



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

10. Juli 2019*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Recht auf Vorsteuerabzug – Art. 168 – Lieferkette – Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug aufgrund dieser Lieferkette – Verpflichtung der zuständigen Steuerbehörde, eine missbräuchliche Praxis nachzuweisen“

In der Rechtssache C-273/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Augstākā tiesa (Oberster Gerichtshof, Lettland) mit Entscheidung vom 13. April 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 20. April 2018, in dem Verfahren

SIA „Kuršu zeme“

gegen

Valsts ieņēmumu dienests

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Biltgen, des Richters C. G. Fernlund (Berichterstatter) und der Richterin L. S. Rossi,

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der lettischen Regierung, vertreten durch I. Kucina und V. Soņeca als Bevollmächtigte,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, O. Serdula und J. Vláčil als Bevollmächtigte,
- der estnischen Regierung, vertreten durch N. Grünberg als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch L. Aguilera Ruiz als Bevollmächtigten,

* Verfahrenssprache: Lettisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch N. Gossement und I. Rubene 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 Art. 168 Buchst. a 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 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SIA „Kuršu zeme“ und dem Valsts ieņēmumu dienests (Steuerverwaltung, Lettland) (im Folgenden: VID) wegen dessen Weigerung, dieser Gesellschaft ein Recht auf Abzug der von ihr beim Erwerb von Gegenständen an die SIA „KF Prema“ gezahlten Vorsteuer zu gewähren, da dieser Erwerb in Wirklichkeit nicht stattgefunden habe.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 In Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und b Ziff. i der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:
„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:
 - a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;
 - b) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt
 - i) durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt ...“
- 4 Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie lautet:
„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“
- 5 Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:
„Als ‚innergemeinschaftlicher‘ Erwerb von Gegenständen gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird.“
- 6 Art. 23 der Richtlinie sieht vor:
„Die Mitgliedstaaten treffen Maßnahmen, die sicherstellen, dass Umsätze als ‚innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen‘ eingestuft werden, die als ‚Lieferung von Gegenständen‘ eingestuft würden, wenn sie in ihrem Gebiet von einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, getätigt worden wären.“

7 Art. 32 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.“

8 Art. 40 der Richtlinie bestimmt:

„Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.“

9 Art. 68 der Richtlinie sieht vor:

„Der Steuertatbestand tritt zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen bewirkt wird.

Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als zu dem Zeitpunkt bewirkt, zu dem die Lieferung gleichartiger Gegenstände innerhalb des Mitgliedstaats als bewirkt gilt.“

10 Art. 69 der Richtlinie lautet:

„Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen tritt der Steueranspruch bei der Ausstellung der Rechnung, oder bei Ablauf der Frist nach Artikel 222 Absatz 1, wenn bis zu diesem Zeitpunkt keine Rechnung ausgestellt worden ist, ein.“

11 Art. 138 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„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 [Europäischen Union] versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.“

12 Art. 167 der Richtlinie lautet: „Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

13 In Art. 168 der Richtlinie heißt es:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...

c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird ...“

14 In Art. 193 der Richtlinie heißt es:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt ...“

15 Art. 200 der Richtlinie lautet:

„Die Mehrwertsteuer wird von der Person geschuldet, die einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen bewirkt.“

Lettisches Recht

16 Der Likums par pievienotās vērtības nodokli (Gesetz über die Umsatzsteuer) vom 9. März 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, Nr. 49) bestimmt in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG) in Art. 1 Nrn. 2 und 34:

„2. Als Lieferung von Gegenständen gilt ein Umsatz, bei dem einer anderen Person die Befähigung übertragen wird, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen.

...

34. Als innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen gilt der Erhalt von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat, die durch den Lieferanten, den Empfänger oder für ihre Rechnung aus dem anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden, im Inland.“

17 In Art. 2 Abs. 2 UStG heißt es:

„Folgende Umsätze unterliegen der Mehrwertsteuer, wenn sie im Inland und im Rahmen wirtschaftlicher Tätigkeiten bewirkt werden:

1. Lieferungen von Gegenständen gegen Entgelt, einschließlich des Eigenverbrauchs;

...“

18 In Art. 10 Abs. 1 Nrn. 1 und 7 UStG heißt es:

„Nur wer bei der Verwaltung als Steuerpflichtiger angemeldet ist, hat das Recht, die folgenden Beträge in seiner Steuererklärung von dem dem Fiskus geschuldeten Betrag als Vorsteuer abzuziehen:

1. die Steuerbeträge in Rechnungen, die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit erworbenen Gegenständen und erhaltenen Dienstleistungen sowohl für eigene steuerbare Umsätze als auch für Umsätze im Ausland, die steuerbar gewesen wären, wenn sie im Inland stattgefunden hätten, ausgestellt wurden;

...

7. die für innergemeinschaftlich erworbene Gegenstände für die Zwecke eigener steuerbarer Umsätze abgerechnete Steuerschuld.“

19 Art. 18 Abs. 1 UStG lautet:

„Besteuert werden folgende innergemeinschaftliche Umsätze:

1. die in Art. 2 Abs. 2 genannten Umsätze, wenn sie im Rahmen wirtschaftlicher Tätigkeiten bewirkt werden, und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen;

2. als innergemeinschaftlicher Erwerb gilt die Verbringung von Gegenständen einer Person aus einem anderen Mitgliedstaat ins Inland, damit sie im Inland ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten weiterführen kann;

...“

20 Art. 30 Abs. 1 Satz 1 UStG bestimmt:

„Ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände von einem anderen Steuerpflichtigen aus einem anderen Mitgliedstaat erhält, errechnet in Anwendung des gemäß Art. 5 Abs. 1 bzw. Abs. 3 für diesen Umsatz geltenden Steuersatzes den Steuerbetrag und führt ihn an den Fiskus ab.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

21 Kuršu zeme ist eine Gesellschaft mit Sitz in Lettland, die angab, von Februar bis Dezember 2012 Gegenstände von einer anderen Gesellschaft mit Sitz in Lettland, KF Prema, erworben zu haben, und für diese Umsätze einen Vorsteuerabzug geltend machte.

22 Bei einer Steuerprüfung stellte der VID fest, dass diese Erwerbe am Ende einer Kette aufeinanderfolgender Umsätze zwischen mehreren Gesellschaften getätigt worden seien. Die betreffenden Gegenstände seien nämlich zunächst von der UAB „Baltfisher“, einer Gesellschaft mit Sitz in Litauen, an zwei Gesellschaften mit Sitz in Lettland verkauft worden. Anschließend seien sie von diesen an eine weitere Gesellschaft mit Sitz in Lettland weiterverkauft worden, dann von ihr an KF Prema und von dieser schließlich an Kuršu zeme. Letztere habe selbst für den Transport der Gegenstände von Klaipėda (Litauen) zu ihrer Fabrik in Lettland gesorgt.

23 Da der VID keine logische Erklärung für diese Umsatzkette finden konnte, war er zum einen der Auffassung, dass die Zwischengesellschaften in Wirklichkeit keine Tätigkeit beim Erwerb der fraglichen Gegenstände ausgeübt hätten, und zum anderen, dass Kuršu zeme nicht habe verborgen bleiben können, dass diese Kette künstlicher Natur sei.

24 Der VID kam daher zu dem Ergebnis, dass Kuršu zeme die fraglichen Gegenstände in Wirklichkeit direkt von Baltfisher erworben habe, und stuft die fraglichen Erwerbe als „innergemeinschaftliche Erwerbe“ ein. Infolgedessen berichtigte er mit Bescheid vom 29. April 2014 die von Kuršu zeme abgegebenen Mehrwertsteuererklärungen, indem er den Wert der betreffenden Gegenstände in den Wert der aus anderen Mitgliedstaaten erlangten Gegenstände einbezog und die geschuldete Mehrwertsteuer erhöhte, wobei er die von Kuršu zeme gezahlte und geltend gemachte Vorsteuer entsprechend herabsetzte.

25 Kuršu zeme erhob gegen diesen Bescheid Klage bei der Administratīvā rajona tiesa (Bezirksverwaltungsgericht, Lettland), wobei sie vorbrachte, dass alle formalen und materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt gewesen seien. Ferner habe sie keinen Grund für Zweifel an KF Prema oder am Zweck der von ihr bewirkten Umsätze gehabt. Schließlich habe sie im Rahmen der mit KF Prema getätigten Umsätze keinen Steuervorteil erlangt.

- 26 Ihre Klage wurde abgewiesen. Daraufhin legte Kuršu zeme ein Rechtsmittel bei der Administratīvā apgabaltiesa (Regionales Verwaltungsgericht, Lettland) ein, die die Entscheidung der Administratīvā rajona tiesa (Bezirksverwaltungsgericht) bestätigte.
- 27 Kuršu zeme hat daher bei der Augstākā tiesa (Oberster Gerichtshof, Lettland) eine Kassationsbeschwerde eingelegt. Sie macht geltend, der VID, die Administratīvā rajona tiesa (Bezirksverwaltungsgericht) und die Administratīvā apgabaltiesa (Regionales Verwaltungsgericht) hätten festgestellt, dass sie an einer Kette künstlich geschaffener Umsätze zur Erlangung eines Steuervorteils beteiligt gewesen sei, ohne dabei anzugeben, welchen Steuervorteil sie oder die anderen an den fraglichen Umsätzen beteiligten Gesellschaften erhalten haben sollten. Selbst wenn sie die fraglichen Gegenstände unmittelbar von Baltfisher erworben hätte, wäre sie nach Art. 10 Abs. 7 UStG berechtigt gewesen, die beim Erwerb angefallene Vorsteuer abzuziehen, da ein „innergemeinschaftlicher Erwerb“ vorgelegen habe.
- 28 Das vorlegende Gericht führt aus, wenn ein Gegenstand nicht unmittelbar vom Aussteller der Rechnung erlangt werde, sei das nicht zwingend auf eine betrügerische Verschleierung des tatsächlichen Lieferanten zurückzuführen. Folglich lasse der Umstand, dass Kuršu zeme im Lager von Baltfisher die Sachherrschaft über die fraglichen Gegenstände erlangt habe, ohne diese tatsächlich vom Aussteller der sie betreffenden Rechnung, KF Prema, erhalten zu haben, für sich genommen nicht den Schluss zu, dass Kuršu zeme die Gegenstände nicht von KF Prema erworben habe und dass der Erwerbsvorgang zwischen Kuršu zeme und KF Prema fingiert und Teil eines Mehrwertsteuerbetrugs gewesen sei.
- 29 Das vorlegende Gericht wirft die Frage auf, ob festgestellt werden kann, dass missbräuchliche Praktiken vorliegen, ohne den ungerechtfertigten Steuervorteil zu ermitteln, den der Steuerpflichtige selbst oder die anderen an der fraglichen Umsatzkette beteiligten Personen erlangt haben sollen.
- 30 Unter diesen Umständen hat die Augstākā Tiesa (Oberster Gerichtshof, Lettland) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er einer Versagung des Vorsteuerabzugs entgegensteht, wenn sie ausschließlich auf die wissentliche Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Planung fingierter Umsätze gestützt wird, ohne dass dargelegt wird, wie durch das Ergebnis der konkreten Umsätze im Vergleich mit einer Situation, in der die Umsätze im Einklang mit den tatsächlichen Umständen angemeldet wurden, dem Fiskus ein Schaden entstanden ist, weil die Mehrwertsteuer nicht gezahlt oder ein unberechtigter Antrag auf ihre Erstattung gestellt wurde?

Zur Vorlagefrage

- 31 Da sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, dass das Ausgangsverfahren keinen Mehrwertsteuerbetrug betrifft, sondern eine möglicherweise missbräuchliche Praxis, ist die Frage des vorlegenden Gerichts so zu verstehen, dass es wissen möchte, ob Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass für die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug der Umstand, dass ein Erwerb von Gegenständen am Ende einer Kette von Verkaufsvorgängen unter Beteiligung mehrerer Personen stand und der Steuerpflichtige den Besitz an den betreffenden Gegenständen im Warenlager einer zu dieser Kette gehörenden Person erlangte und nicht von der in der Rechnung als Lieferantin angegebenen Person, für sich genommen ausreicht, um festzustellen, dass eine missbräuchliche Praxis des Steuerpflichtigen oder der anderen an dieser Kette beteiligten Personen vorliegt, oder ob zudem dargetan werden muss, worin der ungerechtfertigte Steuervorteil für den Steuerpflichtigen oder diese anderen Personen bestehen soll.

- 32 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Insoweit ist das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Insbesondere kann dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 Dies vorausgeschickt ist daran zu erinnern, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird. Eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht ist nämlich nicht erlaubt. Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (Urteil vom 13. Februar 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 35 Der Gerichtshof hat entschieden, dass für die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zwei Voraussetzungen vorliegen müssen, und zwar zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen in den einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen, dass aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 36 In diesem Kontext ist darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass ein Gegenstand nicht unmittelbar vom Rechnungsaussteller übergeben wurde, nicht notwendigerweise die Folge einer betrügerischen Verschleierung des tatsächlichen Lieferanten ist und eine missbräuchliche Praxis darstellt, sondern andere Gründe haben kann, u. a. das Vorliegen zweier aufeinanderfolgender Verkäufe derselben Gegenstände, die auf Anweisung unmittelbar vom ersten Verkäufer zum zweiten Erwerber befördert werden, so dass zwei aufeinanderfolgende Lieferungen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegen, aber nur eine tatsächliche Beförderung. Außerdem ist es nicht erforderlich, dass der erste Erwerber zum Zeitpunkt dieser Beförderung Eigentümer der betreffenden Gegenstände geworden ist, da eine Lieferung im Sinne dieser Bestimmung nicht voraussetzt, dass das Eigentum am Gegenstand übergeht (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 6. Februar 2014, Jagiełło, C-33/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:184, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 37 Vorliegend hat nach den Angaben in der Vorlageentscheidung der VID weder dargetan, worin im Ausgangsverfahren der ungerechtfertigte Steuervorteil von Kuršu zeme bestehen soll, noch angegeben, welche ungerechtfertigten Steuervorteile die anderen an der Kette aufeinanderfolgender Verkäufe der fraglichen Gegenstände beteiligt gewesenen Gesellschaften erhalten haben sollen, zwecks Prüfung, ob das tatsächliche Ziel dieser Umsätze allein in der Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils bestand. Folglich kann das bloße Vorliegen einer Kette von Umsätzen und die Tatsache, dass Kuršu zeme die tatsächliche Sachherrschaft über die fraglichen Gegenstände im Warenlager von Baltfisher erlangte, ohne sie tatsächlich von der in der Rechnung als ihr Lieferant angegebenen Gesellschaft, KF Prema, erhalten zu haben, für sich genommen – wie auch das vorlegende Gericht festgestellt hat –

nicht die Schlussfolgerung rechtfertigen, dass Kuršu zeme die betreffenden Gegenstände nicht von KF Prema erworben habe und deshalb kein Umsatz zwischen diesen beiden Gesellschaften bewirkt worden sei.

- 38 In Anbetracht dieser Erwägungen kann unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, unter denen die zuständige Steuerbehörde keinen Beweis für das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis erbracht hat, dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug nicht versagt werden.
- 39 Was die vom vorlegenden Gericht nicht angesprochene Frage betrifft, welchem der Erwerbe in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kette die einzige innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen ist, mit der Folge, dass nur er als „innergemeinschaftlicher Erwerb“ einzustufen ist, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen und insbesondere zu prüfen, zu welchem Zeitpunkt die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf Kuršu zeme übergegangen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 70 und 72). Vom Zeitpunkt dieses Übergangs – vor oder nach dem innergemeinschaftlichen Erwerb – hängen sowohl die Einstufung eines der Erwerbe in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kette als „innergemeinschaftlicher Erwerb“ als auch der Umfang des Rechts von Kuršu zeme auf Vorsteuerabzug oder auf Erstattung der Mehrwertsteuer ab (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Februar 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, Rn. 43 und 44, sowie vom 11. April 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, Rn. 30 und 42).
- 40 Falls die letzte Lieferung in einer Kette aufeinanderfolgender Lieferungen, mit denen nur eine innergemeinschaftliche Beförderung verbunden war, eine innergemeinschaftliche Lieferung ist, kann somit der Enderwerber die von ihm ohne Rechtsgrund gezahlte Mehrwertsteuer für Waren, die er im Rahmen einer von der Mehrwertsteuer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung erhalten hat, nicht allein auf der Grundlage der vom Lieferanten irrtümlich übermittelten Rechnung von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer abziehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Februar 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, Rn. 44).
- 41 Der Enderwerber könnte hingegen die Rückzahlung der von ihm rechtsgrundlos an den Aussteller einer fehlerhaften Rechnung gezahlten Steuer nach nationalem Recht verlangen (Urteil vom 21. Februar 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung). In einer Situation, in der der betreffende Lieferant die Mehrwertsteuer tatsächlich an den Fiskus entrichtet hat, könnte, falls sich ihre Erstattung an den Erwerber – etwa im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Lieferanten – als unmöglich oder überaus schwierig erweist, allerdings der Effektivitätsgrundsatz verlangen, dass der Erwerber seinen Erstattungsantrag unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. April 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 42 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass für die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug der Umstand, dass ein Erwerb von Gegenständen am Ende einer Kette von Verkaufsvorgängen unter Beteiligung mehrerer Personen stand und der Steuerpflichtige den Besitz an den betreffenden Gegenständen im Warenlager einer zu dieser Kette gehörenden Person erlangte und nicht von der in der Rechnung als Lieferantin angegebenen Person, für sich genommen nicht ausreicht, um festzustellen, dass es sich um eine missbräuchliche Praxis des Steuerpflichtigen oder der anderen an dieser Kette beteiligten Personen handelt; vielmehr muss die zuständige Steuerbehörde dartun, dass ein ungerechtfertigter Steuervorteil vorliegt, von dem der Steuerpflichtige oder diese anderen Personen profitiert haben.

Kosten

- 43 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 (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass für die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug der Umstand, dass ein Erwerb von Gegenständen am Ende einer Kette von Verkaufsvorgängen unter Beteiligung mehrerer Personen stand und der Steuerpflichtige den Besitz an den betreffenden Gegenständen im Warenlager einer zu dieser Kette gehörenden Person erlangte und nicht von der in der Rechnung als Lieferantin angegebenen Person, für sich genommen nicht ausreicht, um festzustellen, dass es sich um eine missbräuchliche Praxis des Steuerpflichtigen oder der anderen an dieser Kette beteiligten Personen handelt; vielmehr muss die zuständige Steuerbehörde dartun, dass ein ungerechtfertigter Steuervorteil vorliegt, von dem der Steuerpflichtige oder diese anderen Personen profitiert haben.

Unterschriften