

Rechtssache C-114/22

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

Eingangsdatum:

18. Februar 2022

Vorlegendes Gericht:

Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht,
Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

23. November 2021

Kassationsbeschwerdeführer:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Direktor der
Steuerverwaltungskammer Warschau)

Kassationsbeschwerdegegnerin:

W. Sp. z o.o.

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (Mehrwertsteuer), Recht auf Vorsteuerabzug.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Mehrwertsteuerrichtlinie, Art. 267 AEUV.

Vorlagefrage

Sind Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a und Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, mit Änderungen) sowie die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Bestimmung wie Art. 88 Abs. 3a Nr. 4 Buchst. c des Gesetzes über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054, mit Änderungen) entgegenstehen, die dem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Vorsteuer auf den Erwerb eines Rechts (Gegenstands), der nur zum Schein im Sinne der nationalen zivilrechtlichen Vorschriften erfolgt ist, versagt, und zwar unabhängig von der Feststellung, ob mit dem Umsatz ein Steuervorteil angestrebt wurde, dessen Gewährung einem oder mehreren Zielen der Richtlinie zuwiderliefe, und ob dieser Vorteil den wesentlichen Zweck der vertraglichen Vereinbarung ausgemacht hat?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie): Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a und Art. 273.

Angeführte nationale Vorschriften

Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054, mit Änderungen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz)

Art. 88 Abs. 3a Nr. 4 Buchst. c

3a. Rechnungen und Zollunterlagen berechtigen weder zum Vorsteuerabzug noch zur Erstattung des Steuerüberschusses oder der Vorsteuer, wenn

...

c) sie Handlungen belegen, auf die die Art. 58 und 83 des Zivilgesetzbuchs (Kodeks cywilny) Anwendung finden – soweit sie diese Handlungen betreffen.

Zivilgesetzbuch (Kodeks cywilny) vom 23. April 1964 (konsolidierte Fassung, Dz. U. 2020, Pos. 1740, mit Änderungen, im Folgenden: Zivilgesetzbuch)

Art. 58

§ 1. Ein Rechtsgeschäft, das dem Gesetz zuwiderläuft oder die Umgehung des Gesetzes zum Zweck hat, ist unwirksam, es sei denn, dass eine einschlägige Vorschrift eine andere Rechtsfolge vorsieht, insbesondere die, dass an die Stelle der unwirksamen Bestimmungen des Rechtsgeschäfts die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen treten.

§ 2. Ein Rechtsgeschäft, das den Grundsätzen des gesellschaftlichen Zusammenlebens zuwiderläuft, ist unwirksam.

...

Art. 83

§ 1. Eine Willenserklärung, die gegenüber einem anderen mit dessen Einverständnis zum Schein abgegeben wird, ist unwirksam. Wurde eine solche Erklärung zur Verdeckung eines anderen Rechtsgeschäfts abgegeben, so ist die Wirksamkeit der Erklärung anhand der für dieses Rechtsgeschäft geltenden Bestimmungen zu beurteilen.

§ 2. Die Abgabe einer Willenserklärung nur zum Schein wirkt sich nicht auf die Wirksamkeit eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts aus, das auf der Grundlage der zum Schein abgegebenen Erklärung vorgenommen wird, sofern ein Dritter durch dieses Rechtsgeschäft ein Recht erwirbt oder von einer Verpflichtung befreit wird, es sei denn, dieser Dritte hat im bösen Glauben gehandelt.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens sowie wesentliches Vorbringen der Parteien

- 1 Mit Bescheid vom 20. Oktober 2017 setzte der Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (Leiter des Finanzamts W.) den Betrag des an die Klägerin zu erstattenden Vorsteuerüberschusses sowie den Betrag des in den folgenden Abrechnungszeiträumen zu verrechnenden Vorsteuerüberschusses für Oktober 2015 fest. Die Behörde stellte fest, dass der von ihr beanstandete Markenverkauf an die Klägerin gemäß Art. 58 § 2 des Zivilgesetzbuchs (Verletzung der Grundsätze des gesellschaftlichen Zusammenlebens) unwirksam sei, was zur

Folge habe, dass der Steuerpflichtigen gemäß Art. 88 Abs. 3a Nr. 4 Buchst. c des Mehrwertsteuergesetzes das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer aus der Rechnung des Verkäufers vom 27. Oktober 2015 versagt werde.

- 2 Mit Bescheid vom 11. Oktober 2018 bestätigte der Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Direktor der Finanzverwaltungskammer Warschau, im Folgenden: Direktor) den vorstehend angeführten Bescheid, wobei er jedoch zur Begründung den Umstand heranzog, dass es sich bei dem Verkauf der Marken um ein Scheingeschäft im Sinne von Art. 83 des Zivilgesetzbuchs gehandelt habe.
- 3 Die Klägerin klagte gegen den Bescheid des Direktors beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau), das den o. g. Bescheid mit der Feststellung aufhob, die Steuerbehörden hätten nicht nachgewiesen, dass es sich bei dem betreffenden Verkauf um ein Scheingeschäft gehandelt habe.
- 4 Der Direktor hat gegen das vorstehend angeführte Urteil beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, vorlegendes Gericht) Kassationsbeschwerde eingelegt.

Begründung der Vorlage

- 5 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts wirft die von der Behörde gewählte Rechtsgrundlage für die Versagung des Rechts auf Steuerabzug Zweifel in Bezug auf ihre Vereinbarkeit mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie auf.
- 6 Es ist unstrittig, dass die Klägerin die Rechnung vom 27. Oktober 2015 über den Kauf der Marken verbucht und den Abzug (Erstattung) der Mehrwertsteuer aus dieser Rechnung angemeldet hat.
- 7 Ebenfalls unstrittig ist, dass der Verkäufer eine Mehrwertsteuererklärung abgegeben hat, in der u. a. der vorstehend angeführte, mit 23 % besteuerte Umsatz und die Zahlung dieser Steuer angezeigt wurden.
- 8 Der Direktor hat das Abzugsrecht verneint und angenommen, dass es sich bei dem Umsatz um ein Scheingeschäft im Sinne von Art. 83 des Zivilgesetzbuchs gehandelt habe.
- 9 Art. 83 des Zivilgesetzbuchs regelt die Folgen einer von den Parteien zum Schein abgegebenen Willenserklärung auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts.
- 10 Nach Art. 88 Abs. 3a Nr. 4 Buchst. c des Mehrwertsteuergesetzes steht dem Steuerpflichtigen kein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zu, wenn die Steuerverwaltung feststellt, dass er ein unwirksames Rechtsgeschäft im Sinne von Art. 58 oder Art. 83 des Zivilgesetzbuchs vorgenommen hat.

- 11 Die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie sehen jedoch gar nicht die Möglichkeit eines Verlusts des Rechts auf Abzug aus dem Grund vor, dass der Umsatz den nationalen zivilrechtlichen Vorschriften zuwiderläuft. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht auf Vorsteuerabzug ein integraler Bestandteil des Mehrwertsteuersystems und darf grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Eine etwaige Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts nach dem Zivilrecht darf daher nicht automatisch zum Ausschluss des Abzugsrechts führen. Für diese Schlussfolgerung spricht die Autonomie der Mehrwertsteuer gegenüber den Vorschriften des Zivilrechts sowie ihre Neutralität gegenüber den Wirtschaftsteilnehmern.
- 12 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass die bloße zivilrechtliche Unwirksamkeit eines Umsatzes des Steuerpflichtigen dem Erwerber bei diesem Umsatz nicht sein Recht auf Vorsteuerabzug nehmen kann, sondern erst die Feststellung, dass der Umsatz auf die Erzielung eines steuerlichen Vorteils gerichtet war, dessen Gewährung den Zielen der Richtlinie zuwiderliefe, und es sich dabei um das wesentliche Ziel der vertraglichen Vereinbarung gehandelt hat, was auf Rechtsmissbrauch hindeuten würde.
- 13 Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert erstens, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen finanziellen Vorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe.
- 14 Zweitens muss aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte auch ersichtlich sein, dass mit diesen Umsätzen im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils bezweckt wird. Um zu beurteilen, ob die fraglichen Umsätze auf die Erzielung von Steuervorteilen gerichtet waren, muss bestimmt werden, welchen Inhalt und welche Bedeutung sie tatsächlich hatten.
- 15 Das Missbrauchsverbot ist nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen (Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 75).
- 16 Im Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 58), wurde indessen festgestellt, dass, um zu beurteilen, ob die betreffenden Umsätze Teil einer missbräuchlichen Praxis sind, „das nationale Gericht zunächst zu prüfen [hat], ob es sich bei dem angestrebten Ergebnis um einen Steuervorteil handelt, dessen Gewährung mit einem oder mehreren Zielen der Sechsten Richtlinie unvereinbar wäre, und dann, ob dies der wesentliche Zweck der vertraglichen Vereinbarung war“.
- 17 Das Mehrwertsteuergesetz enthält seit dem 1. Juli 2016 Bestimmungen, die an den Begriff des Rechtsmissbrauchs anknüpfen.
- 18 Art. 5 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt, dass im Fall von Rechtsmissbrauch die getätigten Handlungen, von denen in Abs. 1 die Rede ist,

nur solche steuerlichen Folgen auslösen, die in der Situation eintreten würden, die ohne die rechtmisbräuchlichen Handlungen bestünde.

- 19 In Art. 5 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es dann, dass unter Rechtsmissbrauch die Vornahme von Handlungen, von denen in Abs. 1 die Rede ist, im Rahmen von Umsätzen zu verstehen ist, die, obwohl sie die formalen Anforderungen nach den Bestimmungen des Gesetzes erfüllen, im Wesentlichen darauf gerichtet sind, Steuervorteile zu erlangen, deren Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe.
- 20 Nach diesen Bestimmungen ist der Begriff des Missbrauchs des Steuerrechts im Wesentlichen so zu verstehen wie nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs.
- 21 Die Einführung der Definition des Begriffs des Rechtsmissbrauchs in Art. 5 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes führte jedoch zu keiner Änderung der nationalen Vorschriften, die die Fälle regeln, in denen ein Steuerpflichtiger das Abzugsrecht verliert. Keine der Normen in Art. 88 des Mehrwertsteuergesetzes verweist auf Art. 5 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes und die mehrwertsteuerlichen Folgen einer Handlung, die die Kriterien eines Missbrauchs des Steuerrechts erfüllt. In der nationalen Steuerpraxis wird angenommen, dass die Folgen eines Missbrauchs des Steuerrechts Art. 88 Abs. 3a Nr. 4 Buchst. c des Mehrwertsteuergesetzes zu entnehmen sind. Insoweit ist jedoch zu beachten, dass – wie der Gerichtshof mehrfach betont hat – das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht kann insbesondere für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 21. März [2000], Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn. 43, sowie vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 47).
- 22 Das Abzugssystem soll den Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlasten. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. u. a. Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 78, sowie vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 48).
- 23 Daraus ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger, soweit er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands oder einer Dienstleistung als solcher handelt und den Gegenstand oder die Dienstleistung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand oder diese Dienstleistung abzuziehen (vgl. Urteil vom

14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht ferner hervor, dass Ausnahmen vom Recht auf Vorsteuerabzug nur in den in der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig sind (vgl. u. a. Urteil vom 19. September 2000, Ampafrance und Sanofi, C-177/99 und C-181/99, EU:C:2000:470, Rn. 34) und eng ausgelegt werden müssen (Urteil vom 22. Dezember 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, Rn. 28).
- 25 Darüber hinaus weist der Gerichtshof darauf hin, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkanntes und gefördertes Ziel ist (vgl. u. a. Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 71, sowie vom 7. Dezember 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, Rn. 36). Zu dieser Frage hat der Gerichtshof entschieden, dass sich Wirtschaftsteilnehmer nicht auf das Unionsrecht berufen können, um eine Straftat zu begehen oder ihre Rechte zu missbrauchen (vgl. insbesondere Urteil vom 3. März 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, Rn. 32).
- 26 Die nationalen Behörden und Gerichte müssen daher das Recht auf Vorsteuerabzug versagen, wenn anhand objektiver Anhaltspunkte nachgewiesen wird, dass die Inanspruchnahme dieses Rechts eine Straftat oder einen Missbrauch darstellen würde (vgl. u. a. Urteil vom 29. März 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, Rn. 32).
- 27 Nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, Maßnahmen zu erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Insbesondere können die Mitgliedstaaten mangels einschlägiger unionsrechtlicher Vorschriften bei Nichtbeachtung der in der Unionsrechtsordnung für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorgesehenen Voraussetzungen die Sanktionen wählen, die ihnen sachgerecht erscheinen (Urteil vom 8. Mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 38 die dort angeführte Rechtsprechung).
- 28 Die Mitgliedstaaten sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, zu beachten (vgl. Urteil vom 26. April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Um dem Steuerpflichtigen auf der Grundlage von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug versagen zu können, erscheint es in diesem Kontext erforderlich, unter Berücksichtigung der Art. 167, 168 und 178 sowie der Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit eine eindeutige Norm in die nationale Rechtsordnung einzuführen, wonach keine Ermäßigung der geschuldeten Steuer und keine Erstattung der Steuerdifferenz

aufgrund von Rechnungen und Zollunterlagen gefordert werden kann, wenn die ausgestellten Rechnungen, Korrekturrechnungen oder Zollunterlagen Handlungen belegen, die im Zusammenhang mit einer Straftat oder einem Missbrauch des Steuerrechts im Sinne von Art. 5 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes stehen.

- 30 Eine Norm wie Art. 88 Abs. 3a Nr. 4 Buchst. c des Mehrwertsteuergesetzes, die sich insoweit auf „Handlungen [bezieht], auf die die Art. 58 und 83 des Zivilgesetzbuchs Anwendung finden“, kann nicht als eine Norm angesehen werden, die an den Begriff des Missbrauchs des Steuerrechts im Sinne von Art. 5 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes anknüpft.
- 31 Wie bereits ausgeführt, beziehen sich die Art. 58 und 83 des Zivilgesetzbuchs nämlich auf Fälle, in denen ein Umsatz aus zivilrechtlicher Sicht unwirksam ist, und nicht auf Fälle einer Unwirksamkeit wegen eines Missbrauchs des Steuerrechts. Die Frage der Unwirksamkeit von Scheingeschäften im Rahmen zivilrechtlicher Verhältnisse ist aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht irrelevant, wenn den betreffenden Umsätzen ein anderer Zweck als die bloße Erzielung von Steuervorteilen zugrunde liegen kann.
- 32 Die Auswirkungen dieser Regelung werden im anhängigen Verfahren deutlich, in dem die Steuerbehörde sich darauf beschränkt hat, die Unwirksamkeit der zivilrechtlichen Handlung aufgrund ihres Scheincharakters nachzuweisen, und nur lakonisch auf die Frage eines möglichen Missbrauchs des Steuerrechts eingegangen ist.
- 33 Wenn der Grundsatz gilt, dass einem Mehrwertsteuerpflichtigen das Recht auf Abzug der in den Rechnungen für den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen ausgewiesenen Steuer zusteht und diese Recht keine Begünstigung oder Befreiung, sondern ein grundlegendes Strukturmerkmal der Mehrwertsteuer darstellt, das die Neutralität dieser Steuer für die Mehrwertsteuerpflichtigen sicherstellt, dann müssen alle Beschränkungen dieses Rechts – u. a. auch solche, die sich aus der Anwendung von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben – für die Steuerpflichtigen eindeutig normativ festgelegt sein und in enger Anknüpfung an die entsprechenden Normen ausgelegt werden – und nicht auf eine Weise, die sich nicht aus dem Wortlaut der geltenden Bestimmungen ergibt. Nur in diesem Fall kann sich der Steuerpflichtige nämlich im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit sicher sein, wo die Grenzen der Rechtmäßigkeit seiner Tätigkeit liegen, deren Beachtung ihn keinen negativen steuerlichen Folgen aussetzen wird (Rechtssicherheit). Die streitige Regelung im Mehrwertsteuergesetz führt zur Rechtsunsicherheit auf Seiten des Steuerpflichtigen, weil sie bewirkt, dass die Behörde durch Anwendung der zivilrechtlichen Unwirksamkeitskriterien dem Steuerpflichtigen das Recht auf Steuerabzug versagen kann, indem sie annimmt, dass jede solche Unwirksamkeit steuerrechtliche Folgen nach sich zieht, was die diesbezügliche nationale Steuerpraxis auch zeigt.

- 34 Es liegt auf der Hand, dass das nationale Gericht bei der Anwendung des nationalen Rechts verpflichtet ist, dieses Recht so weit wie möglich nach dem Wortlaut und dem Zweck der Richtlinie auszulegen, um das mit ihr verfolgte Ziel zu erreichen. Es scheint jedoch, dass die Abhilfe hinsichtlich dieser Lage durch die Rechtsprechung der nationalen Gerichte, die die Auslegung einer Bestimmung wie Art. 88 Abs. 3a Nr. 4 Buchst. c des Mehrwertsteuergesetzes in der Weise vorgibt, dass auf den Begriff des Missbrauchs des Steuerrechts abgestellt wird, gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstößt – der eindeutige und erkennbare Regeln fordert, die es den Adressaten ermöglichen, ihre Rechtslage und die rechtlichen Folgen der von ihnen unternommenen Handlungen vorausszusehen –, da nach dieser Auslegung in einem strukturelevanten Bereich der Mehrwertsteuer, um den es sich bei dem Recht auf Vorsteuerabzug handelt, der Grundsatz der Neutralität unter Zugrundelegung eines Kriteriums umgesetzt werden muss, das sich nicht aus der betreffenden Rechtsnorm ergibt. Dies würde bedeuten, dass man sich auf die unmittelbare Wirkung der Richtlinie gegenüber natürlichen und juristischen Personen (Steuerpflichtigen) beruft, indem eine mit den Zielen der Richtlinie übereinstimmende Auslegung vorgenommen wird – in einer Situation, in der der Wortlaut der auszulegenden Bestimmung überhaupt kein richtiges mit der Mehrwertsteuerrichtlinie konformes Kriterium für eine wesentliche Einschränkung der Rechte des Steuerpflichtigen enthält.
- 35 Es scheint daher, dass eine Auslegung der betreffenden Bestimmung, die den Zielen der Richtlinie entsprechen würde, über den möglichen Auslegungsrahmen hinausgeht, innerhalb dessen das nationale Gericht entscheiden kann, ohne das Recht des Steuerpflichtigen auf Rechtssicherheit zu beeinträchtigen.