Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

4. Juni 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Grundsätze des Unionsrechts – Wahrung der Verteidigungsrechte – Steuerverfahren – Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug – Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug aufgrund des angeblich unangemessenen Verhaltens der Lieferer des Steuerpflichtigen – Verwaltungsakt, der von den innerstaatlichen Steuerbehörden erlassen wurde, ohne dem betroffenen Steuerpflichtigen Zugang zu den diesem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Informationen und Unterlagen zu gewähren – Verdacht auf Steuerbetrug – Innerstaatliche Praxis, nach der die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vom Besitz anderer Belege als der Steuerrechnung abhängig gemacht wird – Zulässigkeit“

In der Rechtssache C-430/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunalul Cluj (Landgericht Cluj/Klausenburg, Rumänien) mit Entscheidung vom 15. Mai 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 3. Juni 2019, in dem Verfahren

SC C.F. SRL

gegen

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Safjan (Berichterstatter), des Richters L. Bay Larsen und der Richterin C. Toader,

Generalanwalt: H. Saugmandsgaard Øe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der SC C.F. SRL, vertreten durch T. D. Vidrean-Căpușan und D. F. Pașcu, avocați,

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

– der rumänischen Regierung, zunächst vertreten durch E. Gane, A. Rotăreanu und C.-R. Canțăr als Bevollmächtigte, dann durch E. Gane und A. Rotăreanu als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung des allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatzes der Wahrung der Verteidigungsrechte und der für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch die Mitgliedstaaten geltenden Grundsätze.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SC C.F. SRL (im Folgenden: CF) auf der einen und der Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Bezirksamt für öffentliche Finanzen M., Rumänien, im Folgenden: Bezirksfinanzamt) sowie der Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen C., Rumänien, im Folgenden: Regionalfinanzdirektion) auf der anderen Seite betreffend eine Klage auf Nichtigerklärung der Finanzverwaltungsakte, mit denen CF zusätzliche steuerliche Verpflichtungen im Bereich der Mehrwertsteuer und der Körperschaftsteuer vorgeschrieben wurden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) 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 Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen“.

Rumänisches Recht

4 Art. 11 Abs. 1 der Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch) vom 8. September 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 688 vom 10. September 2015, im Folgenden: Steuergesetzbuch) bestimmt, dass die Steuerbehörden bei der Festsetzung des Betrags einer Abgabe, einer Steuer oder eines Pflichtbeitrags zur Sozialversicherung eine Transaktion, die keinen wirtschaftlichen Zweck hat, unberücksichtigt lassen und damit deren steuerliche Auswirkungen anpassen können oder die Form einer Transaktion oder einer Tätigkeit neu einordnen können, um deren wirtschaftlichen Gehalt widerzuspiegeln.

5 Art. 25 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs sieht vor, dass für die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses Aufwendungen für die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten einschließlich der in den geltenden Gesetzen geregelten sowie den Industrie- und Handelskammern, Arbeitgebervereinigungen und Gewerkschaften geschuldeten Aufnahmegebühren, Beiträge und Abgaben als abzugsfähige Aufwendungen gelten.

6 Art. 299 Abs. 1 Buchst. a des Steuergesetzbuchs normiert die Pflicht der Mehrwertsteuerpflichtigen, eine Steuerrechnung über die entrichtete oder geschuldete Vorsteuer und, in bestimmten Fällen, den Zahlungsnachweis zu besitzen.

7 Art. 6 Abs. 1 und 2 der Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (Gesetz Nr. 207 über die Steuerverfahrensordnung) vom 20. Juli 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 547 vom 23. Juli 2015) in ihrer zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung (im Folgenden: Steuerverfahrensordnung) lautet:

„(1) Die Steuerbehörde ist innerhalb der Grenzen ihrer Zuständigkeiten und Befugnisse befugt, die Maßgeblichkeit der steuerlichen Sachverhalte durch Rückgriff auf die gesetzlich vorgesehenen Nachweismittel zu beurteilen und die Entscheidung auf der Grundlage der gesetzlichen Bestimmungen sowie der vollständigen Feststellungen über sämtliche relevanten Umstände des Sachverhalts zum Zeitpunkt des Erlasses der Entscheidung zu treffen. Bei der Ausübung ihrer Beurteilungsbefugnis hat die Steuerbehörde die von der zuständigen Steuerbehörde im Rahmen der den Steuerpflichtigen gewährten Beihilfe und Anleitung an den betroffenen Steuerpflichtigen gerichtete schriftliche Stellungnahme sowie die von der Steuerbehörde in einem Steuerverwaltungsakt oder von einem Gericht in einer rechtskräftigen früheren Entscheidung über einen denselben Steuerpflichtigen betreffenden gleichartigen Sachverhalt eingenommene Rechtsauffassung zu berücksichtigen. Stellt die Steuerbehörde Unterschiede zwischen der steuerlichen Situation des Steuerpflichtigen und den in einer schriftlichen Stellungnahme oder einem denselben Steuerpflichtigen betreffenden Steuerverwaltungsakt berücksichtigten Angaben fest, so kann sie Feststellungen im Einklang mit der tatsächlichen steuerlichen Situation und den Steuervorschriften treffen, wobei sie verpflichtet ist, schriftlich die Gründe anzugeben, aus denen sie die vorherige Stellungnahme außer Acht lässt.

(2) Die Steuerbehörde übt ihre Beurteilungsbefugnis innerhalb der Grenzen der Angemessenheit und der Billigkeit aus und stellt dabei die Verhältnismäßigkeit zwischen dem verfolgten Ziel und den zu dessen Erreichung eingesetzten Mitteln sicher.“

8 Art. 9 („Anspruch auf rechtliches Gehör“) Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung bestimmt:

„Die Steuerbehörde ist verpflichtet, vor dem Erlass ihrer Entscheidung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, seinen Standpunkt zu den für den Erlass der Entscheidung relevanten Tatsachen und Umständen darzulegen.“

9 Art. 46 („Inhalt und Begründung des Steuerverwaltungsakts“) Abs. 2 der Steuerverfahrensordnung sieht vor:

„Der in Papierform ergehende Steuerverwaltungsakt enthält:

…

j) Angaben zur Anhörung des Steuerpflichtigen“.

10 Art. 49 („Nichtigkeit des Steuerverwaltungsakts“) der Steuerverfahrensordnung hat folgenden Wortlaut:

„(1) Der Steuerverwaltungsakt ist nichtig, wenn

a) er entgegen den gesetzlichen Zuständigkeitsvorschriften erlassen wurde;

b) eine der folgenden Angaben fehlt: Vor- und Nachname sowie Stellung des Vertreters der Steuerbehörde, Vor- und Nachname bzw. Bezeichnung des Steuerpflichtigen, Gegenstand des Verwaltungsakts und, außer im Fall von Art. 46 Abs. 6, Unterschrift des Vertreters der Steuerbehörde sowie Bezeichnung der ausstellenden Steuerbehörde;

c) ihm ein schwerer und offensichtlicher Fehler anhaftet. Ein Steuerverwaltungsakt ist mit einem schweren und offensichtlichen Fehler behaftet, wenn die seinem Erlass zugrunde liegenden Rechtsgründe an einem derart schwerwiegenden Mangel leiden, dass dieser Verwaltungsakt ohne sie nicht erlassen worden wäre.

(2) Die Nichtigkeit kann auf Antrag oder von Amts wegen von der zuständigen Steuerbehörde oder der mit der Behandlung des Einspruchs befassten Behörde festgestellt werden. Wird die Nichtigkeit von der zuständigen Steuerbehörde festgestellt, so erlässt diese einen Bescheid, der dem Steuerpflichtigen zuzustellen ist.

(3) Steuerverwaltungsakte, die andere gesetzliche Vorschriften als jene nach Abs. 1 missachten, können für nichtig erklärt werden. Die Bestimmungen des Art. 50 gelten entsprechend.“

11 Art. 278 Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung lautet:

„Die Einlegung eines Einspruchs hat hinsichtlich der Vollziehung des Steuerverwaltungsakts keine aufschiebende Wirkung.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 Der Hauptunternehmensgegenstand von CF, einer im Jahr 2008 gegründeten Handelsgesellschaft nach rumänischem Recht, besteht in der Bewirtschaftung forstwirtschaftlicher Ressourcen. In der Zeit vom 29. August 2016 bis zum 13. April 2017 führte das Bezirksfinanzamt eine Steuerprüfung bei ihr durch, die sich zum einen auf die Körperschaftsteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2016 und zum anderen auf die Mehrwertsteuer für den Zeitraum vom 1. März 2014 bis zum 31. Dezember 2016 bezog.

13 Diese Steuerprüfung wurde sechs Monate lang unterbrochen, damit die für Betrugsbekämpfung zuständige Regionalfinanzdirektion Ermittlungen vornehmen konnte, an denen die Staatsanwaltschaft beim Tribunalul Cluj (Landgericht Cluj, Rumänien) beteiligt war. Die strafrechtlichen Ermittlungen wurden mit einem Einstellungsbeschluss beendet.

14 In seinem Steuerprüfungsbericht gab das Bezirksfinanzamt an, dass die Geschäftsvorgänge zwischen CF und zwei ihrer Lieferer Scheinumsätze darstellten, weil diese beiden Lieferer als Kleinunternehmen mit einem Steuersatz von 3 % des Umsatzes – während der Steuersatz von CF 16 % betragen habe – nicht über die technische und logistische Kapazität zur Erbringung der Dienstleistungen verfügt hätten, die sie CF in Rechnung gestellt hätten.

15 Der gesetzliche Vertreter von CF sei am Sitz des Bezirksfinanzamts vorgeladen worden, um dort eine Abschrift dieses Steuerprüfungsberichts entgegenzunehmen.

16 CF wandte sich gegen diesen Steuerprüfungsbericht und beantragte Einsicht in die gesamte sie betreffende Verwaltungsakte. Sie gab an, während der Steuerprüfung nicht über die möglichen Auswirkungen der strafrechtlichen Ermittlungen auf die Prüfung der Steuerbehörden informiert worden zu sein.

17 Nach der Zurückweisung ihres Einspruchs durch die Steuerbehörden erhob CF Klage bei dem vorlegenden Gericht, dem Tribunalul Cluj (Landgericht Cluj).

18 Das vorlegende Gericht führt aus, dass CF nach Auffassung der rumänischen Steuerbehörden für das unangemessene steuerliche Verhalten ihrer Lieferer hafte. Dass es sich bei den Umsätzen zwischen CF und diesen Lieferern um Scheingeschäfte gehandelt habe, folge nach Ansicht der Steuerbehörden aus dem Umstand, dass CF keine anderen Belege als die Steuerrechnung habe vorlegen können. Allerdings sei die Steuerrechnung nach den rumänischen Rechtsvorschriften der einzige Beleg, den der Steuerpflichtige zwecks Ausübung seines Abzugsrechts sowohl im Bereich der Mehrwertsteuer als auch im Bereich der Körperschaftsteuer vorlegen müsse.

19 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist es nicht möglich, festzustellen, inwiefern die vom Bezirksfinanzamt vorgenommene Steuerprüfung durch die Ermittlungen der für Betrugsbekämpfung zuständigen Regionalfinanzdirektion beeinflusst wurde. Ebenso wenig seien ihm die Anhaltspunkte bekannt, die die Steuerbehörden zu der Feststellung veranlasst hätten, dass die zwischen CF und ihren Lieferern getätigten Umsätze Scheingeschäfte darstellten.

20 Unter diesen Umständen hat das Tribunalul Cluj (Landgericht Cluj) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann und muss ein gegenüber einer Privatperson erlassener Steuerverwaltungsakt im Licht des Grundsatzes der Wahrung der Verteidigungsrechte, wie er bislang in der Rechtsprechung des Gerichtshofs entwickelt wurde, mit der ausdrücklichen Nichtigkeit sanktioniert werden, wenn die Privatperson nicht die Möglichkeit des Zugangs zu den Informationen hatte, aufgrund deren der Steuerverwaltungsakt ihr gegenüber erlassen wurde, obwohl in diesem Verwaltungsakt auf einige Teile der Verwaltungsakte Bezug genommen wird?

2. Stehen die Grundsätze der Neutralität, der Verhältnismäßigkeit und der Äquivalenz der Ausübung des Abzugsrechts im Bereich der Mehrwertsteuer und im Bereich der Körperschaftsteuer im Fall einer Gesellschaft mit steuerlich einwandfreiem Verhalten entgegen, der die Ausübung des Abzugsrechts im Bereich der Körperschaftsteuer aufgrund des steuerlichen Verhaltens der Lieferer versagt wird, das anhand von Umständen wie fehlenden Personalressourcen und fehlenden Transportmitteln als unangemessen angesehen wird, wobei hinzukommt, dass die Steuerbehörde keine Aktivitäten nachweist, aus denen sich die steuerliche/strafrechtliche Verantwortlichkeit der betreffenden Lieferer ergibt?

3. Steht eine nationale Praxis, nach der die Ausübung des Abzugsrechts im Bereich der Mehrwertsteuer und im Bereich der Körperschaftsteuer vom Besitz anderer Belege neben der für steuerliche Zwecke vorgesehenen Rechnung abhängig ist, wie z. B. Kostenvoranschlägen und dem Arbeitsfortschritt, zusätzlichen Belegen, die im nationalen Steuerrecht nicht eindeutig und genau bestimmt sind, im Einklang mit dem Unionsrecht?

4. Kann im Licht des Urteils vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), angenommen werden, dass es sich in einem Fall um Steuerbetrug handelt, in dem ein Steuerpflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen von einem anderen Steuerpflichtigen erwirbt, dem eine andere Steuerregelung zugutekommt als dem betreffenden Steuerpflichtigen?

Zu den Vorlagefragen

Zulässigkeit

21 Die rumänische Regierung bestreitet die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens sowohl im Licht von Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs als auch wegen des Fehlens maßgebender unionsrechtlicher Vorschriften hinsichtlich des körperschaftsteuerlichen Aspekts des Ausgangsverfahrens.

22 Hierzu ist zum einen 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. Der Gerichtshof darf die Entscheidung über ein Ersuchen eines nationalen Gerichts nur dann verweigern, wenn die erbetene Auslegung 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 sowie für das Verständnis der Gründe erforderlich sind, aus denen das nationale Gericht der Ansicht ist, dass die Beantwortung dieser Fragen erforderlich ist, um den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheiden zu können (Urteil vom 12. Dezember 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Da die Vorlageentscheidung als Grundlage des Vorabentscheidungsverfahrens vor dem Gerichtshof nach Art. 267 AEUV dient, ist es jedoch unerlässlich, dass das nationale Gericht darin den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen des Ausgangsverfahrens darlegt und ein Mindestmaß an Erläuterungen zu den Gründen für die Wahl der Vorschriften des Unionsrechts, um deren Auslegung es ersucht, und zu dem Zusammenhang gibt, den es zwischen diesen Vorschriften und der auf den bei ihm anhängigen Rechtsstreit anzuwendenden nationalen Regelung herstellt. Diese kumulativen Anforderungen an den Inhalt eines Vorabentscheidungsersuchens sind ausdrücklich in Art. 94 der Verfahrensordnung angeführt (Urteil vom 12. Dezember 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Was im Besonderen die Voraussetzungen gemäß Art. 94 der Verfahrensordnung betrifft, ist festzuhalten, dass das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen die grundlegenden Sachverhaltselemente und den Wortlaut der auf die Ausgangsrechtssache anwendbaren Bestimmungen des Unionsrechts sowie des nationalen Rechts enthält.

25 Betreffend den körperschaftsteuerlichen Aspekt des Ausgangsverfahrens ist zum anderen darauf hinzuweisen, dass, wenn sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Unionsrecht getroffenen Regelungen richten, um insbesondere zu verhindern, dass es zu Benachteiligungen der eigenen Staatsangehörigen oder zu Wettbewerbsverzerrungen kommt, oder um sicherzustellen, dass in vergleichbaren Fällen ein einheitliches Verfahren angewandt wird, ein klares Interesse der Europäischen Union daran besteht, dass die aus dem Unionsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern (Urteil vom 24. Oktober 2019, Belgische Staat, C-469/18 und C-470/18, EU:C:2019:895, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Somit ist eine Auslegung unionsrechtlicher Vorschriften durch den Gerichtshof bei rein innerstaatlichen Sachverhalten dann gerechtfertigt, wenn diese Vorschriften vom nationalen Recht unmittelbar und unbedingt für anwendbar erklärt worden sind, um zu gewährleisten, dass die

innerstaatlichen Sachverhalte und die durch das Unionsrecht geregelten Sachverhalte gleichbehandelt werden (Urteil vom 24. Oktober 2019, Belgische Staat, C-469/18 und C-470/18, EU:C:2019:895, Rn. 23).

27 Da das vorlegende Gericht klar dargestellt hat, dass dies im gegenständlichen Fall hinsichtlich des körperschaftsteuerlichen Aspekts des Ausgangsverfahrens der Fall ist, ist angesichts der vorstehenden Erwägungen von der Zulässigkeit des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens auszugehen.

Zur ersten Frage

28 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der allgemeine unionsrechtliche Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte dahin auszulegen ist, dass er die Nichtigerklärung einer Verwaltungsentscheidung verlangt, mit der einem Steuerpflichtigen zusätzliche steuerliche Verpflichtungen vorgeschrieben wurden, wenn dieser im Rahmen eines innerstaatlichen Verwaltungsverfahrens zur Prüfung und Bestimmung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage nicht die Möglichkeit hatte, Zugang zu den Informationen in der ihn betreffenden Verwaltungsakte zu erhalten, die beim Erlass dieser Verwaltungsentscheidung berücksichtigt wurden.

29 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die Wahrung der Verteidigungsrechte einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts darstellt, der anwendbar ist, wann immer die Verwaltung beabsichtigt, gegenüber einer Person eine sie beschwerende Maßnahme zu erlassen. Dieser allgemeine Grundsatz ist in Situationen anzuwenden, in denen die Verwaltung Steuerprüfungen bei Steuerpflichtigen durchführt, um die Erhebung der gesamten im Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedstaats geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten oder Steuerbetrug zu bekämpfen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. November 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, Rn. 26 und 27, sowie vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 40).

30 Integraler Bestandteil der Verteidigungsrechte ist das Recht auf Anhörung, das jeder Person die Möglichkeit garantiert, im Verwaltungsverfahren, bevor ihr gegenüber eine für ihre Interessen nachteilige Entscheidung erlassen wird, sachdienlich und wirksam ihren Standpunkt vorzutragen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs soll die Regel, wonach der Adressat einer beschwerenden Entscheidung Gelegenheit erhalten muss, seinen Standpunkt vorzutragen, bevor die Entscheidung getroffen wird, es der zuständigen Behörde erlauben, alle maßgeblichen Gesichtspunkte angemessen zu berücksichtigen. Zur Gewährleistung eines wirksamen Schutzes der betroffenen Person soll diese Regel es der betroffenen Person insbesondere ermöglichen, einen Fehler zu berichtigen oder ihre persönliche Situation betreffende maßgebliche Umstände vorzutragen, die für oder gegen den Erlass oder für oder gegen einen bestimmten Inhalt der Entscheidung sprechen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Zwar unterliegen die nationalen Steuerbehörden keiner allgemeinen Verpflichtung, die bei ihnen geführte Akte vollständig zugänglich zu machen oder die Dokumente und Informationen, auf die die Entscheidung gestützt werden soll, von Amts wegen mitzuteilen, jedoch muss es in Verwaltungsverfahren zur Überprüfung und Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer dem Einzelnen möglich sein, auf Antrag Zugang zu den Informationen und Dokumenten zu erhalten, die in der Verwaltungsakte enthalten sind und die von der Behörde für den Erlass ihrer Entscheidung berücksichtigt werden, es sei denn, eine Beschränkung des Zugangs zu diesen Informationen und Dokumenten ist durch dem Gemeinwohl dienende Ziele gerechtfertigt (Urteil vom 9. November 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, Rn. 32 und 39).

32 Im vorliegenden Fall haben es die nationalen Steuerbehörden nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts abgelehnt, dem Steuerpflichtigen die von ihm rechtzeitig beantragten relevanten Informationen mitzuteilen, ohne dass dieses Gericht ein dem Gemeinwohl dienendes Ziel zur Rechtfertigung dieser Ablehnung darlegt.

33 In diesem Zusammenhang stellt sich für das vorlegende Gericht die Frage, ob es ihm obliegt, die Nichtigkeit der Verwaltungsentscheidung, mit der dem Steuerpflichtigen zusätzliche steuerliche Verpflichtungen vorgeschrieben wurden, von Rechts wegen festzustellen.

34 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass sich, wenn weder die Bedingungen, unter denen die Wahrung der Verteidigungsrechte zu gewährleisten ist, noch die Folgen der Missachtung dieser Rechte unionsrechtlich festgelegt sind, diese Bedingungen und Folgen nach nationalem Recht richten, sofern die in diesem Sinne getroffenen Maßnahmen denen entsprechen, die für den Einzelnen in vergleichbaren unter das nationale Recht fallenden Situationen gelten (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz) (Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 75).

35 Konkret hat der Gerichtshof betreffend den Effektivitätsgrundsatz entschieden, dass dieser es nicht erfordert, dass eine Entscheidung, die angefochten wurde, weil sie unter Verletzung der Verteidigungsrechte erlassen wurde, in sämtlichen Fällen für nichtig erklärt werden müsste. Denn eine Verletzung der Verteidigungsrechte führt nur dann zur Nichtigerklärung der Entscheidung, die am Ende des fraglichen Verwaltungsverfahrens erlassen wurde, wenn das Verfahren ohne diese Regelwidrigkeit zu einem anderen Ergebnis hätte führen können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 78 und 79).

36 Es obliegt dem vorlegenden Gericht, zu beurteilen, inwieweit das Steuerprüfungsverfahren zu einem anderen Ergebnis hätte führen können, wenn CF im Zuge dieses Verwaltungsverfahrens Akteneinsicht hätte nehmen können.

37 In Anbetracht des Vorstehenden ist auf die erste Frage zu antworten, dass der allgemeine unionsrechtliche Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte dahin auszulegen ist, dass er die Nichtigerklärung einer Verwaltungsentscheidung verlangt, mit der einem Steuerpflichtigen zusätzliche steuerliche Verpflichtungen vorgeschrieben wurden, wenn dieser im Rahmen eines innerstaatlichen Verwaltungsverfahrens zur Prüfung und Bestimmung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage nicht die Möglichkeit hatte, Zugang zu den Informationen in der ihn betreffenden Verwaltungsakte zu erhalten, die beim Erlass dieser Verwaltungsentscheidung berücksichtigt wurden, sofern das angerufene Gericht feststellt, dass das Verfahren ohne diese Unregelmäßigkeit zu einem anderen Ergebnis hätte führen können.

Zur zweiten, zur dritten und zur vierten Frage

38 Mit seinen restlichen Fragen, die gemeinsam zu behandeln sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch die Mitgliedstaaten geltenden Grundsätze, im Besonderen jene der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit, dahin auszulegen sind, dass sie bei Bestehen von nicht untermauerten bloßen Zweifeln der nationalen Steuerverwaltung an der tatsächlichen Durchführung der der Ausstellung einer Steuerrechnung zugrunde liegenden Umsätze einer Verweigerung des Vorsteuerabzugs gegenüber dem steuerpflichtigen Empfänger dieser Rechnung entgegenstehen, wenn er neben dieser Rechnung keine anderen Nachweise für das tatsächliche Vorliegen der getätigten Umsätze vorlegen kann.

39 Zunächst ist festzuhalten, dass es ausschließlich Sache des vorlegenden Gerichts ist, die Auswirkungen der vom Gerichtshof in Beantwortung dieser Fragen vorgenommenen Auslegung auf den körperschaftsteuerlichen Aspekt des Ausgangsverfahrens zu beurteilen.

40 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen bzw. empfangenen und für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Wie der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, ist das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (Urteil vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet so die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 3. Juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Allerdings ist die Bekämpfung von Betrug, Steuerhinterziehung sowie etwaigen Missbräuchen ein Ziel, das mit der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird, und der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, 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 (Urteil vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 34).

43 Dies ist nicht nur dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst einen Betrug begeht, sondern auch dann, wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen war. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann dem Steuerpflichtigen daher nur unter der Voraussetzung versagt werden, dass aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der betreffende 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 beteiligt hat, der in eine vom Lieferer bzw. Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (Urteil vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 35).

44 Es ist Sache der zuständigen nationalen Steuerverwaltung, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 50).

45 Da das Unionsrecht keine Regeln über die Modalitäten der Beweiserhebung beim Mehrwertsteuerbetrug vorsieht, müssen die betreffenden objektiven Umstände von der zuständigen nationalen Steuerverwaltung gemäß den Beweisregeln des innerstaatlichen Rechts ermittelt werden. Diese Regeln dürfen jedoch die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigen und müssen die

durch das Unionsrecht, insbesondere die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, garantierten Rechte beachten (Urteil vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Diesbezüglich hängt es 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 seine Umsätze nicht in einen von einem Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Betrug einbezogen sind (Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 51).

47 Zwar kann dieser Steuerpflichtige bei Vorliegen von Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung dazu verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen, die zuständige nationale Steuerverwaltung kann jedoch von diesem Steuerpflichtigen nicht generell verlangen, zum einen zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen, für die dieses Recht geltend gemacht wird, über die fraglichen Gegenstände verfügte und sie liefern konnte und seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und keine Steuerhinterziehung vorliegen, oder zum anderen über entsprechende Unterlagen zu verfügen (Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 52).

48 Da die Vorlage von solchen zusätzlichen Unterlagen in Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorgesehen ist und die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts und damit den Neutralitätsgrundsatz in unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigen kann, darf die zuständige nationale Steuerverwaltung diese Vorlage nicht generell verlangen.

49 Unter diesen Umständen ist auf die zweite, die dritte und die vierte Frage zu antworten, dass die für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch die Mitgliedstaaten geltenden Grundsätze, im Besonderen jene der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit, dahin auszulegen sind, dass sie bei Bestehen von nicht untermauerten bloßen Zweifeln der nationalen Steuerverwaltung an der tatsächlichen Durchführung der der Ausstellung einer Steuerrechnung zugrunde liegenden Umsätze einer Verweigerung des Vorsteuerabzugs gegenüber dem steuerpflichtigen Empfänger dieser Rechnung entgegenstehen, wenn er neben dieser Rechnung keine anderen Nachweise für das tatsächliche Vorliegen der getätigten Umsätze vorlegen kann.

Kosten

50 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Der allgemeine unionsrechtliche Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte ist dahin auszulegen, dass er die Nichtigerklärung einer Verwaltungsentscheidung verlangt, mit der einem Steuerpflichtigen zusätzliche steuerliche Verpflichtungen vorgeschrieben wurden, wenn dieser im Rahmen eines innerstaatlichen Verwaltungsverfahrens zur Prüfung und Bestimmung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage nicht die Möglichkeit hatte, Zugang zu den Informationen in der ihn betreffenden Verwaltungsakte zu erhalten, die beim Erlass**

dieser Verwaltungsentscheidung berücksichtigt wurden, sofern das angerufene Gericht feststellt, dass das Verfahren ohne diese Unregelmäßigkeit zu einem anderen Ergebnis hätte führen können.

2. **Die für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch die Mitgliedstaaten geltenden Grundsätze, im Besonderen jene der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit, sind dahin auszulegen, dass sie bei Bestehen von nicht untermauerten bloßen Zweifeln der nationalen Steuerverwaltung an der tatsächlichen Durchführung der der Ausstellung einer Steuerrechnung zugrunde liegenden Umsätze einer Verweigerung des Vorsteuerabzugs gegenüber dem steuerpflichtigen Empfänger dieser Rechnung entgegenstehen, wenn er neben dieser Rechnung keine anderen Nachweise für das tatsächliche Vorliegen der getätigten Umsätze vorlegen kann.**

Unterschriften