



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

23. April 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. b – Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen – Art. 20 – Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen – Kette von An- und Weiterverkäufen von Gegenständen mit einer einzigen innergemeinschaftlichen Beförderung – Möglichkeit, Entscheidungen zu treffen, die sich auf die rechtliche Situation des Gegenstands auswirken – Zuordnung der Beförderung – Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung – Zeitliche Wirkung der Auslegungsurteile“

In der Rechtssache C-401/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Krajský soud v Praze (Regionalgericht Prag, Tschechische Republik) mit Entscheidung vom 6. Juni 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 18. Juni 2018, in dem Verfahren

Herst s.r.o.

gegen

Odvolací finanční ředitelství

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Vilaras, der Richter S. Rodin und D. Šváby, der Richterin K. Jürimäe (Berichterstatlerin) sowie des Richters N. Piçarra,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Herst s.r.o., vertreten durch J. Balada, advokát,
- der Odvolací finanční ředitelství, vertreten durch T. Rozehnal als Bevollmächtigten,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, J. Vlácil und O. Serdula als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Tschechisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Salyková und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 3. Oktober 2019

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft in erster Linie die Auslegung von Art. 20 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Herst s.r.o. und der Odvolací finanční ředitelství (für Einsprüche zuständige Finanzdirektion, Tschechische Republik, im Folgenden: Finanzdirektion) wegen des Vorsteuerabzugs, den Herst im Zusammenhang mit dem Erwerb von Kraftstoffen geltend machte, die sie im Verfahren der Steueraussetzung aus verschiedenen Mitgliedstaaten in die Tschechische Republik beförderte.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) 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, oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher handelt, für den die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 nicht gilt und der nicht unter Artikel 33 oder 36 fällt;

...“

- 4 Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„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 lautet:

„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. 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 Gemeinschaft 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.“

Tschechisches Recht

7 § 2 Abs. 1 Buchst. a des Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer) in seiner zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung bestimmt:

„Der Steuer unterliegt die durch einen Steuerpflichtigen im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit bewirkte Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Inland.“

8 § 13 Abs. 1 des Gesetzes sieht vor:

„Im Sinne dieses Gesetzes bedeutet ‚Lieferung von Gegenständen‘ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen.“

9 § 72 Abs. 1 Buchst. a des Gesetzes bestimmt:

„Der Steuerschuldner hat das Recht auf Vorsteuerabzug für erworbene Leistungen, die er im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für steuerpflichtige Leistungen in Form der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen im Inland verwendet.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

10 Herst ist eine Gesellschaft mit Sitz in der Tschechischen Republik, die im Bereich des Güterkraftverkehrs tätig ist. Außerdem ist sie Eigentümerin einiger Tankstellen.

11 Im Zuge einer Steuerprüfung stellte die tschechische Finanzverwaltung fest, dass Herst während der Besteuerungszeiträume November 2010 bis Mai 2013 sowie Juli und August 2013 mit eigenen Mitteln und auf eigene Rechnung Kraftstoffe aus mehreren Mitgliedstaaten – Österreich, Deutschland, Slowakei und Slowenien – in die Tschechische Republik befördert hatte.

12 Im Rahmen dieser Beförderungen habe Herst nicht nur als Beförderer, sondern auch als Endabnehmer dieser Kraftstoffe am Ende einer Kette aufeinanderfolgender An- und Weiterverkäufe gehandelt.

13 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts wurden die Kraftstoffe zunächst von einem in der Tschechischen Republik ansässigen und steuerpflichtigen Wirtschaftsteilnehmer gekauft; anschließend habe Herst ihre Beförderung von den in Rn. 11 des vorliegenden Urteils genannten Mitgliedstaaten in die Tschechische Republik übernommen. Herst habe auf diese Weise eine entsprechende Zahl einheitlicher Beförderungen von Kraftstoffen im Verfahren der Steueraussetzung durchgeführt, in deren Verlauf die Erzeugnisse mehrfach an andere in der Tschechischen Republik ansässige Wirtschaftsteilnehmer weiterverkauft worden seien. Herst habe keine Beförderungskosten für die Kraftstoffe erhalten, sondern von einer Handelsspanne profitiert, die sich aus der Differenz zwischen dem Einkaufspreis und dem Verkaufspreis der Kraftstoffe ergeben habe.

- 14 Zudem habe aufgrund eines Kaufvertrags zwischen Herst und diesem Wirtschaftsteilnehmer mit Beginn der Beförderung festgestanden, dass Herst rechtlich erst Eigentümerin der Kraftstoffe werde, wenn diese in der Tschechischen Republik in den freien Verkehr überführt worden seien.
- 15 Herst machte gegenüber der tschechischen Finanzverwaltung geltend, dass es sich beim Erwerb der Kraftstoffe in der Tschechischen Republik um einen innerstaatlichen Erwerb handele. Die Finanzverwaltung dagegen war der Auffassung, dass es sich um einen innergemeinschaftlichen Erwerb handele.
- 16 Bei Reihengeschäften im Zusammenhang mit einer einzigen innergemeinschaftlichen Beförderung kann diese nach Auffassung der Finanzverwaltung nur einem dieser Geschäfte zugeordnet werden.
- 17 Daher sei der Ort, an dem Herst die Kraftstoffe erworben habe, nicht in der Tschechischen Republik, sondern in den Mitgliedstaaten, in denen sich die Kraftstoffe zu dem Zeitpunkt befunden hätten, als Herst sie verladen habe, um sie auf eigene Kosten und mit eigenen Mitteln für die Zwecke ihrer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit in die Tschechische Republik zu befördern.
- 18 Mit mehreren Nacherhebungsbescheiden verweigerte die tschechische Finanzverwaltung daher Herst das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf diese Erwerbe und verhängte gegen sie eine Geldbuße.
- 19 Gegen diese Bescheide legte Herst Rechtsbehelfe bei der Finanzdirektion ein und machte geltend, dass der Ort des Erwerbs der Kraftstoffe die Tschechische Republik sei, da die Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung erfolgt sei und die Waren erst nach dieser Beförderung in den freien Verkehr überführt worden seien.
- 20 Mit einer ersten Entscheidung hob die Finanzdirektion die Nacherhebungsbescheide für den Zeitraum Juli und August 2013 mit der Begründung auf, dass Herst Rechnungen zum Nachweis dessen vorgelegt habe, dass die anderen Wirtschaftsteilnehmer, an die die Kraftstoffe mehrfach weiterverkauft worden seien, als Transportorganisatoren tätig gewesen seien. Mit einer zweiten Entscheidung bestätigte die Finanzdirektion die Nacherhebungsbescheide für den Zeitraum Februar 2011 bis Februar 2013. Mit einer dritten Entscheidung änderte sie die Nacherhebungsbescheide für die Zeiträume November 2010 bis Januar 2011 und März bis Mai 2013 ab. Herst wurden nach Neubemessung Steuern in Höhe von 145 381 137 tschechischen Kronen (CZK) (rund 5 664 520 Euro) auferlegt, und es wurde eine Geldbuße in Höhe 30 476 215 CZK (rund 1 187 450 Euro) gegen sie festgesetzt.
- 21 Gegen die zweite und die dritte Entscheidung der Finanzverwaltung erhob Herst Klage beim vorliegenden Gericht, dem Krajský soud v Praze (Regionalgericht Prag, Tschechische Republik).
- 22 Vor diesem Gericht trug Herst vor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kraftstoffbeförderungen sich aus zwei verschiedenen Beförderungen zusammensetzten. Bei der ersten habe es sich um eine internationale Beförderung zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten und der Tschechischen Republik gehandelt; dabei sei Herst nur als Spediteur tätig geworden. Die zweite sei eine innerstaatliche Beförderung gewesen, nachdem die Kraftstoffe in der Tschechischen Republik in den freien Verkehr überführt worden seien; bei dieser habe sie die Befähigung erlangt, frei über die Waren zu verfügen.
- 23 Das vorliegende Gericht hält es in der bei ihm anhängigen Rechtssache für erforderlich, zur Feststellung, welche der in Rede stehenden Lieferungen alle Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt, alle Umstände des Einzelfalls umfassend zu würdigen. Ein Umsatz müsse, damit er als „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden könne, zur Folge haben, dass die betreffende Person befähigt werde, wie ein Eigentümer über die gelieferten Gegenstände zu verfügen.

- 24 In Bezug auf die Fallgestaltung des Ausgangsverfahrens stellt das vorlegende Gericht fest, dass die Beteiligung anderer Wirtschaftsteilnehmer an einer derart komplexen Kette von An- und Weiterverkäufen nicht nur aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sei, sondern auch, weil Herst weder zum Betrieb eines Steuerlagers noch zum Empfang von Waren im Verfahren der Steueraussetzung befugt gewesen sei. Aus diesem Grund habe Herst eines Mittlers bedurft, der ein solches Steuerlager betreibe, damit dieser die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kraftstoffe erwerbe, um die Verbrauchsteuer zu entrichten und sicherzustellen, dass die Kraftstoffe in der Tschechischen Republik in den freien Verkehr überführt würden. Die Finanzverwaltung mache geltend, dass die Beteiligung mehrerer Wirtschaftsteilnehmer an dieser Kette auf einen Mehrwertsteuerbetrug hindeute.
- 25 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts konnte Herst, selbst wenn sie während der gesamten Beförderung die Kontrolle über die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kraftstoffe gehabt habe, im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs erst zu dem Zeitpunkt wie eine Eigentümerin darüber verfügen, zu dem die Kraftstoffe nach ihrer Beförderung in der Tschechischen Republik in den freien Verkehr überführt worden seien. Bis zu diesem Zeitpunkt habe Herst die Kraftstoffe nicht an eine andere als die in den Begleitpapieren als Empfänger genannte Person liefern können.
- 26 Angesichts dieser Erwägungen fragt sich das vorlegende Gericht, obwohl es die großen Sachverhaltsübereinstimmungen zwischen der vorliegenden Rechtssache und der Rechtssache anerkennt, in der das Urteil vom 19. Dezember 2018, ARES CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), ergangen ist, zu welchem Zeitpunkt in der bei ihm anhängigen Rechtssache Herst die Befähigung erlangt hat, im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs „wie ein Eigentümer“ über die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kraftstoffe zu verfügen.
- 27 Insbesondere haben nach Auffassung des vorlegenden Gerichts im Ausgangsverfahren nur diejenigen Wirtschaftsteilnehmer eine solche Befähigung erlangt, an die diese Kraftstoffe während ihrer Beförderung sukzessiv weiterverkauft wurden. Herst dagegen sei zwar während der Beförderung physisch im Besitz der Kraftstoffe gewesen, sei aber rechtlich nicht befugt gewesen, über sie zu verfügen. Sie sei u. a. verpflichtet gewesen, sich an die Anweisungen der in der An- und Weiterverkaufskette zwischengeschalteten Wirtschaftsteilnehmer zu halten.
- 28 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts besteht ein Zweifel in Bezug auf die Frage, ob der Umstand, dass Gegenstände gemäß der 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) im Verfahren der Steueraussetzung befördert werden, die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Voraussetzungen für die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, beeinflusst. Die Rechtsprechung des Ústavní soud České republiky (Verfassungsgericht der Tschechischen Republik) habe für Rechtsstreitigkeiten zwischen der Verwaltung und einer Privatperson, in denen ein Zweifel in Bezug auf die Auslegung einer Vorschrift des nationalen Steuerrechts bestehe, einen Grundsatz des nationalen Verfassungsrechts entwickelt, wonach bei einem solchen Zweifel zugunsten der Privatperson zu entscheiden sei (Grundsatz *in dubio mitius*). Im vorliegenden Fall hält das vorlegende Gericht die für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits maßgeblichen Vorschriften zum für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt weder aus der Sicht des nationalen Rechts noch aus der Sicht des Unionsrechts für klar. Daher möchte es wissen, ob es sich trotz dieses Grundsatzes des nationalen Verfassungsrechts an die Auslegung in dem vom Gerichtshof zu erlassenden Urteil halten müsste, falls diese für den Steuerzahler ungünstig sein sollte. Außerdem möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Folgen des vom Gerichtshof zu erlassenden Urteils angesichts dieses Grundsatzes auf rechtliche Situationen zu beschränken sind, die nach der Urteilsverkündung eintreten.

29 Unter diesen Umständen hat der Krajský soud v Praze (Regionalgericht Prag) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist jeder Steuerpflichtige als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 138 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen? Wenn nicht, für welche Steuerpflichtigen gilt die angeführte Bestimmung?
2. Falls der Gerichtshof antwortet, dass Art. 138 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie auf Fälle wie den der vorliegenden Rechtssache (d. h., dass ein im Steuerregister eingetragener Steuerpflichtiger der Erwerber der Erzeugnisse ist) anwendbar ist, ist diese Bestimmung dann dahin auszulegen, dass, wenn die Versendung oder Beförderung der Erzeugnisse im Einklang mit den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2008/118 erfolgt, eine mit einem Verfahren nach der Richtlinie 2008/118 verbundene Lieferung als steuerfreie Lieferung im Sinne der angeführten Bestimmung anzusehen ist, obwohl ansonsten die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäß Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht erfüllt wären, weil die Warenbeförderung einer anderen Transaktion zuzuordnen ist?
3. Falls der Gerichtshof antwortet, dass Art. 138 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie auf Fälle wie den der vorliegenden Rechtssache nicht anwendbar ist, ist dann die Tatsache, dass die Beförderung der Waren unter Steueraussetzung erfolgt, bei mehreren aufeinanderfolgenden Lieferungen ausschlaggebend für die Zuordnung der Beförderung zwecks Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie?
4. Erlangt ein Steuerpflichtiger die „Befähigung, wie ein Eigentümer über die Waren zu verfügen“, im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn er Waren von einem anderen Steuerpflichtigen unmittelbar für einen bestimmten Abnehmer zu dem Zweck erwirbt, seine zeitlich vorausgehende Bestellung (mit der Art und Menge der Waren, ihr Herkunftsort und der Zeitpunkt der Lieferung festgelegt werden) zu erfüllen, wenn er selbst über die Waren nicht physisch verfügt, weil sein Abnehmer im Rahmen des Abschlusses des Kaufvertrags zustimmt, selbst die Beförderung der Waren von ihrem Herkunftsort sicherzustellen, so dass der Steuerpflichtige ihm somit über seine Lieferanten lediglich den Zugang zu den zu beschaffenden Waren vermittelt und ihm die für die Übernahme (in seinem Namen oder im Namen der Subunternehmer in der Lieferkette) der Waren notwendigen Informationen mitteilt, wobei sich der Gewinn aus dieser Transaktion aus der Differenz zwischen dem Einkaufspreis und dem Verkaufspreis der Waren ergibt, ohne dass innerhalb der Lieferkette Beförderungskosten berechnet werden?
5. Legt die Richtlinie 2008/118 in ihren Bestimmungen (z. B. in Art. 4 Nr. 1, Art. 17 oder Art. 19) unmittelbar oder mittelbar durch die Beschränkung der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über diese Waren ausreichende Voraussetzungen für die Übertragung der „Befähigung, wie ein Eigentümer über die (verbrauchsteuerpflichtigen) Waren zu verfügen“, im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie fest, so dass die Übernahme der Waren im Verfahren der Steueraussetzung durch den zugelassenen Lagerinhaber bzw. den registrierten Empfänger gemäß den sich aus der Richtlinie 2008/118 ergebenden Voraussetzungen als Lieferung der Waren auch für Mehrwertsteuerzwecke anzusehen ist?
6. Ist in diesem Zusammenhang für die Erwägung, wie im Rahmen einer Kette von Warenlieferungen im Verfahren der Steueraussetzung mit nur einer einzigen Beförderung die mit der Beförderung verbundene Lieferung von Waren zu bestimmen ist, auch die Beförderung im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie im Einklang mit Art. 20 der Richtlinie 2008/118 als begonnen und beendet anzusehen?
7. Steht der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer oder ein anderer Grundsatz des Unionsrechts der Anwendung des nationalen Verfassungsgrundsatzes *in dubio mitius* entgegen, wonach staatliche Behörden im Fall von Mehrdeutigkeiten einer Rechtsnorm, bei der objektiv

gesehen mehrere Auslegungsvarianten möglich sind, die für den Adressaten der Rechtsnorm (im vorliegenden Fall den Steuerpflichtigen) günstigere Auslegungsvariante zugrunde zu legen haben? Wäre die Anwendung dieses Grundsatzes zumindest dann mit Unionsrecht vereinbar, wenn sie auf Fälle beschränkt wird, in denen die maßgeblichen tatsächlichen Umstände des konkreten Falles der verbindlichen Auslegung der streitigen Rechtsfrage durch den Gerichtshof zeitlich vorausgehen, der als richtige Auslegung eine andere, für den Steuerpflichtigen ungünstigere Auslegungsvariante bestimmt hat?

Falls der Grundsatz *in dubio mitius* anwendbar ist:

8. Ist es im Hinblick auf die unionsrechtlich gegebenen Grenzen zu der Zeit, in der die steuerbaren Umsätze im vorliegenden Fall bewirkt wurden (November 2010 bis Mai 2013), möglich, die Frage, ob der Rechtsbegriff der Lieferung von Waren und der Rechtsbegriff der Beförderung von Waren sowohl im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch im Sinne der Richtlinie 2008/118 denselben Inhalt haben (oder nicht), objektiv als rechtsunsicher und zwei Auslegungsmöglichkeiten bietend anzusehen?

Zum Verfahren vor dem Gerichtshof

- 30 Mit Schreiben vom 21. Dezember 2018 hat der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht das Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), übermittelt und dieses Gericht gefragt, ob es im Hinblick auf jenes Urteil an seinem Vorabentscheidungsersuchen festhalten wolle und ob dies gegebenenfalls für alle Vorlagefragen gelte.
- 31 Mit seiner Antwort vom 11. Januar 2019 hat das vorlegende Gericht erklärt, es wolle zwar an seinem Vorabentscheidungsersuchen festhalten, jedoch nicht mehr in Bezug auf die erste bis dritte, die fünfte und die sechste Frage.
- 32 Somit sind nur die vierte, die siebte und die achte Frage zu beantworten.

Zu den Vorlagefragen

Zur vierten Frage

- 33 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine innergemeinschaftliche Beförderung verbraucherpflichtiger Gegenstände im Verfahren der Steueraussetzung in der Absicht durchführt, diese Gegenstände für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zu erwerben, sobald sie im Bestimmungsmitgliedstaat in den freien Verkehr überführt worden sind, im Sinne dieser Bestimmung die Befähigung erlangt, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, obwohl diese während ihrer Beförderung mehrfach an andere Wirtschaftsteilnehmer weiterverkauft wurden.
- 34 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands im Sinne von Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie dann erfolgt ist, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und wenn der Lieferer nachweist, dass dieser Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und der Gegenstand infolge dieser Versendung oder Beförderung den Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung physisch verlassen hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 27 und 42, sowie vom 19. Dezember 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 61).

- 35 Das vorlegende Gericht hat den Gerichtshof angerufen, um zu klären, ob im vorliegenden Fall die erste dieser Voraussetzungen erfüllt ist, ob also das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf einen Steuerpflichtigen wie Herst übertragen worden ist, wenn diese Gesellschaft, ohne zu diesem Zeitpunkt Eigentümerin zu sein, verbrauchsteuerpflichtige Gegenstände im Verfahren der Steueraussetzung in der Absicht von einem Mitgliedstaat in einen zweiten befördert, diese Gegenstände zu erwerben, sobald sie im zweiten Mitgliedstaat in den freien Verkehr überführt worden sind.
- 36 Erstens ist daran zu erinnern, dass die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht auf die Übertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen beschränkt ist, 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 (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Juni 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 19. Dezember 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 75).
- 37 Wie die Generalanwältin in Nr. 36 ihrer Schlussanträge ausführt, geht die Übertragung des Eigentums nach den im nationalen Recht vorgesehenen Modalitäten nicht zwangsläufig mit der Übertragung der Befähigung, über einen Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, einher.
- 38 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, weder verlangt, 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, und Urteil vom 19. Dezember 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 75).
- 39 Eine Beförderung von Kraftstoffen, nämlich die Verbringung dieser Waren von einem Mitgliedstaat in einen zweiten Mitgliedstaat, kann daher für die Feststellung, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, übertragen wurde, nicht als ausschlaggebend angesehen werden, sofern nicht weitere Umstände hinzutreten, aufgrund deren angenommen werden kann, dass zum Zeitpunkt dieser Beförderung eine solche Übertragung erfolgt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 78).
- 40 Im Übrigen bedeutet eine Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, dass die Partei, auf die diese Befähigung übertragen wird, die Möglichkeit hat, Entscheidungen zu treffen, die sich auf die rechtliche Situation des betreffenden Gegenstands auswirken, etwa die Entscheidung, den Gegenstand zu verkaufen.
- 41 Dies ist der Fall, wenn – wie im Ausgangsverfahren – Kraftstoffe sowohl vor als auch während ihrer Beförderung von verschiedenen wie Eigentümer handelnden Wirtschaftsteilnehmern gekauft und dann weiterverkauft werden.
- 42 Im Hinblick auf die im Vorabentscheidungsersuchen geschilderten Umstände des Ausgangsverfahrens ist nicht ausgeschlossen, dass das vorlegende Gericht feststellen wird, dass in diesem Verfahren die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, mehrfach aufeinanderfolgend übertragen worden ist.
- 43 Um dem vorlegenden Gericht eine für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits zweckdienliche Antwort zu geben, ist deshalb noch zu ergänzen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Auslegung von Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei Umsätzen, die eine Kette mehrerer aufeinanderfolgender Lieferungen bilden, die zu nur einer innergemeinschaftlichen Beförderung geführt haben, die innergemeinschaftliche Beförderung nur einer dieser Lieferungen zugeordnet werden kann, die folglich als Einzige in Anwendung dieser Bestimmung von der Steuer befreit ist, und

dass zur Klärung der Frage, welcher der Lieferungen die innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen ist, eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen ist. Diese Rechtsprechung gilt auch für die Beurteilung von Umsätzen, die – wie im Ausgangsverfahren – eine Kette mehrerer aufeinanderfolgender An- und Weiterverkäufe verbrauchsteuerpflichtiger Waren bilden, die zu nur einer innergemeinschaftlichen Beförderung geführt haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 70 und 71).

- 44 Im Rahmen dieser umfassenden Würdigung ist u. a. zu bestimmen, zu welchem Zeitpunkt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über die in Rede stehenden Gegenstände zu verfügen, zugunsten des Endabnehmers stattgefunden hat. Im vorliegenden Fall ist diese Übertragung, falls sie vor der innergemeinschaftlichen Beförderung stattgefunden hat, nämlich als ein Umstand anzusehen, der dazu führen kann, dass der so erfolgte Erwerb als innergemeinschaftlicher Erwerb einzustufen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 70 und 72).
- 45 Sollte das vorliegende Gericht jedoch zu dem Ergebnis gelangen, dass das Recht, wie ein Eigentümer über die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kraftstoffe zu verfügen, während deren Beförderung mehrfach zugunsten der verschiedenen zwischengeschalteten Wirtschaftsteilnehmer in der Kette von An- und Weiterverkäufen übertragen wurde, würde ihm die Anwendung der in der vorstehenden Randnummer wiedergegebenen Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht ermöglichen, zu bestimmen, welchem der Erwerbe in der Kette die einzige Beförderung der Kraftstoffe zuzuordnen ist.
- 46 Diese Rechtsprechung beruht nämlich auf einem zeitlichen Kriterium, anhand dessen zu beurteilen ist, ob eine Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, vor dessen Beförderung erfolgte, um zu bestimmen, welchem der Erwerbe in der betreffenden Kette die einzige innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen ist und welcher somit als Einziger als innergemeinschaftlicher Erwerb einzustufen ist. Im vorliegenden Fall könnte die Anwendung dieses zeitlichen Kriteriums dem vorlegenden Gericht die Feststellung ermöglichen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Beförderung von Kraftstoffen dem Erwerb zuzuordnen ist, den der erste Wirtschaftsteilnehmer in der Kette von An- und Weiterverkäufen getätigt hat, bevor die einzige innergemeinschaftliche Beförderung der Kraftstoffe stattfand. Dagegen ist dieses Kriterium unanwendbar, wenn im Ausgangsverfahren diese Befähigung während der Beförderung mehrfach aufeinanderfolgend übertragen wurde.
- 47 Unter diesen Umständen obliegt es nach der in Rn. 43 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung dem vorlegenden Gericht, alle besonderen Umstände des Ausgangsverfahrens umfassend zu würdigen, um zu bestimmen, welchem der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erwerbe die einzige innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen ist und welcher somit als Einziger als innergemeinschaftlicher Erwerb einzustufen ist.
- 48 Wie die Tschechische Republik in ihren schriftlichen Erklärungen ausführt, kann das vorliegende Gericht im Rahmen seiner umfassenden Würdigung berücksichtigen, dass Herst die im Ausgangsverfahren in Rede stehende innergemeinschaftliche Beförderung für die Zwecke ihrer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit veranlasst hat, nämlich um die Kraftstoffe zu erwerben, sobald sie in der Tschechischen Republik in den freien Verkehr überführt wurden, sie dann an ihre eigenen Kunden weiterzuverkaufen und dabei von einer Handelsspanne zu profitieren, die sich aus der Differenz zwischen dem Einkaufspreis und dem Verkaufspreis dieser Kraftstoffe ergab.
- 49 Wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, hat Herst die Beförderung der Kraftstoffe durch Leistung einer Vorauszahlung an den ersten Wirtschaftsteilnehmer in der Kette von An- und Weiterverkäufen selbst veranlasst, bevor sie die Kraftstoffe an Standorten in den Mitgliedstaaten des Beginns der Beförderung geladen und die Beförderung mit eigenen Fahrzeugen durchgeführt hat, ohne die Beförderungskosten in Rechnung zu stellen.

- 50 Dagegen kann im Rahmen dieser umfassenden Würdigung der Umstand, dass die Beförderung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kraftstoffe im Verfahren der Steueraussetzung erfolgte, für die Bestimmung, welchem der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erwerbe diese Beförderung zuzuordnen ist, nicht ausschlaggebend sein (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 73).
- 51 Nach alledem ist die vierte Frage wie folgt zu beantworten:
- Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Gegenstände im Verfahren der Steueraussetzung in der Absicht durchführt, diese Gegenstände für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zu erwerben, sobald sie im Bestimmungsmitgliedstaat in den freien Verkehr überführt worden sind, im Sinne dieser Bestimmung die Befähigung erlangt, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, sofern er die Möglichkeit hat, Entscheidungen zu treffen, die sich auf die rechtliche Situation der betreffenden Gegenstände auswirken, etwa die Entscheidung, die Gegenstände zu verkaufen;
 - der Umstand, dass dieser Steuerpflichtige von vornherein die Absicht hatte, diese Gegenstände für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zu erwerben, sobald sie im Bestimmungsmitgliedstaat in den freien Verkehr überführt worden sind, muss vom nationalen Gericht im Rahmen der umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls, mit dem es befasst ist, berücksichtigt werden, um zu bestimmen, welchem der aufeinanderfolgenden Erwerbe diese innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen ist.

Zur siebten Frage

- 52 Mit seiner siebten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Unionsrecht dem entgegensteht, dass ein nationales Gericht, das mit einer Vorschrift des nationalen Steuerrechts befasst ist, durch die eine Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt wurde und die unterschiedlich ausgelegt werden kann, gestützt auf den nationalen Verfassungsgrundsatz *in dubio mitius* die für den Steuerpflichtigen günstigste Auslegung anwendet, selbst nachdem der Gerichtshof diese Auslegung für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt hat.
- 53 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass das tschechische Recht in Bezug auf die Auswirkungen der Regelung betreffend die Behandlung verbrauchsteuerpflichtiger Gegenstände auf die Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem das Recht, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, übergegangen ist, nicht eindeutig sei. Aufgrund der tschechischen Regelung, mit der die Mehrwertsteuerrichtlinie in nationales Recht umgesetzt worden sei, könnten die Steuerpflichtigen mit Grund davon ausgehen, dass der Umstand, dass Gegenstände im Verfahren der Steueraussetzung in einen anderen Mitgliedstaat befördert würden, die Voraussetzungen für die Befähigung, wie ein Eigentümer über diese zu verfügen, beeinflusse.
- 54 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs wird durch die Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Art. 267 AEUV vornimmt, erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinn und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt, dass die Gerichte die Vorschriften in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden können und müssen, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte in einem die Anwendung dieser Vorschriften betreffenden Streit vorliegen (Urteile vom 19. Oktober 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, Rn. 31, und vom 13. Dezember 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, Rn. 56).

- 55 Zu der Frage, ob das Unionsrecht der Anwendung eines nationalen Verfassungsgrundsatzes entgegensteht, wonach die Verwaltung, wenn im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen ihr und einer Privatperson ein Zweifel in Bezug auf die Auslegung einer Bestimmung des nationalen Steuerrechts besteht, die für den Steuerpflichtigen günstigste Auslegung anzuwenden hat, ist darauf hinzuweisen, dass die Anwendung dieses Grundsatzes in der vom vorlegenden Gericht in Betracht gezogenen Weise in Wirklichkeit darauf hinausliefe, die zeitlichen Wirkungen der vom Gerichtshof vorgenommenen Auslegung des Unionsrechts, dessen Umsetzung durch diese Bestimmungen des nationalen Rechts gewährleistet wurde, zu begrenzen, da diese Auslegung dann im Ausgangsverfahren keine Anwendung fände (vgl. entsprechend Urteile vom 19. April 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, Rn. 39, vom 13. Dezember 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, Rn. 61).
- 56 Nur ganz ausnahmsweise kann der Gerichtshof aufgrund des allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit die für die Betroffenen bestehende Möglichkeit beschränken, sich auf die Auslegung, die er einer Bestimmung gegeben hat, zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen. Eine solche Beschränkung ist nur dann zulässig, wenn zwei grundlegende Kriterien erfüllt sind, nämlich guter Glaube der Betroffenen und die Gefahr schwerwiegender Störungen (Urteil vom 13. Dezember 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 57 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass eine zeitliche Begrenzung der Wirkungen einer solchen Auslegung nur in dem Urteil selbst erfolgen kann, mit dem über die erbetene Auslegung entschieden wird. Dieser Grundsatz stellt die Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten und der Einzelnen in Ansehung des Unionsrechts sicher und erfüllt damit die Anforderungen, die sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergeben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. März 2007, Meilicke u. a., C-292/04, EU:C:2007:132, Rn. 37, sowie vom 23. Oktober 2012, Nelson u. a., C-581/10 und C-629/10, EU:C:2012:657, Rn. 91).
- 58 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits in Rn. 76 des Urteils vom 19. Dezember 2018, ALEX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), festgestellt hat, dass die Richtlinie 2008/118 insbesondere Anforderungen an die Beförderung von Gegenständen im Verfahren der Steueraussetzung vorsieht und keineswegs die in der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelten Voraussetzungen für die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, beeinflusst. Der Gerichtshof hat in diesem Urteil die zeitliche Wirkung der Folgen seiner Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht beschränkt.
- 59 Folglich muss im vorliegenden Fall das vorlegende Gericht bei der Anwendung des nationalen Rechts sämtliche nationalen Rechtsnormen berücksichtigen und die im nationalen Recht anerkannten Auslegungsmethoden anwenden, um seine Auslegung so weit wie möglich am Wortlaut und Zweck der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof auszurichten, damit das von ihr festgelegte Ergebnis erreicht und so Art. 288 Abs. 3 AEUV nachgekommen wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. April 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 60 Nach alledem ist auf die siebte Frage zu antworten, dass das Unionsrecht dem entgegensteht, dass ein nationales Gericht, das mit einer Vorschrift des nationalen Steuerrechts befasst ist, durch die eine Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt wurde und die unterschiedlich ausgelegt werden kann, gestützt auf den nationalen Verfassungsgrundsatz *in dubio mitius* die für den Steuerpflichtigen günstigste Auslegung anwendet, selbst nachdem der Gerichtshof diese Auslegung für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt hat.

Zur achten Frage

- 61 Angesichts der Antwort auf die siebte Frage erübrigt sich eine Beantwortung der achten Frage.

Kosten

- 62 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. 20 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Gegenstände im Verfahren der Steueraussetzung in der Absicht durchführt, diese Gegenstände für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zu erwerben, sobald sie im Bestimmungsmitgliedstaat in den freien Verkehr überführt worden sind, im Sinne dieser Bestimmung die Befähigung erlangt, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, sofern er die Möglichkeit hat, Entscheidungen zu treffen, die sich auf die rechtliche Situation der betreffenden Gegenstände auswirken, etwa die Entscheidung, die Gegenstände zu verkaufen.**

Der Umstand, dass dieser Steuerpflichtige von vornherein die Absicht hatte, diese Gegenstände für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zu erwerben, sobald sie im Bestimmungsmitgliedstaat in den freien Verkehr überführt worden sind, muss vom nationalen Gericht im Rahmen der umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls, mit dem es befasst ist, berücksichtigt werden, um zu bestimmen, welchem der aufeinanderfolgenden Erwerbe diese innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen ist.

2. **Das Unionsrecht steht dem entgegen, dass ein nationales Gericht, das mit einer Vorschrift des nationalen Steuerrechts befasst ist, durch die eine Bestimmung der Richtlinie 2006/112 umgesetzt wurde und die unterschiedlich ausgelegt werden kann, gestützt auf den nationalen Verfassungsgrundsatz *in dubio mitius* die für den Steuerpflichtigen günstigste Auslegung anwendet, selbst nachdem der Gerichtshof diese Auslegung für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt hat.**

Unterschriften