Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

18. Mai 2017*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 314 — Differenzbesteuerung — Anwendungsvoraussetzungen — Weigerung der nationalen Steuerbehörden, einem Steuerpflichtigen das Recht zur Anwendung der Differenzbesteuerung zu gewähren — Auf den Rechnungen enthaltene Angaben sowohl zur Anwendung der Differenzbesteuerung durch den Lieferer als auch zur Befreiung von der Mehrwertsteuer — Nichtanwendung der Differenzbesteuerung durch den Lieferer auf die Lieferung — Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung bei der Lieferung“

In der Rechtssache C-624/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius, Litauen) mit Entscheidung vom 2. November 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 23. November 2015, in dem Verfahren

„Litdana“ UAB

gegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Beteiligte:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Juhász, des Richters C. Vajda (Berichterstatter) und der Richterin K. Jürimäe,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 11. Januar 2017,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der „Litdana“ UAB, vertreten durch P. Gruodis, advokatas,

* Verfahrenssprache: Litauisch.

— der litauischen Regierung, vertreten durch K. Dieninis, D. Stepanienė und D. Kriaučiūnas als Bevollmächtigte,

— der zyprischen Regierung, vertreten durch K.-K. Kleanthous und E. Symeonidou als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und J. Jokubauskaitė 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 von Art. 226 Nrn. 11 und 14 und Art. 314 Buchst. a und d 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).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der „Litdana“ UAB und der Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nationale Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen, im Folgenden: nationale Steuerinspektion) wegen der Weigerung dieser Behörde, Litdana für die Berechnung der Mehrwertsteuer auf den Verkauf von bei einem dänischen Unternehmen erworbenen Gebrauchtwagen das Recht zur Anwendung der Differenzbesteuerung zu gewähren.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Der 51. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Es sollte eine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke erlassen werden, um Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.“

4 Art. 226 dieser Richtlinie sieht vor:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

…

11. Verweis auf die einschlägige Bestimmung dieser Richtlinie oder die entsprechende nationale Bestimmung oder Hinweis darauf, dass für die Lieferung von Gegenständen beziehungsweise die Dienstleistung eine Steuerbefreiung gilt;

…

14. im Falle der Anwendung einer der auf Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten anwendbaren Sonderregelungen: die entsprechende Angabe ‚Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung', ‚Kunstgegenstände/Sonderregelung' bzw. ‚Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung';

…"

5 Art. 313 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten wenden auf die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch steuerpflichtige Wiederverkäufer eine Sonderregelung zur Besteuerung der von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielten Differenz (Handelsspanne) gemäß diesem Unterabschnitt an."

6 Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Gemeinschaft von einer der folgenden Personen geliefert werden:

a) von einem Nichtsteuerpflichtigen;

b) von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern die Lieferungen des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 136 von der Steuer befreit ist;

c) von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern für die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 gilt und es sich dabei um ein Investitionsgut handelt;

d) von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist."

7 Art. 315 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen nach Artikel 314 ist die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Differenz (Handelsspanne), abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer.

Die Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers entspricht dem Unterschied zwischen dem von ihm geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands."

8 Art. 323 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Ein Steuerpflichtiger darf die für Gegenstände, die ihm von einem steuerpflichtigen Wiederverkäufer geliefert werden, geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abziehen, wenn die Lieferung dieser Gegenstände durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer der Differenzbesteuerung unterliegt."

9 Art. 325 dieser Richtlinie lautet:

„Der steuerpflichtige Wiederverkäufer darf die Mehrwertsteuer auf die Lieferungen von Gegenständen, auf die er die Differenzbesteuerung anwendet, in der von ihm ausgestellten Rechnung nicht gesondert ausweisen."

Litauisches Recht

10 Art. 106 des Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (Gesetz der Republik Litauen Nr. IX-751 über die Mehrwertsteuer) vom 5. März 2002 (Žin., 2002, Nr. 35-1271) in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) lautet:

„(1) Ein Mehrwertsteuerpflichtiger, der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und/oder Antiquitäten im Sinne dieser Vorschrift liefert, hat die auf die gelieferten Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten zu entrichtende Mehrwertsteuer gemäß den genauen Vorgaben dieses Abschnitts zu berechnen. Die Bestimmungen dieses Abschnitts finden auf Mehrwertsteuerpflichtige Anwendung, deren wirtschaftliche Tätigkeit dauerhaft die Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten umfasst. Liefert der Mehrwertsteuerpflichtige seine eigenen gebrauchten Sachanlagen, ist für diese Umsätze davon auszugehen, dass er die Voraussetzungen dieses Absatzes betreffend die dauerhafte Lieferung von Gebrauchtgegenständen erfüllt.

(2) Die Bestimmungen dieses Abschnitts finden Anwendung, wenn ein Mehrwertsteuerpflichtiger innerhalb der Europäischen Union erworbene Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und/oder Antiquitäten mehrwertsteuerfrei liefert, wenn er Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und/oder Antiquitäten liefert, bei deren Erwerb die Differenzbesteuerung angewandt wurde, oder wenn er Gebrauchtfahrzeuge liefert, auf deren Erwerb in dem Mitgliedstaat, aus dem sie versandt wurden, die in diesem Mitgliedstaat geltende besondere Übergangsregelung für Gebrauchtfahrzeuge angewandt wurde. …“

11 Art. 107 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„(1) Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 106 Abs. 2 [des Mehrwertsteuergesetzes] ist die nach Abs. 2 dieses Artikels berechnete Handelsspanne des Verkäufers.

(2) Die Handelsspanne des Verkäufers wird berechnet als die Differenz zwischen der Gegenleistung (ohne Mehrwertsteuer), die der Verkäufer für die gelieferten Gegenstände erhalten hat oder hätte erhalten müssen, und dem Betrag (einschließlich Mehrwertsteuer), den er seinem Lieferanten beim Erwerb der Gegenstände gezahlt hat oder hätte zahlen müssen. Werden vom Mehrwertsteuerpflichtigen eingeführte Gegenstände geliefert, sind außerdem der Einfuhrzoll, die Einfuhrsteuer und die Einfuhrmehrwertsteuer abzuziehen, die auf diese Gegenstände erhoben wurden.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 Litdana übt dauerhaft die Tätigkeit des Gebrauchtwagenhandels aus. Im Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Oktober 2012 erwarb sie von der Handicare Auto A/S, einer dänischen Gesellschaft, Gebrauchtwagen, die sie an natürliche und juristische Personen weiterveräußerte. Alle Rechnungen über die erworbenen Gebrauchtwagen verwiesen auf die Art. 69 bis 71 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes und enthielten u. a. die Angabe, dass die verkauften Fahrzeuge von der Mehrwertsteuer befreit seien. Bei der Weiterveräußerung wandte Litdana auf die in Rede stehenden Fahrzeuge die Differenzbesteuerung nach Art. 106 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes an.

13 Die Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Steuerinspektion des Bezirks Klaipėda, Litauen, im Folgenden: regionale Steuerinspektion) führte bei Litdana eine Steuerprüfung für den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Oktober 2012 hinsichtlich der Mehrwertsteuerberechnung durch. Diese Prüfung führte zu einem vom 28. April 2014 datierenden Prüfbericht, in dem die regionale Steuerinspektion feststellte, dass Litdana auf die 25 Gebrauchtwagen, die sie von Handicare Auto

erworben und an natürliche und juristische Personen weiterveräußert hatte, die Differenzbesteuerung ohne Grundlage angewandt habe, weil Handicare Auto auf die verkauften Fahrzeuge nicht die Differenzbesteuerung angewandt habe. Daher forderte die regionale Steuerinspektion von Litdana die Entrichtung von Mehrwertsteuer in Höhe von 15 745,48 Euro.

14 Am 23. Juni 2014 genehmigte die regionale Steuerinspektion den Prüfbericht und verlangte von Litdana die Zahlung von Mehrwertsteuer in Höhe von 15 745,48 Euro, Verzugszinsen in Höhe von 3 141,76 Euro und eine Steuerstrafe in Höhe von 1 574,66 Euro. Mit Bescheid vom 21. August 2014 bestätigte die nationale Steuerinspektion diesen Bescheid.

15 Daraufhin legte Litdana bei der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen, im Folgenden: Kommission für Steuerstreitigkeiten) eine Beschwerde ein, die auf die Aufhebung der Bescheide der regionalen und der nationalen Steuerinspektion gerichtet war.

16 Mit Bescheid vom 31. Oktober 2014 erhielt die Kommission für Steuerstreitigkeiten den Bescheid der nationalen Steuerinspektion aufrecht, befreite Litdana jedoch von der Zahlung der Verzugszinsen.

17 Gegen die verschiedenen Bescheide legte Litdana beim Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius, Litauen) ein Rechtsmittel ein.

18 Das vorlegende Gericht führt näher aus, dass die litauischen Steuerbehörden Litdana die Anwendung der Differenzbesteuerung allein aufgrund der von der dänischen Steuerverwaltung übermittelten Informationen versagten, wonach Handicare Auto auf die Lieferung der betreffenden Fahrzeuge nicht die Differenzbesteuerung angewandt habe. Infolgedessen habe die nationale Steuerinspektion zum einen nicht berücksichtigt, dass die von Handicare Auto vorgelegten Rechnungen die Angabe enthielten, dass die verkauften Fahrzeuge von der Mehrwertsteuer befreit seien, und auf die Art. 69 bis 71 des dänischen Mehrwertsteuergesetzes verwiesen. Zum anderen habe die Kommission für Steuerstreitigkeiten die Ansicht vertreten, dass sich Litdana bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt an Handicare Auto hätte wenden müssen, um sich bestätigen zu lassen, dass die Fahrzeuge nach der Differenzbesteuerung verkauft worden seien, oder aber bei den dänischen Steuerbehörden hätte anfragen müssen, ob Handicare Auto die Daten der fraglichen Fahrzeuglieferungen an die elektronische Datenbank des Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystems (MIAS) übermittelt habe.

19 Dem vorlegenden Gericht stellt sich daher die Frage, ob ein Steuerpflichtiger, der eine Rechnung erhalten hat, die sowohl Angaben zur Differenzbesteuerung als auch zur Befreiung von der Mehrwertsteuer enthielt, die in Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Besteuerung anzuwenden berechtigt war, obgleich eine spätere behördliche Steuerprüfung ergeben hat, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer, der die betreffenden Waren geliefert hatte, die Differenzbesteuerung nicht angewandt hatte.

20 Unter diesen Umständen hat das Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind gemäß Art. 314 Buchst. a und Art. 226 Nr. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie und gemäß Art. 314 Buchst. d und Art. 226 Nr. 14 dieser Richtlinie nationale Rechtsvorschriften und/oder eine nationale Praxis zur Umsetzung dieser Artikel zulässig, durch die es einem Steuerpflichtigen verwehrt wird, die Differenzbesteuerung anzuwenden, weil bei einer von der Finanzbehörde durchgeführten Steuerprüfung festgestellt wurde, dass in den Mehrwertsteuerrechnungen für die gelieferten Gegenstände unzutreffende Informationen/Angaben zur Anwendung der Differenzbesteuerung und/oder zur Befreiung von der Mehrwertsteuer gemacht wurden, aber der Steuerpflichtige weder davon wusste noch davon wissen konnte?

2. Ist Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin zu verstehen und auszulegen, dass der Steuerpflichtige, obwohl ausweislich der Mehrwertsteuerrechnung die Gegenstände von der Mehrwertsteuer befreit sind (Art. 226 Nr. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie) und/oder der Verkäufer für die Lieferung der Gegenstände die Differenzbesteuerung angewandt hat (Art. 226 Nr. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie), das Recht, die Differenzbesteuerung anzuwenden, nur dann erwirbt, wenn der Lieferant der Gegenstände tatsächlich die Differenzbesteuerung anwendet und seinen Pflichten im Bereich der Mehrwertsteuerzahlung ordnungsgemäß nachkommt (Mehrwertsteuer auf die Handelsspanne in seinem Staat entrichtet)?

Zu den Vorlagefragen

Vorbemerkungen

21 Es steht fest, dass die Angabe „Art. 69-71“ auf den Litdana gestellten Rechnungen, die auf die einschlägigen dänischen Rechtsvorschriften verwies, so zu verstehen ist, dass sie im Wesentlichen der Angabe „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“ entspricht, die gemäß Art. 226 Nr. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwingend in Rechnungen enthalten sein muss, wenn die für den Bereich der Gebrauchtgegenstände anwendbare Sonderregelung Anwendung findet. Darüber hinaus ergibt sich weder aus der Vorlageentscheidung noch aus den Erklärungen der Parteien des Ausgangsverfahren vor dem Gerichtshof, dass im Ausgangsverfahren die Übereinstimmung der bei Litdana eingegangenen Rechnungen mit den Anforderungen des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Frage gestellt worden wäre.

Zu den Fragen

22 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er es den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats verwehrt, einem Steuerpflichtigen, der eine Rechnung mit Angaben sowohl zur Differenzbesteuerung als auch zur Befreiung von der Mehrwertsteuer erhalten hat, das Recht zur Anwendung der Differenzbesteuerung zu versagen, wenn eine spätere Prüfung dieser Behörden ergibt, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer, der die Gebrauchtgegenstände geliefert hatte, die Differenzbesteuerung auf die Lieferung dieser Gegenstände in Wirklichkeit nicht angewandt hatte.

23 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Regelung zur Besteuerung der Handelsspanne des steuerpflichtigen Wiederverkäufers bei der Lieferung von Gebrauchtgegenständen wie den hier fraglichen eine von der allgemeinen Regelung der Mehrwertsteuerrichtlinie abweichende Mehrwertsteuersonderregelung darstellt. Art. 314 dieser Richtlinie, der die Anwendungsfälle für diese Sonderregelung benennt, muss daher eng ausgelegt werden (vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, Rn. 28 und 29 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Wie sich aus den Art. 314 und 315 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, erlaubt die Differenzbesteuerung einem steuerpflichtigen Wiederverkäufer, die Mehrwertsteuer nur auf die Differenz (Handelsspanne) anzuwenden, die er beim Wiederverkauf von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten, die er von einer der unter Art. 314 Buchst. a bis d der Mehrwertsteuerrichtlinie fallenden Personen erworben hat, erzielt hat, wobei diese Differenz dem Unterschied zwischen dem von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands entspricht.

25 Das Ziel der Differenzbesteuerung besteht – wie dem 51. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie zu entnehmen ist – darin, Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen im Bereich der Gebrauchtgegenstände,

Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten zu vermeiden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Würde bei der Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer der Gesamtpreis besteuert, obwohl der Preis, zu dem der Wiederverkäufer die Gegenstände erworben hat, einen Mehrwertsteuerbetrag enthält, der bereits im Vorfeld durch eine Person, die unter eine der in Art. 314 Buchst. a bis d der Mehrwertsteuerrichtlinie bezeichneten Kategorien fällt, entrichtet wurde und der weder von dieser Person noch vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer als Vorsteuer abgezogen werden konnte, so hätte dies nämlich eine solche Doppelbesteuerung zur Folge (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, Rn. 48 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, um einem Steuerpflichtigen die Anwendung der Differenzbesteuerung zu gestatten, sind in Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten. Neben einer Benennung der Arten von Gegenständen, die ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer nach der Regelung zur Besteuerung der Handelsspanne liefern kann, enthält diese Vorschrift in ihren Buchst. a bis d eine Auflistung der Personen, von denen der steuerpflichtige Wiederverkäufer diese Gegenstände erwerben muss, um die Sonderregelung anwenden zu können. Diese verschiedenen Personen haben gemeinsam, dass sie keine Möglichkeit hatten, die beim Erwerb dieser Gegenstände entrichtete Vorsteuer in Abzug zu bringen, und diese Steuer somit in vollem Umfang getragen haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Juli 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, Rn. 37).

28 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass sich auf den Rechnungen, die Litdana von Handicare Auto erhielt, Angaben sowohl zur Differenzbesteuerung als auch zur Mehrwertsteuerbefreiung befanden. So sind auf der Rechnung Nr. 96681, die in den dem Gerichtshof vorgelegten Akten enthalten ist und ein Muster für die Rechnungen darstellt, die Handicare Auto über die Lieferungen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gegenstände ausstellte, neben den Angaben des Ausstellungsdatums der Rechnung, der Mehrwertsteueridentifikationsnummer für die Lieferung der Gegenstände durch Handicare Auto, des vollständigen Namens und der vollständigen Adresse der Gesellschaft, der Menge und Art der gelieferten Gegenstände, des Stückpreises, des Preises „Gesamt DKK“, des Mehrwertsteuerbetrags in Höhe von „0“ und des Betrags „Gesamt DKK inkl. MwSt.“ auch die Angaben „Art. 69-71“ und „Mehrwertsteuerfrei“ zu finden.

29 Der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass die in den von Handicare Auto ausgestellten Rechnungen enthaltene Angabe zur Anwendung der Differenzbesteuerung unrichtig war, da sich nach einer von den Steuerbehörden durchgeführten Prüfung herausgestellt hat, dass Handicare Auto diese Regelung tatsächlich nicht auf die Lieferung der in Rede stehenden Gebrauchtwagen angewandt hatte. Hieraus haben die Steuerbehörden geschlossen, dass Litdana nicht berechtigt war, die Differenzbesteuerung anzuwenden, weil die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Regelung nicht erfüllt seien. Aus diesem Grund haben sie Litdana später zur Entrichtung des anwendbaren Mehrwertsteuerbetrags aufgefordert.

30 Hierzu ist festzustellen, dass der in Art. 314 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Anwendungsfall der Differenzbesteuerung der Voraussetzung unterliegt, dass die in dieser Vorschrift genannten Gegenstände dem Steuerpflichtigen von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer geliefert werden, der diese Sonderregelung auf die Lieferung angewandt hatte. Diese Voraussetzung war vorliegend nicht erfüllt. Ferner geht aus den Angaben in der Vorlageentscheidung nicht hervor, dass der Sachverhalt, um den es im Ausgangsverfahren geht, unter einen der anderen in Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Anwendungsfälle dieser Regelung fiele.

31 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist (Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a., C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 43).

32 Hieraus hat der Gerichtshof im Rahmen einer ständigen Rechtsprechung über das in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Recht zum Abzug der Mehrwertsteuer zunächst abgeleitet, dass es Sache der nationalen Behörden und Gerichte ist, das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund objektiver Anhaltspunkte feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass die Rechtsfolge eines Missbrauchs oder Betrugs grundsätzlich auch für das Recht auf Steuerbefreiung wegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung gilt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54). Schließlich hat der Gerichtshof festgestellt, dass die nationalen Behörden und Gerichte, sofern eine etwaige Versagung eines sich aus der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebenden Rechts den allgemeinen Grundsatz widerspiegelt, wonach sich niemand missbräuchlich oder betrügerisch auf die im Rechtssystem der Union vorgesehenen Rechte berufen darf, dieses Recht generell zu versagen haben, unabhängig davon, welches Recht aus dem Bereich der Mehrwertsteuer von der betrügerischen Handlung betroffen ist. Dies gilt somit auch für das Recht auf Mehrwertsteuererstattung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a., C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 46).

33 Nach ständiger Rechtsprechung ist dies nicht nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer oder Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. im Bereich des Rechts auf Vorsteuerabzug Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 38 bis 40, im Bereich des Rechts auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54, und im Bereich der Erstattung von Mehrwertsteuer Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a., C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 49 und 50).

34 Somit verstößt es nicht gegen das Unionsrecht, von einem Wirtschaftsteilnehmer zu fordern, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 48 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Hingegen ist es mit der Vorsteuerabzugsregelung der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausging oder nachfolgte, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts mit einer Sanktion zu belegen. Die Einführung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung ginge nämlich über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Fiskus zu schützen (Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 41 und 42 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Infolgedessen hat der Gerichtshof auch für Fälle, in denen nicht alle der materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, die das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder auf Vorsteuerabzug eröffnen, festgestellt, dass dieses Recht nicht einem Steuerpflichtigen versagt werden darf, der in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte

Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 68, sowie vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 47 bis 50 und 55).

37 Die Erwägungen, auf die in den Rn. 32 bis 35 des vorliegenden Urteils hingewiesen wird, sind im Fall einer Versagung des Rechts auf Anwendung der Differenzbesteuerung gemäß Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die nationalen Behörden oder Gerichte einschlägig. Hierüber besteht unter allen Parteien und Beteiligten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, Einigkeit.

38 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs hängt es wesentlich von den jeweiligen Umständen ab, welche Maßnahmen im konkreten Fall vernünftigerweise von einem Steuerpflichtigen, der ein durch die Mehrwertsteuerrechtlinie gewährtes Recht ausüben möchte, verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen von einem Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Betrug einbezogen sind (vgl. entsprechend Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 53, 54 und 59, sowie vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 53).

39 Liegen Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vor, kann ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer nach den Umständen des konkreten Falles verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 60).

40 Die Steuerverwaltung kann jedoch von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Anwendung der Differenzbesteuerung ausüben möchte, nicht generell verlangen, zum einen insbesondere zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände, für die dieses Recht geltend gemacht wird, 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 oder Steuerhinterziehung vorliegen, oder zum anderen entsprechende Unterlagen vorzulegen (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 61).

41 Es ist nämlich grundsätzlich Sache der Steuerbehörden, bei den Wirtschaftsteilnehmern die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Wirtschaftsteilnehmer, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 62).

42 Ob Litdana in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass die von ihr getätigten Umsätze nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führten, unterliegt somit der Beurteilung des vorlegenden Gerichts im Licht der in den Rn. 38 bis 41 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Grundsätze.

43 Zu den Gesichtspunkten und tatsächlichen Umständen, die das vorlegende Gericht in diesem Zusammenhang berücksichtigen kann, lässt sich u. a. die Tatsache zählen, dass ein Wissen Litdanas um die tatsächliche Nichtanwendung der Differenzbesteuerung durch Handicare Auto auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen nicht bewiesen ist. Jedenfalls ist dies der Vorlageentscheidung in keiner Weise zu entnehmen.

44 Hinsichtlich der Frage, ob Litdana alle erforderlichen Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihr getätigten Umsätze nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führten, kann das vorlegende Gericht im Rahmen seiner umfassenden Beurteilung u. a. berücksichtigen, dass sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen offenbar in den Rahmen einer langjährigen Geschäftsbeziehung zwischen Litdana und Handicare Auto einfügen, in deren Kontext

Litdana in der Vergangenheit dafür Sorge trug, die Bedeutung der Angabe „Art. 69-71“ auf den Rechnungen von Handicare Auto durch die Steuerbehörden klären zu lassen, und ihr von diesen Behörden bestätigt worden war, dass Rechnungen mit dieser Angabe einen ausreichenden Nachweis darstellten, der ihr die Anwendung der Differenzbesteuerung erlaubte. Unter diesen Umständen liefe es jedoch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zuwider, vom Steuerpflichtigen zu verlangen, systematisch für jede Lieferung zu überprüfen, dass der Lieferer die Differenzbesteuerung tatsächlich angewandt hat, zumindest dann, wenn keine Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung im Sinne von Rn. 39 des vorliegenden Urteils vorliegen.

45 Was die Frage betrifft, ob im Ausgangsverfahren Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vorliegen, ist darauf hinzuweisen, dass die litauische Regierung in der mündlichen Verhandlung in Beantwortung einer Frage des Gerichtshofs eingeräumt hat, dass die bloße Angabe „Art. 69-71“ auf den bei Litdana eingegangenen Rechnungen für sich genommen keinen Anhaltspunkt darstellt, der bei Litdana einen Verdacht hinsichtlich des Vorliegens von Unregelmäßigkeiten oder einer Steuerhinterziehung hätte wecken müssen. Nach Ansicht der litauischen Regierung besteht der Anhaltspunkt für das Vorliegen von Unregelmäßigkeiten oder einer Steuerhinterziehung im Sinne von Rn. 39 des vorliegenden Urteils vielmehr darin, dass die Angaben „Art. 69-71“ und „Mehrwertsteuerfrei“ gleichzeitig auf den Rechnungen erschienen.

46 Insoweit ist es zwar zutreffend, dass das Vorhandensein dieser beiden Angaben nicht eindeutig ist, da sie sowohl auf die Regeln der Besteuerung der Lieferung auf der Grundlage der Handelsspanne des Wiederverkäufers als auch auf die Regeln der Befreiung dieser Lieferung von der Mehrwertsteuer zu verweisen scheinen. Jedoch ist in Übereinstimmung mit der Europäischen Kommission darauf hinzuweisen, dass es nicht offensichtlich ist, dass das Vorhandensein dieser beiden Angaben geeignet ist, bei einem verständigen Wirtschaftsteilnehmer, der kein Fachmann auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer ist, einen Verdacht auf Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung seitens eines Wirtschaftsteilnehmers auf einer vorhergehenden Umsatzstufe zu wecken. Es ist nämlich nicht ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige das Vorhandensein dieser beiden Angaben als Bestätigung dafür auslegen könnte, dass die Lieferung nach Art. 314 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie durch einen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer durchgeführt wurde, soweit die Lieferung durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß der Differenzbesteuerung der Mehrwertsteuer unterlegen hatte. Sowohl die Angabe zur Befreiung von der Mehrwertsteuer als auch die Angabe zur Differenzbesteuerung, die auf den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechnungen enthalten waren, könnten auch, worauf Litdana in der mündlichen Verhandlung hingewiesen hat und was letztlich vom vorlegenden Gericht zu beurteilen sein wird, vom Steuerpflichtigen als Bestätigung dafür ausgelegt werden, dass nur die Handelsspanne des Wiederverkäufers besteuert wird und der Wert der betreffenden Gegenstände befreit bleibt.

47 Darüber hinaus, und vorbehaltlich der Prüfung durch das vorlegende Gericht, könnte die Angabe „Mehrwertsteuerfrei“ in Verbindung mit den Angaben „Art. 69-71“ und „Gesamt DKK inkl. MwSt.“, die in den Rechnungen enthalten waren, vom Steuerpflichtigen auch als Hinweis darauf verstanden werden, dass er im Rahmen der Anwendung der Differenzbesteuerungsregelung die beim Kauf der fraglichen Gegenstände entrichtete Mehrwertsteuer gemäß Art. 323 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht als Vorsteuer abziehen darf, oder auch in dem Sinne, dass es sich um Lieferungen gemäß der Differenzbesteuerungsregelung handelte, in deren Rahmen die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer ausgestellten Rechnungen die auf die Lieferungen entfallende Mehrwertsteuer gemäß Art. 325 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht gesondert ausweisen dürfen.

48 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er es den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats verwehrt, einem Steuerpflichtigen, der eine Rechnung mit Angaben sowohl zur Differenzbesteuerung als auch zur Befreiung von der Mehrwertsteuer erhalten hat, das Recht zur Anwendung der Differenzbesteuerung zu versagen, selbst wenn eine spätere Prüfung dieser Behörden ergibt, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer, der die Gebrauchtgegenstände geliefert hatte, die Differenzbesteuerung auf die

Lieferung dieser Gegenstände in Wirklichkeit nicht angewandt hatte, es sei denn, die zuständigen Behörden weisen nach, dass der Steuerpflichtige nicht in gutem Glauben gehandelt hat oder nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.

Kosten

49 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Neunte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 314 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er es den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats verwehrt, einem Steuerpflichtigen, der eine Rechnung mit Angaben sowohl zur Differenzbesteuerung als auch zur Befreiung von der Mehrwertsteuer erhalten hat, das Recht zur Anwendung der Differenzbesteuerung zu versagen, selbst wenn eine spätere Prüfung dieser Behörden ergibt, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer, der die Gebrauchtgegenstände geliefert hatte, die Differenzbesteuerung auf die Lieferung dieser Gegenstände in Wirklichkeit nicht angewandt hatte, es sei denn, die zuständigen Behörden weisen nach, dass der Steuerpflichtige nicht in gutem Glauben gehandelt hat oder nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.

Unterschriften