

Rechtssache C-48/20

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

28. Januar 2020

Vorlegendes Gericht:

Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht,
Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

15. November 2019

Kassationsbeschwerdeführerin:

UAB „P“

Kassationsbeschwerdegegner:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (Direktor der
Steuerkammer Białystok)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer, die, ohne geschuldet zu sein, in den Rechnungen ausgewiesen wurde, die der Steuerpflichtige im guten Glauben ausgestellt hat.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie, Art. 267 AEUV.

Vorlagefrage

Sind Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren der Anwendung einer nationalen Bestimmung wie Art. 108 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054 mit Änderungen) vom 11. März 2004 auf Rechnungen mit zu Unrecht ausgewiesener Mehrwertsteuer, die der Steuerpflichtige im guten Glauben ausgestellt hat, entgegenstehen, wenn

- die Handlung des Steuerpflichtigen keine Steuerhinterziehung darstellt, sondern auf einer falschen Auslegung der Rechtsvorschriften beruht, die die Parteien, die an dem Umsatz beteiligt waren, unter Zugrundlegung der Gesetzesauslegung, die die Steuerbehörden vertreten haben, und der allgemeinen diesbezüglichen Praxis zum Zeitpunkt der Tötigung des Umsatzes vorgenommen haben, wobei sie fälschlicherweise davon ausgingen, dass der Rechnungssteller eine Lieferung von Gegenständen vornimmt, während er in Wirklichkeit eine Finanzdienstleistung erbringt, die von der Mehrwertsteuer befreit ist, und

- der Empfänger der Rechnung mit der zu Unrecht ausgewiesenen Mehrwertsteuer ihre Erstattung fordern könnte, wenn der Umsatz durch einen Steuerpflichtigen, der tatsächlich eine Lieferung von Gegenständen an ihn vornimmt, ordnungsgemäß in Rechnung gestellt worden wäre?

Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts

Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) bestimmt, dass die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.

Angeführte nationale Vorschriften

Art. 108 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2016, Pos. 710 mit Änderungen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) vom 11. März 2004 bestimmt, dass, wenn eine juristische Person, eine Organisationseinheit ohne Rechtspersönlichkeit oder eine natürliche Person eine Rechnung ausstellt, in der sie den Steuerbetrag ausweist, sie verpflichtet ist, diesen zu bezahlen.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Mit Bescheid vom 27. Juni 2014 stellte der Leiter des Finanzamts die Mehrwertsteuerschuld der Gesellschaft UAB P. mit Sitz in Litauen (im Folgenden: Gesellschaft) für die Zeiträume März bis Dezember 2011, eine Überzahlung für die Zeiträume März bis Juni 2011 sowie die nach Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes zu entrichtende Steuer fest. Die Behörde bestritt das Recht der Gesellschaft auf Abzug der Vorsteuer aus den Rechnungen, die ihr von Tankstellenbetreibern für den Einkauf von Treibstoff ausgestellt worden waren. Darüber hinaus nahm die Steuerbehörde an, dass die Gesellschaft Rechnungen ausgestellt und in den Verkehr gebracht habe, in denen fiktive Verkäufe von Kraftstoff an litauische Unternehmen aufgeführt worden seien. Nach Ansicht der Behörde hat die Gesellschaft weder Kraftstoff erworben noch ihn geliefert. Ihre tatsächliche Tätigkeit habe vielmehr darin bestanden, den Erwerb von Dieseldieselkraftstoff durch litauische Unternehmen an Tankstellen mittels Tankkarten zu finanzieren (Kredit zu gewähren). Diese Umsätze stellten Finanzdienstleistungen dar, die nach dem Mehrwertsteuergesetz von der Steuer befreit seien.
- 2 Mit Bescheid vom 2. Oktober 2014 hob der Direktor der Finanzkammer den Bescheid der erstinstanzlichen Behörde wegen der Bestimmung des falschen Besteuerungsorts der durch die Gesellschaft getätigten Umsätze durch diese Behörde in vollem Umfang auf und stellte in der Sache eine Mehrwertsteuerschuld der Gesellschaft für die Zeiträume März bis Dezember 2011, eine Überzahlung für die Zeiträume März bis Juni 2011 sowie die nach Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes zu entrichtende Steuer fest. Nach Ansicht der Einspruchsbehörde hat die Gesellschaft im Inland weder Kraftstoff erworben noch geliefert. Der Kraftstoff sei von dem Tankstellenbetreiber unmittelbar an die litauischen Firmen geliefert worden, die mit der Karte bargeldlos an polnischen Tankstellen Kraftstoff getankt hätten. Die Gesellschaft sei nicht berechtigt gewesen, über den Kraftstoff wie eine Eigentümerin zu verfügen, ihre tatsächliche Tätigkeit habe vielmehr darin bestanden, den Erwerb von Dieseldieselkraftstoff an Tankstellen durch ihre Geschäftspartner unter Verwendung von Tankkarten zu finanzieren. Die Betankung mit Kraftstoff sei auf zweierlei Weise vonstattengegangen: unmittelbar durch die Gesellschaft auf der Grundlage von Verträgen mit den Tankstellenbetreibern oder mittelbar durch einen Handelsvertreter auf der Grundlage eines Handelsvertretervertrags über den Verkauf von Processing-Dienstleistungen. Die Aufgabe der Gesellschaft habe sich darauf beschränkt, Kunden (Käufer der Tankkarten) zu suchen, Tankkarten beim Handelsvertreter oder beim Tankstellenbetreiber zu bestellen und die Zahlungsmittel für den Kraftstoff zu sichern, den die Kunden getankt hätten. Im Gegenzug sei der Gesellschaft von den Verkäufern des Kraftstoffs bzw. dem Handelsvertreter eine Provision als Vergütung gewährt worden. Nach Ansicht der Einspruchsbehörde verpflichten die von der Gesellschaft ausgestellten Verkaufsrechnungen die Gesellschaft zur Zahlung der darin ausgewiesenen Steuer gemäß Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes.

- 3 Die Gesellschaft hat Klage gegen den Bescheid der Einspruchsbehörde erhoben. Der Wojewódzki sąd administracyjny (im Folgenden: Woiwodschaftsverwaltungsgericht) hat mit Urteil vom 7. April 2015 den Bescheid des Direktors der Finanzkammer aufgehoben.
- 4 Auf die Kassationsbeschwerde des Direktors der Finanzkammer hin hat der Naczelny Sąd Administracyjny (im Folgenden: Oberstes Verwaltungsgericht) mit Urteil vom 17. Februar 2017 das Urteil des erstinstanzlichen Gerichts vom 7. April 2015 aufgehoben und den Rechtsstreit zur erneuten Prüfung an das Woiwodschaftsverwaltungsgericht zurückverwiesen, das anschließend die Klage der Gesellschaft mit Urteil vom 19. Juli 2017 abgewiesen hat.
- 5 Das Woiwodschaftsverwaltungsgericht hat die Auffassung der Einspruchsbehörde insoweit geteilt, als diese angenommen hat, dass die von der Gesellschaft ausgestellten Verkaufsrechnungen zwar nicht die wirtschaftliche Realität der Umsätze widerspiegeln, so dass sie nicht in der Steuererklärung VAT-7 angegeben werden müssten, doch die Pflicht zur Zahlung der dort ausgewiesenen Steuer sich aus Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes ergebe. Die Gesellschaft habe durch die Ausstellung der beanstandeten Mehrwertsteuerrechnungen an litauische Wirtschaftsteilnehmer, die nicht die wirtschaftliche Realität der Umsätze widerspiegeln, eine Situation herbeigeführt, in der die Empfänger dieser Rechnungen die dort ausgewiesene Steuer als abzugsfähige Vorsteuer behandeln oder die Erstattung der Steuer fordern könnten. Die von der Gesellschaft ausgestellten Rechnungen hätten einen fiktiven Verkauf von Kraftstoff an litauische Unternehmen belegt, so dass Einbußen bei den öffentlich-rechtlichen Forderungen zu befürchten gewesen seien. Es könne daher nicht von einer Verletzung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer oder des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit die Rede sein.
- 6 Die Gesellschaft hat Rechtsmittel gegen dieses Urteil beim Obersten Verwaltungsgericht eingelegt, das das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht hat.

Begründung der Vorlage

- 7 Aus den Verfahrensakten geht unzweifelhaft hervor, dass die Gesellschaft – trotz gegenteiliger Überzeugung – nicht an einem Reihengeschäft beteiligt war, dessen Zweck die Lieferung von Kraftstoff an litauische Transportunternehmen war, sondern nur Finanzdienstleistungen an litauische Wirtschaftsteilnehmer erbracht hat, die nicht der Besteuerung im Inland unterliegen.
- 8 Diese Auffassung wird durch das Urteil des Gerichtshofs vom 15. Mai 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), bestätigt, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Bereitstellung von Tankkarten durch eine Muttergesellschaft für ihre Tochtergesellschaften, wodurch diese die Fahrzeuge,

die sie überführen, mit Kraftstoff betanken können, als von der Mehrwertsteuer befreite Gewährung eines Kredits im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden kann. Der Gerichtshof hat schon früher im Urteil vom 6. Februar 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), eine ähnliche Auffassung vertreten.

- 9 In dem Rechtsstreit gibt es keine Anhaltspunkte für Steuerhinterziehung oder -missbrauch. Die Einstufung der streitigen Umsätze als Reihengeschäft erfolgte aufgrund der bisher im Inland vorherrschenden Praxis der Anwendung der Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes, die sich von der Auffassung unterschied, die der Gerichtshofs in den o. g. Urteilen vertreten hat, und nach der diese Umsätze als Lieferung von Gegenständen eingestuft wurden und nicht als Erbringung von Dienstleistungen.
- 10 Nach dieser Praxis wurde angenommen, dass jeder Teilnehmer eines Reihengeschäfts von Kraftstofflieferungen eine entgeltliche Lieferung von Gegenständen vornimmt, obwohl die Gegenstände in Wirklichkeit nur einmal körperlich übergeben worden sind. Man ging auch davon aus, dass der Vermittler (der die Karte bereitstellte) eine Lieferung (einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz) von Gegenständen vorgenommen hat. Die Rechnungsstellung im vorliegenden Rechtsstreit spiegelte diese Praxis wider, indem sie wie folgt ablief:
 - die Tankstellenbetreiber stellten der Gesellschaft (die die Tankkarten bereitgestellt hat) den Kraftstoff in Rechnung, den sie an die Besitzer der Tankkarten (litauische Transportunternehmen) abgegeben haben,
 - die Gesellschaft sah sich als Beteiligte eines Reihengeschäfts (Ein- und Verkauf von Kraftstoff an litauische Transportunternehmen),
 - die litauischen Transportunternehmen erhielten von der Gesellschaft Rechnungen für den Kraftstoff mit ausgewiesener Mehrwertsteuer und konnten in Polen die Erstattung beantragen.
- 11 Dieses Besteuerungsschema haben auch die Steuerbehörden in den verbindlichen Auskünften anerkannt, die sie den Steuerpflichtigen erteilt haben.
- 12 Der vorliegende Rechtsstreit betrifft die Abrechnungen für Zeiträume im Jahr 2011, in denen die Steuerbehörden einheitlich die vorstehend dargelegte Art und Weise der Abrechnung vertreten haben. Die Gesellschaft hatte mithin allen Grund, der diesbezüglichen ständigen Auslegung der Vorschriften durch die Steuerbehörden zu vertrauen.
- 13 Ein anderes Abrechnungsschema derartiger Umsätze tauchte in der inländischen Praxis erst 2012 auf, als das Oberste Verwaltungsgericht im Urteil vom 14. August 2012 sich auf das Urteil des Gerichtshofs vom 6. Februar 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), gestützt und festgestellt hat, dass Umsätze unter der Verwendung von Tankkarten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Nach diesem Urteil ist die Praxis der Steuerbehörden nicht mehr einheitlich.

- 14 Es steht jedoch außer Zweifel, dass die Gesellschaft, die auf diesem Gebiet tätig ist, 2011 in gutem Glauben fehlerhafte Rechnungen mit ausgewiesener Mehrwertsteuer an die litauischen Geschäftspartner ausgestellt hat. Auf diese Weise wurden formell die Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes erfüllt, der der Umsetzung von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dient.
- 15 Das vorliegende Gericht beruft sich auf das Urteil des Gerichtshofs vom 11. April 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 24 bis 29), und kommt zu dem Schluss, dass, wenn der Rechnungssteller seinen guten Glauben nachweist, er zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer die Möglichkeit haben muss, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer nach dem Verfahren zu berichtigen, das der Mitgliedstaat dafür vorgesehen hat. Die polnischen Rechtsvorschriften sehen jedoch kein solches Verfahren der Berichtigung durch den Steuerpflichtigen vor, wenn gegen ihn bereits eine Steuerprüfung oder ein Steuerverfahren eingeleitet worden ist. Wie Art. 81b § 1 der Abgabenordnung (Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2019, Pos. 900 mit Änderungen) bestimmt, ruht das Recht zur Berichtigung der Steuererklärung für die Dauer des Steuerverfahrens bzw. der Steuerprüfung, insoweit es um Fragen geht, die von diesem Verfahren bzw. dieser Prüfung umfasst sind.
- 16 Im vorliegenden Rechtsstreit hatte die Gesellschaft folglich keine Möglichkeit, die den Transportunternehmen aus Litauen zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wobei dieser Umstand durch den Steuerbescheid sanktioniert wird, der in diesem Rechtsstreit erlassen wurde.
- 17 Die Steuerbehörde betont des Weiteren, dass der Rechnungssteller nicht rechtzeitig die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt habe, da er die fehlerhaften Rechnungen nicht berichtigt habe, so dass die litauischen Unternehmen die Erstattung dieser Steuer hätten beantragen können (gemäß der Regelungen in Art. 89 des Mehrwertsteuergesetzes, der der Umsetzung der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige dient). Die Gesellschaft macht jedoch zu Recht geltend, dass, wenn die Umsätze zwischen den Tankstellenbetreibern, der Gesellschaft und den litauischen Unternehmen ordnungsgemäß abgerechnet worden wären und die Gesellschaft sie als Erbringung von Dienstleistungen behandelt hätte, die litauischen Unternehmen statt der Rechnungen, die von der Gesellschaft für die Lieferung von Kraftstoff ausgestellt wurden und zu Unrecht die Mehrwertsteuer auswiesen, Rechnungen für die Lieferung von Kraftstoff durch die Tankstellenbetreiber an diese litauischen Unternehmen erhalten müssten. Diese Rechnungen müssten grundsätzlich ähnliche Beträge ausweisen wie die beanstandeten Rechnungen der Gesellschaft, die der Zahlungsverpflichtung zugrunde liegen, die gemäß Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes (Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie) auferlegt wurde; die Differenz würde nur die Gewinnspanne der Gesellschaft betreffen, die sie bei den streitigen Umsätzen

erwirtschaftet hat. Diese (von den Tankstellenbetreibern ausgestellten) Rechnungen würden die litauischen Unternehmen ebenfalls dazu berechtigen, die Erstattung der dort ausgewiesenen Steuer zu fordern.

- 18 Daraus folgt, dass – trotz der fehlerhaften Rechnungsstellung durch die Gesellschaft an die litauischen Unternehmen für die Lieferungen des Kraftstoffs – die ordnungsgemäße Abrechnung dieser Lieferungen durch die Tankstellenbetreiber die litauischen Abnehmer des Kraftstoffs ebenfalls dazu berechtigen würde, die Erstattung der Steuer zu fordern. Die Anwendung von Art. 108 des Mehrwertsteuergesetzes auf die deswegen beanstandeten Rechnungen bei gleichzeitiger Besteuerung der Kraftstofflieferungen, die die Tankstellenbetreiber an die litauische Unternehmen vorgenommen haben, führt indes zu einer doppelten Erhebung der Mehrwertsteuer auf denselben Umsatz (zum einen auf der Stufe des Umsatzes zwischen den Tankstellenbetreibern und den litauische Unternehmen, zum anderen gemäß Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes bei der Gesellschaft).
- 19 Es bestehen daher begründete Zweifel, ob in einer Situation wie der im vorliegenden Rechtsstreit die Steuerbehörden eine Norm wie Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes (Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie) – unter Beachtung der Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit – anwenden können, die der Gesellschaft die Berichtigung der fehlerhaft ausgestellten Rechnungen verwehrt.
- 20 Im Urteil vom 11. April 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), hat der Gerichtshof festgestellt, dass ein Steuerpflichtiger sich auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in seiner durch die Rechtsprechung zu Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie konkretisierten Form berufen kann, um einer nationalen Regelung entgegenzutreten, die die Erstattung der fälschlicherweise in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer von der Berichtigung der fehlerhaften Rechnung abhängig macht, obwohl das Recht auf Abzug dieser Steuer endgültig versagt wurde und dies zur Folge hat, dass die im nationalen Recht vorgesehene Berichtigungsregelung nicht mehr anwendbar ist.
- 21 Im Urteil vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht der Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die den Abzug der auf fiktive Umsätze entfallenden Mehrwertsteuer ausschließt und zugleich die Personen, die die Mehrwertsteuer auf einer Rechnung ausweisen, verpflichtet, diese Steuer auch für fiktive Umsätze zu entrichten, sofern das nationale Recht erlaubt, die sich aus dieser Verpflichtung ergebende Steuerschuld zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist oder die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt, was vom vorliegenden Gericht zu prüfen ist.

- 22 Im vorliegenden Rechtsstreit wurden keine Feststellungen zu der Frage getroffen, ob die litauischen Unternehmen sich um die Erstattung der Steuer aus diesen Rechnungen bemüht haben und was das Ergebnis dieser etwaigen Bemühungen war. Wie jedoch bereits ausgeführt wurde, weckt die Versagung der Berichtigung der beanstandeten Rechnungen durch die Gesellschaft bei gleichzeitiger Berechtigung der litauischen Unternehmen, die Erstattung der Steuer auf den in Polen erworbenen Kraftstoff zu fordern, und zwar sowohl im Fall der fehlerhaften als auch der ordnungsgemäßen Inrechnungstellung der zu prüfenden Umsätze, begründete Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Anwendung einer Norm wie Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes auf die in den Rechnungen der Gesellschaft fehlerhaft ausgewiesene Mehrwertsteuer.

ARBEITSDOKUMENT