

**Rechtssache C-270/24**

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

**Eingangsdatum:**

17. April 2024

**Vorlegendes Gericht:**

Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtisches Stuhlgericht, Ungarn)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

3. April 2024

**Klägerin:**

Granulines Invest Kft.

**Beklagte:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága  
(Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung,  
Ungarn)

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Rechtsstreit zwischen der Granulines Invest Kft. und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) über das Recht auf Vorsteuerabzug aus einer Rechnung über den Kauf von Maschinen.

**Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage**

Auslegung der Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a und Art. 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit sowie mit Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta).

Rechtsgrundlage: Art. 267 AEUV.

## Vorlagefragen

1. Ist mit Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a und Art. 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) und dem Recht auf ein faires Verfahren, das in Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannt ist, in Verbindung mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, der Verhältnismäßigkeit, der Effektivität und der Rechtssicherheit eine Praxis der Steuerbehörde vereinbar, bei der dem Steuerpflichtigen, obwohl die Lieferung von Gegenständen tatsächlich stattgefunden hat und eine Rechnung und andere Buchungsbelege vorhanden sind, das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer mit der Begründung verweigert wird, die Rechnung sei fiktiv, weil die darin angegebenen wirtschaftlichen Vorgänge nicht tatsächlich erfolgt und die Umsätze folglich nicht zwischen den in der Rechnung aufgeführten Parteien getätigt worden seien, weil

- a) der Steuerpflichtige alle Fragen mit den Herstellern ausgehandelt habe, und der im Inland ansässige Rechnungsaussteller erst, nachdem sich der Steuerpflichtige aus dem Verkauf zurückgezogen habe, tätig geworden sei, um die Voraussetzungen für den Kredit zu erfüllen,
- b) die Maschinen direkt vom Hersteller in die Niederlassung des Steuerpflichtigen geliefert worden seien,
- c) das auf der Rechnung angegebene Durchführungsdatum falsch sei,
- d) der auf der Rechnung angegebene Preis überhöht sei,
- e) der Rechnungsaussteller seine Pflicht zur Mehrwertsteuerzahlung nur teilweise und verspätet erfüllt habe?

2. Ist Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er es der nationalen Steuerbehörde verwehrt, das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer allein aus dem Grund zu versagen, dass die vom Steuerpflichtigen vorgewiesene Rechnung nicht die Voraussetzungen des Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Richtlinie erfülle, wenn die Behörde über alle erforderlichen Unterlagen und Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die gesetzlich vorgeschriebenen materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts erfüllt sind?

- a) Falls Frage 2 bejaht wird: Ist in einem solchen Fall die Aufforderung des Steuerpflichtigen, die Rechnung zu berichtigen, eine Voraussetzung für die Erstattung der Mehrwertsteuer?
- b) Falls Frage 2 verneint wird: Ist es unter Berücksichtigung der Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit in einem solchen Fall verhältnismäßig, gegen den Steuerpflichtigen ein Steuerbußgeld in Höhe von 200 % zu verhängen, wenn dieser Betrag der Geldstrafe entspricht, die im Fall der

Verschleierung von Einnahmen oder der Fälschung und Vernichtung von Nachweisen, Buchungsbelegen und Aufzeichnungen verhängt werden kann?

3. Ist mit den genannten Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, dem in Art. 47 der Charta anerkannten Recht auf ein faires Verfahren und den Grundsätzen der Effektivität, der Verhältnismäßigkeit und der Steuerneutralität eine Praxis der Steuerbehörde vereinbar, bei der die Behörde dem Steuerpflichtigen, obwohl der in der Rechnung angegebene wirtschaftliche Vorgang tatsächlich stattgefunden hat, das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer mit der Begründung verweigert, dass die Rechnung – aus den in Frage 1 genannten und von der Steuerbehörde als objektiv angesehenen Gründen – fiktiv sei, und automatisch und ohne Prüfung anderer Umstände zu dem Ergebnis kommt, dass das Verhalten des Steuerpflichtigen den Voraussetzungen für eine legitime Ausübung des Rechts zuwiderlaufe, und aufgrund dieses Verhaltens und ohne ausdrückliche Prüfung der sich auf die Kenntnis beziehenden Sachlage davon ausgeht, dass der Steuerpflichtige durch die in der Rechnung angegebenen Scheingeschäfte die Steuerzahlung vorsätzlich umgangen habe?

### **Angeführte Vorschriften des Unionsrechts**

Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Art. 47.

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 9 Abs. 1, Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a, Art. 219, Art. 220, Art. 226 Abs. 6 und 7 und Art. 273.

Urteil des Gerichtshofs vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Urteil des Gerichtshofs vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446).

Urteil des Gerichtshofs vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373).

Beschluss des Gerichtshofs vom 16. Mai 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Beschluss des Gerichtshofs vom 3. September 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

Beschluss des Gerichtshofs vom 3. September 2020, Vikingo Fövállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).

## **Angeführte nationale Vorschriften**

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung), § 1 Abs. 7, § 2 Abs. 1, § 97 Abs. 4 und 6 sowie § 170 Abs. 1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die Mehrwertsteuer), § 119 Abs. 1, § 120 Buchst. a und § 127 Abs. 1 Buchst. a.

Gutachten 5/2016 vom 26. November 2016 der Kammer für Verwaltungs- und Sozialrecht der Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn).

## **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens**

- 1 Die Klägerin ist eine Handelsgesellschaft, die im Bereich der Abfallwirtschaft tätig ist. Zur Durchführung ihrer Tätigkeit bestellte sie eine Schredderanlage aus Deutschland. Für den Kauf der Maschine nahm sie ein zinsloses Darlehen im Rahmen eines Kreditprogramms auf, mit dem nur im Inland erworbene Maschinen finanziert werden konnten. Die Klägerin zog sich aus dem Kauf zurück, um das Darlehen zu beantragen, und führte den Kauf über einen Wiederverkäufer durch.
- 2 Der Wiederverkäufer lieferte der Klägerin eine Schredder- und eine Trennanlage aus Deutschland bzw. aus der Slowakei. Der Bruttokaufpreis für die Maschinen betrug 14 516 100 HUF (circa 37 000 Euro). Für den Kauf der Maschinen nahm die Klägerin ein Darlehen in Höhe von 12 461 100 HUF (circa 31 600 Euro) auf, das teilweise durch ein Pfandrecht an den genannten Maschinen gesichert war.
- 3 Auf der Grundlage dieses Vertrags erhielt die Klägerin vom Wiederverkäufer (im Folgenden: Rechnungsaussteller) eine Rechnung, in der für die Schredder- und die Trennanlage der 16. November 2016 als Datum der Ausstellung und Durchführung angegeben ist. Die Klägerin bezahlte den Rechnungsbetrag in zwei Raten am 16. November und am 1. Dezember 2016 und beantragte im November 2016 die Erstattung der in der Rechnung enthaltenen Mehrwertsteuer (insgesamt 3 086 100 HUF, circa 7 800 Euro).
- 4 Die Steuerbehörde nahm eine Prüfung bei der Klägerin und beim Rechnungsaussteller vor, holte Informationen bei der deutschen Steuerbehörde ein und stellte anschließend fest, dass die Klägerin kein Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer habe, und verhängte gegen sie eine Geldstrafe.
- 5 Die Steuerbehörde geht davon aus, dass die Klägerin den Rechnungsaussteller unrechtmäßig in die Vertriebskette einbezogen habe, dass das in der Rechnung angegebene Durchführungsdatum falsch sei und dass der Preis der Maschinen überhöht sei. Nach Auffassung der Steuerbehörde stellt dieses Vorgehen einen Rechtsmissbrauch und folglich eine Steuerhinterziehung dar, da mit dem

Vorgehen darauf abgezielt worden sei, der Klägerin die Beantragung der Steuererstattung zu ermöglichen, und der Rechnungsaussteller seine Pflicht zur Mehrwertsteuerzahlung nur teilweise erfüllt habe.

- 6 Die Klägerin focht den Bescheid, mit dem die Geldstrafe verhängt wurde, vor Gericht an. Das Gericht erster Instanz (das vorlegende Gericht) änderte den Bescheid der Steuerbehörde und hob die gegen die Klägerin verhängte Geldstrafe auf.
- 7 In zweiter Instanz hob die Kúria das Urteil des Gerichts erster Instanz auf und wies es an, ein neues Verfahren durchzuführen und eine neue Entscheidung zu erlassen.
- 8 In dem wiederholten Verfahren räumte die Klägerin einen Fehler in der Rechnung bei der Angabe des Durchführungsdatums ein und hielt ihr früheres Vorbringen aufrecht. Im Rahmen dieses Verfahrens legt das erstinstanzliche Gericht dem Gerichtshof Fragen zur Vorabentscheidung vor.

#### **Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens**

- 9 Im Verfahren macht die **Klägerin** geltend, die Beklagte habe den Sachverhalt nicht überprüft, da sie die Umstände, die für die Klägerin sprächen, nicht berücksichtigt und ihre Schlüsse aus unerheblichen Elementen gezogen habe. Insbesondere habe die Beklagte nicht nachgewiesen, dass die Klägerin die Maschinen direkt vom deutschen Verkäufer erworben habe.
- 10 Die Klägerin habe keinen Steuervorteil erzielt und keine Steuervermeidung begangen. Sie habe sich gezwungen gesehen, die ausgewählten Maschinen von einem Wiederverkäufer zu kaufen, da es in Ungarn keinen Vertriebshändler gebe. Der Rechnungsaussteller habe die Maschinen an die Klägerin zu einem auf dem nationalen Markt angemessenen Preis verkauft und die Umsatzsteuer in voller Höhe erklärt.
- 11 Die Rechnung sei echt, und aus der Angabe eines falschen Durchführungsdatums könne nicht das Bestehen einer Steuerschuld abgeleitet werden. Die Steuerbehörde habe auf der Grundlage der objektiven Sachlage nachzuweisen, dass es Hauptziel der in Rede stehenden Rechtsgeschäfte gewesen sei, einen Steuervorteil zu erlangen, was in der vorliegenden Rechtssache nicht der Fall sei.
- 12 Die **Beklagte** führt – u. a. auf der Grundlage der Angabe eines falschen Durchführungsdatums auf der Rechnung – aus, die Klägerin habe mit dem Rechtsgeschäft eine Steuervermeidung begangen, da der auf der Rechnung angegebene wirtschaftliche Vorgang zwischen den Parteien tatsächlich nicht stattgefunden habe. Ziel der auf der Rechnung angegebenen Scheingeschäfte sei es gewesen, durch Umgehung der Anwendung der Steuervorschriften einen rechtswidrigen Steuervorteil zu erzielen, und der Rechnungsaussteller habe

wissentlich und vorsätzlich eine Steuervermeidung begangen, über die die Klägerin in Kenntnis gewesen sei.

- 13 Das Rechtsgeschäft habe zwei Zielen gedient: zum einen dem Ziel, dass die Klägerin die Maschinen auf dem nationalen Markt erwerben und das Darlehen aufnehmen könne, und zum anderen dem Ziel, dass sie die Steuererstattung beantragen könne. Außerdem habe der Rechnungsaussteller seine Pflicht zur Steuerzahlung nur teilweise erfüllt. Folglich könne die Klägerin keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug geltend machen.

### **Zusammenfassung der Entscheidungen der Gerichte erster und zweiter Instanz**

- 14 Das **Gericht erster Instanz** entschied unter Verweis auf den Beschluss des Gerichtshofs vom 3. September 2020, Vikingo Fövállalkozó (C-610/19), dass die Steuerbehörde der Klägerin das Recht auf Vorsteuerabzug auf der Grundlage von Umständen verweigert hat, die für sich genommen nicht als objektive Umstände, mit denen die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug gegenüber dem Steuerpflichtigen begründet werden kann, anzusehen sind. Im vorliegenden Fall sind die tatbestandlichen Voraussetzungen der Steuervermeidung nicht erfüllt, und es konnte auch nicht die Absicht der Verringerung der Steuerlast nachgewiesen werden.
- 15 Gemäß dem Urteil des Gerichtshofs vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02), ist die von der Klägerin und dem Rechnungsaussteller geschaffene Vertragsgestaltung nicht rechtswidrig und zielte auch nicht darauf ab, einen Steuervorteil zu erlangen.
- 16 Nach Ansicht des Gerichts erster Instanz wurde das Rechtsgeschäft vertragsgemäß durchgeführt, und aus diesem Grund sind die in der Rechnung angegebenen Durchführungsdaten, da auch kein Kausalzusammenhang vorliegt, nicht geeignet, um eine Steuervermeidung zu begründen. Die in der Rechnung angegebenen Preise sind nicht überhöht, da die Parteien im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten den Preis frei vereinbaren und die Steuerpflicht auf dieser Grundlage zu erfüllen ist.
- 17 Die **Kúria** stellte fest, dass das erstinstanzliche Urteil einen Begründungsmangel aufweise, da das Gericht erster Instanz den Sachverhalt nicht in seiner Gesamtheit beurteilt habe. Nach Auffassung der Kúria steht die Verpflichtung zur Rechnungsstellung in Zusammenhang mit der Durchführung des Rechtsgeschäfts und nicht mit der dem Erwerber des Gegenstands obliegenden Zahlungspflicht. Das Gericht erster Instanz hätte erläutern müssen, warum das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt werden könne, bevor das Rechtsgeschäft tatsächlich durchgeführt worden sei.

### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 18 Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts sind die Vorlagefragen entscheidungserheblich, und die korrekte Anwendung des in der vorliegenden Rechtssache unmittelbar anwendbaren Unionsrechts ist unter Berücksichtigung der nationalen Rechtsprechung nicht so offensichtlich, dass jeder vernünftige Zweifel ausgeschlossen werden kann.
- 19 Das vorliegende Gericht hat auf der Grundlage des Beschlusses des Gerichtshofs vom 3. September 2020, Vikingo Fövállalkozó (C-610/19), der mit der vorliegenden Rechtssache in Zusammenhang steht, geprüft, ob die von der Steuerbehörde in ihrem Bescheid angeführten und von der Klägerin infrage gestellten Umstände als objektiv und folglich relevant anzusehen sind und ob die Steuerbehörde die durch die Rechtsvorschriften auferlegte Beweislast angemessen erfüllt hat.
- 20 Außerdem hat das vorliegende Gericht gemäß dem von der Kúria in zweiter Instanz erlassenen Urteil sämtliche Sachverhaltselemente zu prüfen, die mit dem in der Rechnung angegebenen wirtschaftlichen Vorgang in Verbindung stehen. Nach diesem Urteil hat das vorliegende Gericht auch Umstände heranzuziehen, die es im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht für relevant gehalten hat.
- 21 Da selbst hinsichtlich der grundlegendsten Fragen Differenzen zwischen den nationalen Gerichten bestehen, die zwangsläufig zu abweichenden Ausrichtungen und Ansätzen bei der Ausübung der gerichtlichen Kontrolle führen, hat dies erhebliche Auswirkungen auf das Recht der Parteien auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht sowie den Vorrang des Unionsrechts und die Rechtssicherheit.

#### ***Zur ersten Vorlagefrage***

- 22 Das vorliegende Gericht hat Zweifel, ob der Unionsgesetzgeber mit der Mehrwertsteuerrichtlinie das Ziel verfolgt, das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug auch dann auszuschließen, wenn die Durchführung der in der Rechnung angegebenen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgewiesen und anerkannt worden ist, und ob der Umstand, dass die Unternehmen, die in einer früheren Stufe als die Klägerin beteiligt waren, die Mehrwertsteuer und weitere Steuern zwar erklärt, jedoch nur teilweise oder verspätet bei der Steuerverwaltung eingezahlt haben, während die Klägerin ihr Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer ausgeübt hat, einen rechtswidrigen Steuervorteil darstellt.
- 23 Zu diesem Zweck ist zu prüfen, ob die angeführten Umstände als objektive Umstände im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs angesehen werden können.
- 24 Das vorliegende Gericht hat Zweifel, ob es als objektiver Grund für die Verweigerung des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer angesehen werden

kann, wenn in einem Vertrag über die Lieferung von Gegenständen die Parteien geändert werden oder der Ort für die Lieferung der Gegenstände gemäß der im internationalen Handel gängigen Praxis festgesetzt wird.

- 25 Außerdem vertritt das vorliegende Gericht anders als die Kúria den Standpunkt, dass der Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer nicht in der formalen Richtigkeit der Rechnung, sondern im wirtschaftlichen Ergebnis begründet ist und dass die Festsetzung des Preises in den Bereich der Vertragsfreiheit der Parteien fällt. Die Kúria hingegen verlangt insoweit eine Prüfung und eine Begründung, die über das dargestellte Kriterium hinausgehen.

***Zur zweiten Vorlagefrage***

- 26 Im Rahmen des Verfahrens ist das vorliegende Gericht zu dem Schluss gelangt, dass das Rechtsgeschäft in Übereinstimmung mit den Vertragsbestimmungen erfolgt ist und dass der Fehler in der Rechnung folglich kein Grund für die Verweigerung der Mehrwertsteuererstattung sein kann.
- 27 Gemäß der Entscheidung der Kúria hingegen ist zu prüfen, wie das Recht auf Mehrwertsteuererstattung auf der Grundlage der Rechnung vor der tatsächlichen Durchführung, d. h. im November 2016, ausgeübt werden konnte.
- 28 Das vorliegende Gericht hält es für erforderlich, Fragen zum formalen Fehler in der Rechnung, zu seinen Auswirkungen auf das Recht der Klägerin auf Erstattung der Mehrwertsteuer, zur Möglichkeit einer Heilung und zur einhergehenden Sanktion vorzulegen, da die Kúria die Wiederholung des Verfahrens angeordnet hat.

***Zur dritten Vorlagefrage***

- 29 Mit der dritten Vorlagefrage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob es mit den Vorschriften und den Grundsätzen des Unionsrechts vereinbar ist, wenn im Rahmen des Verfahrens der Steuerbehörde die Prüfung hauptsächlich zum Gegenstand hat, alle Elemente der zwischen den Parteien bestehenden Kette nachzuverfolgen, und wenn die Steuerbehörde die unrechtmäßige Ausübung eines Rechts und die Begehung einer Steuervermeidung auf der Grundlage von Umständen feststellt, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht als Begründung für die Verweigerung des Vorsteuerabzugs mit der entsprechenden Verweigerung des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer dienen können.
- 30 Die Steuerbehörde nennt nicht die Vorschrift, die die Parteien ihrer Meinung nach zu umgehen beabsichtigten. Im vorliegenden Fall vertritt das vorliegende Gericht den Standpunkt, dass die Ausübung des Rechts auf Mehrwertsteuererstattung nicht von sich aus eine Steuerhinterziehung darstellt, und zwar auch dann nicht, wenn der Rechnungsaussteller die Steuer nicht vollständig zahlt. Es ist daher zusätzlich zu prüfen, ob die Klägerin diesen Umstand kannte oder hätte kennen müssen.

- 31 Da die Steuerbehörde hinsichtlich der Frage, ob die Beteiligung des anderen Unternehmens gerechtfertigt ist oder nicht, keinen objektiven Umstand geltend macht, der vom Gerichtshof als maßgeblich angesehen wird, vertritt das vorliegende Gericht die Ansicht, dass das Vorgehen der Steuerbehörde unter Berücksichtigung der Grundsätze der Steuerneutralität und der Effektivität gegen das Unionsrecht verstößt.
- 32 Es bestehen somit Zweifel, ob das Vorgehen der Beklagten mit dem Unionsrecht vereinbar ist, da die Beklagte die Prüfung der Kenntnis des Steuerpflichtigen (d. h. der Frage, ob der Steuerpflichtige die Rechtswidrigkeit kannte oder hätte kennen müssen) unterlassen hat und dadurch die Befreiung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von der Mehrwertsteuer von allein und automatisch – ohne Prüfung der Sorgfaltspflicht – zur Feststellung einer Vermeidung der steuerrechtlichen Vorschriften führt. Dies hat die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug zur Folge. Werden die vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446), genannten subjektiven Elemente (tatsächliche Kenntnis oder Kenntnis, die bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt zwangsläufig hätte erlangt werden müssen) nicht geprüft, führt dies folglich dazu, dass das in den Art. 168 und 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie und in den Urteilen des Gerichtshofs anerkannte Recht auf Vorsteuerabzug bedeutungslos wird.

ARBEITSDOKUMENT