



Sammlung der Rechtsprechung

BESCHLUSS DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

3. September 2020 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 99 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 168, 178, 220 und 226 – Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit – Recht auf Vorsteuerabzug – Verweigerung – Voraussetzungen für das Vorliegen einer Lieferung von Gegenständen – Betrug – Nachweis – Sanktion – Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Recht auf einen wirksamen gerichtlichen Rechtsbehelf“

In der Rechtssache C-610/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest, Ungarn) mit Entscheidung vom 5. Juli 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 13. August 2019, in dem Verfahren

Vikingo Fővállalkozó Kft.

gegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten I. Jarukaitis (Berichterstatter) sowie der Richter E. Juhász und M. Ilešič,

Generalanwalt: P. Pikamäe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér und G. Koós als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und Zs. Teleki als Bevollmächtigte,

aufgrund der nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Entscheidung, gemäß Art. 99 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs durch mit Gründen versehenen Beschluss zu entscheiden,

* Verfahrenssprache: Ungarisch.

folgenden

Beschluss

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a, Art. 220 Abs. 1 und Art. 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in Verbindung mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit sowie Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Vikingo Fővállalkozó Kft. (im Folgenden: Vikingo) und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) über das Recht auf Abzug der entrichteten Vorsteuer aus zwei Rechnungen über den Erwerb von Maschinen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 In Anbetracht des Zeitraums, in dem sich der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens ereignet hat, ist festzustellen, dass in zeitlicher Hinsicht die Richtlinie 2006/112 in der ab dem 1. Januar 2013 geltenden Fassung der Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) auf Teile dieses Sachverhalts anwendbar ist. Die durch diese Richtlinie vorgenommenen Änderungen haben aber für die vorliegende Rechtssache keine unmittelbare Bedeutung.
- 4 Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:
„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“
- 5 Art. 168 dieser Richtlinie sieht vor:
„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;
...“
- 6 Art. 178 dieser Richtlinie bestimmt:
„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:
a) [F]ür den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und [das] Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;
...“

7 In Art. 220 dieser Richtlinie heißt es:

„Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder trägt dafür Sorge, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:

1. Er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person.

...“

8 Art. 226 der Richtlinie 2006/112 nennt die Angaben, die als einzige unbeschadet der in der Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen in den gemäß den Art. 220 und 221 ausgestellten Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke zwingend enthalten sein müssen.

9 Art. 273 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

Ungarisches Recht

10 § 27 Abs. 1 des általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer) sieht vor:

„Wenn Gegenstände mehrfach aufeinanderfolgend verkauft werden und dabei vom ursprünglichen Lieferanten unmittelbar an den als Empfänger angegebenen Endabnehmer versandt oder befördert werden, ist § 26 ausschließlich auf eine einzige Lieferung des Gegenstands anzuwenden.“

11 § 26 dieses Gesetzes bestimmt:

„Wenn die Versendung oder die Beförderung von einem Lieferanten, dem Erwerber oder für ihre Rechnung von einem Dritten durchgeführt wird, ist der Ort der Lieferung des Gegenstands der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Versendung befindet, oder der Abgangsort der Beförderung, bei der der Erwerber angegeben ist.“

12 In § 119 Abs. 1 dieses Gesetzes heißt es:

„Soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Festsetzung der geschuldeten Steuer in Höhe der Vorsteuer (§ 120).“

13 § 120 Buchst. a dieses Gesetzes sieht vor:

„Soweit der Steuerpflichtige – in dieser Eigenschaft – Gegenstände oder Dienstleistungen zur steuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen bzw. zur steuerpflichtigen Erbringung von Dienstleistungen verwendet oder auf andere Weise verwertet, ist er berechtigt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die Steuer abzuziehen,

a) die ein anderer Steuerpflichtiger – einschließlich der Personen oder Einrichtungen, die der vereinfachten Unternehmensteuer unterliegen – im Zusammenhang mit dem Erwerb von Gegenständen oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen an ihn weitergegeben hat;

...“

14 § 127 Abs. 1 Buchst. a des Gesetzes Nr. CXXVII von 2007 lautet:

„Materielle Voraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist, dass der Steuerpflichtige persönlich über Folgendes verfügt:

a) im Fall des § 120 Buchst. a über eine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung, durch die der Umsatz nachgewiesen wird;

...“

15 § 1 des számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Gesetz Nr. C von 2000 über die Rechnungslegung, im Folgenden: Rechnungslegungsgesetz) lautet:

„Dieses Gesetz legt die Pflichten der in seinen Geltungsbereich fallenden Personen im Bereich der Buchführung und Rechnungslegung, die Grundsätze für die Führung der Bücher und die Vorbereitung des Abschlusses bzw. die darauf aufbauenden Regeln sowie die Anforderungen bezüglich Offenlegung, Veröffentlichung und Wirtschaftsprüfung fest.“

16 § 15 Abs. 3 dieses Gesetzes sieht vor:

„Die in der Buchführung und in den Jahresabschlüssen angeführten Umsätze müssen tatsächlich bewirkt worden sein, nachgewiesen und von Dritten bestätigt werden können. Ihre Berechnung muss mit den im vorliegenden Gesetz festgelegten Berechnungsgrundsätzen und den entsprechenden Berechnungsverfahren (Realitätsdoktrin) im Einklang stehen.“

17 § 166 Abs. 1 und 2 dieses Gesetzes lautet:

„1. ‚Buchungsbeleg‘ ist jedes Dokument, das von einem Wirtschaftsteilnehmer oder einer natürlichen Person oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer, der mit diesem in einer Geschäftsbeziehung oder anderen Beziehung steht (Rechnung, Vertrag, Vereinbarung, Formular, Bankbescheinigung, Kontoauszug, Rechts- und Verwaltungsvorschriften und andere vergleichbare Schriftstücke), erstellt oder vorbereitet wurde ... und das zur Verbuchung (Erklärung) eines wirtschaftlichen Vorgangs dient.

2. Die in einem Buchungsbeleg enthaltenen Titel müssen aus materieller wie aus formaler Sicht wahrheitsgetreu, zuverlässig und korrekt sein. Seiner Abfassung liegt das Gebot der Klarheit zugrunde.“

18 § 2 Abs. 1 des adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung, im Folgenden: Gesetz über die Besteuerungsordnung) sieht vor:

„In den Steuerrechtsverhältnissen müssen die Rechte bestimmungsgemäß ausgeübt werden. Bei der Anwendung der Steuergesetze wird ein Vertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, dessen Ziel die Umgehung der Bestimmungen des Steuergesetzes ist, nicht als bestimmungsgemäße Rechtsausübung angesehen.“

19 § 97 Abs. 4 und 6 des Gesetzes über die Besteuerungsordnung legt fest:

„4. Die Steuerverwaltung hat während der Kontrolle den Sachverhalt zu ermitteln und zu beweisen, außer in den Fällen, in denen dem Abgabepflichtigen aufgrund eines Gesetzes die Beweislast obliegt.

...

6. Bei der Feststellung des Sachverhalts hat die Steuerverwaltung auch die Umstände zugunsten des Abgabepflichtigen zu ermitteln. Eine nicht bewiesene Tatsache oder ein nicht bewiesener Umstand kann – außer im Schätzverfahren – nicht zum Nachteil des Abgabepflichtigen verwendet werden.“

20 § 170 Abs. 1 der Besteuerungsordnung sieht vor:

„Bei einem Steuerrückstand ist eine Geldbuße zu zahlen. Die Höhe der Geldbuße beträgt, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, 50 % des Steuerrückstands. Die Höhe der Geldbuße beträgt 200 % des Steuerrückstands, wenn die Differenz zum geschuldeten Betrag mit der Verheimlichung von Einkünften oder mit der Fälschung bzw. Vernichtung von Belegen, Büchern oder Registern in Zusammenhang steht. Eine Geldbuße wird von der Steuerbehörde auch verhängt, wenn der Steuerpflichtige einen Antrag auf Beihilfe oder Steuererstattung oder eine Erklärung in Bezug auf ein Vermögen, eine Beihilfe oder eine Erstattung unberechtigt einreicht und die Steuerbehörde die fehlende Berechtigung des Steuerpflichtigen vor der Bewilligung feststellt. Die Bemessungsgrundlage der Geldbuße ist in einem solchen Fall der unberechtigt beanspruchte Betrag.“

21 § 171 Abs. 1 und 2 der Besteuerungsordnung lautet:

„1. Die Geldbuße kann von Amts wegen oder auf Antrag herabgesetzt oder erlassen werden, wenn besondere Umstände vorliegen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige bzw. sein Vertreter, Angestellter, Gesellschafter oder Beauftragter, der die Steuerschuld bewirkt hat, in der gegebenen Situation die von ihm zu erwartende Sorgfalt hat walten lassen. Bei der Herabsetzung der Geldbuße sind alle Umstände des Falles abzuwägen, insbesondere die Höhe des Steuerrückstands, die Umstände seiner Entstehung sowie die Schwere und Häufigkeit des rechtswidrigen Verhaltens (Handlung oder Unterlassung) des Steuerpflichtigen.

2. Eine Herabsetzung der Geldbuße ist weder von Amts wegen noch auf Antrag zulässig, wenn der Steuerrückstand mit der Verheimlichung von Einkünften oder der Fälschung bzw. Vernichtung von Belegen, Büchern oder Registern verbunden ist.

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

22 Vikingo, die hauptsächlich im Großhandel mit Bonbons und Süßwaren tätig ist, schloss am 20. März 2012 mit der Freest Kft. einen Vertrag über die Lieferung von zehn Verpackungsmaschinen und einer Abfüllmaschine bis zum 20. Dezember 2012. Der Vertrag sah die Möglichkeit vor, Subunternehmer einzubeziehen. Am 21. Mai 2012 schloss Vikingo einen neuen Vertrag mit Freest über die Lieferung von sechs Verpackungsmaschinen und einer Beutelfüllmaschine ab, die vor dem 30. März 2013 geliefert werden sollten. Diese Maschinen hatte Freest gemäß den Bestimmungen der beiden Verträge bei einem anderen Unternehmen erworben, das sie wiederum bei einem weiteren Unternehmen erworben hatte. Vikingo machte hinsichtlich der beiden von Freest ausgestellten Rechnungen das Recht auf Vorsteuerabzug geltend.

- 23 Nach einer nachträglichen Überprüfung der Mehrwertsteuererklärungen verfügte die Steuerbehörde erster Instanz eine Nacherhebung in Höhe von 8 020 000 ungarische Forint (HUF) (ca. 23 290 Euro) für das zweite und vierte Quartal des Jahres 2012 und von 13 257 000 HUF (ca. 38 844 Euro) für das erste Quartal des Jahres 2013, wobei ein Teil dieser Beträge als unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattung und ein Teil als Mehrwertsteuerrückstand gewertet wurde. Außerdem setzte diese Behörde eine Steuergeldbuße und einen Säumniszuschlag gegen Vikingo fest.
- 24 Zur Begründung ihrer Bescheide führte diese Steuerbehörde unter Verweis auf die Feststellungen im Rahmen zusammenhängender Überprüfungen sowie die Erklärungen der Geschäftsführer der an der Lieferkette beteiligten Unternehmen aus, dass der Verkäufer der Maschinen in Wirklichkeit unbekannt sei, so dass diese Umsätze weder zwischen den in der Rechnung angeführten Personen noch in der dort angegebenen Art und Weise bewirkt worden seien.
- 25 Die Steuerbehörde zweiter Instanz bestätigte einen der Bescheide und änderte den zweiten Bescheid im Hinblick auf den Betrag des Steuerrückstands, der Steuergeldbuße und der Säumniszuschläge ab.
- 26 Vikingo erhob gegen diese Bescheide Klage beim vorlegenden Gericht, das diese mit zwei Urteilen abänderte. Dieses Gericht stellte u. a. im Hinblick auf das Recht auf Vorsteuerabzug fest, dass Vikingo die betreffenden Rechnungen sowie die Dokumente, die ihre Ausstellung und ihre Erfüllung belegten, vorgelegt habe, und erachtete die Lieferung der Maschinen, die Gegenstand der beiden Verträge gewesen sei, als eine unbestrittene Tatsache. Das vorlegende Gericht stellte außerdem fest, dass sich die Steuerverwaltung auf Elemente gestützt habe, die nicht maßgeblich seien, nämlich u. a. das Fehlen materieller und personeller Mittel der in der Lieferkette vorgelagerten Unternehmen sowie die fehlenden Erinnerungen der befragten Geschäftsführer im Hinblick auf die betreffenden Umsätze.
- 27 Die Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn) hob diese beiden Urteile auf und verwies die Sachen an das vorlegende Gericht zurück. Sie stellte fest, dass die Steuerverwaltung bei der Prüfung, ob jeder einzelne Vertrag der Wirklichkeit entspreche und ob eine etwaige Steuerumgehung bezweckt werde, die gesamte Lieferkette und den wechselseitigen Einfluss deren einzelner Bestandteile aufeinander untersuchen müssen. Die Steuerverwaltung sei daher ordnungsgemäß vorgegangen, indem sie Nachweise von allen Beteiligten dieser Lieferkette eingeholt habe, und das erstinstanzliche Gericht habe § 127 Abs. 1 des Rechnungslegungsgesetzes sowie die Rechtsprechung des Gerichtshofs falsch ausgelegt, indem es vom Vorliegen einer korrekten Rechnung ausgegangen sei, wohingegen das Recht auf Vorsteuerabzug voraussetze, dass tatsächlich ein wirtschaftlicher Vorgang stattgefunden habe.
- 28 Das vorlegende Gericht führt aus, dass zwar feststehe, dass die Maschinen Gegenstand der in Rede stehenden Verträge gewesen und in der Betriebsstätte von Vikingo in Betrieb genommen worden seien, die Steuerverwaltung aber festgestellt habe, dass die entsprechenden Rechnungen, die hinsichtlich ihrer Form nicht beanstandet würden, sowie die anderen vorgelegten Dokumente nicht nachwiesen, dass die in diesen Rechnungen angeführten Umsätze bewirkt worden seien, da deren Inhalt durch Erklärungen des Rechnungsausstellers sowie der Geschäftsführer der in der Lieferkette vorgelagerten Unternehmen hinsichtlich der Lieferung und Herkunft der Maschinen widerlegt werde, so dass diese Rechnungen im Hinblick auf ihren Inhalt nicht glaubhaft seien, obwohl alle Geschäftsführer erklärt hätten, dass die Lieferung und die Inbetriebnahme der Maschinen tatsächlich stattgefunden hätten. Außerdem habe es die Steuerverwaltung im Hinblick auf die Maßnahmen, die vom Erwerber vernünftigerweise verlangt werden müssten, weder für ausreichend erachtet, dass Vikingo vor Abschluss der Verträge den Handelsregisterauszug des Vertragspartners eingesehen und eine Unterschriftprobe angefordert habe, noch, dass der Geschäftsführer von Freest sich in die Betriebsstätte gegeben habe.
- 29 Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens entspreche dem der Rechtssachen, in denen das Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373), sowie die Beschlüsse vom 16. Mai 2013, Hardimpex (C-444/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:318), und vom 10. November 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:869), ergangen

seien. Ungeachtet der Antworten, die der Gerichtshof in diesem Urteil und diesen Beschlüssen gegeben habe, bleibe die Auslegung des Rechts durch die Steuerverwaltung und die nationalen Gerichte weiterhin widersprüchlich. Die Steuerverwaltung versage weiterhin das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass der Inhalt der Rechnungen nicht glaubhaft sei, und schließe aus diesem Umstand automatisch auf einen Steuerbetrug, von dem der Steuerpflichtige notwendigerweise Kenntnis hätte haben müssen.

- 30 Das vorliegende Gericht weist außerdem darauf hin, dass die Kúria (Oberster Gerichtshof) in den Beschlüssen, mit denen die Sachen an es zurückverwiesen worden seien, die Auffassung vertreten habe, dass der Beschluss vom 10. November 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:869), auf den es sich in den aufgehobenen Urteilen gestützt habe, die Kriterien des Verfahrens zur Beurteilung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht geändert habe, und es gemäß den anwendbaren Regeln des Zivilverfahrens angewiesen habe, die von ihr in einem Gutachten vom 26. September 2016 aufgestellten Kriterien, die sowohl die Feststellung objektiver Tatsachen, die für die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug maßgeblich seien, als auch die Beurteilung der Beweismittel beträfen, zu beachten, wobei es die Vorschriften über Lieferketten sowie die Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes einzuhalten habe. Nach den Weisungen der Kúria (Oberster Gerichtshof) sei die Steuerverwaltung ordnungsgemäß vorgegangen, indem sie Nachweise von allen Beteiligten dieser Lieferkette eingeholt und unter Beachtung dieser Vorschriften sowie dieses Gesetzes geprüft habe, ob Vikingo gewusst habe, dass sie sich an einer Steuerhinterziehung beteilige.
- 31 Daher stelle sich erneut die Frage, ob die Praxis der Steuerverwaltung und die Auslegung der Kúria (Oberster Gerichtshof) in ihrem Gutachten gegen den Zweck des in Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Rechts auf Vorsteuerabzug verstießen und ob diese Auslegung im Einklang mit Art. 178 Buchst. a dieser Richtlinie sowie den Grundsätzen der Steuerneutralität und der Effektivität stehe.
- 32 Das vorliegende Gericht möchte insbesondere wissen, ob die Praxis der Steuerverwaltung, die darin bestehe, das Recht auf Vorsteuerabzug davon abhängig zu machen, dass die Rechnung die Bewirkung des Umsatzes bescheinige und die Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes eingehalten würden, und eine der Form nach ordnungsgemäße Rechnung als nicht ausreichend anzusehen, mit den Art. 220 und 226 der Richtlinie 2006/112 vereinbar sei.
- 33 Das vorliegende Gericht fragt außerdem nach der Vereinbarkeit dieser Praxis mit den Grundsätzen der Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit sowie der Rechtsprechung des Gerichtshofs hinsichtlich der Anforderungen an den festzustellenden Sachverhalt und die zu erbringenden Beweise. Das vorliegende Gericht räumt zwar ein, dass bei einem Betrug eine Prüfung des maßgeblichen Sachverhalts hinsichtlich aller dem Steuerpflichtigen in der Lieferkette vorgelagerten Beteiligten angezeigt sein könne, hat jedoch Zweifel im Hinblick auf die Praxis der Steuerverwaltung, das gesamte Reihengeschäft zu rekonstruieren und, wenn sie es für wirtschaftlich nicht sinnvoll erachte oder wenn ein Umsatz nicht belegt oder ordnungsgemäß nachgewiesen sei, die Auffassung zu vertreten, dass eine Unregelmäßigkeit vorliege, die unabhängig davon zur Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug führen müsse, ob der Steuerpflichtige von diesen Umständen gewusst habe oder sie hätte wissen müssen.
- 34 Außerdem möchte das vorliegende Gericht wissen, ob der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sei, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wenn das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert werde, die Verhängung einer Steuergeldbuße in Höhe von 200 % der Mehrwertsteuerdifferenz verhältnismäßig sei.
- 35 Schließlich fragt das vorliegende Gericht im Hinblick auf die Praxis der nationalen Gerichte, die die mit der Richtlinie 2006/112 verfolgten Ziele nicht zu beachten scheine, nach der Wirksamkeit des Rechtsschutzes und weist darauf hin, dass es ihm nicht in allen Rechtssachen möglich sei, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof zu richten.

36 Unter diesen Umständen hat das Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht, Ungarn) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind eine nationale Rechtsauslegung und eine nationale Praxis, wonach bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug der Besitz einer Rechnung, die die in Art. 226 der Richtlinie 2006/112 vorgeschriebenen Angaben enthält, allein nicht ausreicht, sondern der Steuerpflichtige, um aufgrund der betreffenden Rechnung zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug berechtigt zu sein, neben der Rechnung auch über weitere Belege verfügen muss, die nicht nur den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112, sondern auch den Grundsätzen der nationalen Rechnungslegungsvorschriften und den spezifischen Bestimmungen für Belege genügen müssen, und verlangt wird, dass sich alle an der Lieferkette Beteiligten an jede Einzelheit des wirtschaftlichen Vorgangs, der durch diese Belege dokumentiert wird, erinnern und sich dazu übereinstimmend erklären, mit Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Art. 220 Nr. 1 und Art. 226 dieser Richtlinie und mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar?
2. Sind eine nationale Rechtsauslegung und eine nationale Praxis, wonach im Fall eines Reihengeschäfts – unabhängig von allen anderen Umständen – ausschließlich deshalb, weil es sich um ein Geschäft dieser Art handelt, jeder an der Lieferkette Beteiligte verpflichtet wird, die Elemente des von ihnen durchgeführten wirtschaftlichen Vorgangs zu kontrollieren und aus dieser Kontrolle Konsequenzen hinsichtlich eines sich auf einer anderen Stufe der Lieferkette befindlichen Steuerpflichtigen abzuleiten, und dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug mit dem Argument versagt wird, dass die durch die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht verbotene Ausgestaltung der Lieferkette wirtschaftlich nicht angemessen gerechtfertigt werden könne, mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 über den Vorsteuerabzug und dem Grundsatz der Steuerneutralität und dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar? Sind in diesem Zusammenhang im Fall eines Reihengeschäfts bei der Prüfung der objektiven Umstände, die die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug rechtfertigen können, bei der Feststellung, ob die sie stützenden Nachweise erheblich und beweiskräftig sind, und deren Würdigung als materielle Rechtsvorschriften, die festlegen, welche Tatsachen für die Feststellung des Sachverhalts einschlägig sind, nur die den Steuerabzug betreffenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und des nationalen Rechts anwendbar oder als Sonderregelung auch die Rechnungslegungsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats?
3. Sind eine nationale Rechtsauslegung und eine nationale Praxis, wonach einem Steuerpflichtigen, der die Gegenstände für die Zwecke seiner Umsätze verwendet, die in dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dem er sie bewirkt, und der über eine der Richtlinie 2006/112 entsprechende Rechnung verfügt, mit der Begründung, dass ihm nicht sämtliche Elemente des von den an der Lieferkette Beteiligten durchgeführten Geschäfts bekannt seien, oder wegen Umständen, die bei an der Lieferkette Beteiligten eingetreten sind, die sich auf einer Umsatzstufe befinden, die vor der des Rechnungsausstellers liegt, und auf die der Steuerpflichtige aus von ihm unabhängigen Gründen nicht einwirken konnte, das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert wird und das Recht auf Vorsteuerabzug von der Voraussetzung abhängig gemacht wird, dass der Steuerpflichtige im Rahmen der ihm obliegenden angemessenen Maßnahmen nicht nur vor dem Vertragsschluss, sondern auch während der Durchführung des Geschäfts bis zur Erfüllung und sogar danach eine allgemeine Überprüfungspflicht erfüllt, mit den den Vorsteuerabzug betreffenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und dem Grundsatz der Steuerneutralität und dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar? Ist der Steuerpflichtige in diesem Zusammenhang verpflichtet, das Recht auf Vorsteuerabzug nicht wahrzunehmen, wenn er bei irgendeinem Element der in der Rechnung angegebenen wirtschaftlichen Tätigkeit im Anschluss an den Vertragsschluss während der Durchführung oder danach eine Unregelmäßigkeit bemerkt oder ihm ein Umstand bekannt wird, die bzw. der nach der Praxis der Steuerbehörde die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug zur Folge hat?

4. Ist die Steuerbehörde aufgrund der Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 über den Vorsteuerabzug und des Effektivitätsgrundsatzes verpflichtet, anzugeben, worin der Steuerbetrug besteht, und ist in Anbetracht dieser Bestimmungen und dieses Grundsatzes ein Vorgehen der Steuerbehörde angemessen, wonach Mängel und Unregelmäßigkeiten, die bei an der Lieferkette Beteiligten aufgedeckt werden und keinen Kausalzusammenhang mit dem Recht auf Vorsteuerabzug aufweisen, mit der Begründung als Beweis für einen Steuerbetrug angesehen werden, dass sie die Rechnung inhaltlich nicht glaubhaft erscheinen lassen und der Steuerpflichtige somit von dem Steuerbetrug wusste oder wissen musste? Rechtfertigt das etwaige Vorliegen eines Steuerbetrugs, dass vom Steuerpflichtigen verlangt wird, dass er eine Überprüfung durchführt, die so umfangreich ist und so tief und so weit geht, wie oben dargestellt, oder geht dies über das hinaus, was der Effektivitätsgrundsatz erfordert?
5. Ist eine mit der Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug verbundene Sanktion verhältnismäßig, die in der Verpflichtung zur Entrichtung einer Steuergeldbuße in Höhe von 200 % der Steuerdifferenz besteht, wenn dem Fiskus kein Steuerausfall entstanden ist, der mit dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug unmittelbar zusammenhängt? Lässt sich der Tatbestand des § 170 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes über die Besteuerungsordnung feststellen, wenn der Steuerpflichtige der Steuerbehörde sämtliche in seinem Besitz befindlichen Unterlagen zur Verfügung gestellt und die ihm ausgestellten Rechnungen in seine Steuererklärung aufgenommen hat?
6. Kann, wenn sich aus den Antworten auf die Vorlagefragen ergibt, dass die nach Erlass des Beschlusses vom 10. November 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:869), vorgenommene nationale Rechtsauslegung und die sich auf dieser Grundlage herausgebildete Praxis nicht mit den den Vorsteuerabzug betreffenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 vereinbar sind, in Anbetracht dessen, dass das erstinstanzliche Gericht den Gerichtshof nicht in jedem einzelnen Verfahren um Vorabentscheidung ersuchen kann, auf der Grundlage von Art. 47 der Charta davon ausgegangen werden, dass dem Steuerpflichtigen durch das Recht auf Erhebung einer Schadensersatzklage das in diesem Artikel garantierte Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein faires Verfahren gewährleistet ist? Kann in diesem Zusammenhang die für die Entscheidung in der Rechtssache Signum Alfa Sped, Beschluss vom 10. November 2016, C-446/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:869, gewählte Entscheidungsart dahin ausgelegt werden, dass die Frage bereits durch das Unionsrecht geregelt und durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union geklärt worden ist und damit offenkundig war, oder bedeutet es, dass angesichts dessen, dass ein neues Verfahren eingeleitet wurde, die Frage nicht vollständig geklärt war und daher die Pflicht bestand, um Vorabentscheidung zu ersuchen?

Zu den Vorlagefragen

- 37 Nach Art. 99 seiner Verfahrensordnung kann der Gerichtshof u. a. dann, wenn die Antwort auf eine zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage klar aus der Rechtsprechung abgeleitet werden kann oder wenn die Beantwortung einer solchen Frage keinen Raum für vernünftige Zweifel lässt, auf Vorschlag des Berichterstatters und nach Anhörung des Generalanwalts jederzeit die Entscheidung treffen, durch mit Gründen versehenen Beschluss zu entscheiden.
- 38 Diese Bestimmung ist in der vorliegenden Rechtssache anzuwenden.

Zu den Fragen 1 bis 4

- 39 Mit seinen Fragen 1 bis 4 möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass sie einer nationalen Praxis entgegensteht, mit der die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der für den Erwerb ihm gelieferter Gegenstände entrichteten Mehrwertsteuer mit der Begründung verweigert, dass die entsprechenden Rechnungen für diesen Erwerb nicht glaubhaft seien, da erstens die Herstellung dieser Gegenstände sowie deren Lieferung mangels der erforderlichen materiellen und personellen Mittel nicht vom Rechnungsaussteller hätten durchgeführt werden können und diese Gegenstände daher in Wirklichkeit bei einer nicht identifizierten Person erworben worden seien, zweitens die nationalen Rechnungslegungsvorschriften nicht eingehalten worden seien, drittens die Lieferkette, die zu diesem Erwerb geführt habe, wirtschaftlich nicht gerechtfertigt gewesen sei und viertens bestimmte in dieser Lieferkette vorgelagerte Umsätze mit Unregelmäßigkeiten behaftet gewesen seien.
- 40 Es ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs 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 gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist das in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden, sofern die materiellen wie auch formellen Anforderungen und Bedingungen, denen dieses Recht unterliegt, von den Steuerpflichtigen, die es ausüben wollen, eingehalten werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 37 und 38, vom 3. Oktober 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, Rn. 27, und vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 33).
- 41 Durch die Abzugsregelung soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet folglich die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten im Prinzip selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 39, sowie vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 37).
- 42 Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Veräußerungen der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung. Denn die Mehrwertsteuer wird auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 49, und vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 40, sowie Beschluss vom 10. November 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:869, Rn. 32).
- 43 Das Recht auf Vorsteuerabzug unterliegt jedoch der Einhaltung sowohl materieller als auch formeller Anforderungen und Bedingungen. Hinsichtlich der materiellen Anforderungen und Bedingungen ist es für das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 von Bedeutung, dass der Betreffende „Steuerpflichtiger“ im Sinne dieser Richtlinie ist und dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen von ihm auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sind. Zu den Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, die formellen Anforderungen und Bedingungen gleichstehen, legt Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie fest, dass der

Steuerpflichtige eine gemäß deren Art. 220 bis 236 und 238 bis 240 ausgestellte Rechnung besitzen muss (Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 30 bis 32 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

- 44 Außerdem können die Mitgliedstaaten nach Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 über die in dieser Richtlinie vorgesehenen Pflichten hinaus weitere Pflichten vorsehen, wenn sie diese für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Die von den Mitgliedstaaten erlassenen Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 49 und 50 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Im vorliegenden Fall weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass Vikingo, obwohl diese Voraussetzungen im Ausgangsverfahren erfüllt seien, das Recht auf Vorsteuerabzug u. a. gemäß den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes verweigert werde, aus denen sich ergebe, dass die Rechnung die Bewirkung eines Umsatzes nachweisen und sich daher auf eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit beziehen müsse. Die Steuerverwaltung sei aber davon ausgegangen, dass die in Rede stehenden Gegenstände weder von Freest, dem Rechnungsaussteller, noch von seinem Subunternehmer hergestellt oder geliefert worden seien, da diese Unternehmen nicht über die erforderlichen materiellen und personellen Mittel verfügten, und der Veräußerer dieser Gegenstände daher in Wirklichkeit unbekannt sei. Vor diesem Hintergrund fragt sich das vorlegende Gericht, ob das genannte Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf seinen Nachweis Anforderungen unterworfen werden könne, die über die in der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Formalitäten hinausgingen.
- 46 Hierzu ist festzustellen, dass die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann erfüllt sind, wenn die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen, auf die sich die Rechnung bezieht, tatsächlich bewirkt wurden. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Prüfung steuerpflichtiger Umsätze gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts anhand einer umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Dezember 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 31 und 32, sowie vom 31. Januar 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 45). Die Anwendung von Vorschriften wie den in § 15 Abs. 3 des Rechnungslegungsgesetzes vorgesehenen, um im Ausgangsverfahren zu prüfen, ob die Rechnungen sich tatsächlich auf wirtschaftliche Tätigkeiten beziehen, steht daher im Einklang mit der Richtlinie 2006/112.
- 47 Die Tatsache, dass die betreffenden Gegenstände im Ausgangsverfahren weder vom Rechnungsaussteller noch von dessen Subunternehmer hergestellt oder geliefert wurden, insbesondere weil diese nicht über die notwendigen materiellen und personellen Mittel verfügten, ist jedoch nicht ausreichend für die Schlussfolgerung, dass die Lieferung der in Rede stehenden Gegenstände nicht stattgefunden habe, und den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug, auf das sich Vikingo berufen hat, da die genannte Tatsache sowohl auf eine betrügerische Verschleierung der Lieferanten als auch die schlichte Inanspruchnahme von Subunternehmen zurückgeführt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. September 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, Rn. 49, und vom 13. Februar 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 31).
- 48 Nach ständiger Rechtsprechung bezieht sich der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Des Weiteren hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Begriff einen objektiven Charakter hat und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar ist. Folglich sind die Umsätze im Ausgangsverfahren Lieferungen von Gegenständen im Sinne des oben genannten Artikels – obwohl sie vom Rechnungsaussteller weder

hergestellt noch geliefert wurden und die Person, bei der sie tatsächlich erworben wurden, nicht identifiziert worden ist –, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen dieser Begriff beruht, und kein Mehrwertsteuerbetrug vorliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. November 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, Rn. 20 bis 22, und entsprechend Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 22 und 23).

- 49 Daraus folgt, wie vom vorlegenden Gericht festgestellt, dass, wenn die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen von Gegenständen tatsächlich bewirkt und diese Gegenstände von Vikingo auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet wurden, ihr das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht versagt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 33, und Beschluss vom 16. Mai 2013, Hardimpex, C-444/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:318, Rn. 22).
- 50 Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung von Betrug, Steuerhinterziehung und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das mit der Richtlinie 2006/112 anerkannt und gefördert wird, und dass der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist. Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 54 und 55, sowie vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 51 Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst einen Betrug begeht, sondern auch, wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen war (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 56, vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 46, sowie vom 6. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 35).
- 52 Hingegen ist es mit der Vorsteuerabzugsregelung der Richtlinie 2006/112 nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausging oder nachfolgte, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts mit einer Sanktion zu belegen. Die Einführung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung ginge nämlich über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Fiskus zu schützen (vgl. u. a. Urteile vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 52 und 55, vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 47 und 48, sowie vom 6. Dezember 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 41 und 42).
- 53 Wenn ein Steuerpflichtiger selbst keinen Mehrwertsteuerbetrug begangen hat, kann ihm das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann versagt werden, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb dieser Gegenstände oder der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine solche vom Lieferer bzw. Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsbeteiligten auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 54 Hinsichtlich des Grades der erforderlichen Sorgfalt des Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, hat der Gerichtshof bereits mehrfach entschieden, dass es nicht gegen das Unionsrecht verstößt, wenn von einem Wirtschaftsbeteiligten gefordert wird, dass er alle

Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Es hängt wesentlich von den jeweiligen Umständen ab, welche Maßnahmen im konkreten Fall vernünftigerweise von einem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, verlangt werden können, um sicherzustellen, dass dessen Umsätze nicht in einen von einem Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehung einbezogen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 54 und 59, sowie vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 52).

- 55 Liegen Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vor, kann ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer zwar nach den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen (Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 60).
- 56 Die Steuerverwaltung darf jedoch vom Steuerpflichtigen nicht die Durchführung komplexer und umfassender Überprüfungen seines Lieferanten verlangen und ihm faktisch die ihr obliegende Kontrolle übertragen (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 51). Der Gerichtshof hat insbesondere bereits entschieden, dass die Steuerverwaltung von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangen kann, zum einen zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen, für die dieses Recht geltend gemacht wird, Steuerpflichtiger ist, über die fraglichen Gegenstände verfügte und sie liefern konnte sowie seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sich zu vergewissern, dass auf einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vorliegen, oder zum anderen entsprechende Unterlagen vorzulegen (Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 61).
- 57 Da außerdem nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es den Steuerbehörden, die objektiven Umstände, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige einen Betrug begangen hat oder wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in einen Betrug einbezogen war, rechtlich hinreichend nachzuweisen. Es obliegt sodann den nationalen Gerichten, zu prüfen, ob die betreffenden Steuerbehörden diese objektiven Umstände nachgewiesen haben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 39, sowie vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 58 Schließt die Steuerverwaltung somit aus dem Vorliegen von Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der Rechnungen oder anderer in der Lieferkette vorgelagerter Wirtschaftsbeteiligter, dass die abgerechneten Umsätze, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, in Wirklichkeit nicht bewirkt worden sind, muss sie, um dieses Recht versagen zu können, anhand objektiver Umstände nachweisen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass diese Umsätze in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sind, was das vorlegende Gericht feststellen muss, und kann nicht verlangen, dass der Empfänger der Rechnungen Kontrollen vornimmt, für die er nicht zuständig ist (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 10. November 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:869, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 59 Da das Unionsrecht keine Regeln über die Modalitäten der Beweiserhebung beim Mehrwertsteuerbetrug vorsieht, müssen die betreffenden objektiven Umstände von der Steuerverwaltung gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts ermittelt werden. Diese Regeln

dürfen jedoch die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Dezember 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 65, und vom 16. Oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 37).

- 60 Im Ausgangsverfahren geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Steuerverwaltung, um Vikingo das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, außer den in Rn. 45 des vorliegenden Beschlusses genannten Tatsachen ebenfalls festgestellt hat, dass mit den in Rede stehenden Umsätzen bezweckt worden sei, über die Rechnungen einen Nachweis für die Herkunft der erworbenen Maschinen – mit unbekannter Herkunft – zu führen, dem Subunternehmer des Rechnungsausstellers zu ermöglichen, die Zahlung der Mehrwertsteuer zu umgehen, und das Recht auf Vorsteuerabzug zugunsten von Vikingo zu begründen, obwohl die Mehrwertsteuer von diesem Subunternehmer nicht entrichtet worden sei.
- 61 Das vorliegende Gericht führt aus, dass im Fall von Reihengeschäften nach der Rechtsprechung der Kúria (Oberster Gerichtshof) eine Prüfung dieser gesamten Kette und der Rechtsgeschäfte zwischen den an ihr Beteiligten vorzunehmen und zu prüfen sei, ob die Bildung dieser Kette angemessen gerechtfertigt sei. Das Recht auf Vorsteuerabzug könne versagt werden, wenn die Bildung der Kette keinen wirtschaftlichen Nutzen habe oder nicht angemessen gerechtfertigt sei oder auch wenn ein Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit zwischen den Beteiligten durch den Steuerpflichtigen nicht belegt worden sei oder nicht nachprüfbar sei. Außerdem bestehe die Praxis der Steuerverwaltung, die auf einem Gutachten und der Rechtsprechung dieses Gerichts beruhe, u. a. darin, zwischen den fraglichen Umsätzen, insbesondere unter Berücksichtigung der Modalitäten der wirtschaftlichen Tätigkeit, danach zu unterscheiden, ob sie zwischen den in der Rechnung genannten Beteiligten bewirkt worden seien oder nicht. Es sei davon auszugehen, dass die wirtschaftliche Tätigkeit nicht zwischen diesen Beteiligten stattgefunden habe, wenn die fragliche Rechnung mit einem Mangel oder einem Fehler behaftet sei und insbesondere wenn der Steuerpflichtige keine Kenntnis von den wirtschaftlichen Tätigkeiten der in der Kette vorgelagerten Wirtschaftsbeteiligten gehabt habe oder hierzu über keine Nachweise verfüge. In diesem Fall sei eine Prüfung der Frage, ob der Rechnungsempfänger Kenntnis von einem Betrug gehabt habe oder hätte haben müssen, möglich, aber nicht verpflichtend.
- 62 Erstens ist aber darauf hinzuweisen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug, wie in den Rn. 41 und 42 des vorliegenden Beschlusses ausgeführt, unabhängig vom Zweck und dem Ergebnis der in Rede stehenden wirtschaftlichen Tätigkeit besteht; ob die für frühere Umsätze im Zusammenhang mit den betreffenden Gegenständen geschuldete Mehrwertsteuer an den Fiskus abgeführt wurde oder nicht, hat keinen Einfluss auf dieses Recht. Außerdem können nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Steuerpflichtigen die Organisationsstrukturen und die Geschäftsmodelle, die sie als für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten und zur Begrenzung ihrer Steuerlast am besten geeignet erachten, im Allgemeinen frei wählen (Urteil vom 17. Dezember 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken, der im Bereich der Mehrwertsteuer Anwendung findet, verbietet lediglich rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen, dessen Gewährung den mit der Richtlinie 2006/112 verfolgten Zielen zuwiderliefe (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Dezember 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 35 und 36 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 63 Wenn daher, wie das vorliegende Gericht ausgeführt hat, im Ausgangsverfahren erwiesenermaßen Gegenstände geliefert wurden, vermögen der Umstand, dass das Reihengeschäft, das zu diesen Lieferungen geführt hat, keinen wirtschaftlichen Nutzen zu haben oder nicht angemessen gerechtfertigt zu sein scheint, sowie der Umstand, dass einer der Beteiligten an dieser Kette seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, für sich genommen nicht als Betrug angesehen werden.

- 64 Zweitens läuft eine Beweisregelung wie die in Rn. 61 des vorliegenden Beschlusses beschriebene, die dazu führt, dass einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wird, wenn er u. a. keine Nachweise für sämtliche Umsätze, die durch alle Beteiligten an dieser Kette bewirkt wurden, und die wirtschaftliche Tätigkeit dieser Beteiligten vorlegt, wobei gegebenenfalls eine fehlende Nachprüfbarkeit zu seinen Lasten geht, der in den Rn. 50 bis 58 des vorliegenden Beschlusses angeführten Rechtsprechung zuwider, aus der sich ergibt, dass es der Steuerverwaltung obliegt, in jedem Einzelfall anhand objektiver Umstände rechtlich hinreichend nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige einen Betrug begangen hat oder wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz in einen Betrug einbezogen war, der vom Rechnungsaussteller oder von einem anderen in der Liefer- oder Leistungskette vorgelagerten Wirtschaftsbeteiligten begangen worden war.
- 65 Zwar kann der in den Rn. 45 und 60 des vorliegenden Beschlusses beschriebene Sachverhalt darauf hindeuten, dass der Steuerpflichtige aktiv an einem Betrug mitgewirkt hat oder dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass die betreffenden Umsätze in einen vom Rechnungsaussteller begangenen Betrug einbezogen waren; es ist aber Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob ein solcher Nachweis erbracht wurde, indem es gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts alle Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens umfassend beurteilt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Februar 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 30, und Beschluss vom 10. November 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:869, Rn. 36).
- 66 Nach alledem ist auf die Fragen 1 bis 4 zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass sie einer nationalen Praxis entgegensteht, mit der die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der für den Erwerb ihm gelieferter Gegenstände entrichteten Mehrwertsteuer mit der Begründung verweigert, dass die entsprechenden Rechnungen für diesen Erwerb nicht glaubhaft seien, da erstens die Herstellung dieser Gegenstände sowie deren Lieferung mangels der erforderlichen materiellen und personellen Mittel nicht vom Rechnungsaussteller hätten durchgeführt werden können und diese Gegenstände daher in Wirklichkeit bei einer nicht identifizierten Person erworben worden seien, zweitens die nationalen Rechnungslegungsvorschriften nicht eingehalten worden seien, drittens die Lieferkette, die zu diesem Erwerb geführt habe, wirtschaftlich nicht gerechtfertigt gewesen sei und viertens bestimmte in dieser Lieferkette vorgelagerte Umsätze mit Unregelmäßigkeiten behaftet gewesen seien. Zur Begründung einer solchen Verweigerung ist rechtlich hinreichend nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige an einem Betrug aktiv beteiligt war oder dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass die betreffenden Umsätze in einen vom Rechnungsaussteller oder von einem anderen Wirtschaftsbeteiligten auf einer vorhergehenden Umsatzstufe dieser Lieferkette begangenen Betrug einbezogen waren, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Zur fünften Frage

- 67 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass er der Verhängung einer Steuergeldbuße gegen den Steuerpflichtigen entgegensteht, die sich auf den doppelten Betrag der rechtswidrig abgezogenen Mehrwertsteuer beläuft, obwohl dem Fiskus kein Steuerausfall entstanden ist. Das vorlegende Gericht fragt außerdem, ob der Tatbestand des § 170 Abs. 1 Satz 3 der Besteuerungsordnung als erfüllt anzusehen sei, wenn der Steuerpflichtige der Steuerverwaltung sämtliche in seinem Besitz befindlichen Unterlagen zur Verfügung gestellt und die ihm ausgestellten Rechnungen in seine Steuererklärung aufgenommen hat.

- 68 Hierzu ist festzustellen, dass der Gerichtshof im Verfahren nach Art. 267 AEUV nicht für die Auslegung des nationalen Rechts zuständig ist; die Auslegung des nationalen Rechts ist ausschließlich Sache des vorlegenden Gerichts (Urteil vom 30. Januar 2020, Generics [UK] u. a., C-307/18, EU:C:2020:52, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der zweite Teil dieser Frage, der sich auf die Auslegung des nationalen Rechts bezieht, ist daher unzulässig.
- 69 Es ist zudem im Hinblick auf den ersten Teil dieser Frage darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts spricht, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festgelegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat (Urteil vom 26. März 2020, Miasto Łowicz und Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową [Disziplinarordnung für Richter], C-558/18 und C-563/18, EU:C:2020:234, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Gerichtshof kann die Beantwortung einer Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 10. Dezember 2018, Wightman u. a., C-621/18, EU:C:2018:999, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 70 Das durch Art. 267 AEUV geschaffene Verfahren ist ein Instrument der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten, mit dem der Gerichtshof diesen Gerichten Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts gibt, die sie zur Entscheidung des bei ihnen anhängigen Rechtsstreits benötigen. In der Abgabe von Gutachten zu allgemeinen oder hypothetischen Fragen liegt indessen nicht die Rechtfertigung des Vorabentscheidungsersuchens, sondern darin, dass es seiner für die tatsächliche Entscheidung eines Rechtsstreits bedarf (Urteil vom 26. März 2020, Miasto Łowicz und Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową [Disziplinarordnung für Richter], C-558/18 und C-563/18, EU:C:2020:234, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 71 Im vorliegenden Fall sieht, wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, § 170 Abs. 1 Satz 3 der Besteuerungsordnung, der von der Steuerverwaltung im Ausgangsverfahren angewandt wurde, eine Geldbuße in Höhe von 200 % des Steuerrückstands vor, wenn die Differenz zum geschuldeten Betrag mit der Verheimlichung von Einkünften oder mit der Fälschung bzw. Vernichtung von Belegen, Büchern oder Registern in Zusammenhang steht. Die Frage der Verhältnismäßigkeit dieser Sanktion kann sich nur dann stellen, wenn die Tatbestandsmerkmale dieser Bestimmung verwirklicht sind und der geprüfte Sachverhalt in ihren Anwendungsbereich fällt. Aus der Beschreibung des Sachverhalts durch das vorlegende Gericht geht jedoch nicht hervor, dass dies der Fall ist.
- 72 Unter diesen Umständen erweist sich der erste Teil der fünften Vorlagefrage als hypothetisch, und seine Beantwortung ist für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nicht erforderlich. Daraus folgt, dass dieser Teil ebenfalls unzulässig ist.

Zur sechsten Frage

- 73 Mit seiner sechsten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob das Recht der Steuerpflichtigen, eine Schadensersatzklage zu erheben, als Gewährleistung des in Art. 47 der Charta verankerten Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf anzusehen ist, wenn die Rechtsprechung des letztinstanzlichen nationalen Gerichts wiederholt gegen die Richtlinie 2006/112 in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof verstößt, da die Vorinstanzen dem Gerichtshof nicht in allen bei ihnen anhängigen Verfahren ein Vorabentscheidungsersuchen vorlegen können.

- 74 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass die Frage des Schadensersatzanspruchs aufgrund der Nichtbeachtung des Unionsrechts nicht Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist. Des Weiteren weist das vorlegende Gericht nicht darauf hin, dass das Recht des Einzelnen, gegen die Entscheidungen der Steuerverwaltung einen Rechtsbehelf bei den nationalen Gerichten einzulegen, in irgendeiner Weise behindert würde. Schließlich bringt es weder vor, dass es durch das nationale Recht daran gehindert wird, dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, wenn es der Auffassung ist, dass die Rechtsprechung des übergeordneten Gerichts gegen das Unionsrecht verstößt, oder wenn es insoweit Zweifel hat, noch, dass es entsprechend den nationalen Verfahrensvorschriften an die rechtlichen Beurteilungen oder die Anweisungen dieses höheren Gerichts gebunden ist, wenn das nationale Gericht der Auffassung ist, dass diese Beurteilungen oder Anweisungen unter Berücksichtigung der Auslegung, um die es den Gerichtshof ersucht hat, nicht dem Unionsrecht entsprechen.
- 75 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass es einem Gericht, das nicht in letzter Instanz entscheidet, freistehen muss, dem Gerichtshof die Fragen vorzulegen, bei denen es Zweifel hat, wenn es der Ansicht ist, dass es aufgrund der rechtlichen Beurteilung des übergeordneten Gerichts zu einem unionsrechtswidrigen Urteil gelangen könnte. Ferner ist festzustellen, dass sich die dem nationalen Gericht mit Art. 267 Abs. 2 AEUV eingeräumte Möglichkeit, den Gerichtshof im Wege der Vorabentscheidung um Auslegung zu ersuchen, bevor es die unionsrechtswidrigen Hinweise eines höheren Gerichts gegebenenfalls unangewandt lässt, nicht in eine Verpflichtung verkehren kann (Urteil vom 5. Oktober 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, Rn. 27 und 28).
- 76 Daraus folgt, dass die sechste Vorlagefrage, die offensichtlich in keinem Zusammenhang mit dem Gegenstand und der Realität des Ausgangsrechtsstreits steht, im Hinblick auf die in Rn. 69 des vorliegenden Beschlusses angeführte Rechtsprechung unzulässig ist.

Kosten

- 77 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 (Zehnte Kammer) beschlossen:

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist in Verbindung mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis entgegensteht, mit der die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der für den Erwerb ihm gelieferter Gegenstände entrichteten Mehrwertsteuer mit der Begründung verweigert, dass die entsprechenden Rechnungen für diesen Erwerb nicht glaubhaft seien, da erstens die Herstellung dieser Gegenstände sowie deren Lieferung mangels der erforderlichen materiellen und personellen Mittel nicht vom Rechnungsaussteller hätten durchgeführt werden können und diese Gegenstände daher in Wirklichkeit bei einer nicht identifizierten Person erworben worden seien, zweitens die nationalen Rechnungslegungsvorschriften nicht eingehalten worden seien, drittens die Lieferkette, die zu diesem Erwerb geführt habe, wirtschaftlich nicht gerechtfertigt gewesen sei und viertens bestimmte in dieser Lieferkette vorgelagerte Umsätze mit Unregelmäßigkeiten behaftet gewesen seien. Zur Begründung einer solchen Verweigerung ist rechtlich hinreichend nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige an einem Betrug aktiv beteiligt war oder dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass die betreffenden Umsätze in einen vom Rechnungsaussteller oder von einem anderen Wirtschaftsbeteiligten auf einer vorhergehenden Umsatzstufe dieser Lieferkette begangenen Betrug einbezogen waren, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Unterschriften