

Rechtssache C-276/24**Vorabentscheidungsersuchen****Eingangsdatum:**

19. April 2024

Vorlegendes Gericht:

Nejvyšší správní soud (Tschechische Republik)

Datum des Vorlagebeschlusses:

10. April 2024

Klägerin:

KONREO v. o. s., Insolvenzverwalter der FAU s.r.o.

Beklagte:

Odvolací finanční ředitelství

BESCHLUSS

Der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) hat ... [nicht übersetzt] in der Rechtssache der Klägerin: KONREO v. o. s., ... [nicht übersetzt] Insolvenzverwalter der FAU s. r. o., ... [nicht übersetzt] gegen die Beklagte: Odvolací finanční ředitelství (Einspruchsfinaledirektion), ... [nicht übersetzt] betreffend die Klage gegen die Entscheidung der Beklagten vom 26. Mai 2020, ... [nicht übersetzt] im Verfahren über die Kassationsbeschwerde der Beklagten gegen das Urteil des Krajský soud v Brně (Regionalgericht Brünn) vom 10. Februar 2023, AZ 29 Af 48/2020-276,

wie folgt entschieden:

... [nicht übersetzt] Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird die **folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:**

Steht Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit einer nationalen Praxis entgegen, nach der der Empfänger einer steuerpflichtigen Leistung für die vom Lieferer dieser Leistung geschuldete Mehrwertsteuer in Anspruch genommen werden kann,

obwohl dem Empfänger dieser steuerpflichtigen Leistung wegen seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung das Recht auf Vorsteuerabzug bereits versagt wurde?

... [nicht übersetzt]

G r ü n d e:

1. Sachverhalt

- 1 Die Klägerin ist Insolvenzverwalter der insolventen tschechischen Gesellschaft FAU s.r.o. (im Folgenden: FAU). Alle im Folgenden beschriebenen Sachverhalte und Entscheidungen beziehen sich auf die Steuerzeiträume Mai bis Oktober 2013. FAU bezog Kraftstoff von dem tschechischen Unternehmen VERAMI International Company s.r.o. (im Folgenden: VERAMI). Beide Gesellschaften unterlagen der Mehrwertsteuer. Die Finanzverwaltung der Tschechischen Republik führte bei beiden Gesellschaften Steuerprüfungen durch. Sie stellte fest, dass die Handelskette, an der VERAMI und FAU beteiligt waren, von Steuerhinterziehung betroffen sei. Die Steuerausfälle betrafen Subjekte, die in der Kette vor VERAMI und FAU lagen und die nicht die direkten Kraftstofflieferanten von VERAMI waren. Angesichts der festgestellten nicht gewöhnlichen Umstände der Transaktionen hätten die beiden betroffenen Unternehmen jedoch wissen können, dass die Handelsgeschäfte von Steuerhinterziehung betroffen waren. Sie ergriffen dennoch keine Maßnahmen, um eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zu verhindern.
- 2 In Anbetracht des Ergebnisses der Steuerprüfung erließ die Finanzverwaltung am 5. Januar 2015 und am 2. Februar 2015 Nachzahlungsbescheide gegen VERAMI. Sie erhob die Mehrwertsteuer von VERAMI und versagte ihr das Recht auf Vorsteuerabzug für den Kauf von den von ihr sodann weiter an FAU gelieferten Kraftstoff. Der Krajský soud v Brně (Regionalgericht Brno [Brünn]) stellte mit Beschluss vom 27. Februar 2015 die Insolvenz der Gesellschaft VERAMI fest und eröffnete das Insolvenzverfahren. Das Insolvenzverfahren ist noch nicht abgeschlossen.
- 3 Am 14. Dezember 2016 stellte der Krajský soud v Ostravě (Regionalgericht Ostrava) die Insolvenz der Gesellschaft FAU fest und eröffnete das Insolvenzverfahren. Auch dieses Insolvenzverfahren ist noch nicht abgeschlossen. In der Folge erhob die Finanzverwaltung am 7. Februar 2017 auch von FAU die Mehrwertsteuer und versagte ihr das Recht auf Vorsteuerabzug. Der Einspruch von FAU gegen die Nachzahlungsbescheide wurde von der Einspruchsfinanzdirektion mit Entscheidung vom 25. September 2017 abgewiesen. Die Klage gegen diese Entscheidung wurde vom Krajský soud v Brně (Regionalgericht Brno) mit Urteil vom 1. Juli 2022 abgewiesen. Das Kassationsbeschwerdeverfahren der Klägerin gegen dieses Urteil ist unter dem AZ 6 Afs 255/2022 beim Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) (im Folgenden: Nejvyšší správní soud) anhängig. Die Gesellschaft FAU hat die

festgesetzte Steuer nicht gezahlt, und die Finanzverwaltung hat ihre Forderung im Insolvenzverfahren angemeldet.

- 4 Noch bevor die Finanzverwaltung FAU durch Versagung des Vorsteuerabzugs zur Steuer veranlagte, nahm sie diese Gesellschaft als Garant [im Folgenden: Haftpflichtiger] für die Zahlung der von VERAMI nicht an die öffentliche Hand abgeführten Mehrwertsteuer in Anspruch. Dies geschah durch sechs Aufforderungsschreiben vom 22. April 2015 und 7. August 2015 betreffend die Inanspruchnahme als Haftpflichtiger. FAU legte gegen diese Inanspruchnahme jeweils Einspruch ein, der erstmals mit Entscheidung der Beklagten vom 22. September 2016 zurückgewiesen wurde. Diese Entscheidungen der Beklagten wurden vom Krajský soud v Brně (Regionalgericht Brno) mit Urteil vom 9. Mai 2019 aufgehoben, da die Beklagte die Voraussetzungen für die Anwendung der Inanspruchnahme für die nicht gezahlte Steuer des Lieferers nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (im Folgenden: Gerichtshof) und des Nejvyšší správní soud ausgelegt habe. Die Rechtssachen wurden zur weiteren Behandlung an die Beklagte zurückverwiesen. Nachfolgend hat die Beklagte mit Entscheidungen vom 26. Mai 2020 die Einsprüche erneut abgewiesen. Diese zweiten Entscheidungen der Beklagten sind Gegenstand der Prüfung in der vorliegenden Rechtssache.
- 5 Für die gerichtliche Überprüfung einer Verwaltungsentscheidung ist die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Verwaltungsentscheidung maßgeblich (§ 75 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 150/2002 Sb., Verwaltungsgerichtsordnung [Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní] ... [nicht übersetzt]). Dieser Zeitpunkt ist der 26. Mai 2020. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass zu diesem Zeitpunkt sowohl VERAMI als auch FAU (aufgrund der Versagung des Vorsteuerabzugs) wirksam zur Mehrwertsteuer veranlagt wurden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Klägerin gegen die Steuerveranlagung von FAU geklagt und anschließend Kassationsbeschwerde eingelegt hat. Zum maßgeblichen Zeitpunkt lag eine bestandskräftige Entscheidung zur Steuerveranlagung gegenüber FAU vor. Zu dem Zeitpunkt, als die Beklagte zum zweiten Mal über die Einsprüche gegen [die Aufforderungsschreiben betreffend] die Inanspruchnahme entschied, mit denen FAU zur Zahlung der von VERAMI nicht gezahlten Steuern aufgefordert worden war, lag eine bestandskräftige Entscheidung der Finanzverwaltung vor, durch die FAU das Recht auf Vorsteuerabzug für dieselben Transaktionen versagt wurde. FAU wurde also aufgefordert, die Steuer für VERAMI an die öffentliche Hand abzuführen, die sie an diese Gesellschaft bereits bei der Begleichung der Rechnungen gezahlt hatte. Die Steuer, für die FAU haftet, wurde in Rechnungen ausgewiesen, die VERAMI (als Lieferer) FAU (als Abnehmer) ausgestellt hatte. FAU zahlte die in den Rechnungen angegebenen Beträge an ihren Lieferer VERAMI. FAU wurde dabei das Recht auf Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen mit der Begründung versagt, dass in der Handelskette eine Mehrwertsteuerhinterziehung vorliege.
- 6 Der Krajský soud v Brně (Regionalgericht Brno) hob die Entscheidung der Beklagten vom 26. Mai 2020 auf und verwies die Sache zur erneuten Behandlung

zurück. Er begründete dies mit der Unverhältnismäßigkeit des Verfahrens der Finanzverwaltung bei der Entscheidung über die Anwendung der Inanspruchnahme als Haftpflichtiger. Es handele sich nämlich im Wesentlichen um eine Doppelbesteuerung einer identischen Transaktion. Werde FAU als Haftpflichtiger in Anspruch genommen, verdoppele dies faktisch die eigene Steuerschuld von FAU, die auf der Versagung des Vorsteuerabzugsrechts beruhe. Mit der Inanspruchnahme als Haftpflichtiger solle jedoch sichergestellt werden, dass die öffentliche Hand nicht geschädigt werde, und nicht, dass der Steuerzahler bestraft werde.

- 7 Die Beklagte legte gegen das Urteil des Regionalgerichts Kassationsbeschwerde ein. Sie wendet ein, dass der Mechanismus des Vorsteuerabzugs der Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität diene. Dieser Grundsatz könne jedoch nicht von demjenigen geltend gemacht werden, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt habe. In diesen Fällen sei die Finanzverwaltung verpflichtet, den geltend gemachten Vorsteuerabzug zu versagen. Die Versagung des Vorsteuerabzugs diene nicht der Erhebung einer fehlenden Steuer, sondern schütze Sinn und Zweck der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Die Finanzverwaltung sei berechtigt, allen Gliedern der Handelskette das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn diese gewusst hätten oder hätten wissen können, dass sie von einer Steuerhinterziehung betroffen seien. Sie sei nicht durch die Erhebung der fehlenden Steuer begrenzt. Außerdem könne die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung nicht durch eine nachträgliche Einziehung der fehlenden Steuer beseitigt werden. Von der Steuerpflicht von FAU sei deren Haftpflicht zu unterscheiden, welche die Zahlung der Steuer durch ihren Lieferer sicherstelle. Das Wesen dieser Haftpflicht bestehe darin, die Zahlung der Steuerschuld eines anderen Unternehmens sicherzustellen. Die Inanspruchnahme als Haftpflichtiger habe zur Folge, dass die Forderung der öffentlichen Hand gegenüber dem Schuldner (dem Lieferer des Haftpflichtigen), der die Steuer nicht gezahlt habe, erfüllt werde. Die Versagung des Vorsteuerabzugs solle eine ungerechtfertigte Bereicherung des Steuerpflichtigen, der an einer Steuerhinterziehung beteiligt gewesen sei, verhindern. Die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug sei im Verhältnis zur Haftpflicht kein besonderes Institut. Es spreche daher nichts dagegen, dass beide Institute gleichzeitig gegenüber ein und demselben Steuerzahler angewandt würden, d. h. zum einen die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug für eine erhaltene Leistung, die mit einer Steuerhinterziehung behaftet sei, und zum anderen die Inanspruchnahme als Haftpflichtiger für die Zahlung der Steuer durch den Lieferer für ein und dieselbe steuerpflichtige Leistung. Die Anwendung beider Institute beruhe auf ähnlichen Voraussetzungen (betrügerisches Verhalten in der Handelskette und fehlende Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Rechtmäßigkeit seiner Geschäfte). Ihre Kumulierung sei daher das logische Ergebnis. Es wäre paradox, würde die Haftpflicht nur gegenüber demjenigen gelten, der den Anspruch auf Vorsteuerabzug in gutem Glauben an die Rechtmäßigkeit seiner getätigten Geschäfte geltend macht.

- 8 In ihrer Stellungnahme zur Kassationsbeschwerde hat die Klägerin geltend gemacht, dass die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug und die Haftpflicht als alternative Vorgehensweisen zu verstehen seien. Ihre gleichzeitige Anwendung verstoße gegen den Grundsatz der Steuerneutralität und der Gleichbehandlung der Steuerzahler. Auf der Grundlage der mit der Klage angefochtenen Bescheide der Beklagten sei FAU verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf ein und denselben Umsatz dreimal zu zahlen: ein erstes Mal an ihren Lieferer, ein zweites Mal wegen der Versagung des Vorsteuerabzugsrechts und nun ein drittes Mal als Haftpflichtiger für die Zahlung der Steuer durch ihren Lieferer. Sowohl die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug als auch die Haftpflicht dienen dem Schutz der öffentlichen Hand. Es reiche jedoch aus, nur eines dieser Institute anzuwenden. Ziel des Vorgehens der Finanzverwaltung könne nicht die höchstmögliche Besteuerung des Umsatzes sein, sondern das Bestreben, sich der Situation anzunähern, die sich aus Sicht der öffentlichen Hand ergeben würde, wenn die Steuerpflichtigen rechtmäßig gehandelt hätten. Hätten die Steuerpflichtigen rechtmäßig gehandelt, wäre die Steuer nur einmal an die öffentliche Hand entrichtet worden. Es gebe keinen Grund, dass sich die öffentliche Hand durch eine doppelte Besteuerung bereichere. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sei integraler Bestandteil der Grundsätze des Unionsrechts. Das Regionalgericht habe ihn mit der Begründung angewandt, dass es sich um einen Grundsatz handle, der dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes vorgehe.

II. Anwendbares Unionsrecht und nationales Recht

- 9 Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Richtlinie 2006/112/EG) sieht vor:

In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

- 10 Im nationalen Recht ist die allgemeine Regelung der steuerlichen Haftung in den §§ 171 und 172 des Gesetzes Nr. 280/2009 Slg., Abgabenordnung (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád) enthalten:

§ 171

(1) Soweit ihm das Gesetz ihm eine Haftpflicht auferlegt, ist der Haftpflichtige zur Zahlung [der Rückstände] verpflichtet, wenn die Finanzverwaltung ihn in dem Bescheid über die festgesetzte Steuer, für die er einzustehen hat, informiert und ihn dabei gleichzeitig auffordert, diese Zahlung innerhalb einer bestimmten Frist zu leisten; dieser Aufforderung ist eine Kopie des Steuerbescheids beigelegt.

(3) Der Haftpflichtige kann in Anspruch genommen werden, wenn die Steuerrückstände vom Steuerpflichtigen nicht gezahlt wurden, obwohl der Steuerpflichtige zur Zahlung aufgefordert wurde, [diese Aufforderung

aber] erfolglos [geblieben ist] und die Rückstände auch bei einer Vollstreckung gegen den Steuerpflichtigen nicht gezahlt wurden, sofern nicht offensichtlich ist, dass die Vollstreckung nachweislich erfolglos sein würde; der Haftpflichtige kann auch in Anspruch genommen werden, nachdem ein Insolvenzverfahren gegen den Steuerpflichtigen eingeleitet wurde.

- 11 Die Haftung des Steuerpflichtigen für die Mehrwertsteuer ist in § 109 des Gesetzes Nr. 235/2004 Slg. über die Mehrwertsteuer (Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) geregelt:

§ 109

Haftung des Empfängers einer steuerpflichtigen Leistung

(1) *Ein Steuerpflichtiger, der eine steuerpflichtige Leistung mit inländischem Leistungsort empfängt, die von einem anderen Steuerpflichtigen ausgeführt wird, oder der eine Gegenleistung für eine solche Leistung erbringt (im Folgenden: Empfänger einer steuerpflichtigen Leistung), haftet für die nicht entrichtete Steuer auf diese Leistung, wenn er zum Zeitpunkt der Leistung wusste oder hätte wissen müssen und hätte wissen können, dass*

- a) *die auf der Rechnung ausgewiesene Steuer vorsätzlich nicht abgeführt wird,*
- b) *der Steuerzahler, der diese steuerpflichtige Leistung erbringt oder die Zahlung für diese Leistung erhält (im Folgenden: Erbringer einer steuerpflichtigen Leistung), vorsätzlich in eine Lage geraten ist oder geraten wird, in der er die Steuer nicht abführen kann, oder*
- c) *es zu einer Steuerhinterziehung oder Erschleichung einer Steuervergünstigung kommt.*

(2) **Der Empfänger einer steuerpflichtigen Leistung haftet auch für die aus dieser Leistung nicht abgeführte Steuer, wenn die Zahlung für diese Leistung**

- a) *ohne wirtschaftliche Rechtfertigung ganz offensichtlich vom üblichen Preis abweicht,*
- b) **ganz oder teilweise durch bargeldlose Überweisung auf ein von einem Zahlungsdienstleister außerhalb des nationalen Hoheitsgebiets eröffnetes Konto erfolgt oder**
- c) *ganz oder teilweise durch bargeldlose Überweisung auf ein anderes Konto als das Konto des Lieferers der steuerpflichtigen*

Leistung erfolgt, das von der Finanzverwaltung in einer Weise veröffentlicht wird, die den Fernzugang ermöglicht.

- 12 Im vorliegenden Fall hatte sich die Finanzverwaltung auf die Haftung nach § 109 Abs. 2 Buchst. b des Mehrwertsteuergesetzes berufen. Mit der Auslegung dieser Bestimmung befasste sich der Nejvyšší správní soud in seinem Urteil vom 15. Februar 2018, AZ 5 Afs 78/2017-33, *KOVÁŘ plus*, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33. Er betonte die Verpflichtung, diese Bestimmung europarechtskonform auszulegen, d. h. im Einklang mit den vom Gerichtshof formulierten Anforderungen an die Voraussetzungen für die Anwendung einer gesamtschuldnerischen Haftung nach Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG. Voraussetzung für die Haftung nach dieser Vorschrift ist daher, dass neben der tatsächlichen Vornahme der Zahlung auf das Konto des Zahlungsdienstleisters im Ausland weitere Umstände vorliegen müssen, aus denen sich ergibt, dass der Steuerpflichtige, der die Zahlung auf das Konto im Ausland vorgenommen hat, wusste oder hätte wissen können, dass die ins Ausland gerichtete Zahlung gerade der Steuerhinterziehung diene.
- 13 Die Beklagte hat bereits in ihren jeweils zweiten Entscheidungen geprüft, ob weitere Umstände vorlagen, aus denen geschlossen werden konnte, dass FAU wusste oder hätte wissen können und müssen, dass ihr Lieferer, VERAMI, die auf den Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht abführen würde.
- 14 Der im nationalen Steuerrecht angewandte Haftungsbegriff beruht auf den allgemeinen zivilrechtlichen Grundlagen dieses Instituts. Nach der Rechtsprechung des Nejvyšší správní soud ist die Haftung ein Sicherungsinstitut und ergänzt die Hauptleistungspflicht. Sie hat akzessorischen Charakter, und daher ist die Haftung von der gesicherten Hauptleistungspflicht abhängig und folgt ihrem Schicksal. Der Umfang der Haftung ergibt sich aus der Hauptleistungspflicht. Die Haftung endet zusammen mit der Hauptleistungspflicht, sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht. Ein weiteres Merkmal dieser Haftung ist ihr subsidiärer Charakter, da sie gegenüber dem Haftenden erst dann geltend gemacht werden kann, wenn der Schuldner seine durch die Haftung gedeckte Hauptleistungspflicht (oder einen Teil davon) nicht erfüllt (vgl. z. B. Urteil *KOVÁŘ plus* des Nejvyšší správní soud). Hat der Haftende anstelle des Schuldners dessen Hauptleistungspflicht tatsächlich erfüllt, entsteht für den Haftenden gegenüber dem Schuldner ein Regressanspruch (Forderungsübergang). Er hat somit einen Anspruch gegen den Schuldner auf Erstattung des Betrags, den er in seinem Namen an den Gläubiger zur Begleichung der Hauptleistungspflicht gezahlt hat. Dieser zivilrechtliche Anspruch steht dem Haftenden auch im Fall einer gesetzlichen Haftung [Haftpflicht] für nicht gezahlte Steuern zu (Urteil des Großen Senats des Nejvyšší soud České republiky [Oberstes Gericht der Tschechischen Republik] vom 8. September 2010, AZ 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, in Bezug auf das bis 31. Dezember 2013 geltende Zivilrecht; zu der ab 1. Januar 2014 geltenden Regelung vgl. § 1937 und § 1938 des Bürgerlichen Gesetzbuchs [Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník]).

- 15 In Anbetracht der Voraussetzungen, unter denen eine Haftung im Steuerrecht geltend gemacht werden kann (siehe den oben angeführten § 171 Abs. 3 der Abgabenordnung), kann der Regressanspruch des Haftpflichtigen jedoch als schwer durchsetzbar angesehen werden. Die Finanzverwaltung kann den Haftpflichtige also erst dann zur Zahlung der Schuld auffordern, wenn es ihr nicht gelungen ist, die Schuld beim Schuldner einzutreiben (d. h. die Forderung zu vollstrecken). Die Vollstreckung der Forderung ist nur dann nicht erforderlich, wenn sie nachweislich erfolglos wäre oder wenn der Schuldner insolvent ist. Im vorliegenden Fall war VERAMI zum Zeitpunkt des Erlasses der Aufforderungsschreiben [betreffend die Inanspruchnahme des Haftpflichtigen] insolvent, was im Wege des Konkurses gelöst wurde. Die Konkursrendite ist in der Tschechischen Republik im Allgemeinen sehr niedrig. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass der Haftpflichtige (hier FAU), wenn er die Rückstände von VERAMI unter diesen Bedingungen an die Finanzverwaltung gezahlt hätte, seinen Regressanspruch gegen VERAMI erfolgreich hätte durchsetzen können. Es ist daher davon auszugehen, dass der Haftpflichtige in der Regel eine Erstattung des Betrags, den er zur Deckung der Steuerrückstände des Hauptschuldners an die Finanzverwaltung gezahlt hat, tatsächlich nicht gegenüber dem Hauptschuldner (seinem Lieferer) durchsetzen kann.

III. Prüfung der Vorlagefrage

- 16 Der Nejvyšší správní soud hält es für sachdienlich, darauf hinzuweisen, dass sich in der vorliegenden Vorlagefrage zwei Ebenen der Geltendmachung der Mehrwertsteuer überschneiden. Es handelt sich zum einen um die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug und zum anderen um die Haftung für die Steuerzahlung auf die von ihrem Lieferer empfangenen steuerpflichtigen Leistungen.

Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug

- 17 Die erste Ebene ist die Bestimmung der Steuerpflicht von FAU, die sich in der Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf die von VERAMI empfangenen Leistungen niederschlägt. Auf der Ebene des nationalen Steuerrechts handelt es sich um ein Ermittlungsverfahren nach der Abgabenordnung. Dies führte zu einer Steuerveranlagung von FAU für jeden der fraglichen Steuerzeiträume. FAU wurde das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG versagt, weil die empfangene Leistung, für die sie einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte, Teil einer von Steuerhinterziehung betroffenen Handelskette war. Diese Ebene ist im vorliegenden Fall nicht Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung. Sie kann jedoch nicht unberücksichtigt bleiben, da sie den Kontext der Vorfrage vervollständigt.
- 18 Sowohl FAU als auch ihr Lieferant VERAMI wurden zur Steuer veranlagt, indem ihnen die Verpflichtung zur Zahlung von Steuern auf die getätigten steuerpflichtigen Leistungen (Mehrwertsteuer) auferlegt wurde, das Recht auf

Vorsteuerabzug wurde ihnen jedoch versagt. Grund für dieses Vorgehen war, dass sowohl der Erwerb der steuerpflichtigen Leistung durch VERAMI als auch der Erwerb derselben steuerpflichtigen Leistung durch FAU Teil einer Handelskette waren, die bei vorangehenden Gliedern dieser Kette von Steuerausfällen aufgrund von Steuerhinterziehung betroffen war. Die Finanzverwaltung kam zu dem Schluss, dass sowohl VERAMI als auch FAU wussten oder hätten wissen können und müssen, dass die von ihnen erworbenen steuerpflichtigen Leistungen von Steuerhinterziehung betroffen waren. Sie hätten jedoch keine Vorkehrungen getroffen, die es ihnen ermöglicht hätten, eine Beteiligung an der Steuerhinterziehung zu vermeiden.

- 19 In seinem Urteil vom 24. November 2022, Finanzamt M, C-596/21, EU:C:2022:921, hat der Gerichtshof entschieden, dass die Unkenntnis vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung eine implizite materielle Voraussetzung für den Anspruch auf Vorsteuerabzug darstellt. Demjenigen, der sie nicht erfüllt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug in vollem Umfang zu versagen. Die Verpflichtung der Finanzverwaltung und der Gerichte, den Vorsteuerabzug zu versagen, zielt insbesondere darauf ab, den Steuerpflichtigen eine Sorgfaltspflicht aufzuerlegen. Die Sorgfaltspflicht besteht darin, dass sie sich bei jedem wirtschaftlichen Vorgang vergewissern müssen, dass die von ihnen getätigten Leistungen nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt sind. Dieses Ziel könnte nicht wirksam erreicht werden, wenn die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug nur auf den Anteil des für die geschuldete Mehrwertsteuer gezahlten Betrags beschränkt wäre, der dem Betrag entspricht, der Gegenstand der Steuerhinterziehung ist. Andernfalls würden die Steuerpflichtigen lediglich dazu angehalten, geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um die Folgen einer etwaigen Steuerhinterziehung zu begrenzen, nicht aber notwendigerweise Maßnahmen zu ergreifen, um sicherzustellen, dass sie durch die von ihnen getätigten Leistungen nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt sind oder diese erleichtern. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige Waren oder Dienstleistungen erworben hat, obwohl er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich damit an einer Leistung beteiligte, die Teil einer Vorsteuerhinterziehung war, reicht aus, um zu dem Schluss zu gelangen, dass dieser Steuerpflichtige an dieser Hinterziehung beteiligt war. Dies ist ein hinreichender Grund, um dieser Person das Recht auf Vorsteuerabzug zu entziehen, ohne dass nachgewiesen werden müsste, dass eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht.
- 20 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann sich ein Steuerpflichtiger, der an einer Steuerhinterziehung beteiligt war, zum Zweck des Vorsteuerabzugs nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen (Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 Der Nejvyšší správní soud leitet aus dieser jüngeren Rechtsprechung des Gerichtshofs ab, dass die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug, weil eine Handelskette durch Steuerhinterziehung betroffen ist, nicht fehlende Steuern im öffentlichen Haushalt ausgleichen, sondern das Mehrwertsteuersystem vor Steuerhinterziehung schützen soll. Diese Maßnahme stellt in erster Linie eine

Verhinderung von Steuerhinterziehung dar, was bedeutet, dass sie durch einen gewissen Abschreckungscharakter gekennzeichnet ist. Die Prävention wäre nicht wirksam, wenn nur ein Glied der hinterziehenden Handelskette für die fehlende Steuer veranlagt werden könnte. Daher ist davon auszugehen, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug bei keinem der Wirtschaftsteilnehmer besteht, die wesentlich an der Steuerhinterziehung beteiligt waren. Würde die Finanzverwaltung die Versagung des Vorsteuerabzugs ausschließlich auf die Erhebung der fehlenden Steuer beschränken, würde sie sowohl das Unternehmen diskriminieren, bei dem die Steuer erhoben wird (das Unternehmen wird für seine Beteiligung an der Hinterziehung haftbar gemacht, ohne dass die anderen Glieder der Kette, die möglicherweise ebenfalls davon wussten, davon betroffen wären), als auch redliche Unternehmen, die durch dieses Verfahren gegenüber unredlichen Unternehmen ungerechtfertigt benachteiligt würden. Daraus ergibt sich, dass die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug für alle Glieder einer Hinterziehungskette verweigern kann (siehe Urteile des Nejvyšší správní soud vom 19. Januar 2023, AZ 1 Afs 101/2021-42, *Trimet Prag*, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42, vom 26. Januar 2023, AZ 1 Afs 164/2021-52, *Z + M servis*, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52, Urteil vom 29. März 2023, AZ 2 Afs 298/2021-69, *LAKUM – AP*, CZ:NSS:2023:2.Afs.298.2021.69, vom 27. April 2023, AZ 7 Afs 160/2021-89, *T R I O D O N*, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89, vom 25. Oktober 2023, AZ 1 Afs 1/2023-71, *FEPO – europalety*, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71, oder auch vom 7. September 2021, AZ 6 Afs 158/2019-63, *ANAFRA*, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63).

- 22 Im Licht der vorgenannten Feststellungen der Rechtsprechung des Gerichtshofs und der sich daran anschließenden Rechtsprechung des Nejvyšší správní soud ist im vorliegenden Fall ein zulässiger Verstoß gegen die Steuerneutralität gegeben, da das Recht auf Vorsteuerabzug nicht nur FAU, sondern auch ihrem Lieferer VERAMI versagt wurde. Dies geschah nämlich wegen der Beteiligung dieser Gesellschaften an einer Steuerhinterziehung. Diese Ebene des komplexen Verhältnisses ist daher durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs hinreichend geregelt und bedarf keiner Vorabentscheidung. Dies wäre auch gar nicht möglich, da diese Ebene des Ermittlungsteils des Steuerverfahrens im vorliegenden Fall nicht Gegenstand der gerichtlichen Kontrolle ist.

Haftung für die vom Erbringer der steuerpflichtigen Leistung nicht entrichtete Steuer

- 23 Aus Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG ergibt sich, dass diese den Mitgliedstaaten die Möglichkeit lässt, eine gesamtschuldnerische Haftung für die Zahlung der Steuer einzuführen, ohne die Voraussetzungen dieser Haftung festzulegen. Der Gerichtshof hat sich in gewissem Umfang zu diesen Punkten geäußert, zunächst in Bezug auf den inhaltlich ähnlichen Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG).

- 24 Als grundlegend ist das Urteil vom 11. Mai 2006, *Federation of Technological Industries u. a.*, C-384/04, EU:C:2006:309, anzusehen. Dort hat der Gerichtshof hervorgehoben, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Unionsrichtlinien einräumen, die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Bestandteil der Unionsrechtsordnung sind, und insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit beachten müssen. Was den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit betrifft, so ist es zwar legitim, dass die von den Mitgliedstaaten gemäß Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates getroffenen Maßnahmen darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen, sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. Nach Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates kann der Steuerpflichtige gesamtschuldnerisch für die Zahlung einer Steuer haftbar gemacht werden, wenn er im Zeitpunkt des an ihn bewirkten Umsatzes wusste oder hätte wissen müssen, dass die für diesen oder einen früheren oder späteren Umsatz geschuldete Steuer noch nicht entrichtet war. Der Staat kann sich aber auf bestimmte Vermutungen stützen, deren Widerlegung durch den Gegenbeweis für den Betroffenen nicht praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig sein darf. Der Rückgriff auf Vermutungen darf nicht dazu führen, dass *de facto* ein System der verschuldensunabhängigen Haftung, das über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen, entsteht. Personen, die alle Maßnahmen ergreifen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht Teil einer Lieferkette sind, die einen durch eine Steuerhinterziehung gekennzeichneten Umsatz umfasst, müssen nämlich auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, dass sie gesamtschuldnerisch für die Zahlung der von einem anderen Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer haften.
- 25 Zu diesem Schluss kam der Gerichtshof auch in seinem Urteil vom 21. Dezember 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 Mit der Auslegung von Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG befasste sich der Gerichtshof in seinem Urteil vom 20. Mai 2021, *ALTI OOD*, C-4/20, EU:C:2021:397. Er hat darauf hingewiesen, dass diese Bestimmung weder festlegt, welche Personen die Mitgliedstaaten als Gesamtschuldner bestimmen können, noch, in welchen Fällen eine solche Bestellung vorgenommen werden kann. Es ist daher Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen und Modalitäten der gesamtschuldnerischen Haftung festzulegen. Unter Berücksichtigung der Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit, wie sie in den vorstehend angeführten Urteilen ausgelegt werden, können die Mitgliedstaaten einen anderen Gesamtschuldner als den Steuerschuldner bestimmen, um eine wirksame Erhebung der Steuer zu gewährleisten. Diese Bestimmung muss durch das tatsächliche oder rechtliche Verhältnis zwischen den beiden Gesamtschuldnern gerechtfertigt sein. Es ist Sache der Mitgliedstaaten, die besonderen Umstände festzulegen, unter denen der Empfänger eines steuerpflichtigen Umsatzes gesamtschuldnerisch für die Zahlung der von seinem Vertragspartner geschuldeten Steuer haftet, auch wenn er diese

Steuer im Preis des Umsatzes entrichtet hat. Außerdem wiederholte er die oben zusammengefassten Schlussfolgerungen des Urteils *Federation of Technological Industries u. a.* Er fügte hinzu, dass die Steuerverwaltung im Falle eines Missbrauchs der Mehrwertsteuer in der Lage sein muss, im Interesse der Effizienz die geschuldete Steuer und alle Nebenleistungen von jedem der am Missbrauch beteiligten Vertragspartner beizutreiben.

- 27 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich also, dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, die Voraussetzungen für den Eintritt der gesamtschuldnerischen Haftung für die Zahlung der Steuer festzulegen. Diese Feststellungen müssen jedoch den Grundsatz der Rechtssicherheit und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Ausgeschlossen ist die Anwendung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung, das es nicht ermöglichen würde, sich im Fall von Treu und Glauben, der sich aus der Anwendung aller Maßnahmen ergibt, die legitimerweise erforderlich sein können, um eine Beteiligung des Betroffenen an der Hinterziehung zu verhindern, von seiner Haftung zu befreien.
- 28 Dem Nejvyšší správní soud ist bekannt, dass sich der Gerichtshof auch in der Rechtssache C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV*, aufgerufen ist, sich mit der Auslegung von Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG zu befassen. Aus den öffentlich zugänglichen Informationen zu dieser Rechtssache, insbesondere aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfragen, geht nicht hervor, dass sich der Gerichtshof zu einer Frage wird äußern müssen, die für die Beurteilung vor dem Nejvyšší správní soud anhängigen Rechtssache maßgeblich wäre.
- 29 Bisher hat sich der Gerichtshof nicht mit der Frage befasst, ob es dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht, wenn gleichzeitig eine gesamtschuldnerische Haftung des Lieferers und eine Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug wegen Beteiligung an einer Steuerhinterziehung angewendet werden, und zwar anlässlich derselben Handelsgeschäfte. Dies gilt darüber hinaus in einer Situation, in der der Steuerpflichtige, gegen den die beiden Maßnahmen gleichzeitig angewandt werden, wusste oder zumindest hätte wissen können und müssen, dass er sich durch die Annahme steuerpflichtiger Leistungen an einer Steuerhinterziehung beteiligte und dass sein Lieferer die Steuer für die von ihm angenommenen steuerpflichtigen Leistungen nicht entrichten würde. Diese Frage kann daher weder als *acte éclairé*, noch angesichts ihrer Unklarheit als *acte clair* angesehen werden.
- 30 Der Nejvyšší správní soud stellt dazu fest, dass die gleichzeitige Anwendung der Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug und der Haftung für die Steuerzahlung durch den Lieferer im nationalen Recht nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Dies sei das Ergebnis der Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung, deren Rechtmäßigkeit noch nicht vom Nejvyšší správní soud geprüft worden ist. Aus der systematischen Auslegung des nationalen Rechts ergibt sich, dass die gleichzeitige Anwendung dieser Instrumente nicht ausgeschlossen ist. Die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist ein Instrument der Steuerfestsetzung im Stadium der

Ermittlungsphase des Steuerverfahrens. Außerdem geht es im vorliegenden Fall um die eigene Steuerpflicht von FAU. Die Haftung für die nicht gezahlte Steuer des Lieferers ist dagegen ein Instrument der Steuerzahlungsphase, die auf die Ermittlungsphase des Steuerverfahrens folgt (vgl. Urteile des Nejvyšší správní soud vom 18. Dezember 2018, AZ 7 Afs 8/2018-56, *AR MOSTAV MÍSTEK*, CZ:NSS:2018:7.Afs.8.2018.56, und vom 24. Januar 2022, AZ 10 Afs 57/2021-65, *EKO Logistics*, CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65). Die Haftung betrifft nicht die eigene Steuerpflicht der FAU, sondern die Mehrwertsteuer auf die erhaltenen steuerpflichtigen Leistungen, die in der Rechnung von VERAMI (d. h. dem Lieferer der FAU) beziffert wurde und die VERAMI an den öffentlichen Haushalt abführen muss. Obwohl also sowohl die Haftung als auch die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug denselben Geschäftsvorgang (dieselbe steuerpflichtige Leistung) betreffen, beziehen sie sich auf die steuerlichen Pflichten unterschiedlicher Steuerpflichtiger. Die Haftung bezieht sich auf die Steuerpflicht von VERAMI (Mehrwertsteuer), die Versagung des Vorsteuerabzugs auf die Steuerpflicht von FAU (Vorsteuer).

- 31 Die einzige Frage, die Zweifel an der Zulässigkeit der gleichzeitigen Anwendung beider Maßnahmen gegenüber FAU aufwirft, ist die Angemessenheit der Geltendmachung einer Haftung in einer Situation, in der FAU der Anspruch auf Vorsteuerabzug für dieselben steuerpflichtigen Leistungen bereits durch eine bestandskräftige Entscheidung versagt worden war. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird im Kontext von Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG dahin ausgelegt, dass die Maßnahmen, mit denen ein Mitgliedstaat einen möglichst wirksamen Schutz der Zahlungen an die öffentliche Hand gewährleisten will, nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. Wesentlich für die Beurteilung des vorliegenden Falles ist die Beantwortung der Frage, ob die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug gegenüber FAU mit der Begründung, die erhaltene steuerpflichtige Leistung sei Teil einer von Steuerhinterziehung betroffenen Handelskette, eine ausreichende Maßnahme zum Schutz der Zahlungen an die öffentliche Hand und ein ausreichendes Instrument zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung darstellt. Wenn die Versagung des Vorsteuerabzugs gegenüber FAU nicht ausreichen würde, um diese öffentlichen Interessen zu schützen, und es daher notwendig wäre, alle Mittel einzusetzen, um zur Erreichung der oben genannten legitimen Ziele die nicht gezahlte Steuer von VERAMI zurückzuerhalten, muss geprüft werden, ob es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Einklang steht, FAU (unter den gegebenen Umständen) in Haftung zu nehmen.
- 32 Der Nejvyšší správní soud ist nicht der Ansicht, dass sich FAU auf die sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergebende Regel berufen kann, wonach das durch das betrügerische Verhalten eines Dritten verursachte Risiko nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zwischen dem Lieferer und der Finanzverwaltung zu teilen ist (Urteil vom 21. Februar 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105). Zumindest hätte FAU nämlich wissen können und müssen, dass sie durch die Annahme einer steuerpflichtigen Leistung von VERAMI eine Steuerhinterziehung beging.

- 33 Zwei Tatsachen, die bereits oben erwähnt wurden, könnten für die Beurteilung der Vorlagefrage durch den Gerichtshof von Bedeutung sein, sollten aber hier noch einmal ausdrücklich erwähnt werden. Zum einen hat die Finanzverwaltung zwar FAU das Recht auf Vorsteuerabzug für die von VERAMI bezogenen Leistungen versagt, dies aber erst nach einer Steuerprüfung im Veranlagungsverfahren. Infolgedessen wurde FAU zu einer Steuer veranlagt, die sie angesichts ihres Konkurses jedoch nicht gezahlt hat. Somit hat FAU gegenüber der öffentlichen Hand ihre Verbindlichkeiten nicht beglichen, die unmittelbar mit der Versagung des Vorsteuerabzugs zusammenhängen. Darauf weist die Beklagte in ihrer Kassationsbeschwerde hin. Es ist jedoch hinzuzufügen, dass die FAU dadurch entstandenen Steuernachzahlungen in der Regel von dieser Gesellschaft zurückgefordert werden können. Es ist hinzuzufügen, dass dies im vorliegenden Fall nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren geschieht.
- 34 Zweitens ist es eher unwahrscheinlich, dass FAU, wenn sie die Steuerschuld ihres Lieferers im Rahmen der Haftpflicht beglichen hätte, in Anbetracht der nationalen Rechtsvorschriften über die Subsidiarität der Haftung für Steuerrückstände in der Lage gewesen wäre, eine tatsächliche Erstattung von ihrem Lieferer zu erhalten (dazu ausführlicher oben).

... [nicht übersetzt] [Wiederholung der Vorlagefrage]

... [nicht übersetzt] [innerstaatliches Verfahren]

... [nicht übersetzt]