Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 3. Oktober 2019[1]

Rechtssache C-401/18

Herst, s.r.o.
gegen
Odvolací finanční ředitelství

(Vorabentscheidungsersuchen des Krajský soud v Praze [Amtsgericht in Prag, Tschechische Republik])

„Vorabentscheidungsverfahren – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Verbrauchsteuerpflichtige Waren – Befreiung der Lieferung von Gegenständen, die innerhalb der Union versandt oder befördert werden – Reihengeschäft – Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung innerhalb einer Lieferkette – Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung – Vorrang des Unionsrechts – Grenzen einer unionsrechtskonformen Auslegung – Grundsatz *in dubio mitius*“

I. Einführung

1. Das vorliegende Verfahren betrifft im Kern wieder einmal die für die Praxis eminent wichtige Frage, welcher Umsatz in einer grenzüberschreitenden Lieferkette mit *mehreren* Umsätzen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung anzusehen ist, wenn es nur *eine* physische Warenbewegung gibt. Weil die Klägerin im Ausgangsverfahren den Vorsteuerabzug geltend macht, will sie *keine* steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung empfangen haben.

2. Auch wenn der Gerichtshof schon mehrfach[2] mit derartigen Konstellationen befasst war, können nach Ansicht des vorlegenden Gerichts der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs noch immer keine eindeutigen Kriterien zur Ortsbestimmung und zur Zuordnung der Steuerbefreiung zu einer der Lieferungen in einer Lieferkette entnommen werden. Ein maßgebliches Kriterium ist hierbei der Übergang der Verfügungsmacht. Insofern weist das vorliegende Verfahren die Besonderheit auf, dass der gelieferte Kraftstoff im Verfahren der Steueraussetzung befördert wurde. Der Gerichtshof hat aber schon in seinem Urteil Arex entschieden, dass dies mehrwertsteuerrechtlich unerheblich ist.[3]

3. Dieses Verfahren wird dem Gerichtshof daher nochmals die Möglichkeit geben, die Kriterien für die Zuordnung der Warenbewegung zu einer bestimmten Lieferung in der Verkaufskette zu präzisieren und hier für mehr Rechtssicherheit zu sorgen.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Die Frage der Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung bei einem sogenannten innergemeinschaftlichen Reihengeschäft hat den Gerichtshof bereits in mehreren Verfahren beschäftigt, vgl. etwa Urteile vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), vom 21. Februar 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), und vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Darüber hinaus stellen sich Fragen im Zusammenhang mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz *in dubio mitius* in der Tschechischen Republik. Danach ist eine steuerrechtliche Vorschrift immer zu Gunsten des Steuerpflichtigen auszulegen, wenn es objektiv mehrere Auslegungsvarianten gibt. Soweit die für den Steuerpflichtigen günstigere Variante nicht mit der unionsrechtskonformen Auslegungsvariante übereinstimmt, stellt sich die Frage nach dem Verhältnis von nationalem Verfassungsrecht und Unionsrecht.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Der unionsrechtliche Rahmen wird durch die Vorschriften der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) [4] bestimmt.

6. Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

…“

7. Die „Lieferung von Gegenständen“ wird in Art. 14 Abs. 1 derselben Richtlinie als die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, definiert.

8. Art. 32 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt den Ort der Lieferung und lautet:

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

9. Im vierten Kapitel von Titel IX, „Steuerbefreiungen“, regelt Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie Folgendes:

„Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden[,] von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.“

4 ABl. 2006, L 347, S. 1.

B. Tschechisches Recht

10. Im Hinblick auf das anwendbare tschechische Recht ist insbesondere auf § 64 des Mehrwertsteuergesetzes [5] hinzuweisen, mit dem die Tschechische Republik Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt hat. Das Recht auf Vorsteuerabzug nach den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie wurde durch die §§ 72 ff. des Mehrwertsteuergesetzes umgesetzt.

11. Darüber hinaus berichtet das vorlegende Gericht von einem verfassungsrechtlichen Grundsatz *in dubio mitius* (im Zweifel milder). Dessen Ziel sei es, die Auswirkungen von Rechtsunsicherheit auf die Adressaten mehrdeutiger Rechtsvorschriften in solchen Fällen zu mindern, in denen ihnen vom Staat – als dem für Inhalt und Klarheit der gültigen Regelung verantwortlichen Subjekt – Pflichten auferlegt werden sollen.

12. Im tschechischen Steuerrecht gelte daher, dass dann, wenn mehrere Auslegungsvarianten einer öffentlich-rechtlichen Norm möglich sind, diejenige zugrunde zu legen ist, die die Grundrechte und Grundfreiheiten nicht bzw. so wenig wie möglich einschränkt. Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, dass die für die Beurteilung der vorliegenden Rechtssache entscheidende Regelung nicht klar sei. Der Vorsteuerabzug sei daher bereits deshalb nach nationalem Recht aufgrund des Grundsatzes *in dubio mitius* zu gewähren.

III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsverfahren

13. Die Klägerin im Ausgangsverfahren (Herst, s.r.o – im Folgenden: Herst) begehrt vor dem nationalen Gericht den Vorsteuerabzug. Herst ist u. a. im Bereich des Kraftverkehrs tätig und Inhaberin mehrerer Tankstellen. Mithilfe eigener Fahrzeuge befördert sie Kraftstoff aus anderen Mitgliedstaaten (Österreich, Deutschland, Slowakei, Slowenien) zum Bestimmungsort, der Tschechischen Republik. Die Waren wurden dabei mehrfach weiterverkauft, allerdings nur einmal (von Herst) zu dem Endabnehmer in der Tschechischen Republik transportiert.

14. Herst war in vielen Fällen der Endabnehmer des Kraftstoffs. Diesen kaufte sie von Lieferanten, die in der Tschechischen Republik für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert waren. Insofern befand sich Herst am Ende der Lieferkette. In anderen Fällen verkaufte sie den Kraftstoff an eigene Abnehmer weiter. In diesen Fällen befand sie sich in der Mitte einer Lieferkette. Herst berechnete dabei ihren Lieferanten keine Beförderungskosten, sondern erwarb den Kraftstoff zu Preisen, die die Beförderung nicht umfassten.

15. Üblicherweise bestellte Herst bei tschechischen Lieferanten, die den Kraftstoff von einer Raffinerie in einem anderen Mitgliedstaat erworben hatten oder noch erwarben. Sie gab hierbei das Terminal der Raffinerie an, aus dem sie die Ware entnehmen werde, das Datum und gegebenenfalls den Zeitpunkt der Beladung, den Namen des Fahrers, das Kennzeichen des Fahrzeugs und des Anhängers, die geforderte Menge des Kraftstoffs und den Entladungsort.

16. Nach Zahlung der Vorausrechnung konnte Herst die Waren nach den Anweisungen der tschechischen Lieferanten abholen. Herst übernahm den Kraftstoff direkt an den Raffinerieterminals in den anderen Mitgliedstaaten. Bei der Übergabe der Waren war keine der im Rahmen der Lieferkette beteiligten Vertragspartner anwesend. Danach beförderte Herst den Kraftstoff in die Tschechische Republik. Dort erfolgte nach Überschreitung der Grenze die Zollabfertigung. Der Kraftstoff wurde verbrauchsteuerrechtlich in den freien Verkehr überführt und die Klägerin setzte die Beförderung bis zum Entladeort fort, d. h. bis zu ihren Tankstellen oder denen ihrer Abnehmer.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer).

17. Die Finanzverwaltung stellte im Zuge einer Steuerprüfung für die Besteuerungszeiträume November 2010 bis Mai 2013 und Juli und August 2013 fest, dass die Klägerin für die Kraftstofflieferungen einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte, als ob es sich um Lieferungen im Inland gehandelt hätte. Zur Lieferung der Waren sei es jedoch nach Ansicht des Finanzamts nicht in der Tschechischen Republik gekommen, sondern in den anderen Mitgliedstaaten, in denen sich der Kraftstoff zum Zeitpunkt des Beginns seiner Versendung oder Beförderung befunden habe. Folglich handele es sich um eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung an Herst, bei der für Herst kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe.

18. Da die Klägerin die erworbenen Waren selbst in den anderen Mitgliedstaaten übernommen und auf ihre Kosten für die Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in die Tschechische Republik befördert habe, sei diese Lieferung der Waren zwischen tschechischen Lieferanten und der Klägerin nach Ansicht des Finanzamts eine die Beförderung der Waren umfassende Lieferung. Deshalb machte die Finanzverwaltung den unberechtigt beanspruchten Vorsteuerabzug rückgängig und setzte die von der Klägerin für die einzelnen geprüften Besteuerungszeiträume zu zahlende Mehrwertsteuer mittels ergänzender Steuerbescheide neu fest. Zugleich wurde Herst eine Geldbuße auferlegt.

19. Gegen die ergänzenden Steuerbescheide legte die Klägerin einen Rechtsbehelf ein, in dem sie insbesondere darauf hinweist, dass die Beförderung des Kraftstoffs zwischen den Mitgliedstaaten im Verfahren der Steueraussetzung erfolgt sei. Die Beförderung ist unter zollamtlicher Überwachung durchgeführt worden. Erst nach ihrer Beendigung sind die Waren in ein und demselben Mitgliedstaat in den freien Verkehr überführt und seien erst dann steuerpflichtig geliefert worden. Deshalb sei ausgeschlossen, dass die Klägerin bereits davor am Ort des Beginns der Beförderung (d. h. im Ausland) Rechte an den Waren erworben hätte.

20. Mit den angefochtenen Entscheidungen bestätigte die Finanzverwaltung die Bescheide. Gegen die angefochtenen Entscheidungen erhob Herst Klage. Das Krajský soud v Praze (Amtsgericht von Prag, Tschechische Republik) setzte das Verfahren aus und legte dem Gerichtshof im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV mehrere Fragen vor. Nach dem Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Arex[6] hat es auf Anfrage des Gerichtshofs sein Vorabentscheidungsersuchen auf folgende drei Fragen reduziert:

1. Erlangt ein Steuerpflichtiger die „Befähigung, wie ein Eigentümer über die Waren zu verfügen“, im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn er Waren von einem anderen Steuerpflichtigen unmittelbar für einen bestimmten Abnehmer zu dem Zweck erwirbt, seine zeitlich vorausgehende Bestellung (mit der Art und Menge der Waren, ihr Herkunftsort und der Zeitpunkt der Lieferung festlegt werden) zu erfüllen, wenn er selbst über die Waren nicht physisch verfügt, weil sein Abnehmer im Rahmen des Abschlusses des Kaufvertrags zustimmt, selbst die Beförderung der Waren von ihrem Herkunftsort sicherzustellen, so dass der Steuerpflichtige ihm somit über seine Lieferanten lediglich den Zugang zu den zu beschaffenden Waren vermittelt und ihm die für die Übernahme (in seinem Namen oder im Namen der Subunternehmer in der Lieferkette) der Waren notwendigen Informationen mitteilt, wobei sich der Gewinn aus dieser Transaktion aus der Differenz zwischen dem Einkaufspreis und dem Verkaufspreis der Waren ergibt, ohne dass innerhalb der Lieferkette Beförderungskosten berechnet werden?

2. Steht der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer oder ein anderer Grundsatz des Unionsrechts der Anwendung des nationalen Verfassungsgrundsatzes *in dubio mitius* entgegen, wonach staatliche Behörden im Fall von Mehrdeutigkeiten einer Rechtsnorm, bei der objektiv gesehen mehrere Auslegungsvarianten möglich sind, die für den Adressaten der Rechtsnorm (im vorliegenden Fall den Steuerpflichtigen) günstigere Auslegungsvariante zugrunde zu legen haben? Wäre die Anwendung dieses Grundsatzes zumindest dann mit Unionsrecht vereinbar, wenn sie

6 Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

auf Fälle beschränkt wird, in denen die maßgeblichen tatsächlichen Umstände des konkreten Falles der verbindlichen Auslegung der streitigen Rechtsfrage durch den Gerichtshof der Europäischen Union zeitlich vorausgehen, der als richtige Auslegung eine andere, für den Steuerpflichtigen ungünstigere Auslegungsvariante bestimmt hat?

3. Falls der Grundsatz *in dubio mitius* anwendbar ist: Ist es im Hinblick auf die unionsrechtlich gegebenen Grenzen zu der Zeit, in der die steuerbaren Umsätze im vorliegenden Fall bewirkt wurden (November 2010 bis Mai 2013), möglich, die Frage, ob der Rechtsbegriff der Lieferung von Waren und der Rechtsbegriff der Beförderung von Waren für die Zwecke sowohl der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch der Verbrauchsteuerrichtlinie denselben Inhalt haben (oder nicht), objektiv als rechtsunsicher und zwei Auslegungsmöglichkeiten bietend anzusehen?

21. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Herst, die Tschechische Republik und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen.

IV. Rechtliche Würdigung

A. Zu der ersten Frage

22. Die erste Frage betrifft Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie, welcher die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung regelt. Von deren Vorliegen hängt es im Ergebnis ab, ob Herst zu Recht der Vorsteuerabzug versagt wurde. Denn wenn die Lieferung an Herst steuerbefreit war, stünde ihr insoweit auch kein Recht auf Vorsteuerabzug zu. Herst müsste sich vielmehr zivilrechtlich gegenüber seinen Lieferanten um die Rückerstattung der zu Unrecht gezahlten Mehrwertsteuer bemühen.

1. Präzisierung der ersten Vorlagefrage

23. Die Regelungen der Mehrwertsteuerrichtlinie zur grenzüberschreitenden Lieferung von Gegenständen zielen auf die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips ab. Nach diesem Prinzip soll sichergestellt werden, dass die Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat entrichtet wird, in dem der Endverbrauch erfolgt. Aus diesem Grund wird im Fall einer grenzüberschreitenden Lieferung gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i und Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Erwerb des Gegenstandes im Bestimmungsland besteuert. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss jedoch die Lieferung desselben Gegenstandes im Ursprungsland zuvor befreit werden.[7] Die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb sind folglich ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang.[8]

24. Schwierig wird es aber, wenn mehrere Lieferungen vorliegen (Lieferkette), die Ware aber nur einmal (vom ersten zum letzten in der Lieferkette) transportiert wird (Reihengeschäft). In diesem Fall kommen nämlich mehrere innergemeinschaftliche Lieferungen in Betracht, wobei die Steuerbefreiung des Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie aber nur auf eine Lieferung Anwendung finden darf.[9] Dabei bestimmt die steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung den Ort der nachfolgenden und vorhergehenden Lieferungen in der Lieferkette.[10] Dieser Ort befindet sich gemäß Art. 32 Abs. 1 der

7 Vgl. dazu bereits meine Schlussanträge in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nr. 28) und in der Rechtssache EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Nrn. 23 bis 25).

8 Urteile vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, Rn. 31), vom 18. November 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, Rn. 28), und vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 23 und 24).

9 Urteile vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, Rn. 34), und vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, Rn. 45), sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nr. 55) und in der Rechtssache EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Nr. 35).

10 Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Rn. 50).

Mehrwertsteuerrichtlinie bei allen Lieferungen, die vor der innergemeinschaftlich befreiten Lieferung liegen, im Ursprungsland und bei allen danach liegenden Lieferungen im Bestimmungsland.[11] Daher ist entscheidend, welcher der Lieferungen in der Lieferkette die grenzüberschreitende Beförderung zugeordnet werden kann.

25. Das vorlegende Gericht fragt mit der ersten Frage nach den Kriterien, mittels derer die Zuordnung vorgenommen werden kann und muss.

26. Die Tatsache, dass Herst die Waren in einem besonderen zollrechtlichen Verfahren (dem Verfahren der Steueraussetzung) transportiert und abgefertigt hat, ist dafür grundsätzlich irrelevant. Denn wie der Gerichtshof in der Rechtssache Arex[12] bereits entschieden hat, ist die Frage der Zuordnung der Mehrwertsteuerbefreiung zu einer der Lieferungen eine rein mehrwertsteuerrechtliche Frage, deren Tatbestandsmerkmale nicht durch das Verfahren der Steueraussetzung verändert werden. Welche Lieferung in einer Lieferkette als die innergemeinschaftlich befreite Lieferung anzusehen ist, muss daher nach den allgemeinen mehrwertsteuerrechtlichen Regeln ermittelt werden.

27. Weiter möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Verkäufer (B) in der Mitte der zweigliedrigen Lieferkette (A – B – Herst) die Verfügungsmacht erlangt, auch wenn er seinem Kunden (hier Herst) lediglich den Zugang zu den Waren – die sich noch bei A (d. h. seinem Lieferanten) befinden – vermittelt und Herst den anschließenden Transport auf eigene Kosten durchführt.

28. Für den Vorsteuerabzug von Herst ist in dieser Konstellation allerdings entscheidend, ob der Ort der Lieferung von B an Herst in der Tschechischen Republik liegt. Denn nur in diesem Fall wäre die Lieferung dort steuerbar und steuerpflichtig. Der Ausweis der tschechischen Mehrwertsteuer in der Rechnung an Herst wäre dann zutreffend erfolgt, und Herst könnte einen entsprechenden Vorsteuerabzug vornehmen.

29. Dies setzt jedoch voraus, dass die erste Lieferung (A – B) als die steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung zu betrachten ist. Nur dann ist der Ort der ersten Lieferung nach Art. 32 der Mehrwertsteuerrichtlinie in dem Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung, während der Ort der nachfolgenden Lieferung (B – Herst) im Mitgliedstaat des Endes der Beförderung (hier in der Tschechischen Republik) liegt.[13]

2. Zuordnung der grenzüberschreitenden Beförderung zu einer der Lieferungen

30. Zu klären ist daher, ob die grenzüberschreitende Beförderung der vorhergehenden Lieferung (A – B) zugerechnet werden kann, auch wenn Herst die Waren direkt von A zu sich (oder seinen Kunden) transportiert hat.

31. Ausgehend von der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt, dass im Fall einer Verkaufskette mit einer einzigen physischen Warenbewegung nur eine der Lieferungen als innergemeinschaftliche und somit befreite Lieferung qualifiziert werden kann.[14] Welche der Lieferungen dies ist, hängt davon ab, welcher Lieferung die grenzüberschreitende Beförderung zuzuordnen ist. Alle anderen Lieferungen in der Verkaufskette, die dieses zusätzliche Tatbestandsmerkmal der grenzüberschreitenden Beförderung nicht aufweisen, sind daher als innerstaatliche Lieferungen anzusehen.

11 Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Rn. 50).

12 Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 66 ff. sowie 73 und 74); vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nrn. 69 ff.).

13 Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, Rn. 40, 42 und 50).

14 Urteile vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, Rn. 34), und vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, Rn. 45), sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nr. 55) und in der Rechtssache EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Nr. 35).

a) Bedeutung des Eigentums und der Verfügungsmacht

32. Aufgrund der konkreten Frage des vorlegenden Gerichts nach der Verfügungsmacht des mittleren Unternehmens (B) in einer Lieferkette soll vorab jedoch noch einmal klargestellt werden, dass dieses, wenn es Teil einer Lieferkette ist, natürlich auch die Verfügungsmacht im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn erlangt hat und diese auf seinen Kunden (hier Herst) weiterüberträgt.

33. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich zweifelsfrei, dass in einer Lieferkette mit einem einzigen Transport mehrere Lieferungen vorliegen, deren Lieferort unterschiedlich zu bestimmen ist.[15] Wenn sich eine Lieferung nach Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie danach definiert, dass dem Empfänger die Verfügungsmacht durch den Leistenden verschafft wurde, dann muss auch das mittlere Unternehmen (jedenfalls für eine logische Sekunde) die Verfügungsmacht erlangt haben. Andernfalls lägen nicht zwei Lieferungen, sondern allenfalls eine Lieferung und eine Dienstleistung vor. Damit reicht es aus, dass das mittlere Unternehmen (B) seinem Kunden (Herst) „lediglich" den Zugang zu den zu beschaffenden Waren ermöglicht, die es zuvor selbst erworben (aber noch nicht abgeholt) hat, um einen Übergang der Verfügungsmacht von A auf B und dann von B auf Herst anzunehmen.

34. An diesem Befund (mehrere Lieferungen haben auch mehrere Übertragungen der Verfügungsmacht zur logischen Konsequenz) ändert sich auch nichts, sollte das nationale Zivilrecht einen direkten Erwerb des Eigentums von dem Ersten (A) auf den Letzten in einer Lieferkette (hier: Herst) erlauben. Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie spricht, jedenfalls in einigen Sprachfassungen,[16] gerade nicht davon, dass jemand das Eigentumsrecht erworben hat, sondern davon, dass die Übertragung der Befähigung, „wie ein Eigentümer" über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, erfolgt ist. „Wie ein Eigentümer" über etwas zu verfügen, ist aber nicht zwangsläufig das Gleiche wie der Eigentumserwerb. Zum einen würde man dann nicht „wie ein" sondern „als Eigentümer" über einen Gegenstand verfügen. Zum anderen wäre ansonsten der mehrwertsteuerrechtliche Begriff der Lieferung von dem jeweiligen nationalen Eigentumsverständnis abhängig. Der Begriff „Lieferung eines Gegenstands" bezieht sich jedoch nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen.[17]

35. Schon daraus ergibt sich deutlich, dass der Umstand, ob und wann eine *zivilrechtliche Eigentumsübertragung* auf das mittlere Unternehmen (B) oder auf das letzte Unternehmen in der Reihe (Herst) erfolgte, im Grundsatz unbeachtlich ist. Wie die Kommission zutreffend betont, ist das formelle Eigentum nicht maßgebend. Der Eigentumserwerb kann allenfalls als Indiz im Rahmen einer Gesamtwürdigung von Bedeutung sein, weil in den weitaus meisten Fällen die Erlangung der Verfügungsmacht mit dem Eigentumserwerb einhergeht.

36. Auf Basis dieses Verständnisses erschließt sich auch der Sinn der Aussage des Gerichtshofs zum möglichen tschechischen Eigentumserwerb von Arex im Urteil Arex.[18] Der Gerichtshof hielt es dort für entscheidungserheblich, ob das Eigentum schon bei der Beladung mit dem Kraftstoff durch den transportierenden Leistungsempfänger (Arex) erworben wurde. Der Eigentumserwerb des Transporteurs ist danach ein sehr wichtiges Indiz für eine Lieferung, aber nicht allein maßgebend.[19]

15 Vgl. Urteile vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 70), vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, Rn. 34 bis 36), und vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Rn. 50).

16 So in der deutschen Fassung („wie ein Eigentümer"), in der französischen Fassung („comme un propriétaire"); anders jedoch in der englischen („as owner") und estnischen Fassung („"Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek").

17 Urteile vom 2. Juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, Rn. 29), vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 39), vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, Rn. 32), und vom 8. Februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 7 und 8).

18 Vgl. Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 78).

19 Siehe in diesem Sinne Urteile vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 40), und vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 32 ff.), bei dem der Eigentumsübergang überhaupt keine Rolle spielt und mehr auf die Mitteilung der Weiterverkaufsabsicht abgestellt wurde.

37. Entsprechend hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass es nicht allein maßgebend ist, wer während des Transports der Eigentümer der Sache im Sinne des nationalen Rechts ist oder wer die tatsächliche Sachherrschaft über den Gegenstand ausübt.[20] Ebenso hat der Gerichtshof entschieden, dass aus dem bloßen Umstand, dass der Gegenstand bereits weiterverkauft wurde, noch nicht geschlossen werden kann, dass die Beförderung der jeweils nachfolgenden Lieferung zuzuordnen ist.[21] Insofern ist auch die Tatsache des bloßen Weiterverkaufs für die Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen irrelevant.

38. Die Verfügungsmacht im Sinne des Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist somit weiter gefasst als das zivilrechtliche Eigentum. Sie wird aber wie Letzteres nicht durch rechtliche Beschränkungen ausgeschlossen. Ebenso wenig wie bestehende Rechte z. B. eines Mieters die Verfügungsmacht des Eigentümers ausschließen, verhindern rechtliche Verfügungsbeschränkungen während eines zollrechtlichen Versandverfahrens die Verfügungsmacht des Erwerbers im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

39. Als Zwischenergebnis kann damit festgehalten werden, dass der Zeitpunkt des Eigentumserwerbs nach nationalem Recht nicht entscheidend ist, um die Beförderung einer der in Betracht kommenden Lieferungen zuzuordnen und damit die steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung zu bestimmen.

b) Konkrete Zuordnung der grenzüberschreitenden Beförderung in einer Lieferkette

40. Die Zuordnung des grenzüberschreitenden Transports zu einer Lieferung in einer Verkaufskette – hier zu einer der beiden Lieferungen (A an B oder B an Herst) – ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs vielmehr unter umfassender Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls zu treffen.[22]

41. Bei Reihengeschäften ist insbesondere zu berücksichtigen, durch wen oder auf wessen Rechnung der Transport durchgeführt wird.[23] Meines Erachtens muss es darauf ankommen, wer während des Transports die Gefahr für den zufälligen Untergang der Sache trägt.[24]

42. Dementsprechend hat der Gerichtshof in einer Reihe von Fällen betreffend eine zweigliedrige Verkaufskette (A – B – C) entschieden, dass die Beförderung nicht mehr der „ersten“ Lieferung zugerechnet werden kann, wenn die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Sache zu verfügen, bereits vor der Beförderung an den Endabnehmer (C), also an den Empfänger der „zweiten“ Lieferung (B – C), übertragen worden war.[25]

20 Es ist unstreitig, dass beispielsweise ein Spediteur zwar aktuell die tatsächliche Sachherrschaft über den Gegenstand ausübt, jedoch nicht als beteiligter Lieferer, sondern als Transporteur für einen Lieferer agiert. Siehe in diesem Sinne Urteil vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 40).

21 Urteil vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 36 und 37).

22 Urteile vom 21. Februar 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, Rn. 32), vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, Rn. 35), vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 32), vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 27), sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nrn. 58 ff.) und in der Rechtssache EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Nr. 56).

23 So auch Urteil vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 40 a. E.).

24 Vgl. bereits meine Schlussanträge in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nr. 60).

25 Vgl. Urteile vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, Rn. 36), vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 34), und vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 33).

43. Wer bereits „wie ein Eigentümer“ über den Gegenstand verfügt, wird nämlich regelmäßig auch die Gefahr für dessen zufälligen Untergang tragen. Denn das Recht, mit einem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, ihn etwa zu zerstören oder zu verbrauchen, ist ein typischer Ausdruck von Eigentümerbefugnissen.[26] Insofern stellt auch die Kommission in ihrer Stellungnahme zutreffend auf die rechtliche Entscheidungsmacht über einen Gegenstand ab. Die Kehrseite dieser rechtlichen Entscheidungsmacht ist aber auch, dass der Inhaber das Risiko der zufälligen Zerstörung des Gegenstandes (seiner rechtlichen Entscheidungsmacht) trägt.

44. Insofern kann davon ausgegangen werden, dass derjenige, der das Risiko des zufälligen Untergangs tragen muss, auch die Befähigung im Sinne des Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie innehat, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen.[27]

45. Es mag zwar sein – wie dies die Tschechische Republik vorträgt – dass die Frage, wer die Gefahr des zufälligen Untergangs trägt, als eine juristische Frage nicht immer einfach zu beantworten ist. Eine Antwort ist jedoch einfacher und führt zu mehr Rechtssicherheit als eine Gesamtbetrachtung, bei der unklar ist, welche Kriterien ausschlaggebend sein sollen und wie sie zu gewichten sind.

46. Von der Gefahrtragung hingegen lässt sich am einfachsten auf die Rolle des betreffenden Beteiligten in einer Lieferkette schließen.[28] Denn es spricht eine tatsächliche Vermutung dafür, dass derjenige, der einen Gegenstand *an einen anderen liefert* und die Gefahr für den zufälligen Untergang dieses Gegenstandes während der Lieferung trägt, auch rechtlich als Lieferer (und nicht nur als Spediteur für einen anderen) agiert. Ist er aber der Lieferer der grenzüberschreitenden Lieferung, dann muss auch seine Lieferung die innergemeinschaftlich befreite Lieferung sein.

47. Die Übernahme der Transportkosten durch Herst im vorliegenden Fall kann insofern lediglich als ein Indiz betrachtet werden, dass Herst auf eigene Rechnung als Lieferer agiert hat. Da der Käufer die Transportkosten wirtschaftlich in der Regel immer trägt (entweder im Preis oder zusätzlich), ist dieses Indiz jedoch nicht zwingend. Wenn es dem Verkäufer (hier B) gelingt, Transportkosten auf den Preis aufzuschlagen, Herst aber die Gefahr des zufälligen Untergangs während des Transports trägt, dann ist dennoch Herst die grenzüberschreitende Beförderung zuzurechnen.

48. Dies gilt unbeschadet der Frage, wer den Transport in diesen Fällen äußerlich durchführt (dies war in den entschiedenen Fällen meist das Unternehmen in der Mitte)[29], und unabhängig davon, wie die Beziehung desjenigen, der die Verfügungsbefugnis innehat, zu der Ware rechtlich zu qualifizieren ist[30] (d. h., ob er bereits Eigentümer ist oder lediglich einen Anspruch auf Eigentumsübertragung hat).

49. Für das Ausgangsverfahren bedeutet dies, dass es entscheidend darauf ankommt, ob Herst vor dem grenzüberschreitenden Transport des Kraftstoffs bereits die Verfügungsbefugnis über den Kraftstoff in der Weise erlangt hatte, dass sie die Gefahr für dessen zufälligen Untergang trug. Es ist nicht auszuschließen, dass dies bereits mit einem Eigentumsübergang bei der Beladung an dem Raffinerieterminal erfolgte, weil in der Regel der Eigentümer einer Sache auch deren Verlustrisiko trägt. Dann wäre in einer zweigliedrigen Lieferkette die zweite Lieferung (B – Herst) die steuerbefreite Lieferung, und Herst hätte kein Recht zum Vorsteuerabzug.

26 Vgl. bereits meine Schlussanträge in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nr. 62) und in der Rechtssache EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Nr. 58).

27 Siehe dazu auch schon meine Schlussanträge in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nr. 62).

28 Siehe dazu auch schon meine Schlussanträge in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nr. 73).

29 Der Transporteur oder Spediteur hat nicht die Befugnis inne, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, vgl. Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 88), und vom 3. Juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, Rn. 25).

30 In diesem Sinne Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 86), und vom 3. Juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, Rn. 24).

50. Sollte hingegen die Ware vor dem Transport weiterverkauft worden sein und damit eine dreigliedrige Lieferkette vorliegen (A – B – Herst – D), ändert sich das Ergebnis leicht. Dann würde nicht das letzte, sondern ein mittleres Unternehmen in der Lieferkette transportieren. In diesem Fall wäre – wenn Herst die Gefahr des zufälligen Untergangs während der Beförderung trägt – seine Lieferung (d. h. die dritte Lieferung Herst – D) die grenzüberschreitende und damit die befreite Lieferung.[31] Auch in diesem Fall könnte Herst in der Tschechischen Republik keinen Vorsteuerabzug aus der Vorlieferung geltend machen, sondern nur in dem Land des Beginns der Beförderung.

51. Denkbar ist aber auch, dass der Zeitpunkt des Gefahrübergangs (mit einem oder ohne einen zeitgleichen zivilrechtlichen Eigentumserwerb) anders ausgestaltet wurde. So teilt das vorlegende Gericht mit, dass nach den üblicherweise in der Branche verwendeten Verträgen der Eigentumserwerb und damit möglicherweise auch der Gefahrübergang auf den transportierenden Käufer erst im Moment der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den freien Warenverkehr erfolgt.

52. Wäre dies der Fall, dann würde Herst während des grenzüberschreitenden Transports (d. h. von der Raffinerie bis zur Überführung in den freien Warenverkehr in der Tschechischen Republik) lediglich als Spediteurin handeln.[32] Dies wäre zwar etwas ungewöhnlich, ist aber nicht ausgeschlossen. Art. 32 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lässt auch dies zu, weil danach der Gegenstand durch den Lieferer (hier A und B), durch den Erwerber (hier B und Herst) oder durch einen Dritten (d. h. einen Spediteur, hier Herst für A oder für B) befördert werden kann. In einem solchen Fall wäre die Beförderung im Sinne des Art. 32 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie entweder der Lieferung von A an B oder von B an Herst zuzuordnen.

53. Ob die Lieferung von B an Herst dann in der Tschechischen Republik erfolgt wäre, hängt davon ab, ob die Beförderung der ersten Lieferung (A an B) zuzurechnen ist, was voraussetzt, dass das erste Unternehmen (A) die Verlustgefahr bei der grenzüberschreitenden Lieferung getragen hat. Letzteres wäre ungewöhnlich, da A dem B ja erlaubt hat, die Ware auch durch einen Dritten (hier Herst) abzuholen, den A nicht kennt. Warum in einer solchen Konstellation A die Gefahr des zufälligen Untergangs auch über den Zeitpunkt der Abholung hinaus tragen sollte, leuchtet *prima facie* nicht ein.

54. Die Beurteilung, wer während des grenzüberschreitenden Transports die Verlustgefahr getragen hat, kann der Gerichtshof jedoch nicht vornehmen. Dies obliegt vielmehr dem vorlegenden Gericht.[33]

3. Ergebnis

55. Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass es bei der Zuordnung der einzigen grenzüberschreitenden Warenbewegung zu einer bestimmten Lieferung in einem Reihengeschäft entscheidend darauf ankommt, wer bei der grenzüberschreitenden Beförderung des Gegenstandes die Gefahr für den zufälligen Untergang der Ware trägt. Diese Lieferung ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, deren Ort am Beginn der Beförderung liegt. Wer während des Transports der zivilrechtliche Eigentümer ist oder ob die Beförderung in einem besonderen zollrechtlichen Verfahren erfolgt, ist hingegen nicht ausschlaggebend.

31 Der Unionsgesetzgeber versucht diese Konstellation (Transport durch das mittlere Unternehmen) mit Hilfe einer Fiktion über den zum 1. Januar 2020 umzusetzenden neuen Art. 36a der Mehrwertsteuerrichtlinie (ABl. 2018, L 311, S. 3) neu und rechtssicher zu regeln.

32 Ebenso Urteil vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 89).

33 Siehe in diesem Sinne auch Urteile vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 45), und vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 37).

B. Zu der zweiten und dritten Vorlagefrage

1. Zur Zulässigkeit und zum Verständnis der beiden Fragen

56. Die zweite und dritte Frage betreffen im Ergebnis das Verhältnis einer Richtlinie zum nationalen Recht. Und zwar verlangt der verfassungsrechtliche Grundsatz *in dubio mitius* im Steuerrecht, dass immer die für den Steuerpflichtigen günstigere Auslegung eines nationalen Gesetzes gewählt wird. Voraussetzung dafür ist aber, dass diese Rechtsnorm objektiv mehrere Auslegungsvarianten zulässt.

57. Ob dies im vorliegenden Fall überhaupt in Betracht kommt, ergibt sich allerdings nicht eindeutig aus dem Vorabentscheidungsersuchen. Merkwürdigerweise wurde die Relevanz dieses Grundsatzes in dem Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache AREX [34] nicht erwähnt, obwohl der zugrunde liegende Sachverhalt und die Mehrzahl der Fragen fast identisch waren. Letzteres widerspricht etwas der Darstellung des vorlegenden Gerichts, dass objektiv gesehen nach nationalem Recht mehrere Auslegungsvarianten möglich seien.

58. Dennoch kann der Ansicht der Tschechischen Republik, wonach das Vorabentscheidungsersuchen diesbezüglich bereits unzulässig sei, nicht gefolgt werden. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts. Dieses legt eigenverantwortlich den rechtlichen und sachlichen Rahmen fest, in dem es seine Fragen zur Auslegung des Unionsrechts stellt. Der Gerichtshof kann die Entscheidung über die Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder er nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind. [35]

59. Auch wenn – wie die Kommission zutreffend betont – Zweifel an dem Eingreifen des Grundsatzes *in dubio mitius* im vorliegenden Fall bestehen, kann eine hypothetische Konstellation nicht unterstellt werden. Folglich sollte der Gerichtshof die dahinterstehende juristische Frage beantworten.

60. Die Tschechische Republik hat die Mehrwertsteuerrichtlinie weitestgehend umgesetzt. Die Begriffe der Mehrwertsteuerrichtlinie und ihre Auslegung sind hinreichend klar. Mit etwas Rechtsunsicherheit ist aber die Zuordnung der Steuerfreiheit zu einer der Lieferungen in der Lieferkette und die daran anknüpfende Ortsbestimmung der anderen Lieferungen behaftet. Dies zeigen die vielen dazu mittlerweile ergangenen Entscheidungen des Gerichtshofs [36] und auch der bis zum 1. Januar 2020 umzusetzende neue Art. 36a der Mehrwertsteuerrichtlinie. [37]

34 Urteil vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Urteile vom 17. September 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, Rn. 32), vom 30. April 2014, Pfleger u. a. (C-390/12, EU:C:2014:281, Rn. 26), vom 22. Juni 2010, Melki und Abdeli (C-188/10 und C-189/10, EU:C:2010:363, Rn. 27), und vom 22. Januar 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, Rn. 19).

36 Urteile vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), vom 21. Februar 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), und vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Richtline (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. 2018, L 311, S. 3).

61. Für den Fall, dass die nationale Regelung objektiv gesehen eine andere Zuordnung der Steuerfreiheit zu einer anderen Lieferung im Wege der Auslegung zulässt und dies dazu führt, dass der Leistungsort objektiv betrachtet im vorliegenden Fall in der Tschechischen Republik wäre, stellt sich die Frage nach dem Verhältnis des verfassungsrechtlichen Grundsatzes *in dubio mitius* zur Mehrwertsteuerrichtlinie. Dann ist zu entscheiden, ob die nach nationalem Verfassungsrecht vorgesehene günstigere Auslegung des nationalen Rechts eine für den Steuerpflichtigen ungünstigere, aber unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts verhindern kann.

2. Keine Frage des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts

62. Bei vordergründiger Betrachtung könnte man geneigt sein, diese Frage unter Hinweis auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts [38] zu verneinen. Dies würde aber übersehen, dass die vom vorlegenden Gericht aufgeworfene Frage – sofern sie sich tatsächlich stellt – nicht den Anwendungsvorrang des Unionsrechts betrifft. Denn der Anwendungsvorrang des Unionsrechts stellt eine Kollisionsregel [39] dar, die das Verhältnis von zwei an sich anwendbaren Vorschriften betrifft. Daran fehlt es hier jedoch.

63. Die Mehrwertsteuerrichtlinie ist keine Verordnung, sondern eine Richtlinie, die sich nach Art. 288 AEUV nur an den Mitgliedstaat richtet. Im Grundsatz ist sie daher nicht unmittelbar anwendbar. Zu einer unmittelbaren Anwendbarkeit einer Unionsrichtlinie kommt es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs [40] nur dann, wenn die Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist.

64. Allerdings kann eine solche Richtlinie – so der Gerichtshof ausdrücklich – nicht selbst Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen, so dass diesem gegenüber eine Berufung auf die Richtlinie als solche vor nationalen Gerichten nicht möglich ist. [41] Somit müssen die sich aus einer Richtlinie ergebenden Pflichten in das innerstaatliche Recht umgesetzt werden, um gegenüber einem Einzelnen unmittelbar geltend gemacht werden zu können.

65. Damit hat der Gerichtshof ein wirksames Instrument zur Durchsetzung des Unionsrechts zu Gunsten des Einzelnen geschaffen. Im Ergebnis kann der Mitgliedstaat dem Einzelnen nicht die unterlassene oder unrichtige Umsetzung des Unionsrechts entgegenhalten. Es wird verhindert, dass der Staat aus der Nichtbeachtung des Unionsrechts Nutzen ziehen kann. [42] Sollte die unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts für den Steuerpflichtigen die günstigere Auslegung darstellen, kommen sowohl der nationale Grundsatz *in dubio mitius* als auch eine eventuelle unmittelbare Anwendung der Richtlinie zum gleichen Ergebnis.

38 Urteile vom 9. März 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, Rn. 17/18), vom 17. Dezember 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, Rn. 3), und vom 15. Juli 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, S. 1270).

39 Den Anwendungsvorrang daher zu Recht als Kollisionsauflösungsregel bezeichnend Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, S. 211 (212), Harald Schaumburg in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015, Rn. 4.19 f., Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim in Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, München, 8. Aufl. 2018, § 10 Rn. 33.

40 Urteile vom 22. November 2017, Cussens u. a. (C-251/16, EU:C:2017:881, Rn. 26), vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 48 und 49), vom 12. Dezember 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, Rn. 18), vom 24. Januar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 33), und vom 19. Januar 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, Rn. 25).

41 Urteile vom 22. November 2017, Cussens u. a. (C-251/16, EU:C:2017:881, Rn. 26), vom 12. Dezember 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, Rn. 22), vom 24. Januar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 37 und 38), vom 14. Juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 20), und vom 26. Februar 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, Rn. 48).

42 In diesem Sinne ausdrücklich: Urteile vom 24. Januar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 38), vom 14. Juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 22 und 23), und vom 26. Februar 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, Rn. 49).

66. Der Grundsatz *in dubio mitius* kann daher nur dann eine eigenständige Wirkung im Bereich des Mehrwertsteuerrechts entfalten, wenn die national mögliche Auslegung für den Steuerpflichtigen zu einem günstigeren Ergebnis führt, als die Richtlinie vorgibt. In diesen Fällen scheidet jedoch eine unmittelbare Anwendbarkeit der Mehrwertsteuerrichtlinie aus. Mithin kommt es nicht zu einer Kollision von zwei an sich anwendbaren Vorschriften, so dass sich die Frage nach dem Vorrang einer der Vorschriften nicht stellt.

3. Divergenz zwischen Richtlinie und nationalem Recht

67. Vielmehr liegt der klassische Fall einer Divergenz zwischen einer Richtlinie und nationalem Recht vor. Diese Divergenz ist grundsätzlich durch das Gebot einer unionsrechtskonformen Auslegung [43] aufzulösen. Es ermöglicht dem nationalen Gericht, im Rahmen seiner Zuständigkeit die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten, wenn es über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheidet.

68. Der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung verlangt, dass die nationalen Gerichte unter Berücksichtigung des gesamten nationalen Rechts und unter Anwendung ihrer Auslegungsmethoden alles tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit der fraglichen Richtlinie zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel übereinstimmt. [44]

4. Grenzen einer unionsrechtskonformen Auslegung

69. Allerdings ist das Gebot einer unionsrechtskonformen Auslegung nicht grenzenlos. Vielmehr wird die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt einer Richtlinie heranzuziehen, durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze und insbesondere durch den Grundsatz der Rechtssicherheit und das Rückwirkungsverbot begrenzt; auch darf sie nicht als Grundlage für eine Auslegung *contra legem* des nationalen Rechts dienen. [45]

70. Der allgemeine Rechtsgrundsatz *in dubio mitius* dient laut dem vorlegenden Gericht in der Tschechischen Republik der Rechtssicherheit, da er die Auswirkungen der Rechtsunsicherheit eines unklaren Gesetzes eindeutig und zu Lasten desjenigen, der die Unsicherheit herbeigeführt hat, regelt. Er stellt damit als Rechtsgrundsatz des tschechischen Rechts ebenso eine Grenze der unionsrechtskonformen Auslegung dar wie die Wortlautgrenze einer Vorschrift.

71. Dass nicht jedes nationale Recht einer unionsrechtskonformen Auslegung zugänglich ist, ergibt sich bereits aus der oben genannten Rechtsprechung. Im Übrigen verpflichtet das Unionsrecht die Mitgliedstaaten unter Umständen zum Ersatz der verursachten Schäden, wenn das von einer Richtlinie vorgeschriebene Ziel nicht im Wege der Auslegung erreicht werden kann. [46]

43 Urteile vom 4. Juli 2006, Adeneler u. a. (C-212/04, EU:C:2006:443, Rn. 109 und 110), vom 16. Juni 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, Rn. 44 und 47), vom 5. Oktober 2004, Pfeiffer u. a. (C-397/01 bis C-403/01, EU:C:2004:584, Rn. 114), vom 14. Juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 26), und vom 13. November 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, Rn. 8).

44 Urteile vom 24. Januar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 24), vom 4. Juli 2006, Adeneler u. a. (C-212/04, EU:C:2006:443, Rn.111), vom 5. Oktober 2004, Pfeiffer u. a. (C-397/01 bis C-403/01, EU:C:2004:584, Rn. 115, 116, 118 und 119).

45 Urteile vom 24. Januar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 25), vom 4. Juli 2006, Adeneler u. a. (C-212/04, EU:C:2006:443, Rn. 110), vom 16. Juni 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, Rn. 44 und 47).

46 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Januar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 42 und 43), vom 4. Juli 2006, Adeneler u .a. (C-212/04, EU:C:2006:443, Rn. 112), und vom 14. Juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 27).

72. Wenn daher eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts nicht möglich ist, dann liegt zwar unionsrechtswidriges, aber zu Gunsten des Steuerpflichtigen anwendbares nationales Recht vor. Diese Konstellation kann sich nicht nur bei eindeutig entgegenstehendem Wortlaut des nationalen Rechts ergeben, sondern auch, wenn Rechtsgrundsätze – hier der verfassungsrechtliche Grundsatz *in dubio mitius* – die Auslegungsmöglichkeiten auf nur eine mögliche Auslegung reduzieren. Dies festzustellen, ist jedoch Aufgabe des vorlegenden Gerichts.

73. Solche unionsrechtlich bedauerlichen Konsequenzen der fehlenden unmittelbaren Anwendbarkeit einer Richtlinie kommen auch in anderen Rechtsgebieten vor.[47] Es ist dann Aufgabe des Mitgliedstaates, seiner Umsetzungspflicht nachzukommen und sein nationales Recht (eindeutig) unionsrechtskonform auszugestalten, will er die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission vermeiden.

5. Ergebnis

74. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer oder ein anderer Grundsatz des Unionsrechts steht der Anwendung anderslautenden nationalen Rechts nicht entgegen, sofern sich der Einzelne nicht selbst unmittelbar auf die Mehrwertsteuerrichtlinie beruft bzw. berufen kann und auch eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts nicht (hier aufgrund des Grundsatzes *in dubio mitius*) möglich ist.

C. Zur dritten Frage

75. Mit der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob – wenn der Grundsatz *in dubio mitius* „anwendbar“ ist – der Rechtsbegriff der Lieferung von Waren und der Rechtsbegriff der Beförderung von Waren, die sowohl im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch im Sinne der Verbrauchersteuerrichtlinie denselben Inhalt haben (oder nicht), als objektiv unsicher und zwei Auslegungsmöglichkeiten bietend anzusehen sind.

76. Wie bereits oben ausgeführt, sind für die Bestimmung des Lieferortes nach Art. 32 der Mehrwertsteuerrichtlinie allein die mehrwertsteuerrechtlichen Begriffe entscheidend, und diese sind nicht als objektiv unsicher anzusehen. Mit etwas Rechtsunsicherheit ist „nur“ die Zuordnung der Steuerfreiheit zu einer der Lieferungen in der Lieferkette und die daran anknüpfende Ortsbestimmung der anderen Lieferungen behaftet.

77. Dies schließt es aber nicht aus, dass die Formulierungen des nationalen Rechts in ihrem eigenen Kontext (Systematik, Entstehungsgeschichte, Sinn und Zweck) trotz identischem Wortlaut anders auszulegen sind. Der Grundsatz *in dubio mitius* bezieht sich nur auf das nationale Recht, so dass in diesem Zusammenhang nur entscheidend ist, ob die nationalen Vorschriften objektiv mehrere Auslegungsmöglichkeiten bieten.

78. Dies festzustellen, bleibt eine Frage des nationalen Rechts, die nur das vorlegende Gericht beantworten kann.

47 Siehe etwa Urteile vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 52), vom 12. Dezember 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, Rn. 31, sofern die Einrichtung nicht hinreichend staatsnah war), und vom 14. Juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 30).

V. Ergebnis

79. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen des Krajský soud v Praze (Amtsgericht in Prag, Tschechische Republik) zu antworten:

1. Bei der Zuordnung der einzigen grenzüberschreitenden Warenbewegung zu einer bestimmten Lieferung in einem Reihengeschäft kommt es entscheidend darauf an, wer bei dem grenzüberschreitenden Transport des Gegenstandes die Gefahr für den zufälligen Untergang der Ware trägt. Diese Lieferung ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, deren Ort am Beginn der Beförderung liegt.

2. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer oder ein anderer Grundsatz des Unionsrechts stehen der Anwendung des nationalen Verfassungsgrundsatzes *in dubio mitius*, wonach staatliche Behörden im Fall von Mehrdeutigkeiten einer Rechtsnorm, bei der objektiv gesehen mehrere Auslegungsvarianten möglich sind, die für den Adressaten der Rechtsnorm (im vorliegenden Fall den Steuerpflichtigen) günstigere Auslegungsvariante zugrunde zu legen haben, nicht entgegen.