Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NICHOLAS EMILIOU
vom 7. April 2022 [1]

Rechtssache C-696/20

B.
gegen
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny Sąd Administracyjny [Oberstes Verwaltungsgericht, Polen])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 41 – Anwendbarkeit – Nicht steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung – Von der Steuerbehörde vorgenommene Neueinstufung eines Umsatzes im Rahmen von Reihengeschäften – Verpflichtung zur Entrichtung der Mehrwertsteuer auf den von einem Beteiligten falsch als innerstaatlich eingestuften Umsatz – Verhältnismäßigkeitsgrundsatz“

I. Einleitung

1. Wenn einem gleich zu Beginn einer Mathematikaufgabe ein Rechenfehler unterläuft, die mathematische Ausführung ansonsten jedoch richtig ist, kann die Beurteilung dieser Leistung, je nach der Persönlichkeit des Professors, sehr unterschiedlich ausfallen. Vielleicht wird einem der richtige Lösungsweg positiv angerechnet, vielleicht wird aber auch wegen des falschen Ergebnisses die ganze Aufgabe als falsch gewertet. Steuerbehörden würden wohl, wenn sie Mathematikprofessoren wären, dem zweiten Ansatz folgen; so scheint es jedenfalls, wenn man den Sachverhalt im vorliegenden Fall betrachtet.

2. B. ist eine Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden, die in Reihengeschäften, an denen mindestens drei Wirtschaftsteilnehmer beteiligt waren, als Vermittlerin fungierte. B. erwarb von BOP, einer Gesellschaft mit Sitz in Polen, Gegenstände, die B. an ihre eigenen Abnehmer, die sich in anderen Mitgliedstaaten befanden, wieder verkaufte.

3. Obwohl es bei diesen Reihengeschäften keinerlei Betrug gab und obwohl die Mehrwertsteuer tatsächlich auf jeder Stufe gemeldet wurde, waren die polnischen Behörden der Ansicht, dass ein Fehler unterlaufen sei, weil die Beförderung, durch die die Gegenstände von BOP unmittelbar an die Endabnehmer der B. geliefert worden seien, der falschen Lieferung zugeordnet worden sei. Während B. den ersten Umsatz (die Lieferung von BOP an B.) als innerstaatlichen und den zweiten (die von B. selbst an ihre Abnehmer vorgenommenen Lieferungen) als

[1] Originalsprache: Englisch.

innergemeinschaftlichen behandelt und dabei die Beförderung Letzterem zugeordnet hatte, ordneten die polnischen Behörden die Beförderung dem ersten Umsatz zu, den sie folglich als innergemeinschaftlich einstuften.

4. Aufgrund dieser Neueinstufung stützten sich die polnischen Behörden auf die Fiktion in Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie[2], nach der der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen (und somit der Ort der Besteuerung), kurz gesagt, derjenige Mitgliedstaat ist, der dem Erwerber die von ihm für den Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, es sei denn, die Besteuerung ist an dem Ort erfolgt, an dem die Beförderung der Gegenstände endet. Da B. keinen Nachweis dafür erbringen konnte, selbst den nunmehr als innergemeinschaftlich eingestuften Erwerb in den Mitgliedstaaten des endgültigen Bestimmungsorts der Gegenstände versteuert zu haben, forderten die polnischen Behörden, weil B. für den Erwerb die polnische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwendet hatte, von B. die Zahlung der Mehrwertsteuer.

5. Nach Angaben des Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen), des mit der Sache befassten vorlegenden Gerichts, war die Versteuerung bereits durch die Abnehmer der B. erfolgt. Vor diesem Hintergrund möchte das vorlegende Gericht daher wissen, ob Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie, im Licht der Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit betrachtet, der entstandenen Konstellation entgegensteht, in der nach Angaben des Gerichts die Steuer doppelt gezahlt wurde, nämlich von den Endabnehmern von B. im Mitgliedstaat des Bestimmungsorts der Gegenstände und auch, gemäß der nationalen Vorschrift zur Umsetzung der Vorschrift, von B. in Polen.

II. Rechtlicher Rahmen

1. Unionsrecht

6. Gemäß Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt:

„[a]ls ‚innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen' … die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird.

…"

7. Gemäß Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt „[a]ls Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen … der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden".

[2] Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

8. Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Unbeschadet des Artikels 40 gilt der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist.

Wird der Erwerb gemäß Artikel 40 im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er gemäß Absatz 1 besteuert wurde, wird die Steuerbemessungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend gemindert."

9. Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmte in seiner vor der Annahme der Richtlinie (EU) 2018/1910[3] geltenden Fassung:

„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."

10. Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2018/1910 lautet:

„Artikel 138 [der Mehrwertsteuerrichtlinie] wird wie folgt geändert:

‚a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferung von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder auf deren Rechnung an einen Ort außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) die Gegenstände werden an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person geliefert, die als solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat handeln, in dem die Versendung oder Beförderung beginnt;

b) der Steuerpflichtige oder die nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den bzw. die die Lieferung erfolgt, ist für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat registriert, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt, und hat dem Lieferer diese Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt.'

…"

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

2. Nationales Recht

11. Art. 25 der Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Gesetz über Steuern auf Gegenstände und Dienstleistungen vom 11. März 2004, im Folgenden: „Mehrwertsteuergesetz“) lautet:

„(1) Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als in dem Mitgliedstaat bewirkt, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung ihrer Versendung oder Beförderung befinden.

(2) Ohne die Anwendung des Abs. 1 auszuschließen, gilt der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Fall, dass der in Art. 9 Abs. 2 genannte Erwerber beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen die Identifikationsnummer angegeben hat, die ihm für die Zwecke innergemeinschaftlicher Umsätze durch den betreffenden, von dem Mitgliedstaat, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung ihrer Versendung oder Beförderung befinden, verschiedenen Mitgliedstaat erteilt worden ist, als auch in diesem Mitgliedstaat bewirkt, es sei denn, dass der Erwerber nachweist, dass der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen

1. in dem Mitgliedstaat besteuert wurde, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung ihrer Versendung oder Beförderung befinden, oder

2. aufgrund der Anwendung des in Abschnitt XII genannten vereinfachten Verfahrens bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft als in dem Mitgliedstaat besteuert gilt, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung ihrer Versendung oder Beförderung befinden.“

III. Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

12. B. ist eine Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden und in dem Mitgliedstaat mehrwertsteuerrechtlich registriert. Im maßgeblichen Zeitraum (April 2012) war sie auch in Polen mehrwertsteuerrechtlich registriert.

13. In diesem Zeitraum nahm sie als Vermittlerin an Reihengeschäften teil, die dieselben Gegenstände betrafen und an denen mindestens drei Wirtschaftsteilnehmer beteiligt waren. B. erwarb Gegenstände von BOP und verkaufte diese an ihre eigenen Abnehmer weiter. Der Versand der Gegenstände erfolgte unmittelbar von dem in Polen ansässigen ersten Lieferer (BOP) an den letzten Wirtschaftsteilnehmer in der Lieferkette.

14. Beim Erwerb der Gegenstände von BOP verwendete B. ihre polnische Mehrwertsteuernummer. B. stufte diese Lieferungen als innerstaatlich ein und wendete darauf entsprechend den Mehrwertsteuersatz von 23 % an. Ihre eigenen Lieferungen an ihre Abnehmer stufte sie als innergemeinschaftliche Lieferungen zu einem Mehrwertsteuersatz von 0 % ein. Die Abnehmer meldeten die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Mehrwertsteuer.

15. Mit seinem Bescheid vom 11. Juni 2015 nahm der Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (Direktor der Steuerkontrollbehörde R., Polen) (im Folgenden: erstinstanzliche Steuerbehörde) eine Neueinstufung des in Rede stehenden Umsatzes vor, nachdem er zu dem Schluss gelangt war, dass die Beförderung der falschen Lieferung zugeordnet worden sei. Während B. die Beförderung der zweiten Lieferung (der von ihr vorgenommenen Lieferung an ihre Abnehmer)

zugeordnet hatte, war die erstinstanzliche Steuerbehörde der Ansicht, dass die Beförderung der ersten Lieferung in der Reihe hätte zugeordnet werden müssen, also der Lieferung von BOP an B. Dementsprechend sei, so die Steuerbehörde, der erste Umsatz eine innergemeinschaftliche Lieferung, die B. in dem Mitgliedstaat des Bestimmungsorts der Gegenstände als innergemeinschaftlichen Erwerb hätte melden müssen, wozu sich B. dort hätte registrieren lassen müssen, während die Lieferungen von B. an ihre Abnehmer dort als innerstaatlich zu besteuern seien.

16. Im Hinblick darauf, dass B. ihre polnische Mehrwertsteuernummer verwendet hatte, also eine Mehrwertsteuernummer, die ihr von einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung der Gegenstände endete, erteilt worden war, entschied die erstinstanzliche Steuerbehörde, dass B. gemäß Art. 25 Abs. 2 Unterabs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes (Umsetzungsgesetz zu Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie) die Mehrwertsteuer auf ihren (neueingestuften) innergemeinschaftlichen Erwerb in Polen zu melden habe. Außerdem sei zwar BOP verpflichtet gewesen, Mehrwertsteuer zum Satz von 23 % auf ihre Lieferung an B.[4] zu erheben, B. jedoch nicht zu einem entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigt[5].

17. Diese Feststellungen wurden vom Dyrektor Izby Skarbowej w W. (Direktor der Finanzkammer W.) in seinem Bescheid vom 11. September 2015 im Wesentlichen bestätigt[6].

18. Gegen diesen Bescheid erhob B. Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen), die als unbegründet abgewiesen wurde.

19. Das Woiwodschaftsverwaltungsgericht schloss sich der Auffassung der Steuerbehörden an, dass B. die beiden in Rede stehenden Lieferungen falsch eingestuft und die Lieferung, der die Beförderung zuzuordnen war, falsch bestimmt habe.

20. B. erhob Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht), welcher das vorlegende Gericht ist.

21. B. macht vor diesem Gericht geltend, dass Art. 25 Abs. 1 und Abs. 2 Unterabs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes falsch angewandt worden seien, denn diese Bestimmungen seien nur auf innergemeinschaftliche Erwerbe und nicht auf innerstaatliche Situationen anwendbar (d. h. auf Situationen, in denen die Beförderung der Gegenstände in dem Mitgliedstaat beginne, der die Mehrwertsteuernummer erteilt habe). Außerdem beanstandet B. die Anwendung von Art. 25 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes sowie Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 16 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011[7], da Art. 25 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes auf einen Umsatz angewandt worden sei, der in Polen bereits als innerstaatlicher besteuert worden sei. Abschließend macht B. geltend, dass Art. 25 Abs. 2

4 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die als innergemeinschaftlich neueingestufte Lieferung nicht steuerbefreit gewesen sei, weil die damals geltende nationale Vorschrift keine Möglichkeit geboten habe, eine Steuerbefreiung zu gewähren, wenn der Erwerber beim Erwerb die nationale Mehrwertsteuernummer verwendet habe.

5 Die Vorlageentscheidung enthält keine Angaben dazu, weshalb B. das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert wurde.

6 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Dyrektor Izby Skarbowej w W. den Bescheid der erstinstanzlichen Steuerbehörde aufhob und den zu erstattenden Unterschiedsbetrag der Mehrwertsteuer für April 2012 geringfügig höher festsetzte. Es wird auch ausgeführt, dass diese Änderung für die Vorlagefrage nicht von Belang sei, da der Dyrektor Izby Skarbowej w W. die Feststellungen zum Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung der erstinstanzlichen Behörde geteilt habe.

7 Durchführungsverordnung des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2011, L 77, S. 1).

Unterabs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes falsch auf ihre Situation angewandt worden sei, weil die in Rede stehenden Lieferungen in den Mitgliedstaaten der Beendigung der Beförderung besteuert worden seien (nämlich von den Abnehmern der B.).

22. Das vorlegende Gericht merkt an, dass auf jeder Stufe der in Rede stehenden Reihe Mehrwertsteuer gezahlt worden sei und es keine Anzeichen für Betrug gebe. Es sei die von B. vorgenommene falsche Beurteilung der in Rede stehenden Lieferungen, die dazu geführt habe, dass diese Wirtschaftsteilnehmerin in Polen Mehrwertsteuer schulde.

23. Außerdem weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass den polnischen Steuerbehörden die Zuständigkeit für die Überprüfung sämtlicher der in Rede stehenden Reihengeschäfte fehle, weshalb die Mehrwertsteuer, die von den Abnehmern der B. im Mitgliedstaat des Bestimmungsorts der Gegenstände gezahlt worden sei, nicht berücksichtigt werden könne. Dieser Umstand sei es, der für B. zu einer unverhältnismäßigen steuerlichen Belastung führe.

24. Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Anwendung einer nationalen Bestimmung, d. h. Art. 25 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes, auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Steuerpflichtigen in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren entgegen, wenn

– dieser Erwerb bereits im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung durch die Erwerber der Gegenstände dieses Steuerpflichtigen versteuert wurde,

– festgestellt wurde, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen keinen Steuerbetrug darstellte, sondern Folge einer falschen Einstufung der Lieferungen im Rahmen von Reihengeschäften war, und die Angabe der polnischen Mehrwertsteuernummer durch ihn zu Zwecken der innerstaatlichen und nicht der innergemeinschaftlichen Lieferung erfolgte?

25. Schriftliche Erklärungen wurden in der vorliegenden Sache von B., dem Dyrektor Izby Skarbowej w W., der polnischen Regierung sowie der Kommission eingereicht. Diese Beteiligten haben sich auch in der Sitzung vom 27. Januar 2022 mündlich geäußert.

IV. Würdigung

26. Die Anwendung von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie setzt unter anderem voraus, dass es sich um einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen handelt. Ob bei Reihengeschäften eine bestimmte Lieferung (wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende erste Lieferung) als solcher einzustufen ist, ist von der Zuordnung der Beförderung abhängig. Da die Beteiligten unterschiedliche Auffassungen dazu vertreten, wie dieser Punkt zu beurteilen ist, werde ich diese Schlussanträge mit Vorbemerkungen zu genau dieser Frage beginnen (A). Sodann werde ich auf die Frage eingehen, um die es in der vorliegenden Sache im Kern geht, und mich dem Sinn und Zweck von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie zuwenden (B) sowie die Anwendbarkeit der Vorschrift auf das Ausgangsverfahren untersuchen (C).

A. Vorbemerkungen zur Zuordnung der Beförderung

27. Ich merke an, dass es für die Beurteilung der steuerlichen Behandlung der Lieferungen von Gegenständen, die Teil von Reihengeschäften sind, vor allem darauf ankommt, genau festzustellen, welchem Geschäft in der Reihe die Beförderung zuzuordnen ist, die im Zusammenhang damit stattfindet. Mit dieser Zuordnung wird festgelegt, welcher Teil der Lieferungen als innergemeinschaftliche Lieferung einzustufen ist, den der Mitgliedstaat deshalb von der Mehrwertsteuer befreien muss, so wie dies in Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen ist.

28. Diese Bestimmung sah in der Fassung, die für den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sachverhalt maßgeblich ist, vor, dass „[d]ie Mitgliedstaaten 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 [befreien], 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“ [8].

29. Der Gerichtshof hat zur Auslegung dieser Bestimmung ausgeführt, dass bei einer Reihe aufeinanderfolgender Lieferungen, die zu nur einer innergemeinschaftlichen Beförderung geführt haben, die Beförderung „nur einer dieser Lieferungen zugeordnet werden kann, die folglich als Einzige in Anwendung dieser Bestimmung von der Steuer befreit ist …“ [9].

30. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Beantwortung der Frage, welcher Lieferung die innergemeinschaftliche Beförderung zuzurechnen ist, von einer umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände abhängt [10]. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof die Bedeutung dessen hervorgehoben, zu bestimmen, wann die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übertragen wurde [11].

31. Im vorliegenden Fall sind B. und der Dyrektor Izby Skarbowej w W. in der Frage der Zuordnung der Beförderung, mit der die Gegenstände vom ersten Wirtschaftsteilnehmer in der Reihe (BOP) an den letzten (die Endabnehmer der B.) versandt wurden, unterschiedlicher Meinung. B. geht davon aus, dass diese Beförderung der zweiten Lieferung in der Reihe, nämlich ihren eigenen Lieferungen an ihre Abnehmer, zuzuordnen sei, wohingegen der Dyrektor Izby Skarbowej w W. meint, dass die Beförderung der ersten Lieferung (von BOP an B.) zuzuordnen sei. Wegen dieser verschiedenen Sichtweisen kam es folglich zu den unterschiedlichen Beurteilungen, welche der Lieferungen eine innergemeinschaftliche Lieferung darstellte. Dies wiederum prägte ihre Meinungen zur steuerlichen Behandlung der in Rede stehenden Lieferungen.

[8] Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wurde durch die Richtlinie 2018/1910 geändert. Auf diese Änderung werde ich nachstehend in Nr. 57 dieser Schlussanträge näher eingehen.

[9] Vgl. z. B. Urteile vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 70 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 23. April 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[10] Vgl. z. B. Urteile vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 27), und vom 23. April 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[11] Vgl. aus jüngerer Zeit Urteile vom 19. Dezember 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, Rn. 70 und 72), und vom 10. Juli 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, Rn. 39). Vgl. auch die eingehenderen Ausführungen in den Schlussanträgen der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, Nrn. 58 bis 64), die insbesondere die damit verbundene Gefahrtragung für den zufälligen Untergang der Sache während der Beförderung hervorhebt.

32. Im vorliegenden Verfahren führt B. insbesondere Art. 36a der Mehrwertsteuerrichtlinie an, um geltend zu machen, dass ihre Auffassung zur Zuordnung der Beförderung mit dem zweiten Absatz dieser Bestimmung in Einklang stehe.

33. Ich weise darauf hin, dass Art. 36a Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Frage der Zuordnung der Beförderung innerhalb von Reihengeschäften in der Tat klärt, indem er bestimmt, dass „die Versendung oder Beförderung nur der Lieferung von Gegenständen durch den Zwischenhändler zugeschrieben [wird], wenn der Zwischenhändler [so wie im vorliegenden Fall B.] seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, die ihm vom Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände versandt oder befördert werden, erteilt wurde". Wenn diese Bestimmung also im vorliegenden Fall anwendbar wäre, würde sie die von B. vertretene Auffassung bestätigen. Meines Erachtens kann sich B. jedoch im vorliegenden Fall nicht darauf berufen, weil diese Bestimmung mit der Richtlinie 2018/1910 [12] in die Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführt wurde, also erst mehrere Jahre nachdem der in Rede stehende Umsatz erfolgt war. Im vorliegenden Rechtsstreit ist sie als solche nicht anwendbar, weil dieser außerhalb des zeitlichen Geltungsbereichs liegt. Zudem spricht meines Erachtens weder der Wortlaut der Richtlinie 2018/1910 noch ihre Entstehungsgeschichte für die von B. vertretene Auffassung, dass Art. 36a Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die vorherige Rechtsprechung des Gerichtshofs widerspiegele.

34. Aus dem Vorschlag der Kommission, der zur Annahme der Richtlinie 2018/1910 führte, geht hervor, dass die Bestimmung darauf zurückgeht, dass die „Mitgliedstaaten legislative Verbesserungen [forderten], um die Rechtssicherheit für Wirtschaftsbeteiligte bei der Feststellung der Lieferung innerhalb der Geschäftsreihe, der die innergemeinschaftliche Beförderung zuzuschreiben ist, zu erhöhen" [13]. Auch aus anderen Gesetzesmaterialien wird der Wille des Unionsgesetzgebers deutlich, „unterschiedliche Vorgehensweisen der Mitgliedstaaten zu vermeiden, die zu Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung führen könnten, und [die] Rechtssicherheit für die Wirtschaftsbeteiligten [zu verbessern]" [14]. Dieses Anliegen kommt jetzt im sechsten Erwägungsgrund der Richtlinie 2018/1910 zum Ausdruck.

35. Diese Umstände bestätigen meines Erachtens, dass im Ausgangsverfahren die Zuordnung der Beförderung im Licht der oben in Nr. 30 zitierten Rechtsprechung vorzunehmen ist, die die geltende Lage vor der Annahme der genannten Richtlinie widerspiegelt. Für diesen Schluss sprechen auch die Erläuterungen in den sogenannten „Quick Fixes", in denen es heißt, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie „[i]n ihrem Wortlaut vor dem 1. Januar 2020 … keine konkreten Vorschriften für die Zuordnung der innergemeinschaftlichen Beförderung der Gegenstände [vorsah]", weshalb „in jedem einzelnen Fall eine Gesamtbewertung der jeweiligen besonderen Umstände erfolgen [musste]" [15].

[12] Siehe oben, Fn. 3 der vorliegenden Schlussanträge.

[13] Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (COM[2017] 569 final), S. 11.

[14] Vgl. das Dokument ST 10335 2018 INIT des Rates vom 20. Juni 2018, siebter Erwägungsgrund des vorgeschlagenen Texts.

[15] Europäische Kommission, Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften in Bezug auf Konsignationslagerregelungen, Reihengeschäfte und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen („Quick Fixes 2020"), Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates, Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates, Verordnung (EU) 2018/1909 des Rates, 2019 (im Folgenden „Erläuterungen zu den Quick Fixes 2020"), Nr. 3.2.

36. Nach dieser Klarstellung möchte ich daran erinnern, dass allein das vorlegende Gericht dafür zuständig ist, den Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits festzustellen und zu würdigen [16], und dass es die Beförderung innerhalb der in Rede stehenden Reihengeschäfte zuzuordnen hat [17]. Die folgenden Ausführungen sind also nur für den Fall relevant, dass das vorlegende Gericht in dieser Sache die Zuordnung der Beförderung zur ersten Lieferung bestätigen sollte.

B. Zum Sinn und Zweck von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie

37. Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen ist im Allgemeinen in den Mitgliedstaaten zu besteuern, in denen die Beförderung der Gegenstände endet. Diese Regelung in Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie spiegelt die Grundregel des derzeitigen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems wider, das die Besteuerungsbefugnis dem Mitgliedstaat zuweist, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt [18].

38. Davon abweichend (jedoch unbeschadet der genannten Grundregel) gilt nach Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie als der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen (und somit als der Ort der Besteuerung), kurz gesagt, derjenige Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für den Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, es sei denn, die Besteuerung ist an dem Ort erfolgt, an dem die Beförderung der Gegenstände endet.

39. Der Gerichtshof hat entschieden, dass mit Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie „zum einen sichergestellt werden [soll], dass der fragliche innergemeinschaftliche Erwerb besteuert wird, und zum anderen verhindert werden [soll], dass dieser Erwerb doppelt besteuert wird“ [19].

40. In dem Ziel, Steuerausfälle zu verhindern, spiegelt sich die Unsicherheit darüber, in welchem Mitgliedstaat der Versand oder die Beförderung tatsächlich enden wird [20]. Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen folgt auf eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen, die gemäß Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich von der Steuer befreit sein muss [21]. Zur Vermeidung von Steuerausfällen ist es deshalb wichtig, sicherzustellen, dass der betreffende Geschäftsvorfall von der Person, die den Erwerb tätigt, zu versteuern ist.

41. Es trifft zu, dass Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der dieses Ziel verfolgt, zur Doppelbesteuerung führen kann, weil er zwei Orte des Erwerbs der Gegenstände vorsieht: den fiktiven Erwerbsort im Mitgliedstaat, der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt, und den realen Erwerbsort in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung der Gegenstände endet.

16 Vgl. z. B. Urteil vom 13. Januar 2022, Benedetti Pietro e Angelo u. a. (C-377/19, EU:C:2022:4, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17 Vgl. zur Orientierung z. B. die Fundstellen in den obigen Fn. 10 und 11.

18 Vgl. zehnter Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie und z. B. Urteil vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 Vgl. im Zusammenhang mit Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, der Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht, Urteil vom 22. April 2010, X (C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217, Rn. 35). Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

20 Im Zusammenhang mit Art. 28b Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, der Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht, wurde diesbezüglich angemerkt: „Dass es zu [dem Transfer der Ware von einem Mitgliedstaat in einen anderen] kommt, ist nicht hinreichend sicher, solange der Gegenstand die Grenze nicht passiert hat.“ Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:7, Nr. 46).

21 Vgl. auch den Vorschlag der Kommission (COM[2017] 569 final), S. 2, vorstehend zitiert in Fn. 13.

42. Eine solche Doppelbesteuerung sollte jedoch nur vorübergehend sein, weil der in Art. 41 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Korrekturmechanismus dem betroffenen Wirtschaftsteilnehmer die Möglichkeit bietet, den Nachweis für die gemäß Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie – d. h. in dem Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung der Gegenstände – erfolgte Besteuerung zu erbringen. In diesem Fall „wird die Steuerbemessungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend gemindert".

43. Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie soll, indem er die Möglichkeit eröffnet, von diesem Korrekturmechanismus Gebrauch zu machen, eine Doppelbesteuerung vermeiden [22]. Auch hierin kommt wiederum das Anliegen zum Ausdruck, das Steueraufkommen in den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der Gegenstände erfolgt [23].

C. Zur Anwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den Fall im Ausgangsverfahren

44. Zur Frage der Anwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den Fall im Ausgangsverfahren werden in diesem Verfahren sehr verschiedene Meinungen vertreten. In meiner Auseinandersetzung mit diesen verschiedenen Meinungen werde ich zuerst das Vorbringen von B. prüfen, die ausführt, dass Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie schon deshalb nicht anwendbar sei, weil B. für den Erwerb die polnische Mehrwertsteuernummer verwendet habe, also die Mehrwertsteuernummer des Ursprungsmitgliedstaats der Gegenstände (1).

45. Da ich zu dem Ergebnis gelange, dass letzterer Umstand der Anwendung von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie im maßgeblichen Zeitraum nicht entgegenstand, werde ich mich sodann der Frage des vorlegenden Gerichts nach der Relevanz des Umstands, dass die Abnehmer der B. das *zweite* der in Rede stehenden Reihengeschäfte versteuert hatten, zuwenden (2).

46. Auch insoweit werde ich zu dem Ergebnis gelangen, dass dieser Umstand die Anwendung von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie unberührt lässt. An diesem Punkt werde ich über die Frage, so wie sie ausdrücklich gestellt wurde, hinausgehen und den Umstand prüfen, dass die nationalen Behörden die *erste Lieferung* in der Reihe, nachdem diese neu eingestuft worden war, als eine nicht steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung behandelten. Im Licht dieses besonderen Umstands werde ich zu dem Ergebnis gelangen, dass die Anwendung der nationalen Vorschriften, durch die Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt wurde, eine unverhältnismäßige steuerliche Belastung bewirkt und ausgeschlossen ist (3).

1. Ist Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar, wenn der als Vermittler fungierende Wirtschaftsteilnehmer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Ursprungsmitgliedstaats der Gegenstände verwendet?

47. B. meint, dass Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Ausgangsverfahren keine Anwendung finden könne, weil B. zu dem Zeitpunkt, als sie die Gegenstände von BOP erworben habe, ihre polnische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwendet habe, welche eine vom

[22] Im Zusammenhang mit der Sechsten Richtlinie, Urteil vom 22. April 2010, X (C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217, Rn. 35).

[23] Ebd., Rn. 44. Siehe oben, Nr. 37 der vorliegenden Schlussanträge.

Ursprungsmitgliedstaat der Gegenstände erteilte Nummer sei. Eine solche Situation entspreche der einer innerstaatlichen Lieferung, auf die Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht anwendbar sein könne.

48. Ich muss einräumen, dass der Sachverhalt im vorliegenden Fall nicht dem typischen Szenario entspricht, an das man bei Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie zunächst denken würde. In einem solchen Szenario hätte man es nämlich mit drei Mitgliedstaaten zu tun, etwa einem Steuerpflichtigen mit Sitz in den Niederlanden, der unter Verwendung seiner niederländischen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in Polen Gegenstände erwirbt, die nach Deutschland zu liefern sind [24]. In einer solchen Konstellation würden die niederländischen Behörden aufgrund der in Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Fiktion vorgehen, um die Einziehung der Steuer zu „sichern", solange die Steuer nicht tatsächlich im Mitgliedstaat des endgültigen Bestimmungsorts der Gegenstände (in diesem Beispiel Deutschland) gezahlt worden ist.

49. Allerdings bieten meines Erachtens, wenn man die im maßgeblichen Zeitraum geltenden Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie betrachtet, der Wortlaut von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie wie auch sein Zusammenhang und seine Ziele [25] weder einen Anhaltspunkt dafür, dass die Anwendung der Bestimmung auf das Szenario mit drei Mitgliedstaaten begrenzt wäre, noch eine sonstige Grundlage für die von B. vertretene Auffassung.

50. Was *erstens* den Wortlaut angeht, folgt aus Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die Behörden des Mitgliedstaats, der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, ihre in der Vorschrift vorgesehenen Befugnisse ausüben können, wenn es sich um einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen handelt und der Händler die ihm von dem Mitgliedstaat erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwendet hat. Diese Voraussetzungen scheinen im Ausgangsfall erfüllt gewesen zu sein. Dagegen macht der Wortlaut dieser Bestimmung ihre Anwendung nicht von einer bestimmten Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke abhängig [26].

51. *Zweitens* macht B., was den größeren normativen Zusammenhang angeht, geltend, dass Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu berücksichtigen sei, aus dem sich ergebe, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen nur dann gegeben sei, wenn der Händler eine von einem anderen Mitgliedstaat als dem Ursprungsmitgliedstaat der Gegenstände erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwendet habe.

52. Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert den Begriff „innergemeinschaftlicher Erwerb" als „die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird".

[24] Vgl. z. B. die diesbezüglichen Praxisbeispiele in Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, Nr. 11.3.1, sowie – im Zusammenhang mit den deutschen Vorschriften zur Umsetzung von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie – Marchal, H., in Rau/Dürrwächter, *Umsatzsteuerrecht*, UStG, § 3d, Rn. 16, oder Hummel, D., in Mössner u. a., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Nr. 14.387.

[25] Ich erinnere daran, dass „[n]ach ständiger Rechtsprechung … bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur deren Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen [sind], die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden". Vgl. z. B. Urteil vom 19. April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[26] Im Gegensatz zu anderen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie. Vgl. etwa Art. 141 Buchst. a, c und d der Mehrwertsteuerrichtlinie.

53. In der mündlichen Verhandlung hat B. dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass der Begriff „innergemeinschaftlicher Erwerb“, so wie dieser in Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert sei, nicht durch Art. 41 derselben Richtlinie erweitert werden könne. Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie sehe lediglich einen besonderen Mechanismus für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe vor. Der Begriff „innergemeinschaftlicher Erwerb“ setze voraus, dass die Mitgliedstaaten des Abgangsorts und des Bestimmungsorts der Gegenstände verschieden sein müssten. Im vorliegenden Fall hätten die polnischen Behörden den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im Ursprungsmitgliedstaat besteuert, obwohl die Beförderung der Gegenstände von genau diesem Staat ausgegangen sei. In einer solchen Situation sei der Umsatz als innerstaatlicher zu besteuern.

54. Betrachtet man die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie in der für den Fall im Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung, ist für mich – entgegen den Ausführungen von B. – nicht ersichtlich, weshalb nach der Definition in Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Einstufung, ob es sich bei einem Umsatz um einen innergemeinschaftlichen Erwerb handelt, von der Verwendung einer bestimmten Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer abhängig sein sollte.

55. Vor der Annahme der Richtlinie 2018/1910[27] hat der Gerichtshof, gestützt auf den Wortlaut der Art. 20 und 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie (in ihrer damals geltenden Fassung), entschieden, dass „der Ort der mehrwertsteuerlichen Erfassung eines Wirtschaftsteilnehmers kein Kriterium für die Einstufung einer Lieferung oder eines Erwerbs als innergemeinschaftlich ist“[28].

56. Der in Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie definierte Begriff des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist nämlich an den Begriff der innergemeinschaftlichen Lieferung in Art. 138 Abs. 1 derselben Richtlinie geknüpft, da es einen innergemeinschaftlichen Erwerb grundsätzlich nur geben kann, wenn ihm eine innergemeinschaftliche Lieferung vorausgegangen ist[29]. Da die Anwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wie sich aus seinem Wortlaut ergibt, das Vorhandensein eines innergemeinschaftlichen Erwerbs voraussetzt, ist diese Vorschrift wiederum sowohl an Art. 20 als auch an Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gebunden[30].

57. Ich merke an, dass die oben in Nr. 55 zitierte Rechtsprechung des Gerichtshofs heute im Licht der zwischenzeitlichen Änderungen des Wortlauts von Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu lesen ist. In dieser Bestimmung sind die materiellen Voraussetzungen festgelegt, unter denen eine innergemeinschaftliche Lieferung von der Steuer zu befreien ist. Insbesondere war es bis zur Annahme der Richtlinie 2018/1910[31] so, dass die Verpflichtung zur Befreiung erst eintrat, wenn „das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Verkäufer nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den

27 Siehe oben, Fn. 3 der vorliegenden Schlussanträge.

28 Urteil vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, Rn. 42). Vgl. auch Urteil vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Dabei ist zu beachten, dass „die Begriffe der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs objektiven Charakter haben und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anwendbar sind“. Vgl. z. B. Urteil vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache X (C-84/09, EU:C:2010:252, Nr. 49), die ausführt, dass „… die Mitgliedstaaten … eine einheitliche Auslegung der Bestimmungen über die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (Art. 138 der Richtlinie 2006/112) und über die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs (Art. 20 der Richtlinie 2006/112) zugrunde zu legen [haben]“.

31 Siehe oben, Fn. 3 der vorliegenden Schlussanträge.

Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat“ [32]. Mit der Annahme der Richtlinie 2018/1910 fügte der Unionsgesetzgeber eine neue Voraussetzung hinzu, nämlich, dass „der Steuerpflichtige oder die nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den bzw. die die Lieferung erfolgt, … für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat registriert [ist], in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt, und … dem Lieferer diese Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt [hat]“, so wie es jetzt in Art. 138 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen ist.

58. Das bedeutet, dass mittlerweile der Umstand, dass der Erwerber eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwendet, die von einem *anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände* zugeteilt wurde, eine zusätzliche materielle Voraussetzung für die Anwendung einer Steuerbefreiung bei einer Lieferung von Gegenständen innerhalb der EU ist [33].

59. Meines Erachtens ist dies für die Auslegung von Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie in seiner derzeit geltenden Fassung von Bedeutung, da, wie oben in Nr. 40 ausgeführt wurde, ein innergemeinschaftlicher Erwerb logischerweise auf eine innergemeinschaftliche Lieferung folgt. Mit anderen Worten: Ersterer kann nicht erfolgen, wenn Letzterer fehlt, da eine innergemeinschaftliche Lieferung und ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Wesentlichen zwei Seiten derselben Medaille sind. Die Änderung der in Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen materiellen Voraussetzungen für die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von der Steuer hat auch, was die derzeitige Fassung angeht, Auswirkungen auf den Anwendungsbereich von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie, da – wie bereits festgestellt und auch von B. grundsätzlich zutreffend argumentiert wurde – Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur anwendbar ist, wenn ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne von Art. 20 der Mehrwertsteuerrichtlinie stattgefunden hat.

60. Die wichtige Änderung des Wortlauts von Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, durch die die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer von einer formalen zu einer materiellen Voraussetzung wurde, erfolgte allerdings erst mit der Annahme der Richtlinie 2018/1910 [34] durch den Unionsgesetzgeber, während der vorliegende Fall noch der vorherigen Regelung unterliegt, bei der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht als materielle, sondern vielmehr als formale Voraussetzung gesehen wurde [35]. Deshalb schließt, wie ich bereits ausgeführt habe, der Umstand, dass B. die vom Ursprungsmitgliedstaat der Gegenstände erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwendete, für sich genommen den innergemeinschaftlichen Charakter des Umsatzes und die Anwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den Sachverhalt des Falls im Ausgangsverfahren nicht aus.

61. Nunmehr werde ich untersuchen, ob die beiden mit Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Ziele, nämlich die Verhinderung der Steuerhinterziehung und der Doppelbesteuerung, für die von mir vorgeschlagene Auslegung der Bestimmung sprechen.

[32] Vgl. z. B. Urteil vom 9. Oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[33] Erläuterungen zu den Quick Fixes 2020, siehe oben, Fn. 15, Nr. 1.1, S. 9. Vgl. auch Vorschlag der Kommission (COM[2017] 569 final), siehe oben, Fn. 13, S. 10 und 11.

[34] Im dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 2018/1910 wird daran erinnert, dass „[d]er Rat … die Kommission … ersucht [hat], die Mehrwertsteuervorschriften der Union für grenzüberschreitende Umsätze im Hinblick auf die Bedeutung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Kontext der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen, Konsignationslagerregelungen, Reihengeschäfte und den Beförderungsnachweis zum Zweck der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Umsätze zu verbessern“. Vgl. auch siebter Erwägungsgrund.

[35] Vgl. z. B. Urteile vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 41 und 42), und vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch die Erläuterungen zu den Quick Fixes 2020, siehe oben, Fn. 15, Nr. 4.3.1, S. 71.

62. Dazu merke ich an, dass diese Ziele beide von den Behörden des Ursprungsmitgliedstaats wirksam verfolgt werden können, wenn Letzterer auch derjenige Mitgliedstaat ist, der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, die für den fraglichen Umsatz verwendet wurde.

63. Wie der Gerichtshof entschieden hat „dient die Zuteilung einer solchen Nummer dem Nachweis des steuerlichen Status des Steuerpflichtigen für die Zwecke der Mehrwertsteuer und erleichtert die steuerliche Kontrolle innergemeinschaftlicher Umsätze“ [36]. Es gibt keinen Grund, zu bezweifeln, dass die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer diese Rolle spielen und die Steuerprüfung erleichtern kann, wenn die Behörden des Ursprungsmitgliedstaats eine solche Prüfung durchführen und wenn sie gemäß Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie handeln.

64. Dies erklärt sich daraus, dass der Ursprungsmitgliedstaat – im vorliegenden Fall Polen – als der Ort, der gemäß der Fiktion in Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie als der Ort des in Rede stehenden innergemeinschaftlichen Erwerbs gilt, jeweils tätig werden wird, um die Steuereinziehung sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu verhindern. Er wird auch sicherstellen können, dass eine Doppelbesteuerung vermieden wird, indem er den Korrekturmechanismus anwendet, sofern der betreffende Händler nachweist, dass die Steuer im Mitgliedstaat des endgültigen Bestimmungsorts der Gegenstände gezahlt wurde.

65. Anders ausgedrückt: An der Rolle, die dem Mitgliedstaat, der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, zukommt, wenn er aufgrund der Fiktion in Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt, ändert sich nichts, wenn dieser Mitgliedstaat auch das Ursprungsland der Gegenstände ist.

66. Angesichts dieser Erwägungen bin ich der Auffassung, dass der Umstand, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der wie B. in einem Zeitraum, als der zeitliche Anwendungsbereich der Richtlinie 2018/1910 noch nicht eröffnet war, bei Reihengeschäften als Vermittler fungierte und dabei eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Ursprungsmitgliedstaats der Gegenstände verwendete, die Anwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den von dem Wirtschaftsteilnehmer getätigten Erwerb unberührt lässt.

2. Zur Relevanz der Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat durch die Abnehmer des bei Reihengeschäften als Vermittler fungierenden Wirtschaftsteilnehmers

67. Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Mehrwertsteuer auf jeder Umsatzstufe der Reihengeschäfte entrichtet wurde, und zwar auch von den Abnehmern der B. auf den Erwerb der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat.

68. Unter Hervorhebung des letzteren Umstands fragt das vorlegende Gericht im Wesentlichen, ob dieser konkrete Umstand dem entgegensteht, dass die nationalen Behörden von B. die Entrichtung der Mehrwertsteuer auf den Erwerb, der als innergemeinschaftlich neu eingestuft wurde, fordern, wobei sie sich auf die nationalen Vorschriften zur Umsetzung von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie stützen. Diese Frage beruht auf der Prämisse, dass es keinen Steuerbetrug gegeben hat, sowie darauf, dass der Händler, der in der Reihe als Vermittler fungierte (hier: B.), die jeweiligen Lieferungen des in Rede stehenden Umsatzes falsch eingestuft hatte.

[36] Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 60).

69. Meines Erachtens geht das vorlegende Gericht davon aus, dass B. unverhältnismäßig steuerlich belastet worden sei, da zum einen die Abnehmer der B. im Mitgliedstaat des endgültigen Bestimmungsorts der Gegenstände Mehrwertsteuer gezahlt hätten (auf den von ihnen vermutlich für innergemeinschaftlich gehaltenen Erwerb) und zum anderen die polnischen Steuerbehörden von B. die Zahlung der Mehrwertsteuer auf die erste, von BOP an B. vorgenommene Lieferung gefordert hätten, nachdem diese Lieferung als innergemeinschaftlich neu eingestuft und nach den nationalen Vorschriften zur Umsetzung von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie behandelt worden sei.

70. Diese Auffassung wird von der Kommission grundsätzlich geteilt.

71. Dennoch bin ich nicht der Ansicht, dass der Umstand, dass die Abnehmer der B. im Bestimmungsmitgliedstaat den Erwerb der Gegenstände versteuert haben, für die Beurteilung der Anwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Rolle spielen sollte.

72. Dieser Schluss beruht auf dem einfachen Grund, dass die Steuer, die die Abnehmer der B. entrichteten, *deren* Erwerb der ihnen von B. gelieferten Gegenstände betrifft, wohingegen es im Ausgangsverfahren um die Anwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den *von B. vorgenommenen* Erwerb der ihr von BOP gelieferten Gegenstände geht. Anders ausgedrückt: Bei der von den Abnehmern der B. entrichteten Steuer handelt es sich um die Besteuerung der *zweiten* Lieferung in der in Rede stehenden Reihe, während das Ausgangsverfahren die Besteuerung der *ersten* Lieferung in derselben Reihe betrifft. Dies sind zwei verschiedene Umsätze, und die damit verbundenen steuerlichen Pflichten treffen verschiedene Wirtschaftsteilnehmer.

73. Deshalb bin ich der Meinung, dass sich B. den polnischen Behörden gegenüber nicht auf die Versteuerung durch ihre eigenen Abnehmer berufen konnte, um den Korrekturmechanismus in Anspruch zu nehmen (falls die Anwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestätigt werden sollte). Erstens ist dies meiner Ansicht nach schon nach dem Wortlaut dieser Bestimmung ausgeschlossen, weil die Fiktion des Erwerbs im Mitgliedstaat der Mehrwertsteuerregistrierung wegfällt, sofern der Erwerber „nachweist, dass *dieser Erwerb* [im Bestimmungsmitgliedstaat] besteuert worden ist“ [37]. Meiner Meinung nach, die so im Wesentlichen auch von der polnischen Regierung vertreten wird, bezieht sich die Wendung „dieser Erwerb“ folgerichtig auf den innergemeinschaftlichen Erwerb, der vom „Erwerber“ getätigt wird; deshalb ist es dieser Erwerber, der gemäß Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie potenziell zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist.

74. Zweitens würde es, wenn man die Versteuerung durch die Abnehmer der B. berücksichtigte, um die eigene steuerliche Belastung der B. zu mindern, keinem der beiden Ziele dienen, die mit Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgt werden.

75. Die Steuereinziehung würde nicht wirksam sichergestellt, weil es dann im Grunde nicht möglich wäre, gemäß der in Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Fiktion Steuern auf den betreffenden innergemeinschaftlichen Erwerb einzuziehen. Noch stärker wiegt, dass der Korrekturmechanismus dann nicht mehr der Vermeidung der Doppelbesteuerung diente, weil ja in dem hier betrachteten Szenario B. im Mitgliedstaat des Bestimmungsorts der Gegenstände nicht besteuert würde; es käme also bei diesem Szenario im Prinzip zu einer Steuererstattung an einen Händler, der im Mitgliedstaat des Bestimmungsorts keinerlei Steuer gezahlt hätte.

[37] Hervorhebung nur hier.

76. Nach alledem gelange ich zu dem Schluss, dass Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit der Anwendung von Art. 25 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Steuerpflichtigen nicht entgegenstehen, wenn dieser Erwerb bereits im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung durch die Erwerber der Gegenstände dieses Steuerpflichtigen versteuert wurde.

77. Allerdings teile ich die vom vorlegenden Gericht und der Kommission vertretene Auffassung, dass bei diesem Sachverhalt, so wie er in der Vorlageentscheidung dargestellt ist, durchaus ein Problem der unverhältnismäßigen steuerlichen Belastung deutlich wird, das meines Erachtens im Ausgangsverfahren der Anwendung von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie letztlich doch entgegensteht.

78. Anders als das vorlegende Gericht und die Kommission bin ich jedoch der Ansicht, dass bei der Prüfung, ob B. eine steuerliche Belastung auferlegt wurde, die nicht mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar ist, vorrangig auf die Steuerpflichten der *B.* in Bezug auf die in Rede stehende *erste Lieferung* abzustellen ist, weil spezifisch dieser Wirtschaftsteilnehmer und dieser Umsatz im Ausgangsverfahren in Rede stehen.

79. Insoweit halte ich es für problematisch, dass das nationale Gesetz, mit dem Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt wurde, auf einen (neu eingestuften) innergemeinschaftlichen Erwerb angewandt wurde, obwohl die dazugehörige (neu eingestufte) innergemeinschaftliche Lieferung nicht von der Steuer befreit war.

3. Zur Relevanz der Nichtbefreiung der neu eingestuften innergemeinschaftlichen Lieferung von der Steuer

80. Nach Angaben des vorlegenden Gerichts waren die polnischen Behörden, obwohl sie die Lieferung von BOP an B. statt als innerstaatliche als innergemeinschaftliche Lieferung neu eingestuft hatten, der Ansicht, dass diese Lieferung nicht von der Steuer befreit werden könne. Nach Ansicht der Steuerbehörden war BOP verpflichtet, 23 % Mehrwertsteuer auf die neu eingestufte innergemeinschaftliche Lieferung zu erheben, weil B. die polnische Mehrwertsteuernummer verwendet hatte. B. habe also die ihr von BOP in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer zahlen müssen. Überdies, so das vorlegende Gericht, sei B. das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert worden [38]. Das vorlegende Gericht ergänzt, dass dieser Punkt nicht von der Vorlagefrage erfasst sei, dass jedoch die Verweigerung des Vorsteuerabzugs dazu geführt habe, dass B. mit insgesamt 46 % Mehrwertsteuer belastet worden sei.

81. In ihren schriftlichen Erklärungen macht B. darauf gestützt geltend, dass diese Umstände der Anwendung von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie entgegenstünden.

82. Diese Aspekte werden, wie die polnische Regierung in der Verhandlung zutreffend angemerkt hat, nicht in der Vorlagefrage thematisiert. Da sie jedoch eindeutig in der Vorlageentscheidung erwähnt werden (und B. in ihren schriftlichen Erklärungen und auch in der mündlichen Verhandlung dazu Stellung genommen hat), werde ich nachstehend darauf eingehen, um dem

[38] Wie oben in Fn. 5 angemerkt, enthält die Vorlageentscheidung keine Angaben zu den Gründen für die Verweigerung des Vorsteuerabzugs.

vorlegenden Gericht eine Antwort zu geben, die für die Lösung der bei ihm anhängigen Sache sachdienlich ist. Allerdings besteht Klarheit darüber, dass die rechtliche Würdigung dieser Aspekte außerhalb des vorliegenden Falls liegt [39].

83. Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie muss, will man diese Vorschrift recht verstehen, in das allgemeine System der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeordnet werden, nach dem einerseits innergemeinschaftliche Lieferungen grundsätzlich im Ursprungsmitgliedstaat der Gegenstände von der Steuer befreit werden und andererseits innergemeinschaftliche Erwerbe im Mitgliedstaat des Bestimmungsorts besteuert werden [40]. Darin zeigt sich das Ziel, die Steuereinziehung in die Mitgliedstaaten des Endverbrauchs der Gegenstände zu verlagern.

84. Innerhalb dieses allgemeinen Systems soll Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Einziehung der Mehrwertsteuer sicherstellen, und zwar mittels der Fiktion, dass der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs der Mitgliedstaat der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ist. Da ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen grundsätzlich mit einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung einhergeht, ist es wichtig, sicherzustellen, dass der sich ergebende Umsatz besteuert wird, und zwar entweder im Mitgliedstaat der Mehrwertsteuerregistrierung oder im Mitgliedstaat des (tatsächlichen) Erwerbs.

85. Allerdings erinnere ich daran, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten ergreifen, um die ordnungsgemäße Erhebung und Einziehung der Steuern sowie die Betrugsprävention sicherzustellen, nicht in solcher Weise verwendet werden dürfen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer untergraben wird. Der Neutralitätsgrundsatz verhindert, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden, und soll den Steuerpflichtigen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vollständig von der Mehrwertsteuer entlasten [41]. Überdies erfordert der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dass die Maßnahmen, die zur Sicherstellung der wirksamen Beitreibung der Steuer ergriffen werden, „nicht über das hinausgehen [dürfen], was hierzu erforderlich ist“ [42].

86. Da die nationalen Behörden beschlossen, die innergemeinschaftliche Lieferung von BOP an B. nach der Neueinstufung als „nicht steuerbefreit“ zu behandeln, wurde dieser Umsatz tatsächlich in Polen besteuert.

[39] Insoweit erinnere ich daran, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung von der Steuer zu befreien ist, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Zu diesen Voraussetzungen zählt nunmehr auch die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, wie oben in den Nrn. 57 bis 61 dieser Schlussanträge ausgeführt wurde. Der vorliegende Fall unterliegt jedoch nicht dem zeitlichen Geltungsbereich dieser neuen Regel.

[40] Vgl. Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch den Vorschlag der Kommission (COM[2017] 569 final), S. 2, vorstehend zitiert in Fn. 13.

[41] Vgl. zu den beiden Facetten des Grundsatzes der Neutralität Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, Nr. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[42] Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

87. Die wirksame Besteuerung im Ursprungsstaat der Gegenstände lässt zwar die Befugnisse des Bestimmungsmitgliedstaats unberührt [43], doch mit dieser Besteuerung entfällt meines Erachtens das Erfordernis, Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuwenden, da ja, wie vorstehend ausgeführt, die Besteuerung erfolgt ist und kein Grund mehr besteht, eine etwaige Steuerhinterziehung zu befürchten.

88. Im Rahmen des allgemeinen Systems, in dem die Lieferung steuerbefreit ist und der Erwerb besteuert wird, gestattet Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie dem Mitgliedstaat der Mehrwertsteuerregistrierung, einzugreifen, um Steuerausfälle, die sich durch die Steuerbefreiung im Ursprungsland der Gegenstände ergeben könnten, zu vermeiden. Da es jedoch im vorliegenden Fall keine Steuerbefreiung im Ursprungsmitgliedstaat gab, bestand meines Erachtens keine Gefahr der Steuerhinterziehung. Deshalb gab es – wie B. im Wesentlichen geltend macht – für den Mitgliedstaat der Mehrwertsteuerregistrierung keinen Grund, um zu intervenieren.

89. Es trifft zu, dass B., falls sie die Steuer auf ihren neu eingestuften innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedstaat des Bestimmungsorts der Gegenstände zahlte, von dem Korrekturmechanismus in Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch machen könnte, wie die polnische Regierung in der Verhandlung bestätigt hat. Die zusätzliche steuerliche Belastung, die sich jetzt aus der Anwendung von Art. 25 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes auf B. ergibt, würde dann, für sich betrachtet, gemindert. Dies ändert jedoch nichts am Ausgangspunkt unserer Überlegungen, dass nämlich die Anwendung der Bestimmung, nachdem die innergemeinschaftliche Lieferung nicht von der Steuer befreit wurde, nicht mehr notwendig war und zu einer nicht notwendigen steuerlichen Belastung führte.

90. Unter diesen Umständen verstießen die nationalen Behörden, indem sie Art. 25 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb anwandten, der aus einer nicht steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung folgte, meines Erachtens gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

91. Diese nicht notwendige steuerliche Belastung, die B. durch die Anwendung von Art. 25 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes auferlegt wurde, scheint dadurch, dass ihr der Vorsteuerabzug auf den neu eingestuften innergemeinschaftlichen Erwerb verweigert wurde, noch weiter verschärft worden zu sein. Ich denke jedoch nicht, dass dieser Umstand für sich allein für meine obige Schlussfolgerung bezüglich der Nichtanwendbarkeit von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie maßgeblich ist. Meines Erachtens käme man zu demselben Schluss, wenn das Vorsteuerabzugsrecht gewährt worden wäre, denn dieser Umstand würde nichts daran ändern, dass die neu eingestufte innergemeinschaftliche Lieferung nicht von der Steuer befreit wurde, weshalb, wie ich erläutert habe, der Grund für die Anwendung von Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie entfallen ist.

92. Aus alledem folgt, dass Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Anwendung von Art. 25 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen entgegenstehen, wenn dieser Erwerb auf einer innergemeinschaftlichen Lieferung beruhte, die, was zu überprüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, nicht als steuerbefreit behandelt wurde.

[43] Art. 16 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 (vgl. Fundstellen oben in Fn. 7) bestimmt: „Der Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände, in dem ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen im Sinne von Artikel 20 [der Mehrwertsteuerrichtlinie] erfolgt, nimmt seine Besteuerungskompetenz unabhängig von der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Umsatzes im Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände wahr.“ Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache X (C-84/09, EU:C:2010:252, Nr. 49).

V. Ergebnis

93. Ich schlage vor, dass der Gerichtshof dem Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) wie folgt antwortet:

Art. 41 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit stehen der Anwendung von Art. 25 Abs. 2 der Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Mehrwertsteuergesetz vom 11. März 2004) auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen durch den Steuerpflichtigen nicht entgegen, wenn der Erwerb der Gegenstände bereits im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung durch die Erwerber der Gegenstände dieses Steuerpflichtigen versteuert wurde.

Jedoch stehen Art. 41 der Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Anwendung von Art. 25 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen entgegen, wenn dieser Erwerb auf einer innergemeinschaftlichen Lieferung beruhte, die, was zu überprüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, nicht als steuerbefreit behandelt wurde.