Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

6. Dezember 2012*

„Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Recht auf Vorsteuerabzug — Versagung“

In der Rechtssache C-285/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad – Varna (Bulgarien) mit Entscheidung vom 16. Mai 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Juni 2011, in dem Verfahren

Bonik EOOD

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Richterin R. Silva de Lapuerta (Berichterstatterin) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Dritten Kammer sowie der Richter K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz und D. Šváby,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 19. September 2012,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Bonik EOOD, vertreten durch O. Minchev, advokat, und M. Patchett-Joyce, Barrister,

— der bulgarischen Regierung, vertreten durch E. Petranova als Bevollmächtigte,

— der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von A. De Stefano, avvocato dello Stato,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch L. Seeboruth und L. Christie als Bevollmächtigte im Beistand von P. Moser, Barrister,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und D. Roussanov als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 und 178 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Bonik EOOD (im Folgenden: Bonik) und dem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Vollzugsverwaltung“ Varna bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen) über das Recht, die Mehrwertsteuer auf von diesem Unternehmen getätigte Weizenkäufe als Vorsteuer abzuziehen.

Rechtlicher Rahmen

3 Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 sieht vor, dass die Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

4 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

5 Art. 62 dieser Richtlinie lautet:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt

(1) als ‚Steuertatbestand‘ der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

(2) als ‚Steueranspruch‘ der Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt an geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.“

6 Art. 63 dieser Richtlinie bestimmt:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

7 Art. 167 der Richtlinie 2006/112 lautet:

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

8 Art. 168 dieser Richtlinie bestimmt:

„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;

…"

9 Art. 178 dieser Richtlinie sieht vor:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für 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;

…"

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

10 Bonik ist eine Gesellschaft, die einer Steuerprüfung für die Monate Februar und März 2009 unterzogen wurde.

11 Infolge dieser Prüfung stellten die bulgarischen Steuerbehörden fest, dass es keine Beweise für die Bewirkung der innergemeinschaftlichen Weizen- und Sonnenblumenlieferungen gebe, die nach Angaben von Bonik zugunsten der Agrisco SRL, einer Gesellschaft rumänischen Rechts, bewirkt worden seien, und dass angesichts der Tatsache, dass die Getreide- und Sonnenblumenmengen, die in den von Bonik ausgestellten Rechnungen aufgeführt seien, in den Büchern dieser Gesellschaft als Lagerausgänge ausgewiesen und im Zeitpunkt der Durchführung der Steuerprüfung nicht vorhanden gewesen seien, mit diesen Waren steuerbare Lieferungen im Inland bewirkt worden seien.

12 Außerdem nahmen die Steuerbehörden Gegenkontrollen der Weizenkäufe vor, die nach Angaben von Bonik bei der Favorit stroy Varna EOOD (im Folgenden: Favorit stroy) und der Agro trade BG Varna EOOD (im Folgenden: Agro trade) getätigt worden waren und für die die Mehrwertsteuer abgezogen worden war.

13 Bonik war im Besitz von Rechnungen, die von Favorit stroy und von Agro trade für diese Käufe ausgestellt worden waren.

14 Um jedoch sicherzugehen, dass diese Käufe tatsächlich erfolgt waren, nahmen die bulgarischen Steuerbehörden zusätzliche Gegenkontrollen bei den Lieferern von Bonik, d. h. Favorit stroy und Agro trade, sowie bei deren Lieferern, nämlich der Lyusi trade EOOD, der Eksim plyus EOOD und der Riva agro stil EOOD, vor.

15 Da bei diesen Gegenkontrollen nicht nachgewiesen werden konnte, dass die Lyusi trade EOOD, die Eksim plyus EOOD und die Riva agro stil EOOD tatsächlich Waren an Favorit stroy und Agro trade geliefert hatten, zogen die bulgarischen Steuerbehörden daraus den Schluss, dass letztere Unternehmen nicht über die Warenmengen verfügten, die notwendig seien, um die für Bonik bestimmten Lieferungen zu bewirken, und kamen zu dem Ergebnis, dass keine tatsächlichen Lieferungen zwischen diesen Unternehmen und Bonik erfolgt seien.

16 Daher versagten die bulgarischen Steuerbehörden Bonik mit Steuerprüfungsbescheid vom 10. März 2010 das Recht, die Mehrwertsteuer auf die von ihren Lieferern, Favorit stroy und Agro trade, bewirkten Weizenlieferungen als Vorsteuer abzuziehen.

17 Bonik legte gegen diesen Bescheid Einspruch beim Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ein, der den Bescheid mit Entscheidung vom 21. Juni 2010 bestätigte.

18 Daraufhin erhob Bonik gegen den Steuerprüfungsbescheid Klage bei dem vorlegenden Gericht.

19 In der Vorlageentscheidung führt dieses Gericht aus, dass die bulgarischen Steuerbehörden weder die Tatsache bestritten, dass Bonik nachfolgende Lieferungen von Waren derselben Art und in derselben Menge bewirkt habe, noch behaupteten, dass dieses Unternehmen die Waren bei anderen Lieferern als Favorit stroy und Agro trade erworben habe.

20 Es fügt hinzu, dass Beweise für die Bewirkung von unmittelbaren Lieferungen vorlägen und der Mangel an Beweisen für die vorangehenden Lieferungen nicht zu dem Ergebnis führen könne, dass diese unmittelbaren Lieferungen nicht bewirkt worden seien.

21 Dabei stellt das vorlegende Gericht klar, dass die nationale Regelung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht vom Nachweis der Herkunft der Ware abhängig mache.

22 Diesem Gericht zufolge verlangen die Steuerverwaltungspraxis und einige bulgarische Gerichte den Nachweis, dass die vorangehenden Lieferungen tatsächlich erfolgt sind, bevor sie dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Vorsteuerabzug zuerkennen.

23 Vor diesem Hintergrund hat der Administrativen sad – Varna entschieden, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Lässt sich aus den Bestimmungen der Art. 178 Buchst. a und b, 14, 62, 63, 167 und 168 der Richtlinie 2006/112 durch Auslegung der Begriff „Fehlen einer tatsächlichen Lieferung“ ableiten, und wenn ja, deckt sich der Begriff „Fehlen einer tatsächlichen Lieferung“ hinsichtlich seiner Definition mit dem Begriff „Steuerbetrug“, oder ist er in diesem Begriff enthalten? Was umfasst im Sinne dieser Richtlinie der Begriff „Steuerbetrug“?

2. Verlangt die Richtlinie 2006/112 im Licht der Definition des Begriffs „Steuerbetrug“ sowie der Erwägungsgründe 26 und 59 in Verbindung mit Art. 178 Buchst. b, dass die Formalitäten ausdrücklich im Wege der Rechtsetzung durch einen Akt des höchsten Gesetzgebungsorgans des Mitgliedstaats festgelegt werden, oder lässt sie zu, dass diese Formalitäten nicht im Wege der Rechtsetzung festgelegt werden, sondern eine Verwaltungs- (und Steuerüberprüfungs-)Praxis sowie Rechtsprechung darstellen? Dürfen Formalitäten durch Rechtsetzungsakte der Verwaltungsbehörden und/oder durch Anweisungen der Verwaltung eingeführt werden?

3. Stellt das „Fehlen einer tatsächlichen Lieferung“, falls es sich um einen Begriff handelt, der sich vom „Steuerbetrug“ unterscheidet und nicht von dessen Definition umfasst wird, eine Formalität nach Art. 178 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 oder eine Maßnahme nach dem 59. Erwägungsgrund dieser Richtlinie dar, deren Einführung die Versagung des Rechts auf

Vorsteuerabzug zur Folge hat und die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellt, einen wesentlichen Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, der durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht eingeführt wurde?

4. Dürfen Formalitäten für die Steuerpflichtigen vorgeschrieben werden, wonach sie Lieferungen, die der Lieferung zwischen ihnen (dem letzten Empfänger und seinem Lieferer) vorangegangen sind, nachweisen müssen, damit die Lieferung als tatsächlich bewirkt gilt, sofern die Behörde nicht bestreitet, dass die Betreffenden (die letzten Lieferer) nachfolgende Lieferungen mit den gleichen Waren in denselben Mengen an nachfolgende Empfänger bewirkt haben?

5. Ist im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und der Bestimmungen der Art. 168 und 178 der Richtlinie 2006/112 das Recht des Händlers auf Anerkennung von Mehrwertsteuerzahlungen für einen bestimmten Umsatz

   a) allein in Bezug auf den konkreten Umsatz zu beurteilen, bei dem der Händler Beteiligter ist, unter Einbeziehung der Absicht des Händlers, sich an dem Umsatz zu beteiligen, und/oder

   b) unter Berücksichtigung der Gesamtheit von Vorgängen zu beurteilen, einschließlich vorheriger und nachfolgender Umsätze, die eine Lieferkette bilden, zu der der fragliche Umsatz gehört, unter Einbeziehung der Absichten der übrigen Beteiligten der Kette, die der Händler nicht kennt und/oder von denen er nicht erfahren kann, bzw. der Handlungen und/oder Unterlassungen des Rechnungsausstellers und der übrigen Beteiligten der Kette, nämlich dessen Vorlieferer, die der Empfänger der Lieferung nicht kontrollieren kann und von denen er kein bestimmtes Verhalten verlangen kann, und/oder

   c) unter Berücksichtigung betrügerischer Handlungen und Absichten anderer Beteiligter der Kette zu beurteilen, von deren Beteiligung der Händler nicht wusste und hinsichtlich deren Handlungen oder Absichten sich nicht feststellen lässt, ob er von ihnen erfahren konnte, und zwar unabhängig davon, ob diese Handlungen und Absichten vor oder nach einem gegebenen Umsatz liegen?

6. Je nach der Antwort auf Frage 5: Sind Umsätze wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden als entgeltliche Lieferungen im Sinne von Art. 2 der Richtlinie 2006/112 bzw. als Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 anzusehen?

7. Ist es zulässig, dass vom Lieferer ordnungsgemäß für Mehrwertsteuerzwecke dokumentierte und deklarierte Umsätze wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, hinsichtlich deren der Empfänger tatsächlich das Eigentumsrecht an der in Rechnung gestellten Ware erlangt hat und keine Angaben dazu vorliegen, ob er die Ware tatsächlich von einer Person, bei der es sich nicht um den Rechnungsaussteller handelt, erhalten hat, nicht als entgeltliche Lieferungen im Sinne von Art. 2 der Richtlinie 2006/112 angesehen werden, nur weil der Lieferer nicht an der angegebenen Adresse gefunden wurde und nicht die im Rahmen der Steuerprüfung angeforderten Dokumente vorgelegt hat oder bei den Steuerbehörden nicht alle Umstände belegt hat, unter denen die Lieferungen bewirkt wurden, darunter die Herkunft der verkauften Ware?

8. Stellt es eine zulässige Maßnahme zur Sicherstellung der Steuererhebung und zur Verhinderung von Steuerbetrug dar, dass das Recht auf Vorsteuerabzug vom Verhalten des Lieferers und/oder seiner Vorlieferer abhängig gemacht wird?

9. Je nach den Antworten auf die Fragen 2, 3 und 4: Verstoßen Maßnahmen der Steuerbehörden wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die zum Ausschluss der Mehrwertsteuerregelung in Bezug auf die von einem gutgläubigen Händler geschlossenen Geschäfte führen, gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Gleichbehandlung und der Rechtssicherheit?

10. Je nach den Antworten auf die vorstehenden Fragen: Hat unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens der Empfänger der Lieferungen ein Recht auf Abzug der ihm von den Lieferern in Rechnung gestellten Steuer?

Zu den Vorlagefragen

24 Mit seinen Vorlagefragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Gleichbehandlung und der Rechtssicherheit dahin auszulegen sind, dass sie es verwehren, unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen einem Steuerpflichtigen das Recht, die Mehrwertsteuer auf eine Lieferung von Gegenständen als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung zu versagen, diese Lieferung werde angesichts von Umständen, die sich auf ihr vorausgehende Umsatzstufen bezögen, als nicht tatsächlich bewirkt betrachtet.

25 Nach ständiger Rechtsprechung ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (vgl. Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, Randnr. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Dazu hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass das in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112 geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Insbesondere kann dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43, vom 15. Dezember 2005, Centralan Property, C-63/04, Slg. 2005, I-11087, Randnr. 50, vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 47, sowie Mahagében und Dávid, Randnr. 38).

27 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 völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman, 268/83, Slg. 1985, 655, Randnr. 19, vom 15. Januar 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15, Gabalfrisa u. a., Randnr. 44, vom 3. März 2005, Fini H, C-32/03, Slg. 2005, I-1599, Randnr. 25, vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 78, Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 48, vom 22. Dezember 2010, Dankowski, C-438/09, Slg. 2010, I-14009, Randnr. 24, sowie Mahagében und Dávid, Randnr. 39).

28 Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe 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 (vgl. Urteile vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Randnr. 54, Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 49, sowie Mahagében und Dávid, Randnr. 40).

29 Nach dem Wortlaut von Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 setzt das Recht auf Vorsteuerabzug voraus, dass der Betreffende Steuerpflichtiger im Sinne dieser Richtlinie ist und dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sind (vgl. Urteile Centralan Property, Randnr. 52, und vom 6. September 2012, Tóth, C-324/11, Randnr. 26).

30 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die Parteien, die an den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen beteiligt sind, nämlich Bonik und ihre Lieferer, Steuerpflichtige im Sinne der Richtlinie 2006/112 sind.

31 Damit jedoch festgestellt werden kann, dass das von Bonik unter Berufung auf diese Lieferungen von Gegenständen geltend gemachte Recht auf Vorsteuerabzug besteht, muss geprüft werden, ob diese Lieferungen tatsächlich bewirkt und ob die betreffenden Gegenstände von Bonik für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet wurden.

32 Der Gerichtshof ist aber im Rahmen des Verfahrens nach Art. 267 AEUV nicht befugt, den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens zu überprüfen oder zu würdigen. Daher ist es Sache des nationalen Gerichts, gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts alle Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände der Rechtssache umfassend zu beurteilen, um festzustellen, ob Bonik unter Berufung auf diese Lieferungen von Gegenständen ein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, Randnr. 53).

33 Wenn sich aus dieser Beurteilung ergibt, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen von Gegenständen tatsächlich bewirkt und diese Gegenstände von Bonik auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet wurden, kann ihr das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht versagt werden.

34 Hierzu führt das vorlegende Gericht aus, dass die bulgarischen Steuerbehörden nicht behaupteten, Bonik habe die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren bei anderen Lieferern als Favorit stroy und Agro trade erworben, und dass es Beweise für die Bewirkung unmittelbarer Lieferungen gebe. Diese Behörden bestritten auch nicht, dass Bonik nachfolgende Lieferungen von Waren derselben Art und in derselben Menge wie die im Ausgangsverfahren fraglichen Waren bewirkt habe.

35 Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Richtlinie 2006/112 anerkannt und gefördert wird (vgl. u. a. Urteile Halifax u. a., Randnr. 71, Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 54, vom 7. Dezember 2010, R., C-285/09, Slg. 2010, I-12605, Randnr. 36, vom 27. Oktober 2011, Tanoarch, C-504/10, Slg. 2011, I-10853, Randnr. 50, sowie Mahagében und Dávid, Randnr. 41).

36 Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass sich die Rechtsbürger nicht auf die Bestimmungen des Unionsrechts berufen können, wenn sie dies in betrügerischer oder missbräuchlicher Absicht tun (vgl. u. a. Urteile Fini H, Randnr. 32, Halifax u. a., Randnr. 68, Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 54, sowie Mahagében und Dávid, Randnr. 41).

37 Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl. Urteile Fini H, Randnr. 34, Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 55, sowie Mahagében und Dávid, Randnr. 42).

38 Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Denn in diesem Fall sind die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen bzw. der Erbringung von Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher bewirkt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, nicht erfüllt (vgl. Urteile Halifax u. a., Randnrn. 58 und 59, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 53).

39 Desgleichen ist ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, für die Zwecke der Richtlinie 2006/112 als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob er im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielt (vgl. in diesem Sinne Urteile Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 56, sowie Mahagében und Dávid, Randnr. 46).

40 Daher kann der Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug dem Steuerpflichtigen nur unter der Voraussetzung versagt werden, dass aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieser Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb dieser Gegenstände oder der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer bzw. vom Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. in diesem Sinne Urteile Kittel und Recolta Recycling, Randnrn. 56 bis 61, sowie Mahagében und Dávid, Randnr. 45).

41 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 (vgl. in diesem Sinne Urteile Optigen u. a., Randnrn. 52 und 55, Kittel und Recolta Recycling, Randnrn. 45, 46 und 60, sowie Mahagében und Dávid, Randnr. 47).

42 Die Einführung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung ginge nämlich über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Fiskus zu schützen (vgl. Urteil Mahagében und Dávid, Randnr. 48).

43 Da die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es folglich den zuständigen Steuerbehörden, die objektiven Umstände, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, rechtlich hinreichend nachzuweisen (vgl. Urteil Mahagében und Dávid, Randnr. 49).

44 Sollte daher das vorlegende Gericht als erwiesen ansehen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen von Gegenständen tatsächlich bewirkt und diese Gegenstände von Bonik auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet wurden, müsste es sodann prüfen, ob die betreffenden Steuerbehörden das Vorliegen solcher objektiver Umstände nachgewiesen haben.

45 Vor diesem Hintergrund ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Art. 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 und 178 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie es verwehren, einem Steuerpflichtigen unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen das Recht, die Mehrwertsteuer auf eine Lieferung von Gegenständen als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung zu versagen, diese Lieferung werde angesichts von Hinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten auf ihr vorausgehenden

oder nachfolgenden Umsatzstufen als nicht tatsächlich bewirkt betrachtet, ohne dass aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder wissen musste, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführte Umsatz in eine auf einer vorausgehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

Kosten

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

Die Art. 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 und 178 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie es verwehren, einem Steuerpflichtigen unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen das Recht, die Mehrwertsteuer auf eine Lieferung von Gegenständen als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung zu versagen, diese Lieferung werde angesichts von Hinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten auf ihr vorausgehenden oder nachfolgenden Umsatzstufen als nicht tatsächlich bewirkt betrachtet, ohne dass aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder wissen musste, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführte Umsatz in eine auf einer vorausgehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

Unterschriften