

62018CC0446

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 19. Dezember 2019 (1)

Rechtssache C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.,

Beteiligte:

Finanční úřad pro Středočeský kraj

(Vorabentscheidungsersuchen des Nejvyšší správní soud [Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Art. 179 und Art. 183 der Richtlinie 2006/112/EG – Vorsteuerabzug – Vorsteuerüberschuss – Einbehalt des gesamten Vorsteuerüberschusses anlässlich einer steuerrechtlichen Überprüfung eines Teils der Umsätze – Teilweise Erstattung des geltend gemachten Vorsteuerüberschusses – Neutralitätsprinzip – Verhältnismäßigkeitsgrundsatz“

I. Einleitung

1.

Kann eine Finanzverwaltung die Erstattung des Vorsteuerüberschusses in Gänze verzögern, auch wenn nur ein geringer Teil noch Gegenstand einer laufenden steuerrechtlichen Überprüfung ist? Die Finanzverwaltung und die Kommission bejahen dies mit dem Argument, der Vorsteuerabzug könne nach Art. 179 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) nur global vorgenommen werden.

2.

Die obige Frage erhält besondere Brisanz, weil der noch zu untersuchende Teil des geltend gemachten Vorsteuerabzugs möglicherweise mit betrugsbehafteten Umsätzen eines Dritten in Verbindung steht, was der Steuerpflichtige unter Umständen hätte wissen müssen. Letzteres würde es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs (3) der Finanzverwaltung erlauben (bzw. gebieten), den diesbezüglichen Vorsteuerabzug zu versagen.

3.

Bedeutet dies aber auch, dass der Vorsteuerabzug bezüglich weiterer und unstrittig „rechtmäßiger“ Umsätze für mehrere Jahre verzögert werden kann?

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4.

Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 ...“

5.

Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die Durchführung des Vorsteuerabzugs durch den Steuerpflichtigen:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird. ...“

6.

Art. 183 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die Behandlung eines Vorsteuerüberschusses durch den Mitgliedstaat:

„Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten. ...“

7.

Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Möglichkeiten der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung etc. vor:

„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 Grenzübergang führen.“

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

B. Tschechisches Recht

8.

Nach § 105 Abs. 1 des Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer – im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) ist „[e]in Guthaben in Höhe von mindestens 100 [tschechischen Kronen (CZK)], das sich aus der Bemessung eines Vorsteuerüberschusses ergibt, ... innerhalb einer Frist von 30 Tagen ab der Bemessung des Vorsteuerüberschusses an den Steuerpflichtigen auszubezahlen, ohne dass hierfür ein Antrag notwendig ist“.

9.

Nach den §§ 89 und 90 des Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Gesetz Nr. 280/2009 Slg, Steuerordnung) in der bis zum 31. Dezember 2016 geltenden Fassung (im Folgenden: Steuerordnung) fordert die Steuerbehörde, wenn eine eingereichte ordentliche Steuererklärung einen Steuerüberschuss für den Steuerpflichtigen ausweist, im Fall von Zweifeln zur Beseitigung dieser Zweifel auf und kann, sofern die Zweifel nicht beseitigt werden und die Steuerhöhe nicht ausreichend glaubhaft nachgewiesen wird, eine Steuerprüfung einleiten.

10.

Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts legt die Steuerordnung weder eine maximale Dauer für die Steuerprüfung noch für das Steuerbemessungsverfahren fest, in dessen Rahmen die Steuerprüfung erfolgt. Es gibt nur eine Frist für die Steuerfestsetzung. Nach § 148 der Steuerordnung muss die Steuer im Fall einer vor Ablauf der festgelegten Frist eingeleiteten Steuerprüfung innerhalb von drei Jahren ab Einleitung der Steuerprüfung festgesetzt werden. Diese Frist für die Steuerfestsetzung läuft u. a. während einer internationalen Zusammenarbeit bei der Steuerverwaltung nicht. Sie endet jedoch spätestens nach Ablauf von zehn Jahren.

11.

§ 254a der Steuerordnung legt fest, dass dann, wenn ein Verfahren zur Beseitigung von Zweifeln betreffend eine ordentliche Steuererklärung, die für den Steuerpflichtigen einen Steuerüberschuss ausweist, länger als fünf Monate dauert, dem Steuerpflichtigen Verzugszinsen aus dem von der Steuerbehörde festgesetzten Steuerüberschuss zustehen.

12.

Aus den Angaben des vorlegenden Gerichts ergibt sich, dass eine teilweise bzw. vorläufige Steuerfestsetzung des unstreitigen Teils einer Steuererklärung vor Abschluss der Steuerprüfung nach nationalem Recht offenbar nicht möglich ist.

III. Ausgangsrechtsstreit

13.

AGROBET CZ, s.r.o. (im Folgenden: AGROBET) ist ein Unternehmen, dessen Tätigkeit im Im- und Export insbesondere von Agrarerzeugnissen und Futtermitteln besteht.

14.

Im Februar 2016 hat es die Mehrwertsteuererklärung für Dezember 2015 und Januar 2016 eingereicht und darin einen Vorsteuerüberschuss von 2958167 CZK (dies entspricht etwa 109476 Euro) bzw. 1559241 CZK (dies entspricht etwa 57649 Euro) ausgewiesen. Dieser Vorsteuerüberschuss beinhaltet auch Vorsteuerabzugsbeträge aus dem Ankauf von Rapsöl, welches AGROBET steuerfrei an ein polnisches Unternehmen weiterverkauft hatte.

15.

Die Finanzbehörden eröffneten eine steuerrechtliche Überprüfung der beiden Steuerzeiträume, weil sie Zweifel hinsichtlich der zutreffenden Besteuerung der Rapsöläumsätze hatten. Die Zweifel bezogen sich sowohl auf den angewendeten Steuersatz als auch auf das Vorliegen von sogenannten Scheinumsätzen. Hintergrund war, dass das Rapsöl aus Polen stammte, in der Tschechischen Republik ohne weitere Verarbeitung weiter gehandelt wurde und dann von AGROBET wieder an einen Empfänger in Polen verkauft wurde.

16.

Aufgrund dieser Zweifel wurde die Mehrwertsteuer für die Zeiträume Dezember 2015 und Januar 2016 nicht bemessen und der errechnete Vorsteuerüberschuss nicht erstattet. AGROBET bot daraufhin an, für den streitigen Teil der Mehrwertsteuer Sicherheit zu leisten, damit der unstreitige Teil bemessen und der restliche Vorsteuerüberschuss ausgezahlt werden könne. Dies lehnte die Finanzverwaltung ab, da der Vorsteuerüberschuss unteilbar sei und sich auf den Besteuerungszeitraum insgesamt und nicht nur auf einen Teil der steuerbaren Umsätze beziehe.

17.

Im Rahmen eines Auskunftersuchens im Wege der internationalen Amtshilfe wurde der Empfänger des Rapsöls von AGROBET durch die polnische Finanzverwaltung im Juni 2016 als nicht erreichbar und damit als „missing trader“ bezeichnet. Die Untersuchung der betreffenden Rapsöläumsätze war im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof am 11. September 2019 immer noch nicht rechtskräftig abgeschlossen.

18.

Mit zwei Untätigkeitsklagen vom 30. Januar 2017 begehrte die Klägerin den Erlass eines Urteils des Gerichts, mit dem dem Beklagten auferlegt wird, einen Steuerbescheid zu erlassen, der die Mehrwertsteuer der Klägerin für die Besteuerungszeiträume Dezember 2015 und Januar 2016 insoweit festsetzt, als diese Steuer von der eingeleiteten Steuerprüfung nicht erfasst ist. Gegen das abweisende Urteil vom 13. Juni 2017 legte AGROBET Kassationsbeschwerde beim vorlegenden Gericht ein.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

19.

Mit Beschluss vom 31. Mai 2018 hat das Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Ist mit dem Unionsrecht, insbesondere mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, eine Maßnahme eines Mitgliedstaats vereinbar, mit der die Bemessung und Auszahlung eines Teils des beanspruchten Vorsteuerabzugs vom Abschluss eines alle steuerbaren Umsätze in dem gegebenen Besteuerungszeitraum betreffenden Verfahrens abhängig gemacht wird?“

20.

Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben AGROBET, die Tschechische Republik, das Königreich Spanien und die Kommission schriftliche Stellungnahmen abgegeben und an der mündlichen Verhandlung vom 11. September 2019 teilgenommen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Hintergrund der Problematik und Auslegung der Vorlagefrage

21.

Der hier umstrittene Vorsteuerüberschuss von AGROBET resultiert aus der mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung des grenzüberschreitenden Handels mit Waren. Eine innergemeinschaftliche Lieferung (d. h. der grenzüberschreitende Verkauf der Waren) ist grundsätzlich im Ursprungsland steuerfrei (Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie). Dennoch ist ein Vorsteuerabzug aus dem Einkauf möglich (Art. 169 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie). Dieses System dient dazu, das Bestimmungslandprinzip umzusetzen. Die Ware wird beim Exporteur von inländischer Mehrwertsteuer entlastet und im Bestimmungsland beim Importeur mit der dortigen Mehrwertsteuer belastet (Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs – vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b, Art. 20, 40 und 68 der Mehrwertsteuerrichtlinie). Somit kommt es bei einem solchen Geschäftsmodell zwingend zu einem Vorsteuerüberschuss bei dem Exporteur.

22.

Bei Inlandsgeschäften vermeidet die Technik der zwangsweisen Verrechnung von Steuerschuld und Vorsteuererstattungsanspruch gemäß Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie dagegen in der Regel einen solchen Überschuss, weil die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze normalerweise größer sind als die Eingangsumsätze. Unternehmen, die überwiegend im grenzüberschreitenden Warenverkehr tätig sind, sind hingegen in besonderem Maße auf eine zeitnahe Erstattung des Vorsteuerüberschusses angewiesen.

23.

Allerdings ist der grenzüberschreitende Handel aus diesem Grund auch sehr betrugsanfällig. Dafür reicht es aus, dass der Empfänger der Waren die Mehrwertsteuer aus dem Weiterverkauf im Bestimmungsland (hier Polen) nicht abführt und dann verschwindet (sogenannter missing trader).

24.

Anscheinend ist im vorliegenden Verfahren fraglich, ob AGROBET bezüglich des Rapsölverkaufs an seinen polnischen Abnehmer hätte wissen müssen, dass dieser ein solcher Mehrwertsteuerbetrüger ist. Diesbezüglich will die tschechische Finanzverwaltung AGROBET entweder den Vorsteuerabzug aus dem Ankauf oder die Steuerfreiheit des Verkaufs versagen. Dass die Finanzverwaltung sowohl den Vorsteuerabzug aus dem Ankauf als auch die Steuerfreiheit aus dem Verkauf (kumulativ) bei AGROBET versagen möchte, halte ich für unwahrscheinlich, da dies eine doppelte „Bestrafung“ für ein und denselben „Verstoß“ wäre. Was konkret die Finanzverwaltung untersucht, ergibt sich jedoch nicht hinreichend klar aus dem

Vorabentscheidungsersuchen.

25.

Jedenfalls hatte aber AGROBET noch weitere Umsätze mit anderen Gütern und anderen Leistungsempfängern in anderen Mitgliedstaaten, die nach den Angaben des vorliegenden Gerichts unproblematisch sind. Bei diesen Umsätzen stehen sowohl die Steuerfreiheit als auch die Vorsteuerabzugsberechtigung unstreitig fest. Nur den sich daraus ergebenden Vorsteuerabzug macht AGROBET im Ausgangsverfahren geltend. Letzteres verweigern die Steuerbehörden jedoch so lange, wie eine steuerrechtliche Überprüfung hinsichtlich der betreffenden (eventuell betrugsbehafteten) Rapsöllumsätze andauert.

26.

Solche Überprüfungen können Jahre dauern, im vorliegenden Fall bereits über drei Jahre. Theoretisch könnte daher die Überprüfung eines Umsatzes in Höhe von einem Euro die Steuerfestsetzung aller übrigen Umsätze über mehrere Jahre verzögern. Im nationalen Recht scheint die äußerste Grenze bei zehn Jahren zu liegen. Eine solche Verzögerung hat nachteiligen Einfluss auf die Liquidität eines Unternehmens und macht die Mehrwertsteuer für diesen Zeitraum zu einem erheblichen Kostenfaktor, obwohl sie als allgemeine Verbrauchsteuer lediglich den Endverbraucher belasten (4) und für die Unternehmen neutral sein soll.

27.

Folglich geht es dem vorliegenden Gericht um die Frage, ob die Tschechische Republik die Erfüllung eines unstreitig bestehenden Anspruchs auf Vorsteuerabzug (bzw. auf Erstattung des sich daraus ergebenden Vorsteuerüberschusses) nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie während der Überprüfung anderer Umsätze desselben Steuerzeitraumes ebenso verweigern kann wie den Vorsteuerabzug bezüglich der untersuchten Umsätze.

28.

Damit ist die im Kern zu entscheidende Frage, ob es mit den Art. 167 und 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität vereinbar ist, die Festsetzung und Auszahlung eines unstreitigen Vorsteuerüberschusses so lange hinauszuzögern, bis alle Umsätze eines Steuerzeitraumes hinreichend geprüft wurden, auch wenn feststeht, dass ein Großteil der erklärten Steuerschulden und des erklärten Vorsteuerabzugs berechtigt ist.

29.

Diese wäre zu bejahen, wenn der Vorsteuerabzug nicht teilweise, sondern nur global (in Gänze) gewährt werden könnte (unter B) oder es insoweit keinen unstreitigen Vorsteuerüberschuss geben könnte, wie es insbesondere die tschechische und die spanische Regierung vortragen (unter C). Sollte dem jedoch nicht so sein, dann könnte das Neutralitätsprinzip im Mehrwertsteuerrecht eine zeitnahe, teilweise Festsetzung und Auszahlung des unstreitigen Vorsteuerüberschusses hingegen sogar gebieten, die allenfalls aus Gründen der wirksamen Betrugsbekämpfung eingeschränkt werden kann (unter D).

B. Verzögerung der Auszahlung des Vorsteuerüberschusses aufgrund einer Unteilbarkeit des Vorsteuerabzugs?

30.

Sowohl die Tschechische Republik, das Königreich Spanien als auch die Kommission vertreten im

Ergebnis die Auffassung, dass der Vorsteuerabzug für einen Steuerzeitraum nur als unteilbares Ganzes gewährt werden könne. Dazu berufen sie sich im Wesentlichen auf die Art. 179 und 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

31.

Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie erklärt, wie der Vorsteuerabzug vom Steuerpflichtigen vorgenommen wird, nämlich indem eine zwangsweise Verrechnung mit der geschuldeten Steuer global für den jeweiligen Steuerzeitraum angeordnet wird. Ist die Steuerschuld größer als der Vorsteuerabzug, verbleibt eine noch zu zahlende geringere Steuer.

32.

Ist die Steuerschuld hingegen kleiner als der Vorsteuerabzug, verbleibt ein Vorsteuerüberschuss. Die Erstattung dieses Vorsteuerüberschusses regelt Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie näher. In beiden Fällen geht es aber um denselben Vorsteuerabzug des Steuerpflichtigen.

1. Erlaubt Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur eine globale Festsetzung des Vorsteuerüberschusses?

33.

Laut Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird der Vorsteuerabzug vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für den Zeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für den das Vorsteuerabzugsrecht entstanden ist. Anders als die Kommission sowie die tschechische und die spanische Regierung geltend machen, enthält Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch keine Aussage darüber, ob die Auszahlung der unstreitigen Teile des Vorsteuerüberschusses bis zum Abschluss einer Steuerprüfung von anderen Teilen verzögert werden darf.

34.

Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt nämlich nicht die Möglichkeiten der Mitgliedstaaten, den Vorsteuerabzug zeitlich einzuschränken, sondern nur die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, den Vorsteuerabzug global vorzunehmen. Damit ist lediglich eine Berechnungsmethode durch den Steuerpflichtigen erfasst. Dieser kann nicht isoliert einen Vorsteuerabzug pro Umsatz erklären und dessen Auszahlung verlangen. Er kann diesen nur insgesamt für den Besteuerungszeitraum durch Verrechnung mit seiner Steuerschuld vornehmen (sogenannte Zwangsverrechnung).

35.

Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft damit nur einen formellen Aspekt der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts. Das materielle Vorsteuerabzugsrecht nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht hingegen, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

36.

Der Grundtatbestand des Mehrwertsteuerrechts in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie spricht von Umsätzen wie der Lieferung von Gegenständen, die der Mehrwertsteuer unterliegen. Daran anknüpfend regelt Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass der Steuerpflichtige die für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden, geschuldete Mehrwertsteuer abziehen darf. Daher ist das Vorsteuerabzugsrecht nicht global, sondern umsatzbezogen zu verstehen. Gleiches folgt aus Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der für die

Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug eine Rechnung im Sinne des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt. Damit ist keine globale Rechnung, sondern eine umsatzbezogene Rechnung gemeint.

37.

Daher geht auch der Gerichtshof völlig zutreffend und ganz selbstverständlich von einer Teilbarkeit dieser Ansprüche aus, wenn er in der Rechtssache Molenheide von der „völlige[n] oder teilweise[n] Freigabe des erstattungsfähigen Mehrwertsteuersaldos“ spricht. (5) Auch in der Rechtssache Kommission/Ungarn ging es ganz selbstverständlich um die ganz oder teilweise Übertragung des Vorsteuerüberschusses auf einen anderen Zeitraum. (6) Gleiches gilt für den Aufschub eines Teils des Vorsteuerüberschusses in der Rechtssache Mednis. (7) Schon deshalb ist die Argumentation mit der Unteilbarkeit des Vorsteuerabzugs bzw. Vorsteuerüberschusses zurückzuweisen.

38.

Folglich kann auch aus Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Formulierung „global“ nicht abgeleitet werden, dass das Vorsteuerabzugsrecht ein unteilbares Recht sei, das der Mitgliedstaat nur ganz oder gar nicht gewähren könnte.

2. Kann das nationale Recht gemäß Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine teilweise Erstattung ausschließen?

39.

Allerdings können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie einen Vorsteuerüberschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen – davon hat die Tschechische Republik keinen Gebrauch gemacht – oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten lassen. Das nationale Recht schließt hier eine Erstattung des Überschusses aus, solange die steuerrechtliche Überprüfung des Steuerzeitraumes nicht beendet ist.

40.

Wie der Gerichtshof jedoch bereits entschieden hat, ist Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht dahin gehend auszulegen, dass die von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten hinsichtlich der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses von jeglicher unionsrechtlichen Kontrolle freigestellt sind. (8)

41.

Insoweit ist erstens darauf hinzuweisen, dass 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 gezahlt wurde, nach ständiger Rechtsprechung ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. (9)

42.

Wie der Gerichtshof wiederholt betont hat, ist dieses Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Insbesondere kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. (10)

43.

Zweitens ist zu beachten, dass das Bestehen des Abzugsrechts als solches unter die Art. 167 bis 172 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, die im Kapitel „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ stehen, während die Art. 178 bis 183 dieser Richtlinie allein die Einzelheiten der Ausübung dieses Rechts betreffen. (11)

44.

Dabei hat der Gerichtshof bereits klargestellt, dass die von den Mitgliedstaaten insoweit festgelegten Einzelheiten den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürfen, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet wird. (12)

45.

Insbesondere müssen diese Einzelheiten es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgt und dass dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf keinen Fall ein finanzielles Risiko entstehen darf. (13)

46.

Dies wäre aber der Fall, sollte die Auszahlung eines geltend gemachten Vorsteuerüberschusses nur deshalb verzögert werden, weil ein kleiner Teilbetrag strittig ist und näher überprüft wird. Man denke an einen Überschuss von z. B. 100000 Euro und einen streitigen Teilbetrag von einigen Hundert Euro. Die im nationalen Recht vorgesehene Verzinsung ab einer Dauer von fünf Monaten ändert daran nichts, da das finanzielle Risiko während der ersten fünf Monate dadurch nicht beseitigt wird und die Verzinsung den Liquiditätsnachteil auch nicht ausgleicht.

47.

Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt es mithin nicht, den unstreitigen Teil des geltend gemachten Vorsteuerabzugs allein deshalb nicht zu erstatten, weil ein anderer Teil noch streitig ist.

3. Beschränkung auf Grundlage von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie?

48.

Auch aus Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie lässt sich keine Berechtigung der Mitgliedstaaten entnehmen, den Vorsteuerabzug dergestalt zeitlich zu beschränken. Danach können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten für den Steuerpflichtigen vorsehen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um eine Steuerhinterziehung zu vermeiden. Der hier in Frage stehende Teil des Vorsteuerüberschusses ist jedoch gerade kein Teil einer Steuerhinterziehung. Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie greift daher auch nicht ein, um zu begründen, warum dieser Teil erst Jahre später festgesetzt und ausgezahlt wird.

4. Zwischenergebnis

49.

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass die Art. 179, 183 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Ermächtigung an die Mitgliedstaaten enthalten, den Vorsteuerüberschuss in Gänze zeitlich einzuschränken, wenn nur ein Teil davon umstritten ist, während der andere Teil unstreitig ist.

C. Existenz eines unstreitigen Teils des geltend gemachten Vorsteuerüberschusses

50.

Dennoch vertreten die tschechische und die spanische Regierung die Ansicht, dass es einen unstreitigen Teil des Vorsteuerüberschusses nicht geben könne, da dieser als Saldo immer auch von der konkreten Steuerschuld abhängt.

51.

Die Abhängigkeit des Vorsteuerüberschusses von der Höhe der Steuerschuld – wie die Kommission sowie die tschechische und die spanische Regierung zutreffend vortragen – ist die Folge der in Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen zwangsweisen Verrechnung. Insoweit muss es der Finanzverwaltung möglich sein, bei Zweifeln an der erklärten Steuerschuld auch diese in angemessener Zeit zu überprüfen und gegebenenfalls eine höhere Steuerschuld festzusetzen, so dass eventuell auch kein Vorsteuerüberschuss mehr verbleibt.

52.

Einerseits kann also nach ständiger Rechtsprechung das Recht auf Vorsteuerabzug sofort ausgeübt werden. (14) Andererseits muss es der Finanzverwaltung ermöglicht werden, die vom Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärungen zu überprüfen. Dies gilt insbesondere, wenn er – wie in Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen – selbst den Betrag von seiner Steuerschuld abzieht und damit die Höhe der noch zu zahlenden Steuer bzw. die Höhe seines Vorsteuerüberschusses selbst berechnet. Diese Überprüfung betrifft sowohl die Höhe des Vorsteuerabzugs als auch die Höhe der Steuerschuld, die beide für die Höhe des Vorsteuerüberschusses von Bedeutung sind.

53.

Dementsprechend hat der Gerichtshof in einem Fall, in dem die Finanzverwaltung nur einen Teil des Vorsteuerüberschusses erstattet hatte und der Steuerpflichtige auf den Rest des Vorsteuerüberschusses klagte, entschieden, dass die Frist für die Erstattung des Vorsteuerüberschusses verlängert werden kann, um eine Steuerprüfung vorzunehmen, sofern die Verlängerung nicht über das für die ordnungsgemäße Durchführung des Steuerprüfungsverfahrens Erforderliche hinausgeht. (15) Dies betraf aber nur den streitigen Teil des Vorsteuerüberschusses.

54.

Wie lang eine angemessene Zeit für eine solche Überprüfung des streitigen Teils ist und ob diese bei knapp drei Jahren nicht bereits überschritten ist, muss der Gerichtshof hier nicht entscheiden. AGROBET begehrt nicht die Auszahlung des zweifelhaften und zu überprüfenden Vorsteuerüberschusses, sondern die Festsetzung und Erstattung des unstreitigen und gerade nicht weiter zu überprüfenden Teils des Vorsteuerüberschusses. Gemäß dem vom vorlegenden Gericht geschilderten Sachverhalt scheint auch unter Berücksichtigung aller Zweifel der Finanzverwaltung – hier an den Rapsölgeschäften – immer noch ein Vorsteuerüberschuss zu bestehen. Insofern kann durchaus mit AGROBET von einem unstreitigen Vorsteuerüberschuss

gesprochen werden.

55.

Ich möchte allerdings betonen, dass dieser unstreitige Teil des Vorsteuerüberschusses nicht identisch sein muss mit dem offenbar von AGROBET geforderten unstreitigen Teil des Vorsteuerabzugs, sondern abhängig davon ist, ob auch Zweifel an der Höhe der Steuerschuld von AGROBET bestehen. Sollte die Finanzverwaltung objektive Anhaltspunkte für eine höhere Steuerschuld haben, würde dies den unstreitigen Teil des Vorsteuerüberschusses trotz eines unstreitigen Vorsteuerabzugs reduzieren. Theoretisch kommt auch eine verbleibende und noch zu zahlende Steuerschuld in Betracht. Letzteres zu klären, obliegt jedoch dem vorliegenden Gericht.

D. Zeitnahe Auszahlung des unstreitigen Teils des Vorsteuerüberschusses

56.

Dieser Vorsteuerüberschuss, der unstreitig und nicht weiter überprüfungsbedürftig ist, muss zeitnah ausgezahlt werden. Das folgt aus dem Neutralitätsprinzip (dazu Nrn. 57 ff.), der Funktion des steuerpflichtigen Unternehmens als bloßer Steuereinnahmer für Rechnung des Staates (dazu Nrn. 63 und 64) und den Grundrechten des Steuerpflichtigen (dazu Nrn. 65 und 66). Auch eine effektive Betrugsbekämpfung rechtfertigt im vorliegenden Fall keine zeitlich unbegrenzte Verzögerung der Erstattung des unstreitigen Teils des Vorsteuerüberschusses (dazu Nrn. 67 ff.).

1. Zum Neutralitätsgrundsatz

57.

Der Grundsatz der Neutralität enthält zwei Grundaussagen. Er verbietet zum einen, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. (16) Zum anderen beinhaltet der Neutralitätsgrundsatz, dass das Unternehmen als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates von der endgültigen Belastung mit Mehrwertsteuer grundsätzlich zu befreien ist, (17) sofern die unternehmerische Tätigkeit selbst der Erzielung (grundsätzlich (18)) steuerpflichtiger Umsätze dient. (19)

58.

Beide Ausprägungen sind hier betroffen. Zum einen wird der Steuerpflichtige, der überwiegend grenzüberschreitende (steuerfreie) Lieferungen erbringt, durch die Regelung und die Praxis in der Tschechischen Republik nachteilig gegenüber dem Steuerpflichtigen behandelt, der dieselben Umsätze im Inland erbringt. Bei Zweifeln an der Vorsteuerabzugsberechtigung einzelner Inlandsumsätze entstünde vor Abschluss der Steuerprüfung kein Liquiditätsproblem, denn der Vorsteuerabzug kann durch die Verrechnung mit höheren Steuerschulden aus anderen Inlandsgeschäften verwirklicht werden.

59.

Um einen solchen eventuell unberechtigten Vorsteuerabzug zu versagen, müsste die Finanzverwaltung eine entsprechende Steuerfestsetzung erlassen, die dann auch zeitnah (gegebenenfalls im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes) gerichtlich überprüft werden könnte. Dieser Streit würde sich im Ergebnis nur auf den umstrittenen Teil beziehen, während der unstreitige Vorsteuerabzug davon nicht betroffen wäre.

60.

Erbringt der Steuerpflichtige aber dieselben Umsätze im grenzüberschreitenden Warenverkehr, dann sollen nach tschechischem Recht bloße Zweifel der Finanzverwaltung hinsichtlich einzelner Umsätze genügen, damit auch der unstreitige Vorsteuerüberschuss nicht ausgezahlt wird. Eine solche Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen ist mit dem Neutralitätsprinzip unvereinbar.

61.

Darüber hinaus muss das exportierende Unternehmen während der Untersuchung die Mehrwertsteuer auf seine Kosten vorfinanzieren, obwohl die Mehrwertsteuer für das Unternehmen keine Belastung sein soll. Insofern greift auch der zweite Aspekt des Neutralitätsgrundsatzes.

62.

Gerade eine solche Benachteiligung des grenzüberschreitenden Handels wirft unionsrechtlich schwere Bedenken auf.

2. Das Unternehmen als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates

63.

Zum anderen ist auch die Funktion des Unternehmens als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse (20) betroffen. Wenn das Ziel der Mehrwertsteuer die Belastung des Endverbrauchers ist und der Unternehmer – damit dieses Ziel erreicht wird – lediglich verpflichtet wird, die Mehrwertsteuer von seinem Vertragspartner einzusammeln und an den Steuergläubiger abzuführen, dann ist das Entstehen eines Vorsteuerüberschusses im Sinne von Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie eigentlich eine Ausnahme.

64.

Denn in einem solchen Fall sammelt der Unternehmer die Mehrwertsteuer nicht einfach ein und führt sie dann an den Staat ab, sondern er finanziert sie erst einmal selber vor. Die Vorfinanzierung einer Steuer, die den Unternehmer eigentlich nicht belasten soll, muss aber im Hinblick auf den Neutralitätsgrundsatz so gering wie möglich gehalten werden. Dies ist nicht der Fall, wenn Zweifel hinsichtlich einzelner Umsätze ausreichen, eine Vorfinanzierung unstreitiger Umsätze jahrelang bzw. für unbestimmte Zeit andauern zu lassen.

3. Die grundrechtlichen Bindungen des Steuergläubigers

65.

Schließlich gebieten die Grundrechte eine zeitnahe Auszahlung des unstreitigen Teils des Vorsteuerüberschusses. Ein Unternehmen bleibt, auch wenn es Mehrwertsteuer für den Staat einnimmt, ein Grundrechtsträger. Maßnahmen der Mehrwertsteuerfestsetzung sind Anwendung des Unionsrechts im Sinne von Art. 51 der Charta. Folglich müssen die Mitgliedstaaten die Unionsgrundrechte bei der Anwendung und Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie beachten.

66.

Ob man den Vorsteuerabzugsanspruch mit dem EGMR (21) als Eigentum (hier Art. 17 der Charta) ansieht oder ob die zeitliche Blockade des Vorsteuerüberschusses eher die Berufsausübung (Art. 15 der Charta) beziehungsweise die unternehmerische Freiheit (Art. 16 der

Charta) betrifft, kann dabei offenbleiben. In jedem Fall liegt ein Eingriff in die Grundrechte des Unternehmens vor, wenn dieses über mehrere Jahre zur Vorfinanzierung einer materiell fremden Steuer gezwungen ist. Ein solcher Eingriff kann zwar gerechtfertigt werden. Dies ist aber nur der Fall, wenn er verhältnismäßig ist.

4. Verhältnismäßigkeit im Rahmen einer effektiven Betrugsbekämpfung

67.

Dies ist hier aber nicht der Fall. Zwar haben die Mitgliedstaaten ein legitimes Interesse daran, geeignete Maßnahmen zum Schutz ihrer finanziellen Interessen zu ergreifen. Auch ist die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel, das von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird. (22)

68.

Die Mitgliedstaaten müssen sich jedoch solcher Mittel bedienen, die die Ziele und Grundsätze des Gemeinschaftsrechts wie das fundamentale Prinzip des Rechts auf Vorsteuerabzug möglichst wenig beeinträchtigen. (23) Diese Mittel dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer systematisch in Frage stellen. (24)

69.

Ich möchte darauf hinweisen, dass der Gerichtshof bereits betont hat, dass die generelle Prüfungsbedürftigkeit eines Steuerpflichtigen – insbesondere eines neuen Steuerpflichtigen – nicht dazu führen kann, den Vorsteuerüberschuss erst ein halbes Jahr später zu erstatten, wenn der Steuerpflichtige nicht die Möglichkeit hat, einen Steuerhinterziehungsverdacht auszuräumen. (25) Gleiches hat der Gerichtshof für die pauschale Verzögerung eines Teils des geltend gemachten Vorsteuerüberschusses von einem Monat auf ein Jahr entschieden. (26)

70.

Dies muss auch gelten, wenn lediglich im Raum steht, dass der Steuerpflichtige hätte wissen müssen, dass ein Dritter – mit dem er Geschäfte gemacht hat – in eine Steuerhinterziehung involviert ist, dieser Verdacht aber nur einen Teil der Umsätze und einen Teil des Vorsteuerabzugs betrifft. Denn die Blockade des gesamten geltend gemachten Vorsteuerüberschusses für einen unbestimmten Zeitraum ist unverhältnismäßig, wenn lediglich ein Teil der erklärten Umsätze und ein Teil des erklärten Vorsteuerabzugs einem Zweifel und daraufhin einer Überprüfung unterliegen.

71.

Besonders deutlich wird dies, wenn sich die Zweifel lediglich auf einen kleinen Bereich der wirtschaftlichen Aktivitäten eines Steuerpflichtigen beziehen (z. B. einer von tausend Umsätzen wurde gegenüber einem Leistungsempfänger erbracht, der ein Steuerhinterzieher war), während der überwiegende Teil der Aktivitäten unstreitig zutreffend erklärt wurde.

72.

Ein gleich geeignetes, aber milderes Mittel, um Steuerausfälle durch eine mögliche Beteiligung an der Steuerhinterziehung eines Dritten in Polen zu vermeiden, ist eine Steuerfestsetzung, die eine solche Beteiligung berücksichtigt und im Übrigen die unstreitigen Umsätze und den unstreitigen Vorsteuerabzug entsprechend festsetzt. Ein weiteres milderes und gleich geeignetes Mittel wäre eine vorläufige Festsetzung unter Stellung einer Sicherheit (z. B. einer Bankbürgschaft), die das

zu untersuchende und befürchtete Risiko eines Steuerausfalls (was sich aus einer eventuellen höheren Steuerschuld ergeben könnte) absichert, wie sie von AGROBET im Übrigen angeboten worden ist.

VI. Ergebnis

73.

Ich schlage dem Gerichtshof somit vor, die Frage des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) wie folgt zu beantworten:

Mit den Art. 167 und 168 der Richtlinie 2006/112/EG unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Neutralität ist es nicht vereinbar, die Festsetzung und Auszahlung des unstreitigen Teils des geltend gemachten Vorsteuerüberschusses für eine unbestimmte Zeit so lange hinauszuzögern, bis der streitige Teil des geltend gemachten Vorsteuerüberschusses hinreichend geprüft wurde.

(1) Originalsprache: Deutsch.

(2) ABl. 2006, L 347, S. 1.

(3) Urteile vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C?189/18, EU:C:2019:861, Rn. 35), vom 3. Oktober 2019, Altic (C?329/18, EU:C:2019:831, Rn. 30), und vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, Rn. 27 und 28), sowie vom 6. Dezember 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, Rn. 39 bis 40).

(4) Die Mehrwertsteuer soll als allgemeine Verbrauchsteuer die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers besteuern, die sich in seiner Aufwendung von Vermögen zur Verschaffung eines verbrauchbaren Vorteils (Lieferung oder Dienstleistung) zeigt – vgl. exemplarisch Urteile vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a. (C?283/06 und C?312/06, EU:C:2007:598, Rn. 37 – „Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält“), und vom 18. Dezember 1997, Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, Rn. 20 und 23).

(5) Urteil vom 18. Dezember 1997 (C?286/94, C?340/95, C?401/95 und C?47/96, EU:C:1997:623, Rn. 56).

(6) Urteil vom 28. Juli 2011 (C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 56).

(7) Urteil vom 18. Oktober 2012 (C?525/11, EU:C:2012:652, Rn. 38).

(8) Urteile vom 16. März 2017, Bimotor (C?211/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2017:221, Rn. 20), vom 18. Oktober 2012, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, Rn. 23), vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 40), und vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, Rn. 28), beide unter Zitierung des Urteils vom 21. Januar 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, Rn. 15).

(9) Urteile vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 42), vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, Rn. 31), und vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, Rn. 14). So ähnlich bereits schon der Gerichtshof im Urteil vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 und C?47/96, EU:C:1997:623, Rn. 47).

(10) Urteile vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 43), vom 12.

Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, Rn. 32), vom 30. September 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, Rn. 34), und vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(11) Urteil vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 44). Vgl. in diesem Sinne bereits Urteile vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 30), und vom 8. November 2001, Kommission/Niederlande (C?338/98, EU:C:2001:596, Rn. 71).

(12) So ausdrücklich Urteil vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 45).

(13) Urteile vom 16. März 2017, Bimotor (C?211/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2017:221, Rn. 33), vom 18. Oktober 2012, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, Rn. 24), vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 45), vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, Rn. 33 und 64), und vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, Rn. 17).

(14) Urteile vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 43), vom 30. September 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, Rn. 34), und vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(15) Urteile vom 6. Juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, Rn. 21), und vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, Rn. 53), ähnlich bereits Urteil vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, Rn. 27).

(16) Urteile vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, Rn. 30), vom 7. September 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20), und vom 11. Juni 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, Rn. 22).

(17) Urteile vom 13. März 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, Rn. 25), und vom 1. April 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, Rn. 39).

(18) Eine Ausnahme stellen die hier vorliegenden steuerfreien grenzüberschreitenden Lieferungen dar, die gemäß Art. 169 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Vorsteuerabzug berechtigen.

(19) Urteile vom 13. März 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41), vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, Rn. 51), vom 21. April 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, Rn. 57), und meine Schlussanträge in der Rechtssache Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, Nr. 25).

(20) So ausdrücklich Urteile vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21), und vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25).

(21) EGMR, Urteile vom 7. Juli 2011 – 39766/05, Rn. 32 ff. –, Serkov/Ukraine, und vom 22. Januar 2009 –, 3991/03, Rn. 57 – Bulves/Bulgaria.

(22) Urteil vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, Rn. 22), 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), vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C?255/02, EU:C:2006:121, Rn. 71), und vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 und C?47/96, EU:C:1997:623, Rn. 47).

(23) Urteile vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, Rn. 23), vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 52 und 53), und vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 und C?47/96, EU:C:1997:623, Rn. 46 und 47).

Explizit zur Verhältnismäßigkeit bei der Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfung Urteil vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 19 und 20).

(24) Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, Rn. 49), vom 27. September 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, Rn. 26), vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C?255/02, EU:C:2006:121, Rn. 92), und vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C?110/98 bis C?147/98, EU:C:2000:145, Rn. 52).

(25) Urteil vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, Rn. 24).

(26) Urteil vom 18. Oktober 2012, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, Rn. 33 ff.).