

Rechtssache C-676/22

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

2. November 2022

Vorlegendes Gericht:

Nejvyšší správní soud (Česká republika) (Oberstes
Verwaltungsgericht, Tschechische Republik)

Datum der Vorlageentscheidung:

26. Oktober 2022

Klägerin und Kassationsbeschwerdeführerin:

B2 Energy s.r.o. (GmbH)

Beklagter und Kassationsbeschwerdegegner:

Odvolací finanční ředitelství (Einspruchsfinanzdirektion)

... [nicht übersetzt]

BESCHLUSS

Der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) hat ... [nicht übersetzt] in der Rechtssache der Klägerin: **B2 Energy s.r.o.** ... [nicht übersetzt] gegen den Beklagten: **Odvací finanční ředitelství (Einspruchsfinanzdirektion)** ... [nicht übersetzt] betreffend die Klage gegen die Entscheidung des Beklagten vom 21. November 2019, ... [nicht übersetzt] im Verfahren über die Kassationsbeschwerde der Klägerin gegen das Urteil des Městský soud v Praze (Stadtgericht Prag) vom 18. August 2021, AZ 14 Af 4/2020-48,

wie folgt entschieden:

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung **v o r g e l e g t**:

Ist Art. 138 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Licht des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 9. Dezember 2021 in der Rechtssache C-154/20, Kemwater ProChemie, EU:C:2021:989, in dem Sinne auszulegen, dass die geltend gemachte Befreiung von der Mehrwertsteuer für die Lieferung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zu versagen ist, ohne dass die Steuerbehörde nachweisen muss, dass der Lieferer der Gegenstände an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt war, wenn der Lieferer nicht nachgewiesen hat, dass die Gegenstände an einen bestimmten, in den Steuerunterlagen genannten Empfänger in einem anderen EU-Mitgliedstaat in der Eigenschaft als Steuerpflichtiger geliefert wurden, auch wenn in Anbetracht des Sachverhalts und der vom Steuerpflichtigen erteilten Auskünfte die für die Überprüfung der Tatsache, dass der tatsächliche Empfänger in einem anderen EU-Mitgliedstaat diese Eigenschaft hatte, erforderlichen Informationen verfügbar sind?

... [nicht übersetzt]

G r ü n d e:

I. Gegenstand des Verfahrens

[1] Die Klägerin ist eine tschechische Handelsgesellschaft. Am 15. Juli 2015 leitete die Steuerbehörde bei ihr eine Steuerprüfung für die Steuerzeiträume Februar, März, April und Mai 2015 ein. Auf der Grundlage dieser Prüfung gelangte die Steuerbehörde zu dem Schluss, die Klägerin habe nicht nachgewiesen, dass die Voraussetzungen für die Befreiung von der Mehrwertsteuer auf die Lieferung von Gegenständen in einen anderen

Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) erfüllt seien, die auf der Grundlage von Steuerunterlagen geltend gemacht wurde, in denen als Empfänger der Gegenstände die OOV-Družstvo Malinovo, eine Genossenschaft, und die Gesellschaft BICOTEC LIMITED (im Folgenden: Empfänger der Gegenstände) aufgeführt waren. Die vorgelegten Unterlagen betrafen die Lieferung von Rapsöl in einen anderen EU-Mitgliedstaat. Die Klägerin legte der Steuerbehörde die Steuerunterlagen zu den erbrachten Leistungen einschließlich ihrer Anlagen in Form von Bestellungen, Lieferscheinen, internationalen Frachtbriefen, Wiegescheinen, Qualitätsmessungsbescheinigungen, Rahmenkaufverträgen, einem Rahmenspeditionsvertrag und Kontoauszügen vor.

[2] Die Steuerbehörde hat die tatsächliche Durchführung des Transports der Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat nicht bestritten. Sie war jedoch der Ansicht, dass die Klägerin ihre Behauptungen nicht bewiesen habe, da sie weder nachgewiesen habe, dass sie die Befähigung, über die Gegenstände wie ein Eigentümer zu verfügen, auf die Personen übertragen habe, die in den vorgelegten Unterlagen als Empfänger der Gegenstände genannt gewesen seien (OOV-Družstvo Malinovo, eine Genossenschaft, und die Gesellschaft BICOTEC LIMITED), noch, dass die Gegenstände an eine in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich registrierte Person geliefert worden seien. Sie habe daher die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Steuerbefreiung nicht erfüllt. Die Empfänger der Gegenstände der Klägerin hätten den Erwerb von Gegenständen aus der Tschechischen Republik nicht angemeldet, auch nicht die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen im Wege des Dreieckshandels, und keine Steuer auf den Erwerb von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat abgeführt. Die Lieferung der Gegenstände sei auch nicht im Verhältnis zu den Gesellschaften DRAGSTAL und WRATISLAVIA-BIO bescheinigt worden, den nach den Angaben der Klägerin tatsächlichen Endabnehmern. Zwar sei auf einigen der vorgelegten CMR-Frachtbriefe und Wiegescheine die Gesellschaft WRATISLAVIA-BIO als Eigentümer der Gegenstände ausgewiesen worden, sie seien jedoch von einer anderen Entität, nämlich Wratislavia-Biodiesel, unterzeichnet und abgestempelt worden, die Beschwerdeführerin habe also eine Lieferung der Gegenstände an WRATISLAVIA-BIO nicht nachgewiesen. Die Tatsache, dass die Empfänger für das Rapsöl bezahlt hätten, bedeute für sich genommen nicht, dass sie die Befähigung erworben hätten, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen. Einige der internationalen Frachtbriefe, die den für die Empfänger ausgestellten Rechnungen beigelegt gewesen seien, seien nicht bestätigt worden, auch nicht von den Endempfängern, oder von ganz anderen Entitäten bestätigt worden. Die tatsächliche Lieferung der Gegenstände an die angegebenen Empfänger in einem anderen EU-Mitgliedstaat sei auch von Zeugen nicht bestätigt worden.

[3] Die Steuerbehörde erhöhte daher in Zahlungsbescheiden vom 6. Oktober 2017 die geltend gemachte Mehrwertsteuer und setzte gegenüber der Klägerin für den Steuerzeitraum Februar 2015 einen Betrag von 66.323 CZK, für März 2015

einen Betrag von 68.490 CZK, für April 2015 einen Betrag von 74.359 CZK und für Mai 2015 einen Betrag von 8.486 CZK fest.

[4] Den Einspruch gegen diese Zahlungsbescheide wies der Beklagte mit Entscheidung vom 21. November 2019 ... [nicht übersetzt] zurück. Die Klägerin hat die Entscheidung des Beklagten vor dem Městský soud v Praze (Stadtgericht Prag, im Folgenden: Stadtgericht) angefochten. Der Městský soud (Stadtgericht) hat die Klage gegen die Entscheidung des Beklagten mit Urteil vom 18. August 2021, AZ 14 Af 4/2020-48, abgewiesen. Nach Ansicht des Městský soud (Stadtgericht) war weder die Vorlage der Steuerunterlagen (die Erfüllung der formalen Voraussetzungen) noch die tatsächliche Beförderung der Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat strittig, jedoch wurde die Lieferung der Gegenstände an die angegebenen Empfänger von der Steuerbehörde und dem Beklagten bestritten.

[5] Der Městský soud (Stadtgericht) zog aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, insbesondere aus dem Urteil vom 27. September 2007 in der Rechtssache C-409/04, Teleos u. a., EU:C:2007:548, den Schluss, dass die Klägerin auch die Lieferung der Gegenstände an deren Endempfänger – über die angegebenen Empfänger – nicht nachgewiesen habe. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe nämlich nicht hervor, wer die Gegenstände im Namen des Empfängers übernommen habe oder an welchen Empfänger die Gegenstände geliefert worden seien, was im Übrigen auch von den gehörten Zeugen nicht bestätigt worden sei. Folglich sei nicht ersichtlich, wer befähigt gewesen sei, wie ein Eigentümer über die Gegenstände (Rapsöl) zu verfügen. Der Městský soud (Stadtgericht) betonte, dass der Beklagte der Klägerin nicht die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung vorgeworfen habe, sondern den fehlenden Nachweis ihrer Steuerbehauptungen. Im vorliegenden Fall sei die Klägerin also nicht gutgläubig gewesen, was die tatsächliche Übertragung der Befähigung, über das Rapsöl wie ein Eigentümer zu verfügen, auf die angegebenen Empfänger der Gegenstände angehe.

[6] Gegen das Urteil des Městský soud (Stadtgericht) hat die Klägerin (Beschwerdeführerin) Kassationsbeschwerde eingelegt, in der sie den Nachweis der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung bei der Lieferung von Gegenständen in einen anderen EU-Mitgliedstaat geltend machte. In Bezug auf die Beurteilung des Zeitpunkts, zu dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, entstanden sei, machte die Beschwerdeführerin zunächst geltend, dass sie, auch wenn sie die Lieferung der Gegenstände an die angegebenen Empfänger nicht belegt habe, dennoch alle drei Voraussetzungen für den Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung für die Lieferung von Gegenständen in einen anderen EU-Mitgliedstaat erfüllt habe. Die Identität des tatsächlichen Empfängers, auf den die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, übertragen worden sei, könne nämlich anhand der vorgelegten Beweise festgestellt werden. Diese hätten überzeugend belegt, dass die Gegenstände in der polnischen Stadt Wrocław tatsächlich von deren Endempfängern übernommen worden seien, wobei es sich

um andere als die in den entsprechenden Steuerunterlagen erklärten Gesellschaften gehandelt habe.

II. Anwendbares Recht der Europäischen Union und innerstaatliche rechtliche Regelung

[7] Art. 131 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sieht vor, dass die Befreiungen unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt werden, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.

[8] Nach Art. 138 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

[9] Die Richtlinie selbst enthält (im Unterschied etwa zum Verfahren der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, vgl. Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Richtlinie) keine konkrete Bestimmung über die Nachweise, die der Steuerpflichtige erbringen muss, um in den Genuss der Steuerbefreiung kommen zu können.

[10] Als Steuerpflichtiger gilt gemäß Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

[11] Art. 287 der Richtlinie 2006/112/EG legt fest, dass Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren können, wenn ihr Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert der folgenden Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist ... Für die Tschechische Republik wird dieser Umsatz in Nr. 7 auf 35.000 EUR festgesetzt. Für die anderen Mitgliedstaaten sind in den Art. 284 bis 286 der Richtlinie 2006/112/EG ähnliche Ausnahmen mit unterschiedlichen Höchstbeträgen vorgesehen.

[12] In Anbetracht der in Art. 287 der Richtlinie 2006/112/EG vorgesehenen Möglichkeit wird ein Steuerpflichtiger nach tschechischem Recht zahlungspflichtig im Sinne von § 6 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 235/2004 Slg. über die Mehrwertsteuer (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz), wenn sein Umsatz für höchstens zwölf unmittelbar vorangegangene aufeinander folgende Kalendermonate 1.000.000

CZK übersteigt, mit Ausnahme von Personen, die lediglich steuerfreie Leistungen ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug erbringen.

[13] Materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist die Lieferung von Gegenständen in einen anderen EU-Mitgliedstaat. Ein Anspruch auf Steuerbefreiung entsteht unter den in § 64 des Mehrwertsteuergesetzes in der für den vorliegenden Fall geltenden Fassung festgelegten Bedingungen. Grundsätzlich ist die Lieferung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat durch einen Steuerpflichtigen an eine in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich registrierte Person, wobei die Gegenstände vom Steuerpflichtigen oder vom Erwerber oder einem bevollmächtigten Dritten aus dem Inland versandt oder befördert werden, mit Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreit. Eine Ausnahme gilt für die Lieferung von Gegenständen an eine Person, für die der Erwerb von Gegenständen in einem anderen Mitgliedstaat nicht steuerpflichtig ist.

[14] Gemäß § 4 Abs. 1 Buchst. e des Mehrwertsteuergesetzes stellt die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, eine verwirklichte Leistung dar. Nach § 4 Abs. 1 Buchst. f des Mehrwertsteuergesetzes gilt als zur Mehrwertsteuer angemeldete Person eine Person, der im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde.

[15] Die Lieferung von Gegenständen wird in § 13 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes als Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, definiert. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung gilt als Lieferung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat im Sinne dieses Gesetzes die Lieferung von Gegenständen, die tatsächlich in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden.

[16] Nach § 92 Abs. 3 des Gesetzes Nr. 280/2009 Slg., Steuerordnung (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád), hat der Steuerpflichtige alle Angaben nachzuweisen, die er in der ordentlichen Steuererklärung, einer nachträglichen Steuererklärung und sonstigen Eingaben anführen muss.

III. Würdigung der Vorlagefrage

[17] In der vorliegenden Rechtssache ist der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) mit der Frage konfrontiert, ob eine Befreiung von der Mehrwertsteuer bei der Lieferung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat abgelehnt werden kann, wenn der tatsächliche Empfänger der Gegenstände, für die der Lieferer die Befreiung geltend macht, nicht bekannt ist.

[18] ... [nicht übersetzt]

[19] In seiner Rechtsprechung zu den Art. 131 und 138 der Richtlinie 2006/112/EG hat der Gerichtshof wiederholt betont, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten bei der Beurteilung des Anspruchs auf Mehrwertsteuerbefreiung

oder der von einem Steuerpflichtigen einzuhaltenden Anforderungen stets verpflichtet sind, die Grundsätze der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit anzuwenden. Nach tschechischem Recht trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die Erfüllung der materiellen Voraussetzungen. Dieselben Schlussfolgerungen ergeben sich jedoch auch aus der vorherrschenden Rechtsprechung des Gerichtshofs. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs ändert die Beweislast nur insoweit, als sie es den Steuerbehörden und den Mitgliedstaaten untersagt, dem Steuerpflichtigen zusätzliche Bedingungen aufzuerlegen, die nicht mit den in der Richtlinie 2006/112/EG anerkannten Zielen im Einklang stehen. Im Fall des Nachweises der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung wird die Beweislast umgekehrt und die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung ist von der Steuerbehörde nachzuweisen.

[20] Obwohl die Richtlinie selbst keine spezifische Bestimmung über die Beweise enthält, die der Steuerpflichtige vorlegen muss, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung kommen zu können, hat der Gerichtshof in konkreten Fällen entschieden, dass der Importeur für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung nachweisen muss, dass die betreffenden Gegenstände zum Zeitpunkt der Einfuhr zur Versendung oder Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat bestimmt waren und dass sie im Rahmen einer anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung in dieser Weise versandt oder befördert wurden, ohne dass er den Versand an die konkrete Anschrift des Erwerbers nachweisen muss. Solche Nachweise können Dokumente sein, die sich auf die Beförderung von einem steuerlich überwachten Lager im Ausfuhrmitgliedstaat zu einem steuerlich überwachten Lager in einem anderen Mitgliedstaat beziehen.

[21] In Bezug auf den Nachweis des Rechts auf Vorsteuerabzug gemäß den Art. 168 und 178 der Richtlinie 2006/112/EG hat der Gerichtshof in einem aktuellen Urteil vom 9. Dezember 2021 in der Rechtssache C-154/20, *Kemwater ProChemie*, EU:C:2021:989, die von der Erweiterten Kammer des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) die zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt beantwortet: „Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen ist, ohne dass die Steuerverwaltung nachweisen müsste, dass der Steuerpflichtige eine Mehrwertsteuerhinterziehung begangen hat oder wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine Hinterziehung einbezogen war, wenn dieser Steuerpflichtige in dem Fall, dass der wahre Lieferer der betreffenden Gegenstände oder der wahre Erbringer der betreffenden Dienstleistungen nicht namhaft gemacht worden ist, nicht nachweist, dass dieser Steuerpflichtiger war, sofern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen die für die Prüfung, ob der wahre Lieferer bzw. Leistungserbringer Steuerpflichtiger war, erforderlichen Angaben fehlen.“

[22] Der Gerichtshof hat damit bestätigt, dass die Eigenschaft eines Lieferers von Gegenständen oder eines Erbringers von Dienstleistungen als Steuerpflichtiger

(im Fall der Tschechischen Republik als Mehrwertsteuerzahler) eine der materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug ist. Der Gerichtshof räumt allerdings ein, dass der Lieferer unter bestimmten Umständen nicht eindeutig identifiziert werden muss, wenn sich aus dem Sachverhalt mit Sicherheit ergibt, dass dieser zwangsläufig mehrwertsteuerpflichtig war. Die Beweislast liegt bei der Person, die das Recht auf Vorsteuerabzug geltend macht. Eine Ausnahme bildet der Fall, dass die Daten, die erforderlich sind, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt sind, der Steuerbehörde zur Verfügung stehen.

[23] Nach den Feststellungen des Gerichtshofs im oben genannten Urteil ist es daher nicht erforderlich, im Steuerverfahren nachzuweisen, dass die steuerpflichtige Leistung von einem bestimmten Lieferer in der Position eines Mehrwertsteuerzahlers erbracht wurde. Damit wurde auch die Möglichkeit zugestanden, dass die Identität des Leistungserbringers zwar nicht festgestellt werden kann, die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aber dennoch erfüllt sind, sofern die Steuerbehörde im Hinblick auf den Sachverhalt über die erforderlichen Informationen verfügt, um zu verifizieren, dass sich der tatsächliche Lieferer in der Position eines Mehrwertsteuerzahlers befand.

[24] Der im vorliegenden Fall festgestellte Sachverhalt zeigt, dass die Beschwerdeführerin Rapsöl in einen anderen Mitgliedstaat transportiert hat, ohne nachzuweisen, dass es an die angegebenen Empfänger (OOV-Družstvo Malinovo, eine Genossenschaft, und die Gesellschaft BICOTEC LIMITED) geliefert wurde. Die entsprechenden Gegenstände wurden jedoch an konkrete Adressen in einem anderen EU-Mitgliedstaat geliefert, wo ihr Empfang von anderen Wirtschaftsteilnehmern bestätigt wurde. Auf dem CMR-Frachtbrief Nr. 1988977 wurde die Lieferung der Gegenstände, für die als Empfänger die Genossenschaft OOV-Družstvo Malinovo angegeben war, durch Stempel und Unterschrift der Gesellschaft RPA bestätigt. Auf den entsprechenden CMR-Frachtbriefen und Wiegescheinen wurde die Lieferung der Gegenstände, für die die Gesellschaft BICOTEC LIMITED als Empfänger angegeben war, vom Skład [Lager] Wrocław, ul. Swojczycka 32, 51-501 Wrocław (auch bezeichnet als „Magazyn-Wrocław“) und der Gesellschaft Wratislavia-Biodiesel mit Stempel und Unterschrift bestätigt. Die vorgelegten Wiegescheine für einige der zu beurteilenden Lieferungen wiesen WRATISLAVIA-BIO als Eigentümer der Gegenstände aus und wurden auch von Wratislavia-Biodiesel abgestempelt und unterzeichnet.

[25] Darüber hinaus ist zu betonen, dass der Transport von Rapsöl von der Tschechischen Republik nach Polen und die anschließende Entladung aus den Tanks des Transportunternehmens durch einen anderen Erwerber, den die Beschwerdeführerin in ihren Steuererklärungen nicht identifiziert hat, unstrittig war und die Steuerbehörde ihr den Anspruch auf Steuerbefreiung allein deshalb versagt hat, weil die Lieferung der Gegenstände an die angegebenen Empfänger nicht nachgewiesen wurde. Darüber hinaus wurde das Rapsöl in Mengen von mehr als zehn Tonnen, d. h. im Wert von mehreren zehntausend Euro, an die

Bestimmungsorte geliefert. Es ist daher schwer vorstellbar, dass die tatsächlichen Erwerber der fraglichen Gegenstände keine Mehrwertsteuerzahler waren.

[26] Aus diesen Gründen stellte sich die Frage, ob die im Urteil *Kemwater ProChemie* formulierten Schlussfolgerungen im vorliegenden Fall angewandt werden können und ob es zum Nachweis der materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Mehrwertsteuerbefreiung für die Lieferung von Gegenständen in einen anderen EU-Mitgliedstaat gehört, dass der Steuerpflichtige verpflichtet ist nachzuweisen, dass die Gegenstände von einem bestimmten (von ihm deklarierten) Empfänger übernommen wurden, der den Status eines Steuerpflichtigen hatte, oder ob es ausreicht, wenn sich aus dem Sachverhalt ergibt, dass die Gegenstände von einem anderen tatsächlichen Empfänger in einem anderen EU-Mitgliedstaat übernommen wurden und dass dieser den Status eines Steuerpflichtigen hatte (bzw. aus dem Sachverhalt offensichtlich ist, dass er diesen Status haben musste).

[27] Der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) ist sich der Schlussfolgerungen bewusst, die im Urteil des Gerichtshofs vom 17. Oktober 2019 in der Rechtssache C-653/18, *Unitel*, EU:C:2019:876, formuliert wurden, wonach eine Mehrwertsteuerbefreiung nicht gewährt werden kann, wenn die fehlende Identifizierung des tatsächlichen Empfängers den Nachweis verhindert, dass der betroffene Umsatz eine Lieferung von Gegenständen an einen Ort außerhalb des Gebiets der Europäischen Union darstellt. Diese Entscheidung bezieht sich jedoch zum einen auf den anders gelagerten Fall einer Lieferung von Gegenständen nach Orten außerhalb der EU und beantwortet zum anderen nicht die Frage, ob dies auch dann der Fall ist, wenn sich aus dem Sachverhalt schlüssig ergibt, dass die Gegenstände zwar nicht von dem in den Steuerunterlagen angegebenen Empfänger, wohl aber am Bestimmungsort von einem anderen tatsächlichen Empfänger, der steuerpflichtig war (oder sein musste), übernommen worden sind. Mit anderen Worten ist fraglich, ob in einem solchen Fall einer gewissen Entwicklung der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, wie sie in der Rechtssache *Kemwater ProChemie* zum Ausdruck kommt, gefolgt werden kann. Nach Auffassung des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) ist die Frage der Steuerbefreiung für die Lieferung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat bis zu einem gewissen Grad mit der Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug vergleichbar, da in beiden Fällen die maßgebliche materielle Voraussetzung der Geschäftspartner der Transaktion in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger ist (im Fall der Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist es derjenige, der die betreffende steuerpflichtige Leistung erbringt; im Fall der Steuerbefreiung für die Lieferung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat ist es der Empfänger der Gegenstände in einem anderen Mitgliedstaat).

[28] Die Notwendigkeit, die Schlussfolgerungen des Urteils *Kemwater ProChemie* auch bei der Beurteilung des Anspruchs auf Steuerbefreiung bei der Lieferung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat anzuwenden, wurde vom Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) bereits in seinem Urteil

vom 4. Februar 2022, AZ 4 Afs 115/2021-45, angenommen, in dem er feststellte, dass bei der Beurteilung des Anspruchs eines Steuerpflichtigen auf Mehrwertsteuerbefreiung bei der Lieferung von Gegenständen in einen anderen EU-Mitgliedstaat dem Steuerpflichtigen dieser Anspruch nicht versagt werden kann, wenn sich aus dem Sachverhalt ergibt, dass er die Gegenstände tatsächlich in einen anderen EU-Mitgliedstaat geliefert hat, obwohl er nicht nachgewiesen hat, dass sie an die angegebenen Empfänger geliefert wurden. Nach Ansicht ... [nicht übersetzt] [des vorliegenden Gerichts] würde es also gegen den Grundsatz der Steuerneutralität verstoßen, wenn einem Steuerpflichtigen das Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer auf die Lieferung von Gegenständen in einen anderen EU-Mitgliedstaat verweigert würde, wenn er die Lieferung der betreffenden Gegenstände an einen anderen tatsächlichen Empfänger nachgewiesen hat. In einem solchen Fall muss jedoch geprüft werden, ob sich aus dem Sachverhalt und den der Steuerbehörde vorliegenden oder vom Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen ergibt, dass die tatsächlichen Empfänger der Gegenstände des Steuerpflichtigen sich selbst in der Position eines Mehrwertsteuerpflichtigen befanden.

[29] Im Gegensatz dazu kam der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) anschließend in seinem Urteil vom 25. Mai 2022, AZ 10 Afs 374/2020-59, zu dem Schluss, dass die Geltendmachung des Anspruchs auf Mehrwertsteuerbefreiung bei der Lieferung von Gegenständen in einen anderen EU-Mitgliedstaat durch die Schlussfolgerungen des Gerichtshofs in der Rechtssache *Kemwater ProChemie* nicht berührt wird. In dem zitierten Urteil ... [nicht übersetzt] stellte [der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht)] fest, dass es in einem solchen Fall „*dabei bleibt, dass der Lieferer den Beweis erbringen muss, dass der Erwerber im Ausland ein ‚Steuerpflichtiger‘ ist, der ‚als solcher handelt‘*“ (Urteil des Gerichtshofs vom 27. September 2012 in der Rechtssache C-587/10, *VSTR*). Diese Rechtsprechung des Gerichtshofs wird durch die jüngsten Urteile des NSS (Oberstes Verwaltungsgericht) vom 10. Februar 2022, AZ 9 Afs 274/2020-61, *Molton*, und vom 24. Februar 2022, AZ 1 Afs 238/2020-59, *Steris*, bestätigt, wonach der tschechische Lieferer verpflichtet ist, nachzuweisen, welche ausländische Entität der tatsächliche Empfänger der Gegenstände war.“

[30] Die Komplexität der dargelegten streitigen Rechtsfrage und die Notwendigkeit, dass der Gerichtshof darüber entscheidet, wird also auch durch diesen bestehenden Widerspruch in der Rechtsprechung des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) verdeutlicht.

... [nicht übersetzt]