidung des Zollamts Vilnius jedoch gerade die Voraussetzungen der letztgenannten Bestimmung.
- 100 Im Licht der vorstehenden Erwägungen ist auf die fünfte und die sechste Frage zu antworten, dass Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer Verwaltungspraxis entgegensteht, wonach unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits das Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer dem gutgläubigen Importeur versagt wird, wenn die Voraussetzungen für die Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung wegen einer vom Erwerber begangenen Steuerhinterziehung nicht erfüllt sind, es sei denn, dass der Importeur nachweislich wusste oder hätte wissen müssen, dass der Umsatz im Zusammenhang mit einer vom Erwerber begangenen Steuerhinterziehung stand, und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine Beteiligung an dieser Steuerhinterziehung zu verhindern. Aufgrund der bloßen Tatsache, dass der Importeur und der Erwerber elektronische Kommunikationsmittel benutzt haben, kann nicht vermutet werden, dass der Importeur wusste oder wissen konnte, dass er sich an einer solchen Steuerhinterziehung beteiligte.

Zur siebten Frage

- 101 Mit seiner siebten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die zuständigen nationalen Behörden, wenn sie die Übertragung der Befugnis prüfen, wie ein Eigentümer über Gegenstände zu verfügen, verpflichtet sind, Auskünfte einzuholen, die nur Behörden erteilt werden.
- 102 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass es entsprechend der in Rn. 67 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung und auch den Ausführungen des vorlegenden Gerichts Sache des Importeurs ist, nachzuweisen, dass die in Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Voraussetzungen für die Befreiung bei der Einfuhr erfüllt sind. Daher muss er u. a. nachweisen, dass die Befugnis, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übertragen wurde.
- 103 Außerdem geht im Kontext der innergemeinschaftlichen Umsätze aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass, wenn der Lieferant nicht in der Lage ist, die Beweise vorzulegen, die für den Nachweis erforderlich sind, dass die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind, die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem die Versendung oder Beförderung von Gegenständen begann, nicht verpflichtet sind, auf der Grundlage der Bestimmungen der Verordnung Nr. 1798/2003 über das System des Informationsaustauschs zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten von den Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats Auskünfte zu verlangen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. April 2010, *X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217, Rn. 37, sowie entsprechend Urteil vom 27. September 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, Rn. 28, 34 und 38).
- 104 Diese Auslegung ist auf die Verordnung Nr. 904/2010 übertragbar, die gemäß ihrem Art. 62 Abs. 2 seit dem 1. Januar 2012 anwendbar ist und mit der gemäß ihrem Art. 61 Abs. 1 die Verordnung Nr. 1798/2003 ab diesem Zeitpunkt aufgehoben wird.
- 105 Wie insbesondere aus den Erwägungsgründen 3, 4 und 7 der Verordnung Nr. 904/2010 hervorgeht, hat diese nämlich zum Ziel, Mehrwertsteuerbetrug und Steuerumgehung zu bekämpfen und zur ordnungsgemäßen Anwendung der Mehrwertsteuer beizutragen. Zu diesem Zweck werden in dieser Verordnung gemäß ihrem Art. 1 Abs. 1 Unterabs. 2 Regeln und Verfahren festgelegt, nach denen die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten untereinander zusammenarbeiten und Informationen austauschen, die für die korrekte Festsetzung der Mehrwertsteuer, die Kontrolle der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuer insbesondere auf grenzüberschreitende Umsätze sowie die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs geeignet sind. Insbesondere sieht Art. 7 Abs. 1 dieser Verordnung zu diesem Zweck vor, dass auf Antrag einer nationalen Behörde die ersuchte Behörde alle Auskünfte erteilt, die für die korrekte Festsetzung der Mehrwertsteuer geeignet sind. Art. 54 Abs. 1 der Verordnung Nr. 904/2010 sieht Beschränkungen dieses Informationsaustauschs zwischen den nationalen Behörden vor, die nicht verpflichtet sind, die verlangten Auskünfte unter allen Umständen zu erteilen. Da es in dieser Verordnung keine ausdrückliche Bestimmung darüber gibt, räumt diese daher einem Steuerpflichtigen kein spezifisches Recht auf die Weitergabe von Informationen ein, falls er nicht selbst in der Lage ist, die Beweise vorzulegen, die geeignet sind, sein Recht auf eine Mehrwertsteuerbefreiung zu rechtfertigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, Rn. 30 bis 34).
- 106 Nach alledem ist auf die siebte Frage zu antworten, dass Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die zuständigen nationalen Behörden, wenn sie die Übertragung der Befugnis prüfen, wie ein Eigentümer über Gegenstände zu verfügen, nicht verpflichtet sind, Auskünfte einzuholen, die nur Behörden erteilt werden.

Kosten

¹⁰⁷ Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d und Art. 143 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht allein deshalb ablehnen dürfen, weil infolge einer nach der Einfuhr eingetretenen Änderung der Umstände die in Rede stehenden Waren an einen anderen Steuerpflichtigen als den geliefert wurden, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer auf der Einfuhranmeldung angegeben war, obwohl der Importeur den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats sämtliche Informationen über die Identität des neuen Erwerbers mitgeteilt hat, sofern nachgewiesen wird, dass die materiellen Voraussetzungen der Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung tatsächlich erfüllt sind.
2. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d in Verbindung mit Art. 138 und Art. 143 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/69 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass
 - Dokumente, die die Beförderung von Gegenständen aus einem Steuerlager im Einfuhrmitgliedstaat nicht an den Erwerber, sondern in ein Steuerlager in einem anderen Mitgliedstaat bestätigen, als ausreichende Beweise für die Versendung oder Beförderung dieser Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat angesehen werden können;
 - Dokumente wie auf der Grundlage des am 19. Mai 1956 in Genf unterzeichneten Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr in der Fassung des Protokolls vom 5. Juli 1978 ausgestellte Beförderungsdokumente und elektronische Verwaltungsdokumente, die die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung begleiten, berücksichtigt werden können, um darzutun, dass die fraglichen Gegenstände zum Zeitpunkt der Einfuhr in einen Mitgliedstaat dazu bestimmt sind, gemäß Art. 143 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert zu werden, sofern diese Dokumente zu diesem Zeitpunkt vorgelegt werden und alle notwendigen Angaben enthalten. Diese Dokumente sind ebenso wie elektronische Bestätigungen der Lieferung der Gegenstände und die am Ende einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung ausgestellte Eingangsmeldung geeignet, darzutun, dass diese Gegenstände tatsächlich gemäß Art. 138 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung nach einem anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert wurden.
3. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/69 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Behörden eines Mitgliedstaats einem Importeur das in dieser Bestimmung vorgesehene Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer für die Einfuhren von Gegenständen, die er in diesen Mitgliedstaat vorgenommen hat und auf die eine innergemeinschaftliche Lieferung folgte, nicht mit der Begründung verweigern dürfen, dass diese Gegenstände nicht unmittelbar dem Erwerber übergeben wurden, sondern von Transportunternehmen und Steuerlagern, die dieser benannt hat, übernommen wurden, wenn die Befugnis, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu

verfügen, vom Importeur auf den Erwerber übertragen wurde. In diesem Rahmen ist der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie in geänderter Fassung genauso auszulegen wie im Kontext von Art. 167 dieser Richtlinie in geänderter Fassung.

- 4. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/69 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er einer Verwaltungspraxis entgegensteht, wonach unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits das Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer dem gutgläubigen Importeur versagt wird, wenn die Voraussetzungen für die Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung wegen einer vom Erwerber begangenen Steuerhinterziehung nicht erfüllt sind, es sei denn, dass der Importeur nachweislich wusste oder hätte wissen müssen, dass der Umsatz im Zusammenhang mit einer vom Erwerber begangenen Steuerhinterziehung stand, und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine Beteiligung an dieser Steuerhinterziehung zu verhindern. Aufgrund der bloßen Tatsache, dass der Importeur und der Erwerber elektronische Kommunikationsmittel benutzt haben, kann nicht vermutet werden, dass der Importeur wusste oder wissen konnte, dass er sich an einer solchen Steuerhinterziehung beteiligte.**
- 5. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/69 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die zuständigen nationalen Behörden, wenn sie die Übertragung der Befugnis prüfen, wie ein Eigentümer über Gegenstände zu verfügen, nicht verpflichtet sind, Auskünfte einzuholen, die nur Behörden erteilt werden.**

Unterschriften