

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

9. Dezember 2021(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 168 – Recht auf Vorsteuerabzug – Materielle Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug – Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers – Beweislast – Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug, wenn der wahre Lieferer nicht namhaft gemacht worden ist – Voraussetzungen“

In der Rechtssache C-154/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) mit Entscheidung vom 11. März 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 31. März 2020, in dem Verfahren

**Kemwater ProChemie s. r. o.**

gegen

**Odvolací finanční ředitelství**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Vierten Kammer C. Lycourgos in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zehnten Kammer sowie der Richter I. Jarukaitis (Berichterstatter) und M. Ilešič,

Generalanwalt: P. Pikamäe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Odvolací finanční ředitelství, vertreten durch T. Rozehnal,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, O. Serdula und J. Vlášil als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García als Bevollmächtigten,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér und R. Kissné Berta als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und M. Salyková 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 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Kemwater ProChemie s. r. o. und dem Odvolací finanční úřad (Für Einsprüche zuständige Finanzdirektion, Tschechische Republik) (im Folgenden: Finanzdirektion) wegen der Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug für die Erbringung von Werbedienstleistungen in den Jahren 2010 und 2011.

## **Rechtlicher Rahmen**

### ***Unionsrecht***

3 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

4 Art. 168 dieser Richtlinie sieht vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...“

5 In Art. 178 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und dem Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

6 Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

7 Art. 287 dieser Richtlinie sieht vor:

„Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, können Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren, wenn ihr Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert der folgenden Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist:

...

7. Tschechische Republik: 35 000 [Euro];

...“

### ***Tschechisches Recht***

8 Nach § 6 Abs. 1 des Zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer), wird ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in der Tschechischen Republik mehrwertsteuerpflichtig, wenn sein Umsatz im Zeitraum von höchstens zwölf unmittelbar vorausgegangenen Kalendermonaten 1 000 000 tschechische Kronen (CZK) (etwa 39 250 Euro) übersteigt, mit Ausnahme von Personen, die lediglich steuerfreie Umsätze ohne Recht auf Vorsteuerabzug bewirken.

9 § 29 dieses Gesetzes enthält die Bestimmungen zur Umsetzung von Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112.

10 Die §§ 72 und 73 dieses Gesetzes regeln die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug. Danach hat der Mehrwertsteuerpflichtige ein Recht auf Vorsteuerabzug, das der von einem Steuerpflichtigen auf den Ausgangsumsatz erklärten Steuer entsprechen muss, so dass es nicht möglich ist, ein Recht auf Vorsteuerabzug geltend zu machen, wenn keine Verpflichtung zur Anwendung der Steuer auf einen Ausgangsumsatz besteht.

11 Nach § 94a Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes kann ein Steuerpflichtiger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Tschechischen Republik, der zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze bewirkt oder bewirken wird, einen Antrag auf Registrierung stellen.

12 Gemäß § 92 Abs. 3 des Zákon ? 280/2009 Sb., da?ový ?ád (Gesetz Nr. 280/2009 über die Steuerordnung), hat der Steuerpflichtige alle Angaben nachzuweisen, die er in der ordentlichen Steuererklärung, einer nachträglichen Steuererklärung und sonstigen Eingaben anführen muss.

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

13 Nach einer am 25. April 2012 durchgeführten Steuerprüfung für die Steuerzeiträume August bis Oktober 2010, April bis Juni 2011 und August 2011 versagte die tschechische Steuerbehörde Kemwater ProChemie, einer Handelsgesellschaft mit Sitz in der Tschechischen Republik, das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, die sie für Werbedienstleistungen für Golfturniere in den

Jahren 2010 und 2011 entrichtet hatte. Nach den Steuerunterlagen wurden diese Dienstleistungen für jeden Steuerzeitraum von der Viasat Service s. r. o. in Höhe von 120 000 CZK (etwa 4 708 Euro), einschließlich 20 % Mehrwertsteuer, erbracht.

14 Ohne die tatsächliche Erbringung der fraglichen Dienstleistungen in Frage zu stellen, stellte die tschechische Steuerbehörde fest, dass der Geschäftsführer von Viasat Service angegeben habe, dass ihm nicht bewusst sei, dass diese Gesellschaft diese Dienstleistungen erbracht habe, und dass Kemwater ProChemie ihrerseits nicht in der Lage gewesen sei, nachzuweisen, dass diese Gesellschaft tatsächlich Erbringer dieser Dienstleistungen gewesen sei. Da zum einen weder die Identität des oder der Lieferer(s) noch dessen oder deren Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtige(r) nachgewiesen worden war und zum anderen der Umfang der fraglichen Leistungen teilweise streitig war, erließ die Steuerbehörde am 20. Dezember 2013 Nacherhebungsbescheide, mit denen die für jeden Steuerzeitraum geschuldete Mehrwertsteuer auf 20 000 CZK (etwa 784 Euro) festgesetzt und für jeden dieser Zeiträume gegen Kemwater ProChemie ein Zwangsgeld von 4 000 CZK (etwa 156 Euro) verhängt wurde.

15 Nachdem die Finanzdirektion ihren gegen diese Nacherhebungsbescheide eingelegten Einspruch zurückgewiesen hatte, erhob Kemwater ProChemie Klage beim Krajský soud v Praze (Regionalgericht Prag, Tschechische Republik), der dieser Klage stattgab. Er vertrat unter Berufung auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs und auf ein Urteil des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) die Auffassung, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht von dem Nachweis abhängt, dass der Steuerpflichtige die steuerpflichtige Leistung von dem auf der Rechnung für diese Dienstleistung genannten Leistungserbringer erworben habe, und dass der fehlende Nachweis der Identität des tatsächlichen Erbringers dieser Leistung nur dann ausschlaggebend sei, wenn die Steuerverwaltung beweise, dass dieser Umsatz in eine Steuerhinterziehung einbezogen sei, von der der das Recht auf Vorsteuerabzug ausübende Steuerpflichtige Kenntnis gehabt habe oder hätte haben müssen.

16 Die Finanzdirektion legte daraufhin Kassationsbeschwerde beim vorlegenden Gericht, dem Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht), ein.

17 Das vorlegende Gericht sieht sich der Frage gegenüber, ob das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt werden könne, dass der tatsächliche Erbringer von Dienstleistungen, für die ihr Empfänger dieses Recht ausübe, nicht namhaft gemacht worden sei.

18 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergebe sich, dass zum einen das Recht auf Vorsteuerabzug davon abhängig sei, dass der Empfänger des steuerpflichtigen Umsatzes ein Steuerpflichtiger sei, der die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen für die Zwecke steuerpflichtiger Ausgangsumsätze verwendet habe und dass diese Gegenstände oder diese Dienstleistungen von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden seien, und dass dieses Recht grundsätzlich nicht versagt werden könne, wenn diese Voraussetzungen erfüllt seien. Zum anderen müsse die Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug versagen, wenn sie nachweise, ohne vom Steuerpflichtigen den ihm nicht obliegenden Nachweis anderer Umstände zu verlangen, dass er gewusst habe oder hätte wissen können, dass er sich durch den Erwerb der in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen an einer Steuerhinterziehung beteilige.

19 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass nach tschechischem Recht die Beweislast für die Erfüllung der materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug dem Steuerpflichtigen obliege. Das gleiche Erfordernis ergebe sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wobei jedoch Zweifel an der Identität des Leistungserbringers für sich genommen der Steuerverwaltung nicht erlauben dürften, die Inanspruchnahme des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, da die Richtlinie 2006/112 den Begriff „Steuerpflichtiger“ weit

definiere. Da sich die Tschechische Republik auf die Ausnahme nach Art. 287 dieser Richtlinie berufe, könne jedoch nicht eindeutig festgestellt werden, dass die an die Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers anknüpfende materielle Voraussetzung des Abzugsrechts erfüllt sei, wenn der wahre Lieferer nicht namhaft gemacht worden sei.

20 Außerdem bestehe ein Widerspruch zwischen der Rechtsprechung des Gerichtshofs einerseits, wonach es der Person, die das Recht auf Vorsteuerabzug geltend mache, obliege, die Erfüllung der materiellen Voraussetzungen dieses Rechts nachzuweisen, einschließlich des Nachweises der Tatsache, dass die Gegenstände und Dienstleistungen tatsächlich von einem Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden, und dem Urteil vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), sowie dem Beschluss vom 10. November 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:869), andererseits, in denen entschieden worden sei, dass dieses Recht anerkannt werden müsse, da die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung nicht nachgewiesen worden sei, auch wenn in den Rechtssachen, in denen dieses Urteil bzw. dieser Beschluss ergangen sei, die Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers nicht nachgewiesen worden sei.

21 Schließlich hält es das vorlegende Gericht für erforderlich, dem Steuerpflichtigen den Nachweis aufzuerlegen, dass die materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt seien, und zwar nicht nur dann, wenn nicht feststehe, dass der Lieferer Steuerpflichtiger sei, sondern auch dann, wenn es nicht möglich sei, diesen namhaft zu machen, obwohl sicher sei, dass er Steuerpflichtiger sei. Andernfalls könnte die an die Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers anknüpfende materielle Voraussetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht mit Sicherheit festgestellt werden, wenn der Mitgliedstaat die Ausnahme nach Art. 287 der Richtlinie 2006/112 angewandt habe. Eine gegenteilige Auslegung stünde nicht im Einklang mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu dem dem Steuerpflichtigen obliegenden Nachweis des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug und würde umfangreichen Steuerhinterziehungen Tür und Tor öffnen, obwohl die Bekämpfung der Steuerhinterziehung ein von dieser Richtlinie anerkanntes Ziel sei.

22 Vor diesem Hintergrund hat der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist es mit der Richtlinie 2006/112 vereinbar, wenn die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug davon abhängig gemacht wird, dass der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung nachkommt, nachzuweisen, dass der von ihm erhaltene steuerpflichtige Umsatz von einem bestimmten anderen Steuerpflichtigen bewirkt worden ist?
2. Falls die erste Frage zu bejahen ist und der Steuerpflichtige dieser Nachweispflicht nicht nachkommt, kann dann das Recht auf Vorsteuerabzug versagt werden, ohne dass nachgewiesen wird, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen können, dass er sich durch den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen an einer Steuerhinterziehung beteiligt?

### **Zu den Vorlagefragen**

23 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen ist, ohne dass die Steuerverwaltung nachweisen müsste, dass der Steuerpflichtige eine Mehrwertsteuerhinterziehung begangen hat oder wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine Hinterziehung einbezogen war, wenn dieser Steuerpflichtige, sofern der wahre Lieferer der betreffenden Gegenstände oder der wahre Erbringer der betreffenden Dienstleistungen nicht namhaft gemacht

worden ist, nicht nachweist, dass dieser Steuerpflichtiger war.

24 Es ist darauf hinzuweisen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug der Einhaltung sowohl materieller als auch formaler Voraussetzungen unterliegt. Hinsichtlich der materiellen Voraussetzungen ist es, um dieses Recht geltend machen zu können, nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 zum einen erforderlich, dass der Betroffene „Steuerpflichtiger“ im Sinne der Richtlinie ist. Zum anderen ist es erforderlich, dass die zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sind und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe von dem Steuerpflichtigen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Zu den Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, die formalen Voraussetzungen gleichstehen, legt Art. 178 Buchst. a der Richtlinie fest, dass der Steuerpflichtige eine gemäß deren Art. 220 bis 236 und 238 bis 240 ausgestellte Rechnung besitzen muss (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Folglich stellt die Angabe des Lieferers in der Rechnung über die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, eine formale Voraussetzung für die Ausübung dieses Rechts dar. Dagegen gehört die Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers der Gegenstände bzw. des Erbringers der Dienstleistungen, wie das vorlegende Gericht, die tschechische, die spanische und die ungarische Regierung anmerken, zu den materiellen Voraussetzungen dieses Rechts (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 27).

26 Was die Folgen anbelangt, die sich daraus ergeben, dass der wahre Lieferer der betreffenden Gegenstände oder der wahre Erbringer der betreffenden Dienstleistungen nicht namhaft gemacht worden ist, ist darauf hinzuweisen, dass der Unternehmer durch die Abzugsregelung vollständig von der im Rahmen all seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet folglich die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten im Prinzip selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist das in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden, sofern die materiellen wie auch formalen Anforderungen oder Voraussetzungen, denen dieses Recht unterliegt, von den Steuerpflichtigen, die es ausüben wollen, eingehalten werden (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Zwar können die Mitgliedstaaten nach Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 über die in dieser Richtlinie vorgesehenen Pflichten hinaus weitere Pflichten vorsehen, wenn sie diese für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, doch dürfen die von den Mitgliedstaaten erlassenen Maßnahmen nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug und damit

die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 So hat der Gerichtshof entschieden, dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmte formale Voraussetzungen nicht erfüllt hat (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Folglich darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Anders verhält es sich allerdings, wenn der Verstoß gegen die formalen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Dies kann indessen dann der Fall sein, wenn in der Rechnung über die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, nicht angegeben wird, wer in Wahrheit der Lieferer ist, sofern damit die Namhaftmachung dieses Lieferers und folglich die Feststellung seiner Steuerpflichtigeneigenschaft verhindert wird, da diese Eigenschaft, wie in Rn. 25 des vorliegenden Urteils ausgeführt, eine der materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug darstellt (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 37).

33 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich die Steuerverwaltung zum einen nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken darf. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen. Zum anderen muss ein Steuerpflichtiger, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nachweisen, dass er die hierfür vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt. Die Steuerbehörden können somit vom Steuerpflichtigen selbst die Belege verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob der verlangte Abzug gewährt werden kann (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Folglich hat der das Recht auf Vorsteuerabzug ausübende Steuerpflichtige grundsätzlich nachzuweisen, dass der Lieferer der Gegenstände bzw. der Erbringer der Dienstleistungen, für die dieses Recht ausgeübt wird, Steuerpflichtiger war. Der Steuerpflichtige muss also durch objektive Nachweise belegen, dass ihm Steuerpflichtige auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienten und für die er tatsächlich Mehrwertsteuer entrichtet hat. Diese Nachweise können u. a. Unterlagen im Besitz der Lieferer oder Dienstleistungserbringer umfassen, von denen der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die er die Mehrwertsteuer entrichtet hat, bezogen hat (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Allerdings kann die Steuerverwaltung bei der Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangen, u. a. zu prüfen, ob der Lieferer der Gegenstände bzw. der Erbringer der Dienstleistungen, für die dieses Recht geltend gemacht wird, Steuerpflichtiger ist (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 40 und die dort angeführte

Rechtsprechung).

36 Bei der Beweislast hinsichtlich der Frage, ob der Lieferer Steuerpflichtiger ist, ist zwischen der Feststellung einer materiellen Voraussetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug einerseits und der Feststellung einer Hinterziehung der Mehrwertsteuer andererseits zu unterscheiden (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 41).

37 Auch wenn im Rahmen der Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangt werden kann, dass er prüft, ob der Lieferer der betreffenden Gegenstände bzw. der Erbringer der betreffenden Dienstleistungen Steuerpflichtiger ist, verhält es sich mithin gleichwohl anders, wenn die Feststellung der Steuerpflichtigeneigenschaft für die Prüfung erforderlich ist, ob diese materielle Voraussetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt ist (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 42).

38 Im letztgenannten Fall hat der Steuerpflichtige anhand objektiver Beweise darzutun, dass der Lieferer Steuerpflichtiger ist, es sei denn, die Steuerverwaltung verfügt über die Angaben, die für die Prüfung erforderlich sind, ob diese materielle Voraussetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt ist. Insoweit ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, dass der Begriff „Steuerpflichtiger“ weit gefasst ist und sich auf tatsächliche Gegebenheiten stützt, so dass sich die Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers aus den Umständen des Falles ergeben kann (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 43).

39 Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn, obwohl der Mitgliedstaat von der ihm in Art. 287 der Richtlinie 2006/112 eingeräumten Möglichkeit, Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz einen bestimmten Betrag nicht übersteigt, eine Steuerbefreiung zu gewähren, Gebrauch gemacht hat, aus den tatsächlichen Umständen wie dem Umfang und dem Preis der erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen mit Sicherheit abgeleitet werden kann, dass der Jahresumsatz des Lieferers diesen Betrag übersteigt, so dass dieser die in diesem Artikel vorgesehene Befreiung nicht geltend machen kann, und zwangsläufig Steuerpflichtiger ist.

40 Einem Steuerpflichtigen die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug mit der Begründung zu versagen, dass der wahre Lieferer der betreffenden Gegenstände oder der wahre Erbringer der betreffenden Dienstleistungen nicht namhaft gemacht worden ist, und dieser Steuerpflichtige nicht nachgewiesen hat, dass dieser Lieferer bzw. Leistungserbringer Steuerpflichtiger war, obwohl sich aus den tatsächlichen Umständen eindeutig ergibt, dass der Lieferer bzw. Leistungserbringer zwangsläufig diese Eigenschaft hatte, würde nämlich dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und der in den Rn. 26 bis 30 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung widersprechen. Dementsprechend kann entgegen den Ausführungen des vorlegenden Gerichts vom Steuerpflichtigen nicht in jedem Fall verlangt werden, dass er, wenn der wahre Lieferer der betreffenden Gegenstände oder der wahre Erbringer der betreffenden Dienstleistungen nicht namhaft gemacht worden ist, nachweist, dass dieser Steuerpflichtiger ist, um dieses Recht ausüben zu können.

41 Folglich ist in dem Fall, dass der wahre Lieferer der betreffenden Gegenstände oder der wahre Erbringer der betreffenden Dienstleistungen nicht namhaft gemacht worden ist, dem Steuerpflichtigen die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, sofern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und trotz der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen die für die Prüfung, ob dieser Lieferer bzw. Leistungserbringer Steuerpflichtiger war, erforderlichen Angaben fehlen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 44).

42 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen ist, ohne dass die Steuerverwaltung nachweisen müsste, dass der Steuerpflichtige eine Mehrwertsteuerhinterziehung begangen hat oder wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine Hinterziehung einbezogen war, wenn dieser Steuerpflichtige in dem Fall, dass der wahre Lieferer der betreffenden Gegenstände oder der wahre Erbringer der betreffenden Dienstleistungen nicht namhaft gemacht worden ist, nicht nachweist, dass dieser Steuerpflichtiger war, sofern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen die für die Prüfung, ob der wahre Lieferer bzw. Leistungserbringer Steuerpflichtiger war, erforderlichen Angaben fehlen.

## **Kosten**

43 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:

**Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen ist, ohne dass die Steuerverwaltung nachweisen müsste, dass der Steuerpflichtige eine Mehrwertsteuerhinterziehung begangen hat oder wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine Hinterziehung einbezogen war, wenn dieser Steuerpflichtige in dem Fall, dass der wahre Lieferer der betreffenden Gegenstände oder der wahre Erbringer der betreffenden Dienstleistungen nicht namhaft gemacht worden ist, nicht nachweist, dass dieser Steuerpflichtiger war, sofern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen die für die Prüfung, ob der wahre Lieferer bzw. Leistungserbringer Steuerpflichtiger war, erforderlichen Angaben fehlen.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Tschechisch.