

62018CJ0653

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

17. Oktober 2019 (*1)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 146 – Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr – Begriff ‚Lieferung von Gegenständen‘ – Art. 131 – Von den Mitgliedstaaten festgelegte Bedingungen – Grundsatz der Verhältnismäßigkeit – Grundsatz der Steuerneutralität – Nachweise – Betrug – Praxis eines Mitgliedstaats, die darin besteht, das Recht auf Steuerbefreiung zu versagen, wenn der Erwerber der ausgeführten Gegenstände nicht identifiziert wird“

In der Rechtssache C-653/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 19. Juni 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 17. Oktober 2018, in dem Verfahren

Unitel sp. z o.o.

gegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten I. Jarukaitis (Berichterstatter) sowie der Richter M. Ilešič und C. Lycourgos,

Generalanwalt: M. Campos Sánchez-Bordona,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

–

der Unitel sp. z o.o., vertreten durch A. Nikończyk, doradca podatkowy,

–

der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,

–

der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Siekierzyńska und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b und von Art. 131 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), insbesondere in Bezug auf die Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit.

2

Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Unitel sp. z o.o. und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Direktor der Finanzkammer Warschau, im Folgenden: Direktor der Finanzkammer), weil Letzterer es abgelehnt hatte, die Befreiung von der Mehrwertsteuer für die im Jahr 2007 erfolgten Ausfuhren von Gegenständen nach Orten außerhalb der Europäischen Union zu gewähren.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3

Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

4

Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger [Unions?]vorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

5

Art. 146 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der in deren Kapitel 6 („Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr“) steht, sieht in Abs. 1 Buchst. a und b vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a)

die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der [Union] versandt oder befördert werden;

b)

die Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der [Union] versandt oder befördert werden, mit Ausnahme der vom Erwerber selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen.“

6

Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass der Steuerpflichtige, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, berechtigt ist, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen. Nach Art. 169 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Steuerpflichtige das Recht, die Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner gemäß Art. 146 der genannten Richtlinie befreiten Umsätze verwendet werden.

Polnisches Recht

7

Art. 2 Nr. 8 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054) in ihrer auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„Wenn andere Bestimmungen ... die Ausfuhr von Gegenständen betreffen, umfasst dieser Begriff die Lieferung von Gegenständen, die aus dem Inland nach Orten außerhalb der Europäischen Union gesandt bzw. befördert werden durch

a)

einen Lieferanten oder für dessen Rechnung, oder

b)

einen im Ausland ansässigen Erwerber oder für dessen Rechnung, mit Ausnahme der vom Erwerber selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen, wenn die Ausfuhr der Gegenstände nach Orten außerhalb der Europäischen Union durch die nach den Zollvorschriften zuständige Zollbehörde bestätigt wurde.“

8

Nach Art. 7 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes gilt „als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 ... die Übertragung des Rechts, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen“.

9

Art. 41 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:

„...“

4)

Bei der in Art. 2 Nr. 8 Buchst. a genannten Ausfuhr von Gegenständen beträgt der Steuersatz 0 %.

...

6)

Der Steuersatz von 0 % wird bei der in den Abs. 4 und 5 genannten Ausfuhr von Gegenständen angewandt, vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige vor Ablauf der Frist für die Abgabe der Steuererklärung für den betreffenden Abrechnungszeitraum ein Dokument erhalten hat, das die Ausfuhr der Gegenstände aus der Europäischen Union bestätigt.

...

11)

Die Abs. 4 und 5 gelten entsprechend für die in Art. 2 Nr. 8 Buchst. b genannte Ausfuhr von Gegenständen, soweit der Steuerpflichtige vor Ablauf der Frist für die Abgabe der Steuererklärung für den Abrechnungszeitraum, in dem er die Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, das in Abs. 6 genannte Dokument erhalten hat, aus dem hervorgeht, dass die gelieferten und die ausgeführten Gegenstände identisch sind. ...

...“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

10

Im Zeitraum von Januar bis Mai 2007 verkaufte Unitel, eine Gesellschaft mit Sitz in Polen, Mobilfunktelefone an zwei ukrainische Unternehmen. Im Anschluss an ein Prüfverfahren gegen diese Gesellschaft stellten die Steuerbehörden fest, dass das Verfahren zur Ausfuhr dieser Mobilfunktelefone nach Orten außerhalb der Union durchgeführt worden sei, dass diese Gegenstände jedoch nicht von den auf den Rechnungen genannten Unternehmen, sondern von anderen – nicht identifizierten – Unternehmen erworben worden seien. Die Steuerbehörden stellten sodann fest, dass keine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 2 Nr. 8 des Mehrwertsteuergesetzes stattgefunden habe, und dass Unitel daher nicht den in Art. 41 Abs. 4 dieses Gesetzes vorgesehenen Mehrwertsteuersatz von 0 % hätte anwenden dürfen. Dieser Bescheid wurde durch einen Bescheid des Direktors der Finanzkammer vom 29. August 2014 bestätigt.

11

Auf Klage gegen die Entscheidung des Direktors der Finanzkammer, stellte das Wojewódzki Sąd

Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen) fest, dass aus den vorgenommenen Feststellungen hervorgehe, dass das eine der beiden ukrainischen Unternehmen eine Strohfirma sei, die verwendet werde, um den tatsächlichen Empfänger zu verschleiern und Steuerbetrug sowohl zu Lasten der polnischen als auch der ukrainischen Steuerbehörden zu begehen, und dass das andere Unternehmen nicht der Wirtschaftsteilnehmer sei, der die Telefone von Unitel erworben habe. Es habe keine Lieferung von Gegenständen stattgefunden, da die Steuerbehörden nachgewiesen hätten, dass die Erwerber der auf den Rechnungen genannten Gegenstände diese nicht in Besitz genommen, darüber nicht als Eigentümer verfügt und keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hätten, so dass die betreffenden Umsätze nicht als „Ausfuhren von Gegenständen“ im Sinne von Art. 2 Nr. 8 des Mehrwertsteuergesetzes zu qualifizieren seien. Ferner habe Unitel bei der Vornahme dieser Umsätze nicht die erforderliche Sorgfalt an den Tag gelegt. Insbesondere habe diese Gesellschaft ihre Rechnungen auf der Grundlage von Daten erstellt, die von Unternehmen übermittelt worden seien, deren Aufträge nicht gültig gewesen seien bzw. die weder über tatsächliche Firmenanschriften noch über gültige Dokumente verfügt hätten, die die Berechnung von Mehrwertsteuer gerechtfertigt hätten.

12

Unitel wandte sich mit einem Rechtsmittel gegen das Urteil des Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau) an das vorliegende Gericht, den Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen). Zur Stützung ihres Rechtsmittels macht sie geltend, dass Art. 131 in Verbindung mit Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie falsch ausgelegt und angewandt worden sei, da die Anwendung des Satzes von 0 % von der Erfüllung formeller Bedingungen abhängig gemacht worden sei, obwohl alle materiellen Bedingungen für die Anwendung dieses Satzes erfüllt seien. Auch sei Art. 41 Abs. 4 und 11 in Verbindung mit Art. 41 Abs. 6, Art. 2 Nr. 8 und Art. 7 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes falsch ausgelegt und angewandt worden. Dieser Fehler bei der Auslegung und Anwendung bestehe darin, dass davon ausgegangen worden sei, dass eine Lieferung von Waren nur dann statfinde, wenn der auf der Rechnung als Erwerber genannte Wirtschaftsteilnehmer mit dem Wirtschaftsteilnehmer übereinstimme, der in dieser Eigenschaft tatsächlich an dem in Rede stehenden Umsatz beteiligt sei, und dass es folglich abgelehnt werde, diesen Umsatz als Ausfuhr von Gegenständen zu qualifizieren und einen Satz von 0 % anzuwenden, und dass dennoch angenommen werde, dass dieser Umsatz eine zum nationalen Satz zu versteuernde Lieferung darstelle.

13

Das vorliegende Gericht legt dar, dass es, um über den Ausgangsrechtsstreit entscheiden zu können, erforderlich sei, die Mehrwertsteuerrichtlinie – und zunächst den Begriff „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne ihres Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b – auszulegen. Die nationalen Steuerbehörden seien der Ansicht, dass dieser Begriff gemäß Art. 7 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes, mit dem Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt worden sei, auszulegen sei, nämlich wie die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den betreffenden Gegenstand zu verfügen. Nach Ansicht der Steuerbehörden müssten also beide an dem Umsatz beteiligte Parteien tatsächlich existieren und identifiziert werden, was nicht der Fall sei, wenn der auf der Rechnung oder in den Zollpapieren genannte Erwerber ein fiktives Unternehmen sei, oder wenn der Erwerber der Gegenstände außerhalb des Hoheitsgebiets der Union eine andere – nicht identifizierte – Person sei. Diese Auslegung werde auch von der Mehrheit der polnischen Verwaltungsgerichte vertreten.

14

Das vorliegende Gericht hat jedoch Zweifel daran, ob es für die Feststellung, dass eine Lieferung von Gegenständen nach Orten außerhalb der Union tatsächlich stattgefunden hat, tatsächlich notwendig ist, dass das auf der Rechnung des Lieferanten und in den Zollpapieren als Erwerber dieser Gegenstände bezeichnete Unternehmen mit deren tatsächlichem Empfänger übereinstimmt, wenn die Ausfuhr dieser Gegenstände nicht als solche in Frage gestellt wird. Es fragt sich, ob in einem solchen Fall nicht eine Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie stattgefunden hat. Insbesondere weist es darauf hin, dass der Gerichtshof im Urteil vom 19. Dezember 2013, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), entschieden habe, dass in einer Situation, in der die Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei der Ausfuhr nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, u. a. die Verbringung der betroffenen Gegenstände aus dem Zollgebiet der Union, nachgewiesen seien, für eine Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet sei, und dass unter diesen Umständen grundsätzlich keine Gefahr eines Steuerbetrugs oder finanzieller Verluste mehr bestehe, die die Besteuerung des betroffenen Umsatzes rechtfertigen könnte.

15

In diesem Zusammenhang stelle sich sodann die Frage, inwieweit sich ein Betrug, der möglicherweise im Gebiet des Drittstaats stattgefunden habe, in dem der ausgeführte Gegenstand von einer anderen als der in den Zolldokumenten angegebenen Person in Empfang genommen worden sei, auf die Anwendung der Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug auswirke. Nach einer Prüfung der Rechtsprechung des Gerichtshofs, nach der es Sache der Mitgliedstaaten sei, die Gewährung der in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Rechte zu verweigern, wenn der Steuerpflichtige selbst einen Betrug begangen habe oder wenn er gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass er durch den betreffenden Umsatz an einem Geschäft mit Mehrwertsteuerbetrug beteiligt gewesen sei, fragt sich das vorliegende Gericht, ob diese Verpflichtung, die dem Schutz des Binnenmarkts dienen solle, gilt, wenn der Betrug ausschließlich im Gebiet eines Drittstaats begangen wird, der der Bestimmungsstaat und der Staat ist, in dem die Erzeugnisse verbraucht werden.

16

Schließlich möchte das vorliegende Gericht wissen, ob in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens die nationale Praxis richtig ist, die darin besteht, die Mehrwertsteuer auf den betroffenen Umsatz so anzuwenden, als ob es sich um eine innerstaatliche Lieferung handelt, obwohl die Feststellung, dass keine Lieferung von Gegenständen stattgefunden hat, zu dem Schluss führen müsste, dass der Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegt und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

17

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

1.

Muss im Licht von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b und Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsätze der Besteuerung des Verbrauchs, der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit die

richtige nationale Praxis dahin gehen, dass die Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug (in Polen Steuersatz von 0 %) immer dann angewendet wird, wenn die folgenden zwei Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

a)

die Ausfuhr der Gegenstände erfolgte an einen nicht identifizierten Empfänger, der außerhalb der Europäischen Union ansässig ist, und

b)

es gibt eindeutige Beweise dafür, dass die Gegenstände das Unionsgebiet verlassen haben, wobei dieser Umstand nicht bestritten wird?

2.

Stehen Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b und Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Besteuerung des Verbrauchs, der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit einer nationalen Praxis entgegen, nach der keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, die unstrittig aus der Europäischen Union ausgeführt worden sind, wenn die nationalen Behörden nach der Ausfuhr im Rahmen des durchgeführten Verfahrens festgestellt haben, dass der tatsächliche Empfänger nicht mit dem übereinstimmt, der auf der Rechnung angegeben worden sei, die der Steuerpflichtige ausgestellt habe und die die Lieferung belege, die Gegenstände vielmehr an einen anderen, von den Behörden nicht identifizierten Empfänger geliefert worden seien, so dass diese die Anwendung der Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug (in Polen Steuersatz von 0 %) auf diesen Umsatz ablehnen?

3.

Muss im Licht von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b und Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsätze der Besteuerung des Verbrauchs, der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit die richtige nationale Praxis dahin gehen, dass auf die Lieferung von Gegenständen der nationale Steuersatz angewendet wird, wenn es eindeutige Beweise dafür gibt, dass die Gegenstände die Europäische Union verlassen haben, die Behörden aber in Anbetracht des Fehlens eines identifizierten Empfängers feststellen, dass keine Lieferung von Gegenständen durchgeführt worden sei, oder muss in diesem Fall angenommen werden, dass überhaupt kein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz getätigt wurde, so dass dem Steuerpflichtigen gemäß Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht das Recht auf Abzug der Vorsteuer auf den Erwerb der ausgeführten Gegenstände zusteht?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur zweiten Frage

18

Mit seiner ersten und seiner zweiten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b und Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegenstehen, die darin besteht, immer dann davon auszugehen, dass keine Lieferung von Gegenständen im Sinne der ersten Bestimmung erfolgt, und dementsprechend die Mehrwertsteuerbefreiung abzulehnen, wenn die betroffenen Gegenstände aus der Union ausgeführt wurden und die Steuerbehörden nach deren Ausfuhr festgestellt haben, dass der Empfänger dieser Gegenstände nicht die auf der

vom Steuerpflichtigen ausgestellten Rechnung genannte Person, sondern ein anderer – nicht identifizierter – Empfänger ist. In diesem Zusammenhang fragt sich das vorliegende Gericht, wie sich ein im Gebiet eines Drittstaats möglicherweise begangener Betrug auf die Anwendung des Rechts auf Mehrwertsteuerbefreiung auswirkt.

19

Insoweit ist erstens darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung oder durch den Empfänger oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Union versandt oder befördert werden, von der Steuer befreien. Die Vorschrift ist in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie zu sehen, wonach als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (Urteile vom 19. Dezember 2013, *BDV Hungary Trading*, C?563/12, EU:C:2013:854, Rn. 23, und vom 28. März 2019, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, Rn. 22).

20

Diese Steuerbefreiung soll die Besteuerung der betreffenden Lieferungen von Gegenständen an deren Bestimmungsort sicherstellen, d. h. an dem Ort, an dem die Erzeugnisse verbraucht werden (Urteil vom 28. März 2019, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

21

Wie der Gerichtshof bereits wiederholt entschieden hat, ergibt sich aus den in Rn. 19 des vorliegenden Urteils genannten Vorschriften und insbesondere aus dem in Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriff „versandt“, dass die Ausfuhr eines Gegenstands durchgeführt worden und die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung anwendbar ist, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand an einen Ort außerhalb der Union versandt oder befördert worden ist, und der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung das Hoheitsgebiet der Union physisch verlassen hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. Dezember 2013, *BDV Hungary Trading*, C?563/12, EU:C:2013:854, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 28. März 2019, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, Rn. 24).

22

Der Gerichtshof hat auch bereits entschieden, dass der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ einen objektiven Charakter hat und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar ist. Die Steuerverwaltung ist dabei nicht verpflichtet, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des betroffenen Steuerpflichtigen zu ermitteln, oder gar die Absicht eines von diesem Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. November 2013, *Dixons Retail*, C?494/12, EU:C:2013:758, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23

Folglich stellen Umsätze wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen von Gegenständen im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie dar, wenn sie die in Rn. 21 dieses Urteils dargelegten objektiven Kriterien erfüllen, auf denen dieses Konzept beruht.

24

Die Tatsache, dass ausgeführte Waren außerhalb der Union von einem Empfänger erworben werden, der nicht das auf der Rechnung genannte Unternehmen ist und der nicht identifiziert wurde, schließt indes nicht aus, dass diese objektiven Kriterien erfüllt sind.

25

Daher kann die Einordnung eines Umsatzes als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht davon abhängig gemacht werden, dass der Empfänger identifiziert wird.

26

Zweitens ist es jedoch Sache der Mitgliedstaaten, gemäß Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch die Bedingungen festzulegen, unter denen sie Ausfuhrumsätze befreien. Die Mitgliedstaaten müssen bei der Ausübung ihrer Befugnisse gleichwohl die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Unionsrechtsordnung sind und zu denen u. a. der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zählt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Februar 2018, *Pie?kowski*, C?307/16, EU:C:2018:124, Rn. 32 und 33).

27

Hinsichtlich des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ist darauf hinzuweisen, dass eine nationale Maßnahme dann über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, wenn sie das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne dass materielle Anforderungen berücksichtigt würden und insbesondere ohne dass in Betracht zu ziehen wäre, ob diese erfüllt sind. Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern (Urteile vom 8. November 2018, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, Rn. 38, und vom 28. März 2019, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, Rn. 29).

28

Sind die materiellen Voraussetzungen erfüllt, erfordert ferner der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (Urteil vom 8. November 2018, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, Rn. 39).

29

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gibt es nur zwei Fälle, in denen die Nichteinhaltung einer formellen Anforderung den Verlust des Rechts auf Mehrwertsteuerbefreiung nach sich ziehen kann (Urteile vom 8. November 2018, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, Rn. 40, und vom 28. März 2019, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, Rn. 32).

30

Zum einen kann der Verstoß gegen eine formelle Anforderung zur Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung führen, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteile vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 42, und vom 28. März 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, Rn. 35).

31

Wenn also die fehlende Identifizierung des tatsächlichen Empfängers in einem bestimmten Fall den Nachweis verhindert, dass der betroffene Umsatz eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, kann dieser Umstand dazu führen, dass die Gewährung der in demselben Artikel vorgesehenen Ausfuhrbefreiung abgelehnt wird. Dagegen verstößt die Forderung, dass der Empfänger der Waren in dem Drittstaat in jedem Fall identifiziert werden muss, ohne dass geprüft würde, ob die materiellen Voraussetzungen für diese Befreiung, insbesondere die Verbringung der betroffenen Waren aus dem Zollgebiet der Union, erfüllt sind, sowohl gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als auch gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

32

Im vorliegenden Fall ist den Angaben der Vorlageentscheidung zufolge unstrittig, dass die im Ausgangsverfahren betroffenen Gegenstände verkauft wurden, dass sie nach Orten außerhalb der Union versandt wurden und dass sie das Gebiet der Union physisch verlassen haben, so dass – vorbehaltlich einer Überprüfung dieser Tatsachen durch das vorlegende Gericht – die Kriterien, denen ein Umsatz genügen muss, um eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie darzustellen, erfüllt zu sein scheinen, auch wenn die tatsächlichen Empfänger dieser Gegenstände nicht identifiziert wurden.

33

Zum anderen kann sich ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdenden Steuerhinterziehung beteiligt hat, für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verstößt es nicht gegen das Unionsrecht, von einem Wirtschaftsteilnehmer zu fordern, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Sollte der betreffende Steuerpflichtige gewusst haben oder hätte er wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und hat er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um diese zu verhindern, müsste ihm der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung versagt werden (Urteile vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 41, und vom 28. März 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, Rn. 33).

34

Dagegen kann dem Lieferer nicht unabhängig davon, ob er an dem vom Abnehmer begangenen Betrug beteiligt war, die Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt werden. Es wäre nämlich offenkundig unverhältnismäßig, einem Steuerpflichtigen anzulasten, dass durch betrügerische Machenschaften Dritter, auf die er keinen Einfluss hat, Steuereinnahmen entgehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105,

Rn. 23).

35

Im Urteil vom 19. Dezember 2013, *BDV Hungary Trading* (C?563/12, EU:C:2013:854), auf das sich das vorliegende Gericht bezieht, hat der Gerichtshof in Rn. 40 festgestellt, dass dann, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei der Ausfuhr nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, u. a. die Verbringung der betroffenen Gegenstände aus dem Zollgebiet der Union, nachgewiesen sind, für eine solche Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet wird und grundsätzlich keine Gefahr eines Steuerbetrugs oder finanzieller Verluste mehr besteht, die die Besteuerung des betroffenen Umsatzes rechtfertigen kann.

36

Im vorliegenden Fall stellt das vorliegende Gericht – ohne nähere Angaben zur Art des den im Ausgangsverfahren fraglichen Umsätzen anhaftenden Betrugs zu machen – fest, dass die von diesen Umsätzen betroffenen Gegenstände das Gebiet der Union verlassen hätten, und weist darauf hin, dass dieser Betrug ausschließlich im Gebiet eines Drittstaats, dem Bestimmungsstaat und dem Ort, an dem die Erzeugnisse verbraucht würden, begangen worden sei.

37

Da die Tatsache, dass die betrügerischen Handlungen in einem Drittstaat begangen wurden, nicht ausreichen kann, um das Vorliegen irgendeines Betrugs zum Nachteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auszuschließen, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätzen nicht ein solcher Betrug anhaftet, und gegebenenfalls zu beurteilen, ob der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass dies der Fall war.

38

Unter Berücksichtigung all dieser Erwägungen ist auf die erste und auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b und Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegenstehen, die darin besteht, immer davon auszugehen, dass keine Lieferung von Gegenständen im Sinne der erstgenannten Bestimmung erfolgt, und dementsprechend die Mehrwertsteuerbefreiung abzulehnen, wenn die betroffenen Gegenstände aus der Union ausgeführt wurden und die Steuerbehörden nach deren Ausfuhr festgestellt haben, dass der Empfänger dieser Gegenstände nicht die auf der vom Steuerpflichtigen ausgestellten Rechnung genannte Person, sondern ein anderer – nicht identifizierter – Empfänger ist. Unter diesen Umständen ist die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung abzulehnen, wenn der Umstand, dass der tatsächliche Empfänger nicht identifiziert wurde, den Nachweis verhindert, dass der betreffende Umsatz eine Lieferung von Gegenständen im Sinne dieser Bestimmung darstellt, oder wenn festgestellt wird, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass diesem Umsatz ein gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem begangener Betrug anhaftet.

Zur dritten Frage

39

Mit seiner dritten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie

dahin auszulegen ist, dass, wenn unter Umständen wie den in den ersten beiden Fragen beschriebenen die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung abgelehnt wird, auf den in Rede stehenden Umsatz die für Lieferungen im Inland geltende Mehrwertsteuer anzuwenden ist, oder ob davon auszugehen ist, dass dieser Umsatz keinen steuerbaren Umsatz darstellt und folglich kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet.

40

In diesem Zusammenhang genügt die Feststellung, dass, wenn keine Lieferung von Gegenständen im Inland stattgefunden hat und kein nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie befreiter Umsatz vorliegt, weder ein steuerbarer Umsatz vorliegt noch ein Abzugsrecht gemäß Art. 168 oder Art. 169 der Mehrwertsteuerrichtlinie besteht.

41

Folglich muss die Antwort auf die dritte Frage lauten, dass in Fällen, in denen unter Umständen wie den in den ersten beiden Fragen beschriebenen die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung abgelehnt wird, davon auszugehen ist, dass der betreffende Umsatz keinen steuerbaren Umsatz darstellt und folglich kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet.

Kosten

42

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

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

1.

Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b und Art. 131 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie die Grundsätze der Steuerneutralität und Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegenstehen, die darin besteht, immer davon auszugehen, dass keine Lieferung von Gegenständen im Sinne der erstgenannten Bestimmung erfolgt, und dementsprechend die Mehrwertsteuerbefreiung abzulehnen, wenn die betroffenen Gegenstände aus der Union ausgeführt wurden und die Steuerbehörden nach deren Ausfuhr festgestellt haben, dass der Empfänger dieser Gegenstände nicht die auf der vom Steuerpflichtigen ausgestellten Rechnung genannte Person, sondern ein anderer – nicht identifizierter – Empfänger ist. Unter diesen Umständen ist die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung abzulehnen, wenn der Umstand, dass der tatsächliche Empfänger nicht identifiziert wurde, den Nachweis verhindert, dass der betreffende Umsatz eine Lieferung von Gegenständen im Sinne dieser Bestimmung darstellt, oder wenn festgestellt wird, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass diesem Umsatz ein gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem begangener Betrug anhaftet.

2.

Die Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass in Fällen, in denen unter diesen Umständen die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung abgelehnt wird, davon auszugehen ist, dass der betreffende Umsatz keinen steuerbaren Umsatz darstellt und folglich kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet.

Unterschriften

(*1) Verfahrenssprache: Polnisch.