

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

1. Dezember 2022(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 168 – Recht auf Vorsteuerabzug – Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit – Steuerhinterziehung – Beweis – Sorgfaltspflicht des Steuerpflichtigen – Berücksichtigung der Verletzung von Verpflichtungen aus nationalen Vorschriften und aus dem Unionsrecht über die Sicherheit der Lebensmittelkette – Auftrag des Steuerpflichtigen an einen Dritten zur Bewirkung der besteuerten Umsätze – Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Art. 47 – Recht auf ein faires Verfahren“

In der Rechtssache C-512/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtischer Gerichtshof, Ungarn) mit Entscheidung vom 31. Mai 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 17. August 2021, in dem Verfahren

Aquila Part Prod Com SA

gegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten D. Gratsias sowie der Richter M. Ilešić und I. Jarukaitis (Berichterstatter),

Generalanwalt: P. Pikamäe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Aquila Part Prod Com SA, vertreten durch L. Réti, Ügyvéd,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér und K. Szijjártó als Bevollmächtigte,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch O. Serdula, M. Smolek und J. Vlášil als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch B. Béres und J. Jokubauskaitis 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. 9 Abs. 1, Art. 10, Art. 167, Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in Verbindung mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit sowie mit Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Aquila Part Prod Com SA und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) (im Folgenden: Rechtsbehelfsdirektion) über die Höhe der von dieser Gesellschaft für die Monate August bis November 2012 geschuldeten Mehrwertsteuer.

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. 10 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die selbstständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 schließt Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.“

5 Nach Art. 167 der Richtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

6 Art. 168 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„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;

...“

7 In Art. 178 dieser Richtlinie 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;

...“

Ungarisches Recht

8 § 1 Abs. 7 des Az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14. November 2003, S. 9990, im Folgenden: Besteuerungsordnung) sieht vor:

„Der Vertrag, der Umsatz und andere ähnliche Handlungen sind nach ihrem tatsächlichen Inhalt zu qualifizieren. Ein unwirksamer Vertrag bzw. ein anderes unwirksames Rechtsgeschäft ist für die Besteuerung insofern von Bedeutung, als sein wirtschaftliches Ergebnis nachgewiesen werden kann.“

9 § 2 Abs. 1 der Besteuerungsordnung sieht vor:

„In den Steuerrechtsverhältnissen müssen die Rechte bestimmungsgemäß ausgeübt werden. Bei der Anwendung der Steuergesetze wird ein Vertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, dessen Ziel die Umgehung der Bestimmungen des Steuergesetzes ist, nicht als bestimmungsgemäße Rechtsausübung angesehen.“

10 In § 97 Abs. 4 und 6 der Besteuerungsordnung heißt es:

„(4) Bei einer Prüfung muss die Steuerverwaltung den Sachverhalt ermitteln und beweisen, es sei denn, das Gesetz erlegt dem Steuerpflichtigen die Beweislast auf.

...

(6) Bei der Feststellung des Sachverhalts hat die Steuerverwaltung auch die Umstände zugunsten des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Eine nicht bewiesene Tatsache oder ein nicht bewiesener Umstand kann – außer im Schätzverfahren – nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen verwendet werden.“

11 § 26 des Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16. November 2007, S. 10893, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) bestimmt:

„Wenn die Versendung oder die Beförderung von einem Lieferanten, dem Erwerber oder für ihre Rechnung von einem Dritten durchgeführt wird, ist der Ort der Lieferung des Gegenstands der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Versendung befindet, oder der Abgangsort der Beförderung, bei der der Erwerber angegeben ist.“

12 § 27 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes sieht vor:

„Werden Waren mehrfach aufeinanderfolgend verkauft und dabei vom ursprünglichen Lieferanten unmittelbar an den als Empfänger angegebenen Endabnehmer versandt oder befördert, ist § 26 ausschließlich auf eine einzige Lieferung der Waren anzuwenden.“

13 In § 119 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes heißt es:

„Soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Festsetzung der geschuldeten Steuer in Höhe der Vorsteuer (§ 120).“

14 § 120 des Umsatzsteuergesetzes sieht vor:

„In dem Umfang, wie der Steuerpflichtige – in dieser Eigenschaft – die Waren oder Dienstleistungen für steuerpflichtige Lieferungen von Waren oder Erbringungen von Dienstleistungen verwendet bzw. auf andere Art und Weise verwertet, ist er berechtigt, von der von ihm zu entrichtenden Steuer die Steuer abzuziehen,

a) die ein anderer Steuerpflichtiger – einschließlich der Personen oder Organisationen, die der vereinfachten Unternehmenssteuer unterliegen – im Zusammenhang mit dem Erwerb von Waren oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen auf ihn übergewälzt hat.

...“

15 § 127 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes sieht vor:

„Materielle Voraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist, dass der Steuerpflichtige persönlich über Folgendes verfügt:

a) im Fall des § 120 Buchst. a über eine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung, durch die die Bewirkung des Umsatzes nachgewiesen wird;

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

16 Aquila Part Prod Com ist Rechtsnachfolgerin der Agrirom SRL, einer rumänischen Gesellschaft, die seit dem 2. Juni 2010 in Ungarn über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt. Die Haupttätigkeit von Aquila Part Prod Com besteht darin, als Vermittlerin für den Großhandel mit Lebensmitteln, Getränken und Tabakerzeugnissen zu dienen. Am 1. April 2011 schloss sie mit einer anderen Gesellschaft einen Auftragsvertrag, mit dem sie dieser die Tätigkeit des Kaufs und Verkaufs von Gegenständen im Namen des Auftraggebers übertrug.

17 In den Jahren 2012 bis 2017 nahm die Steuerverwaltung eine Mehrwertsteuerprüfung für die Monate August bis November 2012 vor und führte dabei zahlreiche Ermittlungen durch. Nach Abschluss der Prüfung erließ sie vier Bescheide, mit denen sie Mehrwertsteuer in Höhe von 86 815 000 ungarischen Forint (HUF) (ca. 206 000 Euro) für den Monat August 2012, von 66 012 000 HUF (ca. 157 000 Euro) für den Monat September 2012, von 109 400 000 HUF (ca. 260 000 Euro) für den Monat Oktober 2012 und von 24 607 000 HUF (ca. 58 500 Euro) für den Monat November 2012 nacherhob, und zwar zum größten Teil wegen eines als unbegründet angesehenen Antrags auf Mehrwertsteuerrückerstattung und zu einem kleineren Teil wegen eines Steuerfehlbetrags. Außerdem wurden eine Steuergeldbuße verhängt und Verzugszinsen erhoben.

18 In diesen Bescheiden stellte die Steuerverwaltung fest, dass sich die Steuerpflichtige in den geprüften Zeiträumen an einem Karussellbetrug beteiligt habe. Sie stützte sich für diese

Feststellung insbesondere auf die Verletzung von Vorschriften des nationalen Rechts zur Sicherheit der Lebensmittelkette und von Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 178/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. Januar 2002 zur Festlegung der allgemeinen Grundsätze und Anforderungen des Lebensmittelrechts, zur Errichtung der Europäischen Behörde für Lebensmittelsicherheit und zur Festlegung von Verfahren zur Lebensmittelsicherheit (ABl. 2002, L 31, S. 1), die belege, dass das verfolgte Ziel die Umleitung der betreffenden Gegenstände von der Slowakei nach Ungarn gewesen sei. Auch die Finanztransaktionen der verschiedenen an der Lieferkette beteiligten Unternehmen, die von diesen Unternehmen angewandten geringen Handelsspannen und das unangemessene geschäftliche Verhalten einiger dieser Unternehmen belegten, dass es sich um eine Fakturierungskette gehandelt habe, mit der ein rechtswidriger Steuervorteil erlangt und die Besteuerung bewusst umgangen werden sollte.

19 In diesen Bescheiden führte die Steuerverwaltung eine Vielzahl von Gesichtspunkten an, die die aktive Beteiligung der Steuerpflichtigen an einer Steuerhinterziehung belegen sollten, und zwar u. a., dass die Verträge mit ihrer Beteiligung geschlossen worden seien, dass die Beförderungsverträge eine ungewöhnliche Klausel enthielten, dass der slowakische Kunde die Gegenstände, die er am selben Tag in Ungarn erworben habe, nach Ungarn weiterverkauft habe und dass Verbindungen zwischen den an der Fakturierungskette beteiligten Personen bestünden. Sie führte außerdem Gesichtspunkte zum Beleg dafür an, dass die Steuerpflichtige keine ausreichende Sorgfalt habe walten lassen, und zwar u. a., dass der Geschäftsführer der Gesellschaft, mit der die Steuerpflichtige einen Auftragsvertrag geschlossen habe, bereits zuvor an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt gewesen sei und dass diese Gesellschaft an der betrügerischen Fakturierungskette beteiligt gewesen sei, sowie weitere Umstände, die die Beteiligung dieses Geschäftsführers an der Steuerhinterziehung belegen sollte.

20 Nachdem die vier Bescheide der Steuerverwaltung durch eine Entscheidung der Rechtsbehelfsdirektion vom 8. Dezember 2017 bestätigt worden waren, hat Aquila Part Prod Com bei dem vorlegenden Gericht, dem Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtischer Gerichtshof, Ungarn), Klage erhoben. Sie macht geltend, dass das Steuerverfahren mit einer vorgefassten Meinung durchgeführt worden sei. Es gebe keine Beweise dafür, dass sie von einer früher begangenen Steuerhinterziehung habe wissen können. Sie habe die angemessene Sorgfalt walten lassen, um die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zu vermeiden, indem sie interne Beschaffungsregelungen aufgestellt habe, wonach Lieferanten vor Abschluss eines Vertrags überprüft werden müssten und jede Barzahlung verboten sei. In diesem Zusammenhang wirft Aquila Part Prod Com der Steuerverwaltung insbesondere vor, den Auftragsvertrag, den sie mit einer anderen Gesellschaft geschlossen habe, außer Acht gelassen und ihr die Kenntnis des gesetzlichen Vertreters dieser Gesellschaft von den die Steuerhinterziehung begründenden Tatsachen zugerechnet zu haben.

21 Die Rechtsbehelfsdirektion tritt diesem Vorbringen vor dem vorlegenden Gericht entgegen und macht insbesondere geltend, dass eine Verletzung von Vorschriften über die Sicherheit der Lebensmittelkette einer von mehreren Anhaltspunkten dafür sein könne, dass die Steuerpflichtige gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass sie sich an einem Umsatz beteiligt habe, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen gewesen sei.

22 Das vorlegende Gericht hält es für erforderlich, dass der Gerichtshof Aufschluss darüber gibt, ob die von der Rechtsbehelfsdirektion geltend gemachten Umstände als objektive Umstände im Sinne des Urteils vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373), angesehen werden können, die den Schluss zulassen, dass die Steuerpflichtige eine Steuerhinterziehung begangen hat, und ob der Umfang der von der Steuerverwaltung im Ausgangsverfahren verlangten Sorgfaltspflicht in Anbetracht der Art der im Ausgangsverfahren festgestellten Lieferkette mit den vom Gerichtshof ausgelegten Beweisregeln, mit den

Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und mit den Grundsätzen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vereinbar ist.

23 Konkret stellt sich dem vorlegenden Gericht erstens die Frage, ob die Steuerverwaltung die Kenntnis einer natürlichen Person, die gesetzliche Vertreterin einer Gesellschaft war, mit der die Steuerpflichtige für die Ausübung ihrer Tätigkeit einen Auftragsvertrag geschlossen hatte, von den die Steuerhinterziehung begründenden Umständen mit der Kenntnis dieser Steuerpflichtigen gleichsetzen durfte, ohne den Inhalt des Auftragsvertrags zu prüfen. Zweitens fragt es, welche Sorgfalt in Anbetracht des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens von der Steuerpflichtigen verlangt werden kann, um die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zu vermeiden, und anhand welcher Umstände bei einem Karussellbetrug festgestellt werden kann, dass die Steuerpflichtige von diesem Betrug Kenntnis haben konnte. Drittens wirft es die Frage auf, ob die Steuerverwaltung sich für die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf einen Verstoß gegen andere Vorschriften als die des Steuerrechts, wie etwa die Vorschriften über die Sicherheit der Lebensmittelkette, stützen kann.

24 Unter diesen Umständen hat das Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtischer Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist eine steuerbehördliche Praxis mit dem Unionsrecht, insbesondere mit Art. 9 Abs. 1 und Art. 10 der Richtlinie 2006/112 und dem Grundsatz der Steuerneutralität vereinbar, die die Kenntnis einer natürlichen Person, die in einem Rechtsverhältnis mit einer vom Steuerpflichtigen als Auftraggeber beauftragten, von ihm separaten, selbständigen juristischen Person mit eigener Rechtspersönlichkeit steht – ohne dass die natürliche Person in einem Rechtsverhältnis mit dem Steuerpflichtigen stünde –, ohne jegliche Prüfung automatisch der Kenntnis des Steuerpflichtigen gleichsetzt, und zwar unabhängig von dem zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer bestehenden Vertrag bzw. von den für das Auftragsrechtsverhältnis maßgeblichen ausländischen Rechtsvorschriften?
2. Sind Art. 167, Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass dann, wenn die Steuerverwaltung eine Kette von Karussellfakturierungen feststellt, dies allein ein hinreichender objektiver Umstand für den Nachweis einer Steuerhinterziehung ist, oder muss die Steuerverwaltung auch in diesem Fall angeben, welche Mitglieder der Kette mit welcher Handlung Steuern hinterzogen haben?
3. Sind die genannten Artikel der Richtlinie 2006/112 im Einklang mit dem Gebot der Verhältnismäßigkeit und der Angemessenheit dahin auszulegen, dass auch dann, wenn die Steuerverwaltung aufgrund der spezifischen Umstände des Falls feststellt, dass der Steuerpflichtige zu einem höheren Maß an Sorgfalt verpflichtet ist, vom Steuerpflichtigen nicht erwartet werden kann, solche Umstände zu prüfen, die auch die Steuerverwaltung im Rahmen einer fast fünf Jahre dauernden, zahlreiche Prüfungen umfassenden Überprüfung nur mit behördlichen Mitteln ermitteln konnte, wobei ihre Prüfung nicht durch den Steuerpflichtigen zustehenden Geheimnisschutz eingeschränkt wurde? Ist es im Fall erhöhter Sorgfalt für die Feststellung der gebotenen Sorgfalt ausreichend, dass der Steuerpflichtige seine Prüfung möglicher Geschäftspartner auch auf Umstände ausgeweitet hat, die über die im Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373), genannten Umstände in der Weise hinausgehen, dass er zur Prüfung der Partner über Beschaffungsregelungen verfügt, er keine Barzahlung akzeptiert, seine abgeschlossenen Verträge Klauseln über mögliche Risiken enthalten und er im Zuge der Geschäfte auch weitere Umstände prüft?
4. Sind die oben genannten Artikel der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass es in dem

Fall, in dem die Steuerverwaltung eine aktive Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Steuerhinterziehung feststellt, genügt, wenn die von ihr ermittelten Beweise darauf hindeuten, dass der Steuerpflichtige mit der gebotenen Sorgfalt hätte wissen können, dass er an einer Steuerhinterziehung beteiligt ist, aber nicht, dass er wusste, dass er Teilnehmer einer Steuerhinterziehung war, weil er durch sein aktives Handeln daran beteiligt war? Muss die Steuerverwaltung im Fall des Nachweises der aktiven Beteiligung an der Steuerhinterziehung bzw. der Kenntnis davon das sich in seinem Zusammenwirken mit den früheren Mitgliedern der Kette verkörpernde betrügerische Verhalten des Steuerpflichtigen beweisen oder genügt es mit objektiven Beweisen zu belegen, dass sich die Mitglieder der Kette kennen?

5. Ist eine steuerbehördliche Praxis mit den oben genannten Artikeln der Richtlinie 2006/112 und mit dem als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannten Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 47 der Charta sowie mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar, bei der die Steuerverwaltung ihren Bescheid auf die vermeintliche Verletzung von Vorschriften über die Sicherheit der Lebensmittelkette stützt, die keinerlei Auswirkung auf die Steuerdisziplin oder den Kontoumsatz des Steuerpflichtigen haben, deren Bestimmungen in keiner Form in den steuerrechtlichen Normen im Hinblick auf den Steuerpflichtigen enthalten sind und die keinerlei Auswirkung auf das tatsächliche Vorliegen der von der Steuerverwaltung geprüften Umsätze bzw. auf die im Steuerverfahren geprüfte Kenntnis des Steuerpflichtigen hatten?

6. Sollte die vorherige Frage bejaht werden:

Ist eine steuerbehördliche Praxis mit den oben genannten Artikeln der Richtlinie 2006/112 und mit dem als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannten Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 47 der Charta sowie mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar, bei der die Steuerverwaltung in ihrem Bescheid ohne Einbindung der für die Sicherheit der Lebensmittelkette zuständigen Fachbehörde in die Zuständigkeit dieser Behörde fallende Feststellungen in Bezug auf den Steuerpflichtigen trifft, und zwar so, dass sie auf der Grundlage von festgestellten Rechtsverletzungen im Hinblick auf die nicht in ihre Zuständigkeit fallende Frage der Sicherheit der Lebensmittelkette zulasten des Steuerpflichtigen steuerrechtliche Rechtsfolgen feststellt, ohne dass der Steuerpflichtige die Feststellung der Verletzung der Vorschriften über die Sicherheit der Lebensmittelkette in einem unter Einhaltung der grundlegenden Garantieprinzipien durchgeführten und die Rechte als Verfahrensbeteiligter sichernden Verfahren unabhängig vom steuerbehördlichen Verfahren hätte rügen können?

Zu den Vorlagefragen

Zur zweiten Frage

25 Mit seiner zweiten Frage, die an erster Stelle zu prüfen ist, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass sie, wenn die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung zu versagen beabsichtigt, dass der Steuerpflichtige an einer Mehrwertsteuerhinterziehung in Form eines Mehrwertsteuerkarussells beteiligt gewesen sei, dem entgegensteht, dass sich die Steuerbehörde auf die Feststellung beschränkt, dass dieser Umsatz Teil von Karussellfakturierungen sei, ohne alle an dieser Steuerhinterziehung beteiligten Akteure und deren jeweilige Handlungen anzugeben.

26 Wie der Gerichtshof wiederholt ausgeführt hat, ist die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel, das von der Richtlinie 2006/112 anerkannt und gefördert wird. Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist und die nationalen Behörden und Gerichte daher das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen haben, wenn

aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, Rn. 54 und 55, sowie vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 In Bezug auf Steuerhinterziehung ist das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger Rechtsprechung nicht nur zu versagen, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Hinterziehung begeht, sondern auch, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, Rn. 59, vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 45, und vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 46).

28 Ebenso hat der Gerichtshof wiederholt in Fällen, in denen die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt waren, klargestellt, dass einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann versagt werden kann, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb dieser Gegenstände oder der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine solche vom Lieferer bzw. Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Der Gerichtshof hat insoweit nämlich entschieden, dass es mit der Vorsteuerabzugsregelung der Richtlinie 2006/112 nicht vereinbar ist, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausging oder nachfolgte, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts mit einer Sanktion zu belegen, da die Einführung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung über das hinausginge, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Fiskus zu schützen (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Da außerdem nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es den Steuerbehörden, die objektiven Umstände rechtlich hinreichend nachzuweisen, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige einen Mehrwertsteuerbetrug begangen hat oder wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in einen Betrug einbezogen war. Es obliegt sodann den nationalen Gerichten, zu prüfen, ob die betreffenden Steuerbehörden diese objektiven Umstände nachgewiesen haben (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Da das Unionsrecht keine Regeln über die Modalitäten der Beweiserhebung beim Mehrwertsteuerbetrug vorsieht, müssen die betreffenden objektiven Umstände von der Steuerbehörde gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts ermittelt werden. Diese Regeln dürfen jedoch die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigen (Urteil vom 11. November

2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Aus der in den Rn. 27 bis 31 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung folgt, dass dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann versagt werden kann, wenn nach einer gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts vorgenommenen umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls erwiesen ist, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer hinterzogen hat oder gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in eine solche Hinterziehung einbezogen war. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann nur versagt werden, sofern diese Tatsachen auf andere Weise als durch Vermutungen rechtlich hinreichend nachgewiesen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Daraus ist abzuleiten, dass die Steuerbehörde, die beabsichtigt, das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, gemäß den im nationalen Recht vorgesehenen Beweisregeln und ohne die Wirksamkeit des Unionsrechts zu beeinträchtigen, rechtlich hinreichend nachweisen muss, dass sowohl die objektiven Umstände, die die Mehrwertsteuerhinterziehung selbst begründen, als auch diejenigen vorliegen, die begründen, dass der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung begangen hat oder dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in diese Hinterziehung einbezogen war.

34 Dieses Beweiserfordernis verbietet unabhängig von der Art der Hinterziehung oder der untersuchten Handlungen den Rückgriff auf Vermutungen oder Annahmen, der durch eine Umkehr der Beweislast dazu führen würde, dass das Recht auf Vorsteuerabzug als Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und damit die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt würden.

35 Folglich stellen Karussellfakturierungen zwar ernsthafte Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung dar, die im Rahmen einer umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind, doch darf sich die Steuerbehörde zum Nachweis eines Karussellbetrugs nicht auf den Nachweis beschränken, dass der fragliche Umsatz Teil von Karussellfakturierungen ist.

36 Es obliegt der Steuerbehörde, zum einen die Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung genau zu bestimmen und den Nachweis betrügerischer Handlungen zu führen und zum anderen nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige aktiv an dieser Steuerhinterziehung beteiligt war oder dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in diese Hinterziehung einbezogen war. Der Nachweis der Steuerhinterziehung und der Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Hinterziehung bedeutet jedoch nicht notwendigerweise, dass alle an der Steuerhinterziehung beteiligten Akteure sowie deren jeweilige Handlungen anzugeben wären. Wie in Rn. 30 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist es Sache der nationalen Gerichte zu prüfen, ob die Steuerbehörden diesen Beweis rechtlich hinreichend erbracht haben.

37 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass

– sie, wenn die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung zu versagen beabsichtigt, dass der Steuerpflichtige an einer Mehrwertsteuerhinterziehung in Form eines Mehrwertsteuerkarussells beteiligt gewesen sei, dem entgegensteht, dass sich die Steuerbehörde auf die Feststellung beschränkt, dass dieser Umsatz Teil von Karussellfakturierungen sei,

– es der Steuerbehörde obliegt, zum einen die Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung genau zu bestimmen und die betrügerischen Handlungen nachzuweisen und zum anderen zu belegen, dass der Steuerpflichtige aktiv an dieser Steuerhinterziehung beteiligt war oder dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in diese Hinterziehung einbezogen war, was jedoch nicht notwendigerweise bedeutet, dass alle an der Steuerhinterziehung beteiligten Akteure sowie deren jeweilige Handlungen anzugeben wären.

Zur vierten Frage

38 Mit seiner vierten Frage, die an zweiter Stelle zu prüfen ist, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass sie, wenn die Steuerbehörde eine aktive Beteiligung des Steuerpflichtigen an einer Mehrwertsteuerhinterziehung anführt, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, dem entgegensteht, dass sich die Steuerbehörde dabei auf Beweise stützt, die nicht eine solche Beteiligung, sondern den Umstand belegen, dass der Steuerpflichtige bei Aufbietung der gebotenen Sorgfalt hätte wissen können, dass der betreffende Umsatz in eine solche Hinterziehung einbezogen war. Außerdem möchte es wissen, ob der Umstand, dass sich die Mitglieder der Lieferkette, zu der dieser Umsatz gehört, kannten, einen hinreichenden Umstand für die Feststellung der Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Steuerhinterziehung darstellt.

39 Aus der in Rn. 27 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass bei einer Mehrwertsteuerhinterziehung das Recht auf Vorsteuerabzug in drei Fällen zu versagen ist, nämlich erstens, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige selbst eine Mehrwertsteuerhinterziehung begangen hat, zweitens, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste, dass er sich mit seinem Erwerb an einem in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogenen Umsatz beteiligt hat, und drittens, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogenen Umsatz beteiligt hat.

40 In Bezug auf den zweiten und den dritten Fall, in denen eine passive Beteiligung an der Steuerhinterziehung vorliegt, wurde angenommen, dass ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine Hinterziehung der Umsatzsteuer einbezogen war, für die Zwecke der Richtlinie 2006/112 als an der Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist, und zwar unabhängig davon, ob er im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielt, da der Steuerpflichtige in einer solchen Situation den Urhebern der Hinterziehung zur Hand geht und sich einer solchen mitschuldig macht (Urteil vom 11. November 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Steht fest, dass der Steuerpflichtige in irgendeiner Weise wusste, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war, besteht die einzige für die Versagung eines Abzugsrechts entscheidende aktive Handlung in dem Erwerb der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen. Somit bedarf es, um eine solche Versagung zu begründen, keines Nachweises dafür, dass dieser Steuerpflichtige in irgendeiner Form aktiv an der Steuerhinterziehung beteiligt gewesen ist, und sei es nur, indem er diese aktiv gefördert oder begünstigt hat (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 26).

42 Steht fest, dass der Steuerpflichtige hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb

an einem Umsatz beteiligt hat, der auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war, ist es die Missachtung bestimmter Sorgfaltspflichten, die dazu führt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wird (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 27).

43 Beruft sich die Steuerbehörde auf eine aktive Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Mehrwertsteuerhinterziehung, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, obliegt es ihr nach der in Rn. 30 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung, den Beweis dafür zu erbringen. Es spricht jedoch nichts dagegen, dass sie in einem solchen Fall die Versagung, ergänzend oder hilfsweise, auf Beweise stützt, die belegen, dass der Steuerpflichtige bei Anwendung der von ihm zu fordernden Sorgfalt jedenfalls hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine Steuerhinterziehung einbezogen war. Wird dieser Nachweis erbracht, reicht dies nämlich aus, um die Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Steuerhinterziehung festzustellen und damit diese Versagung zu rechtfertigen.

44 In jedem Fall reicht der bloße Umstand, dass sich die Mitglieder der Lieferkette kannten, wenn er bei der umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls auch zu berücksichtigen ist, nicht aus, um die Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Steuerhinterziehung festzustellen.

45 In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen ist auf die vierte Frage zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass

- sie, wenn die Steuerbehörde eine aktive Beteiligung des Steuerpflichtigen an einer Mehrwertsteuerhinterziehung anführt, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, dem nicht entgegensteht, dass sich die Steuerbehörde dabei, ergänzend oder hilfsweise, auf Beweise stützt, die nicht eine solche Beteiligung, sondern den Umstand belegen, dass der Steuerpflichtige bei Aufbietung aller gebotenen Sorgfalt hätte wissen können, dass der betreffende Umsatz in eine solche Hinterziehung einbezogen war,
- der bloße Umstand, dass sich die Mitglieder der Lieferkette, zu der dieser Umsatz gehört, kannten, für die Feststellung der Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Steuerhinterziehung nicht ausreicht.

Zur dritten Frage

46 Mit seiner dritten Frage, die an dritter Stelle zu prüfen ist, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass sie bei Vorliegen von Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten oder eine Steuerhinterziehung dem entgegensteht, dass vom Steuerpflichtigen verlangt wird, sich mit erhöhter Sorgfalt zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt, und komplexe und umfassende Überprüfungen durchzuführen, wie sie von der Steuerverwaltung vorgenommen werden können.

47 Das vorlegende Gericht fragt sich insoweit, ob davon ausgegangen werden kann, dass der Steuerpflichtige mit hinreichender Sorgfalt gehandelt hat, wenn er insbesondere nachweist, dass er interne Beschaffungsregelungen zur Überprüfung der Situation seiner Partner aufgestellt hat und keine Barzahlung akzeptiert.

48 Der Gerichtshof hat mehrfach festgestellt, dass es nicht gegen das Unionsrecht verstößt, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die

vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt, wobei es wesentlich von den jeweiligen Umständen abhängt, welche Maßnahmen im konkreten Fall vernünftigerweise von einem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in eine von einem Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehung einbezogen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 54 und 59, vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 52, sowie Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 28).

49 Der Gerichtshof hat ausgeführt, dass ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer, wenn Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder eine Steuerhinterziehung vorliegen, nach den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein kann, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen (Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 60, Beschlüsse vom 3. September 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 55, sowie vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 29).

50 Die Steuerbehörde darf jedoch vom Steuerpflichtigen nicht die Durchführung komplexer und umfassender Überprüfungen seines Lieferanten verlangen und ihm faktisch die ihr obliegende Kontrolle übertragen (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 51).

51 Insbesondere hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Steuerbehörde von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangen kann, zum einen zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen, für die dieses Recht geltend gemacht wird, Steuerpflichtiger ist, über die fraglichen Gegenstände verfügte und sie liefern konnte und seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Umsätze einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeit oder Steuerhinterziehung vorliegt, oder zum anderen über entsprechende Unterlagen zu verfügen (Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 61, und vom 4. Juni 2020, C.F. [Steuerprüfung], C-430/19, EU:C:2020:429, Rn. 47).

52 Daraus folgt, dass die vom Steuerpflichtigen verlangte Sorgfalt und die Maßnahmen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass er sich mit seinem Erwerb nicht an einem Umsatz beteiligt, der in eine von einem Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehung einbezogen ist, von den Umständen des Einzelfalls abhängen und insbesondere davon, ob für den Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des von ihm getätigten Erwerbs Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder eine Steuerhinterziehung vorliegen. Bei Vorliegen von Anhaltspunkten für eine Steuerhinterziehung kann vom Steuerpflichtigen eine erhöhte Sorgfalt erwartet werden. Es kann jedoch nicht von ihm verlangt werden, dass er komplexe und umfassende Überprüfungen durchführt, wie sie von der Steuerverwaltung vorgenommen werden können.

53 Die Frage, ob der Steuerpflichtige mit hinreichender Sorgfalt gehandelt hat, wenn er insbesondere nachweist, dass er interne Beschaffungsregelungen zur Überprüfung der Situation seiner Partner aufgestellt hat und keine Barzahlung akzeptiert, fällt unter die Würdigung des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens und damit in die alleinige Zuständigkeit der nationalen Gerichte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juni 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474,

Rn. 37). Es ist Sache dieser Gerichte, zu beurteilen, ob der Steuerpflichtige in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls hinreichend sorgfältig gehandelt und die Maßnahmen ergriffen hat, die von ihm unter diesen Umständen vernünftigerweise verlangt werden können.

54 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass

- sie bei Vorliegen von Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten oder eine Steuerhinterziehung dem nicht entgegensteht, dass vom Steuerpflichtigen verlangt wird, sich mit erhöhter Sorgfalt zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt,
- von ihm jedoch nicht verlangt werden kann, dass er komplexe und umfassende Überprüfungen durchführt, wie sie von der Steuerverwaltung vorgenommen werden können, und
- es Sache des nationalen Gerichts ist, zu beurteilen, ob der Steuerpflichtige in Anbetracht aller Umstände des Einzelfalls hinreichend sorgfältig gehandelt und die Maßnahmen ergriffen hat, die von ihm unter diesen Umständen vernünftigerweise verlangt werden können.

Zur fünften und zur sechsten Frage

55 Mit seiner fünften und seiner sechsten Frage, die an vierter Stelle zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 2006/112, das in Art. 47 der Charta verankerte Recht auf ein faires Verfahren und der Grundsatz der Rechtssicherheit dahin auszulegen sind, dass sie dem entgegenstehen, dass die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen wegen der Verletzung von Verpflichtungen aus nationalen Vorschriften oder aus dem Unionsrecht über die Sicherheit der Lebensmittelkette das Recht auf Vorsteuerabzug ohne eine vorherige Entscheidung der für die Feststellung eines solchen Verstoßes zuständigen Verwaltungsbehörde versagt.

56 Da das vorlegende Gericht nicht dargelegt hat, aus welchen Gründen es den Gerichtshof um Auslegung des Grundsatzes der Rechtssicherheit ersucht, genügen diese beiden Fragen insoweit nicht den Anforderungen von Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs, so dass sie, soweit sie diesen Grundsatz betreffen, offensichtlich unzulässig sind.

57 In Bezug auf die Richtlinie 2006/112 hat der Gerichtshof in Rn. 41 des Urteils vom 3. Oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), entschieden, dass Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass einem Steuerpflichtigen, der Teil der Lebensmittelkette ist, das Vorsteuerabzugsrecht allein aus dem Grund – unter der Annahme, dass dieser ordnungsgemäß festgestellt wurde – versagt wird, weil dieser Steuerpflichtige seine Verpflichtungen nach Art. 18 Abs. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 in Bezug auf die Feststellung seiner Lieferer zwecks Rückverfolgbarkeit der Lebensmittel nicht eingehalten hat. Er hat hinzugefügt, dass die Nichteinhaltung dieser Verpflichtungen allerdings eines von mehreren Indizien darstellen kann, die gemeinsam und im Einklang miteinander darauf hindeuten, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einem in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogenen Umsatz beteiligt war.

58 Gleiches gilt im weiteren Sinne für den Verstoß gegen nationale Vorschriften wie auch gegen unionsrechtliche Vorschriften über die Sicherheit der Lebensmittelkette und für den Nachweis sowohl des Vorliegens einer Mehrwertsteuerhinterziehung als auch der aktiven oder passiven Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Hinterziehung. Ein solcher Verstoß ist nämlich für sich genommen kein Beweis für diese Tatbestände, kann aber neben anderen ein Indiz für das Vorliegen einer solchen Hinterziehung sein und einen Gesichtspunkt darstellen, der

im Rahmen einer umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls herangezogen werden kann, um nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige an dieser Hinterziehung beteiligt war, obwohl dieser Verstoß zuvor nicht von der insoweit zuständigen Verwaltungsbehörde festgestellt worden ist.

59 Da sich das vorlegende Gericht fragt, ob die Praxis der Steuerverwaltung, einen solchen Verstoß zu berücksichtigen, obwohl er nicht zuvor von der zuständigen Verwaltungsbehörde festgestellt wurde, mit dem in Art. 47 der Charta verankerten Recht auf ein faires Verfahren vereinbar ist, ist darauf hinzuweisen, dass nach dieser Bestimmung jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, das Recht hat, nach Maßgabe der in diesem Artikel vorgesehenen Bedingungen bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen. Dieser Artikel ist daher nicht anwendbar, wenn es um die Prüfung der Rechtmäßigkeit einer Verwaltungspraxis geht.

60 Soweit das vorlegende Gericht wissen möchte, ob das in Art. 47 der Charta verankerte Recht auf ein faires Verfahren dahin auszulegen ist, dass es dem entgegensteht, dass das mit einem Rechtsbehelf gegen die Entscheidung der Steuerbehörde befasste Gericht als Beweis für das Vorliegen einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder die Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Steuerhinterziehung eine von der Steuerbehörde geltend gemachte Verletzung von Verpflichtungen aus nationalen Vorschriften oder aus dem Unionsrecht über die Sicherheit der Lebensmittelkette berücksichtigt, selbst wenn es keine vorherige Entscheidung der für die Feststellung eines solchen Verstoßes zuständigen nationalen Verwaltungsbehörde gibt, ist darauf hinzuweisen, dass es für die Erfüllung der Anforderungen im Zusammenhang mit dem Recht auf ein faires Verfahren darauf ankommt, dass die Beteiligten sowohl die tatsächlichen als auch die rechtlichen Umstände, die für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sind, kennen und kontradiktorisch erörtern können (Urteil vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Folglich wird das Recht auf ein faires Verfahren durch die Möglichkeit für das mit dem Rechtsbehelf gegen die Entscheidung der Steuerbehörde befassten Gericht, als Beweis für das Vorliegen einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder die Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Steuerhinterziehung die Verletzung von Verpflichtungen aus nationalen Vorschriften oder aus dem Unionsrecht über die Sicherheit der Lebensmittelkette zu berücksichtigen, dann nicht beeinträchtigt, wenn der Beweis vor diesem Gericht bestritten und kontradiktorisch erörtert werden kann.

62 Ist das vorlegende Gericht hingegen nicht befugt, nachzuprüfen, ob eine Verletzung von Verpflichtungen aus nationalen Vorschriften oder aus dem Unionsrecht über die Sicherheit der Lebensmittelkette, die als Beweis für das Vorliegen einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder der Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Steuerhinterziehung geltend gemacht wird, vorliegt, so kann diese Verletzung nicht berücksichtigt werden, ohne das Recht auf einen wirksamen gerichtlichen Rechtsbehelf zu beeinträchtigen, und muss daher außer Betracht bleiben (vgl. entsprechend Urteile vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, Rn. 87 bis 89, und vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, Rn. 66 bis 68).

63 Nach alledem ist auf die fünfte und die sechste Frage zu antworten, dass

– die Richtlinie 2006/112 zum einen dahin auszulegen ist, dass sie dem entgegensteht, dass die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen allein deswegen das Recht auf Vorsteuerabzug versagt, weil er Verpflichtungen aus nationalen Vorschriften oder aus dem Unionsrecht über die Sicherheit der Lebensmittelkette verletzt hat, und zum anderen dahin, dass die Nichteinhaltung dieser Verpflichtungen allerdings ein Gesichtspunkt unter anderen sein kann, den die

Steuerbehörde zur Feststellung sowohl einer Mehrwertsteuerhinterziehung als auch der Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Steuerhinterziehung heranziehen kann, selbst wenn es keine vorherige Entscheidung der für die Feststellung eines solchen Verstoßes zuständigen nationalen Verwaltungsbehörde gibt;

– das in Art. 47 der Charta verankerte Recht auf ein faires Verfahren dahin auszulegen ist, dass es dem nicht entgegensteht, dass das mit dem Rechtsbehelf gegen die Entscheidung der Steuerbehörde befasste Gericht als Beweis für das Vorliegen einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder die Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Steuerhinterziehung eine Verletzung der genannten Verpflichtungen berücksichtigt, wenn der Beweis vor diesem Gericht bestritten und kontradiktorisch erörtert werden kann.

Zur ersten Frage

64 Mit seiner ersten Frage, die an fünfter und letzter Stelle zu prüfen ist, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der Steuerneutralität dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerpraxis entgegenstehen, bei der, um einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung zu versagen, dass er an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt gewesen sei, unabhängig von den einschlägigen nationalen Vorschriften über die Beauftragung und den Bestimmungen des im vorliegenden Fall geschlossenen Auftragsvertrags darauf abgestellt wird, dass der gesetzliche Vertreter des Beauftragten des Steuerpflichtigen Kenntnis von den die Mehrwertsteuerhinterziehung begründenden Umständen hatte.

65 Wie in Rn. 26 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen ein Ziel, das von der Richtlinie 2006/112 anerkannt und gefördert wird.

66 Ferner ergibt sich aus den Rn. 29 und 40 des vorliegenden Urteils, wonach zum einen die Einführung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung über das hinausginge, was zum Schutz der Ansprüche des Fiskus erforderlich ist, und zum anderen der Steuerpflichtige, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine Steuerhinterziehung einbezogen war, den Urhebern der Steuerhinterziehung zur Hand geht und sich einer solchen mitschuldig macht, dass es sich bei einer solchen Beteiligung um eine Pflichtverletzung handelt, für die der Steuerpflichtige verantwortlich ist (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 36).

67 Unabhängig von den nationalen Vorschriften über die Beauftragung und den Bestimmungen des Auftragsvertrags, mit dem der Steuerpflichtige einen Dritten mit der Bewirkung steuerbarer Umsätze betraut hat, kann sich der Steuerpflichtige gegenüber dem Fiskus nicht von dieser Haftung befreien, indem er sich auf das Vorliegen eines Auftragsvertrags, die einschlägigen nationalen Vorschriften oder die Bestimmungen dieses Vertrags beruft und geltend macht, dass er von den die Mehrwertsteuerhinterziehung begründenden Umständen, die dem Beauftragten bekannt waren, nichts gewusst habe. Ließe man nämlich zu, dass der Steuerpflichtige in dieser Weise handeln kann, würde dies die Hinterziehung erleichtern und damit dem Ziel der Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung zuwiderlaufen.

68 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der Steuerneutralität dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerpraxis nicht entgegenstehen, bei der, um einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung zu versagen, dass er an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt gewesen sei, unabhängig von den einschlägigen nationalen Vorschriften über die Beauftragung und den Bestimmungen des im vorliegenden Fall geschlossenen Auftragsvertrags darauf abgestellt wird, dass der gesetzliche Vertreter des Beauftragten des Steuerpflichtigen Kenntnis von den die

Mehrwertsteuerhinterziehung begründenden Umständen hatte.

Kosten

69 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

1. Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

- sie, wenn die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung zu versagen beabsichtigt, dass der Steuerpflichtige an einer Mehrwertsteuerhinterziehung in Form eines Mehrwertsteuerkarussells beteiligt gewesen sei, dem entgegensteht, dass sich die Steuerbehörde auf die Feststellung beschränkt, dass dieser Umsatz Teil von Karussellfakturierungen sei,
- es der Steuerbehörde obliegt, zum einen die Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung genau zu bestimmen und die betrügerischen Handlungen nachzuweisen und zum anderen zu belegen, dass der Steuerpflichtige aktiv an dieser Steuerhinterziehung beteiligt war oder dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in diese Hinterziehung einbezogen war, was jedoch nicht notwendigerweise bedeutet, dass alle an der Steuerhinterziehung beteiligten Akteure sowie deren jeweilige Handlungen anzugeben wären.

2. Die Richtlinie 2006/112

ist dahin auszulegen, dass

- sie, wenn die Steuerbehörde eine aktive Beteiligung des Steuerpflichtigen an einer Mehrwertsteuerhinterziehung anführt, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, dem nicht entgegensteht, dass sich die Steuerbehörde dabei, ergänzend oder hilfsweise, auf Beweise stützt, die nicht eine solche Beteiligung, sondern den Umstand belegen, dass der Steuerpflichtige bei Aufbietung aller gebotenen Sorgfalt hätte wissen können, dass der betreffende Umsatz in eine solche Hinterziehung einbezogen war,
- der bloße Umstand, dass sich die Mitglieder der Lieferkette, zu der dieser Umsatz gehört, kannten, für die Feststellung der Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Steuerhinterziehung nicht ausreicht.

3. Die Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

ist dahin auszulegen, dass

- sie bei Vorliegen von Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten oder eine Steuerhinterziehung dem nicht entgegensteht, dass vom Steuerpflichtigen verlangt wird, sich mit erhöhter Sorgfalt zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt,
- von ihm jedoch nicht verlangt werden kann, dass er komplexe und umfassende Überprüfungen durchführt, wie sie von der Steuerverwaltung vorgenommen werden können, und
- es Sache des nationalen Gerichts ist, zu beurteilen, ob der Steuerpflichtige in Anbetracht aller Umstände des Einzelfalls hinreichend sorgfältig gehandelt und die Maßnahmen ergriffen hat, die von ihm unter diesen Umständen vernünftigerweise verlangt werden können.

4. Die Richtlinie 2006/112

ist dahin auszulegen, dass

- sie dem entgegensteht, dass die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen allein deswegen das Recht auf Vorsteuerabzug versagt, weil er Verpflichtungen aus nationalen Vorschriften oder aus dem Unionsrecht über die Sicherheit der Lebensmittelkette verletzt hat;
- die Nichteinhaltung dieser Verpflichtungen allerdings ein Gesichtspunkt unter anderen sein kann, den die Steuerbehörde zur Feststellung sowohl einer Mehrwertsteuerhinterziehung als auch der Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Steuerhinterziehung heranziehen kann, selbst wenn es keine vorherige Entscheidung der für die Feststellung eines solchen Verstoßes zuständigen nationalen Verwaltungsbehörde gibt.

5. Das in Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verankerte Recht auf ein faires Verfahren

ist dahin auszulegen, dass

es dem nicht entgegensteht, dass das mit dem Rechtsbehelf gegen die Entscheidung der Steuerbehörde befasste Gericht als Beweis für das Vorliegen einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder die Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Steuerhinterziehung eine Verletzung der genannten Verpflichtungen berücksichtigt, wenn der Beweis vor diesem Gericht bestritten und kontradiktorisch erörtert werden kann.

6. Die Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der Steuerneutralität

sind dahin auszulegen, dass

sie einer Steuerpraxis nicht entgegenstehen, bei der, um einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung zu versagen, dass er an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt gewesen sei, unabhängig von den einschlägigen nationalen Vorschriften über die Beauftragung und den Bestimmungen des im vorliegenden Fall geschlossenen Auftragsvertrags darauf abgestellt wird, dass der gesetzliche Vertreter des Beauftragten des Steuerpflichtigen Kenntnis von den die Mehrwertsteuerhinterziehung begründenden Umständen hatte.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Ungarisch.