Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

25. Oktober 2018*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 143 Abs. 1 Buchst. d – Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer – Einfuhr mit nachfolgender innergemeinschaftlicher Lieferung – Gefahr der Steuerhinterziehung – Gutgläubigkeit des steuerpflichtigen Importeurs und Lieferers – Beurteilung – Sorgfaltspflicht des steuerpflichtigen Importeurs und Lieferers“

In der Rechtssache C-528/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof, Slowenien) mit Entscheidung vom 28. August 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 4. September 2017, in dem Verfahren

Milan Božičevič Ježovnik

gegen

Republika Slovenija

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin K. Jürimäe (Berichterstatterin) sowie der Richter C. Lycourgos und C. Vajda,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von Herrn Božičevič Ježovnik, vertreten durch J. Ahlin, odvetnik,

– der slowenischen Regierung, vertreten durch A. Grum als Bevollmächtigte,

– der griechischen Regierung, vertreten durch M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou und I. Kotsoni als Bevollmächtigte,

– der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García als Bevollmächtigten,

* Verfahrenssprache: Slowenisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und M. Žebre 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. 143 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 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 (ABl. 2009, L 175, S. 12) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) in Verbindung mit Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Milan Božičevič Ježovnik und der Republika Slovenija (Republik Slowenien) über einen Bescheid betreffend die nachträgliche Erhebung von Mehrwertsteuer auf Bananeneinfuhren aus Drittstaaten.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Mehrwertsteuerrichtlinie

3 Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„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 [Union] 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 Art. 143 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

d) die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Artikel 138 befreit ist;

…

(2) Die Steuerbefreiung gemäß Absatz 1 Buchstabe d ist in den Fällen, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt, die gemäß Artikel 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe c von der Steuer befreit ist, nur anzuwenden, wenn der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats mindestens die folgenden Angaben hat zukommen lassen:

a) seine im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer oder die im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer seines Steuervertreters, der die Steuer schuldet;

b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer des Erwerbers, an den die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 1 geliefert werden, …;

c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden.

Allerdings können die Mitgliedstaaten festlegen, dass der Nachweis nach Buchstabe c den zuständigen Behörden lediglich auf Ersuchen vorzulegen ist."

5 Art. 143 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie wurde durch die Richtlinie 2009/69 eingefügt, deren Umsetzungsfrist am 1. Januar 2011 abgelaufen ist. Im Ausgangsverfahren sind wegen des Zeitraums, in dem sich der Sachverhalt ereignet hat, beide aufeinanderfolgende Fassungen von Art. 143 anwendbar.

6 Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet wie folgt:

„Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt."

Zollkodex

7 Art. 78 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. 1992, L 302, S. 1, im Folgenden: Zollkodex) bestimmt:

„(1) Die Zollbehörden können nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen.

(2) Die Zollbehörden können nach der Überlassung der Waren die Geschäftsunterlagen und anderes Material, das im Zusammenhang mit den betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrgeschäften sowie mit späteren Geschäften mit diesen Waren steht, prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Anmeldung zu überzeugen. Diese Prüfung kann beim Anmelder, bei allen in geschäftlicher Hinsicht mittelbar oder unmittelbar beteiligten Personen oder bei allen anderen Personen durchgeführt werden, die diese Unterlagen oder dieses Material aus geschäftlichen Gründen in Besitz haben. Die Zollbehörden können auch eine Überprüfung der Waren vornehmen, sofern diese noch vorgeführt werden können.

(3) Ergibt die nachträgliche Prüfung der Anmeldung, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, so treffen die Zollbehörden unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln."

8 Die Art. 201 und 204 des Zollkodex regeln verschiedene Konstellationen der Entstehung einer Zollschuld.

Slowenisches Recht

9 Nach Art. 46 Nr. 1 des Zakon o davku na dodano vrednost (Mehrwertsteuergesetz) (*Uradni list RS*, Nr. 13/11) ist „die Lieferung von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung von Slowenien aus in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden, [von der Mehrwertsteuer befreit,] wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in diesem anderen Mitgliedstaat handelt".

10 Nach Art. 50 Abs. 1 Nr. 4 des Mehrwertsteuergesetzes ist „die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Bestimmungsmitgliedstaat versandt oder befördert werden, [von der Mehrwertsteuer befreit,] wenn die Lieferung dieser Gegenstände durch einen Einführer im Sinne von Art. 76 Abs. 1 Nr. 6 dieses Gesetzes bewirkt wird und nach Art. 46 dieses Gesetzes befreit ist".

11 Art. 50 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes lautet:

„Die Einfuhr von Gegenständen gemäß Nr. 4 des vorherigen Absatzes ist von der Mehrwertsteuer befreit, wenn auf die Einfuhr der Gegenstände eine gemäß Art. 46 Nrn. 1 und 4 dieses Gesetzes befreite Lieferung von Gegenständen folgt und der Einführer zum Zeitpunkt der Einfuhr der zuständigen Zollbehörde mindestens die folgenden Angaben hat zukommen lassen:

a) seine von der Zollbehörde in Slowenien erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder die von der Zollbehörde in Slowenien erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer seines Steuervertreters, der die Steuer schuldet;

b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers, an den die Ware gemäß Art. 46 Nr. 1 dieses Gesetzes geliefert wird, oder seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die in dem Mitgliedstaat erteilt wurde, in dem die Versendung oder Beförderung der Ware endet, wenn die Ware gemäß Art. 46 Nr. 4 dieses Gesetzes verbracht wird;

c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführte Ware dazu bestimmt ist, aus Slowenien in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden."

12 Art. 50 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes ist seit dem 1. Januar 2011 anwendbar. Vor diesem Zeitpunkt normierte der damals in Kraft stehende Art. 80 der Durchführungsverordnung zum Mehrwertsteuergesetz inhaltlich identische Voraussetzungen.

13 Nach Art. 76 Abs. 1 Nr. 6 des Mehrwertsteuergesetzes wird die Mehrwertsteuer bei der Wareneinfuhr „von dem gemäß den Zollvorschriften bestimmten Zollschuldner oder dem Warenempfänger" geschuldet.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14 Im entscheidungserheblichen Zeitraum war Herr Božičevič Ježovnik als Einzelunternehmer in der Einfuhr und im Vertrieb von Bananen tätig.

15 In diesem Zeitraum führte Herr Božičevič Ježovnik Bananen aus Drittstaaten nach Slowenien ein. Aufgrund von 30 zwischen dem 26. August 2009 und dem 26. Januar 2011 beim zuständigen Zollamt Koper (Slowenien) eingereichten Zollanmeldungen wurden die eingeführten Bananen dem sogenannten „Zollverfahren 42“ unterworfen, das ihre Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr unter Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ermöglichte. Als Beleg dafür, dass die Bananen zur Weiterbeförderung in einen anderen Mitgliedstaat bestimmt gewesen seien, legte Herr Božičevič Ježovnik von den angemeldeten Warenempfängern abgestempelte Erklärungen über den Verwendungszweck und über den Zielort vor.

16 Herr Božičevič Ježovnik veräußerte die eingeführten Bananen nach telefonischen Verhandlungen und Bestellungen an in Rumänien ansässige Erwerber. Die Rechnungen einschließlich der Pro-forma-Rechnungen sowie sonstige Dokumente wurden per E-Mail, Fax oder auf dem Postweg übermittelt. Vor Geschäftsabschluss überprüfte Herr Božičevič Ježovnik die Registrierungs- und Identifizierungsnummern der Wirtschaftsteilnehmer („EORI-Nummer“) sowie die Gültigkeit der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern der Käufer. Des Weiteren verlangte er von diesen die Abgabe einer Erklärung, dass sie die Beförderung der Bananen in einen anderen Mitgliedstaat übernehmen würden.

17 Nach Erhalt der Zahlung von den Käufern übergab Herr Božičevič Ježovnik ihnen die verzollten Bananen im Hafen von Koper, wodurch er ihnen das Eigentum an den Bananen übertrug. Die Erwerber übernahmen daraufhin die Beförderung der Bananen nach Rumänien sowie die Rücksendung der quittierten CMR-Frachtbriefe nach Entladung der Waren am Zielort.

18 Bei einer nachträglichen Kontrolle der Zollanmeldungen von Herrn Božičevič Ježovnik stellte die Zollbehörde fest, dass mehrere rumänische Käufer kurz vor der ersten Lieferung neu für Mehrwertsteuerzwecke registriert und am gleichen Tag vom Mehrwertsteuersystem abgemeldet worden seien. Nach Ansicht der Behörde waren die von Herrn Božičevič Ježovnik auf Aufforderung vorgelegten CMR-Frachtbriefe schlecht lesbar, unvollständig und enthielten fehlerhafte Angaben über Datum und Ort der Warenentladung. Darüber hinaus stellte die Behörde fest, dass der Verkaufspreis der Bananen mit dem von Herrn Božičevič Ježovnik bezahlten Beschaffungspreis identisch bzw. nur minimal abweichend gewesen sei, dass sich die Angaben über das Gewicht der Bananen in den Verkaufsrechnungen von den Gewichtsangaben in den Zollanmeldungen unterschieden hätten und dass in den Geschäftsbüchern andere Rechnungen erfasst worden seien als die den Zoll- und Steuerbehörden für dieselbe Ware vorgelegten Rechnungen.

19 Die Zollbehörde holte bei den rumänischen Steuerbehörden Informationen ein. Nach den Angaben der rumänischen Behörden waren bestimmte rumänische Käufer „missing trader“, die ihre Tätigkeit nicht an der registrierten Adresse ausübten, nicht auf ihre Aufforderungen reagierten und deren Direktoren türkische, irakische, ungarische oder ägyptische Staatsangehörige seien. Ferner hätten einige Frachtführer den Transport und die Entladung der Bananen bei einem Großhandel in Rumänien bestätigt und erklärt, dass sie die Transportaufträge per Telefon und die Bezahlung in bar erhalten hätten. Andere Frachtführer hätten die Echtheit der Unterschriften in den Frachtbriefen und jegliche Verbindung mit den Käufern bestritten.

20 Angesichts dieser Umstände kam die Zollbehörde zu dem Schluss, dass Herr Božičevič Ježovnik nicht bewiesen habe, dass die fraglichen Bananen aus der Republik Slowenien ausgeführt worden und bei den in den Zollanmeldungen angegebenen Käufern angekommen seien. Darüber hinaus habe er nachlässig gehandelt, die rumänischen Käufer nicht einmal im Ansatz überprüft und Indizien für Mehrwertsteuerbetrug übersehen.

21 Mit Bescheid vom 24. Mai 2013 verpflichtete daraufhin das Zollamt Laibach (Slowenien) Herrn Božičevič Ježovnik zur Zahlung von Mehrwertsteuer in Höhe von 242 949,04 Euro.

22 Mit Bescheid vom 30. September 2014 wies das Ministrstvo za finance (slowenisches Finanzministerium) den Einspruch von Herrn Božičevič Ježovnik gegen den Bescheid des Zollamts zurück.

23 Das Upravno sodišče Republike Slovenije (Verwaltungsgericht der Republik Slowenien) wies die Klage von Herrn Božičevič Ježovnik gegen den Bescheid des Finanzministeriums ab. Das Gericht führte u. a. aus, dass Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen im Fall eines Verstoßes gegen die Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem „Zollverfahren 42“ keine Auswirkungen auf die nachträgliche Zahlung der Mehrwertsteuer habe.

24 Herr Božičevič Ježovnik legte Revision beim Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof, Slowenien) ein.

25 Dieses Gericht stellt sich die Frage nach den Voraussetzungen, unter denen ein Importeur unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits zur Zahlung der Mehrwertsteuer herangezogen werden kann.

26 Dazu führt das vorlegende Gericht aus, dass das slowenische Recht auf der Grundlage von Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Verpflichtung zur Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer an die Bestimmungen des Zollkodex über die Verpflichtung zur Zahlung der Einfuhrabgaben geknüpft habe. In diesem Zusammenhang sei es wichtig, zu bestimmen, ob der Importeur Zollschuldner nach Art. 201 oder nach Art. 204 des Zollkodex sei.

27 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Gerichtshof im Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 56 und 57), zwischen der Haftung des zur Zahlung der Mehrwertsteuer Verpflichteten und der Haftung des Importeurs für die Zahlung der Zollschuld unterschieden habe. Es stelle sich die Frage, ob in einem Fall wie dem Ausgangsverfahren der Importeur für die Entrichtung der Mehrwertsteuer in gleicher Weise wie für die Zollschuld hafte, auch wenn der Erwerber die Beförderung der Ware übernommen und der Importeur gutgläubig und mit der nötigen Sorgfalt gehandelt habe.

28 Für den Fall, dass sich die Haftung des Importeurs für die Zahlung der Mehrwertsteuer von jener für die Zollschuld unterscheide, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob diese Haftung jener des Steuerpflichtigen entspricht, der eine innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie durchführt, und wie in diesem Zusammenhang der gute Glauben des Importeurs bei einem Mehrwertsteuerbetrug des Käufers zu beurteilen ist.

29 Im vorliegenden Fall sei die Steuerbefreiung von der Zollbehörde aufgrund der vom Importeur bei der Einfuhr in seinen Anmeldungen gemachten Angaben nach einer Vorabprüfung genehmigt worden. Aus dem Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548), könnte folgen, dass eine solche Genehmigung impliziere, dass der Importeur nicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer herangezogen werden könnte, wenn eine nachträgliche Prüfung Unregelmäßigkeiten ergebe. Eine solche Auslegung würde nach Ansicht des vorlegenden Gerichts die Bedeutung der in Art. 78 des Zollkodex vorgesehenen nachträglichen Prüfung mindern.

30 Darüber hinaus möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Umstand, dass es sich um den erstmaligen Eintritt einer Ware in das Zollgebiet der Union handelt, eine besondere Sorgfalt seitens des Importeurs erfordert.

31 Unter diesen Umständen hat das Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann ein Einführer (Anmelder), der bei der Einfuhr die Befreiung von der Mehrwertsteuer geltend macht (Einfuhr gemäß dem Zollverfahren 42), weil die Ware zur Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat bestimmt ist, in der gleichen Weise für die Zahlung der Mehrwertsteuer haften (wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für die Befreiung tatsächlich nicht vorlagen), in der er für die Zahlung der Zollschuld haftet?

2. Wenn die Frage verneint wird: Haftet der Einführer (Anmelder) in der gleichen Weise wie ein Steuerpflichtiger, der eine befreite innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie durchführt?

3. Ist im letzteren Fall das subjektive Element beim Einführer (Anmelder), nämlich die Absicht, das Mehrwertsteuersystem zu missbrauchen, anders zu beurteilen als im Fall von innergemeinschaftlichen Lieferungen gemäß Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie? Hat diese Beurteilung milder auszufallen, da im Zollverfahren 42 die Befreiung von der Mehrwertsteuer zuvor von der Zollbehörde genehmigt werden muss, oder hat sie strenger auszufallen, da es sich um Umsätze handelt, die mit der ersten Verbringung von Waren aus Drittländern in den Binnenmarkt der Europäischen Union zusammenhängen?

Zu den Vorlagefragen

32 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein steuerpflichtiger Importeur und Lieferer, der eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer auf der Grundlage einer Genehmigung in Anspruch genommen hat, die von den zuständigen Zollbehörden nach einer Vorabprüfung aufgrund der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Nachweise erteilt worden ist, dennoch zur nachträglichen Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist, wenn sich bei einer späteren Überprüfung herausstellt, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt waren.

33 Nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, von der Steuer, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Art. 201 dieser Richtlinie als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Art. 138 befreit ist.

34 Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ist somit davon abhängig, dass der Importeur anschließend eine innergemeinschaftliche Lieferung durchführt, die selbst nach Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerbefreit ist, und hängt demnach von der Beachtung der in diesem Artikel festgelegten materiellen Voraussetzungen ab (Urteil vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 47).

35 In diesem Zusammenhang ist erstens festzustellen, dass der Gerichtshof im Rahmen der Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen nach Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum einen entschieden hat, dass es nicht gegen das Unionsrecht verstößt, 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 (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 65, sowie vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 48 und die angeführte Rechtsprechung). Wenn der

betreffende Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um diese zu verhindern, ist ihm folglich der Anspruch auf Steuerbefreiung zu versagen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54 und die angeführte Rechtsprechung).

36 Zum anderen geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Wesentlichen hervor, dass die Haftung des Lieferers für die nachträgliche Zahlung der Mehrwertsteuer anders beurteilt wird als jene des Importeurs für die Zahlung der Zölle. So ist der Importeur zur Zahlung der Zölle verpflichtet, die für die Einfuhr einer Ware geschuldet werden, in Bezug auf die der Exporteur eine zollrechtliche Zuwiderhandlung begangen hat, auch wenn der Importeur gutgläubig ist und an dieser Zuwiderhandlung nicht beteiligt war (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Juli 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, Rn. 61). Diese Rechtsprechung ist hingegen nicht auf die Beurteilung der Frage übertragbar, ob der Lieferer im Rahmen einer betrugsbehafteten innergemeinschaftlichen Lieferung zur nachträglichen Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 54 bis 57).

37 Daraus folgt, dass im Rahmen der Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen nach Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie ein gutgläubiger Lieferer, der, nachdem er alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden konnten, einen Umsatz getätigt hat, der ohne sein Wissen eine Beteiligung an einem Betrug seitens des Erwerbers darstellte, nicht zur nachträglichen Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 65 bis 67).

38 Diese Rechtsprechung gilt auch für die in Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegte Regelung der Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Gegenständen, die zur innergemeinschaftlichen Lieferung bestimmt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 94).

39 Wie sich der in Rn. 34 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung entnehmen lässt, setzt nämlich die Steuerbefreiung bei der Einfuhr die anschließende Durchführung einer nach Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung durch den Importeur voraus. Folglich sind diese beiden Umsätze einheitlich zu behandeln, um die innere Logik der in Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Regelung der Steuerbefreiung bei der Einfuhr zu wahren.

40 Würde einem steuerpflichtigen Importeur und Lieferer ohne Rücksicht auf seine Sorgfalt im Fall eines vom Erwerber im Rahmen der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung begangenen Betrugs automatisch das Recht auf Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer verweigert, liefe dies auf eine Trennung der Verbindung zwischen der Befreiung bei der Einfuhr und der Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung hinaus. Wie aus Rn. 37 des vorliegenden Urteils hervorgeht, darf nämlich letztere Befreiung dem Lieferer im Fall eines Betrugs seitens des Erwerbers nicht automatisch verweigert werden.

41 Aus dem bloßen Umstand, dass Art. 78 Abs. 3 des Zollkodex für den zollrechtlichen Bereich vorsieht, dass, wenn „… die nachträgliche Prüfung der Anmeldung [ergibt], dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, … die Zollbehörden unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen [treffen], um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln“, kann folglich nicht abgeleitet werden, dass diese Behörden vom steuerpflichtigen Importeur in allen Fällen die nachträgliche Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer verlangen können, ohne dessen Sorgfalt und guten Glauben zu beurteilen.

42 Zweitens stellt das vorlegende Gericht konkret die Frage, welche Auswirkungen es im Ausgangsverfahren haben kann, dass die zuständige Zollbehörde nach einer Vorabprüfung auf Grundlage der Angaben des Importeurs in seinen Zollanmeldungen gemäß Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie die Befreiung von der Umsatzsteuer bei der Einfuhr von Waren aus einem Drittstaat in das Unionsgebiet genehmigt hat.

43 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs, auf die sich im Übrigen auch das vorlegende Gericht bezieht, verwehrt es der Grundsatz der Rechtssicherheit, dass ein Mitgliedstaat, der die vom Verkäufer als Nachweise für den Anspruch auf Steuerbefreiung einer Lieferung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, diesen Verkäufer später wegen eines vom Erwerber begangenen Steuerbetrugs, von dem der Verkäufer weder Kenntnis hatte noch haben konnte, zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 50, sowie vom 14. Juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, Rn. 75).

44 Allerdings beschränkt sich der Anwendungsbereich dieser Rechtsprechung auf den Fall, dass der Steuerpflichtige gutgläubig gehandelt und die Maßnahmen ergriffen hat, die von ihm vernünftigerweise verlangt werden konnten, um jegliche Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zu vermeiden. Diese Rechtsprechung kann folglich nicht dahin gehend verstanden werden, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit es den zuständigen nationalen Behörden verwehrt, innerhalb der geltenden Fristen eine erneute Kontrolle vorzunehmen, um zu prüfen, ob der Steuerpflichtige von einer etwaigen Steuerhinterziehung weder Kenntnis hatte noch Kenntnis haben konnte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 97 und 98).

45 Der bloße Umstand, dass im Ausgangsverfahren die Steuerbefreiung bei der Einfuhr von der zuständigen Zollbehörde nach einer Vorabprüfung auf der Grundlage der Angaben des Importeurs in den Zollanmeldungen genehmigt wurde, ist somit für sich allein nicht geeignet, jegliche Möglichkeit einer nachträglichen Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auszuschließen, wenn sich herausstellt, dass der Importeur an einer Steuerhinterziehung beteiligt war oder die nötige Sorgfalt zur Vermeidung einer solchen Beteiligung unterlassen hat.

46 Daher ist es Sache des vorlegenden Gerichts, alle Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens umfassend zu beurteilen, um festzustellen, ob Herr Božičevič Ježovnik in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die von ihm vernünftigerweise verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass er sich aufgrund der getätigten Umsätze nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 53). Dazu ist im Einklang mit der Europäischen Kommission festzustellen, dass der bloße Umstand, dass die betreffenden Waren zuvor aus einem Drittstaat eingeführt wurden, keine strengere Beurteilung der Haftung von Herrn Božičevič Ježovnik als im Rahmen eines einfachen innergemeinschaftlichen Umsatzes nach Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie rechtfertigt.

47 Sollte das vorlegende Gericht anhand von objektiven Umständen zu dem Schluss gelangen, dass der betreffende Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass die Lieferungen, die auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Einfuhren folgten, mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft waren, und dass er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um diese zu verhindern, müsste es ihm den Anspruch auf Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer versagen (vgl. entsprechend Urteile vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54, sowie vom 9. Oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 42).

48 Sollte das vorlegende Gericht hingegen zu dem Ergebnis gelangen, dass der betreffende Steuerpflichtige weder wusste noch hätte wissen müssen, dass die Lieferungen, die auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Einfuhren folgten, mit einem Steuerbetrug des Erwerbers verknüpft waren, und dass er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um diesen zu verhindern, dürfte es ihm die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht verweigern.

49 Im Licht der vorstehenden Erwägungen ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein steuerpflichtiger Importeur und Lieferer, der eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer auf der Grundlage einer Genehmigung in Anspruch genommen hat, die von den zuständigen Zollbehörden nach einer Vorabprüfung aufgrund der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Nachweise erteilt worden ist, nicht zur nachträglichen Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist, wenn sich bei einer späteren Überprüfung herausstellt, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt waren, es sei denn, anhand objektiver Umstände wird festgestellt, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass die auf die fraglichen Einfuhren folgenden Lieferungen mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft waren, und dass er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um diese zu verhindern, was zu beurteilen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Kosten

50 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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. 143 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass ein steuerpflichtiger Importeur und Lieferer, der eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer auf der Grundlage einer Genehmigung in Anspruch genommen hat, die von den zuständigen Zollbehörden nach einer Vorabprüfung aufgrund der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Nachweise erteilt worden ist, nicht zur nachträglichen Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist, wenn sich bei einer späteren Überprüfung herausstellt, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt waren, es sei denn, anhand objektiver Umstände wird festgestellt, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass die auf die fraglichen Einfuhren folgenden Lieferungen mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft waren, und dass er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um diese zu verhindern, was zu beurteilen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Unterschriften