

Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

9. September 2021(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Achte Richtlinie 79/1072/EWG – Art. 3, 6 und 7 – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer – Nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige – Ablehnung der Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer – Unterlagen, die den Erstattungsanspruch belegen – Keine fristgerechte Vorlage der Belege“

In der Rechtssache C-294/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien) mit Entscheidung vom 5. März 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 1. Juli 2020, in dem Verfahren

GE Auto Service Leasing GmbH

gegen

Tribunal Económico-Administrativo Central

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešić sowie der Richter E. Juhász (Berichtersteller) und C. Lycourgos,

Generalanwalt: E. Tanchev,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der GE Auto Service Leasing GmbH, vertreten durch A. Azpeitia Gamazo und A. Albarrán Jiménez, abogados,

– der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García und M. J. Ruiz Sánchez als Bevollmächtigte,

– der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, O. Serdula und J. Vlášil als Bevollmächtigte,

– der estnischen Regierung, vertreten durch N. Grünberg als Bevollmächtigte,

- der griechischen Regierung, vertreten durch M. Tassopoulou, S. Trekli und G. Avdikos als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und J. Jokubauskaitis als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1979, L 331, S. 11, im Folgenden: Achte Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der GE Auto Service Leasing GmbH (im Folgenden: Auto Service) und dem Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrale Rechtsbehelfsbehörde in Verwaltungssachen, Spanien) wegen der Weigerung, die von der Gesellschaft in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer zu erstatten.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie

3 Art. 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2006/18/EG des Rates vom 14. Februar 2006 (ABl. 2006, L 51, S. 12) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) bestimmt:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,
- b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a) und Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird.

(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke:

a) seiner Umsätze, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären;

b) seiner nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i), Artikel 15 und Artikel 16 Absatz 1 Teile B, C und D und Absatz 2 befreiten Umsätze;

c) seiner nach Artikel 13 Teil B Buchstaben a) und d) Nummern 1 bis 5 befreiten Umsätze, wenn der Leistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit zur Ausfuhr in ein Land außerhalb der Gemeinschaft bestimmten Gegenständen zusammenhängen.

...“

4 In Art. 28f der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„...“

(4) Mehrwertsteuererstattungen nach Absatz 3 erfolgen

– an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige entsprechend den in der [Achten Mehrwertsteuerrichtlinie] festgelegten Bestimmungen;

...“

Achte Mehrwertsteuerrichtlinie

5 Art. 2 der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Jeder Mitgliedstaat erstattet einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der [Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie] bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Buchstabe b) bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden.“

6 Art. 3 dieser Richtlinie bestimmt:

„Um die Erstattung zu erhalten, muss ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt,

- a) bei der in Artikel 9 bezeichneten zuständigen Behörde nach dem in Anhang A aufgeführten Muster einen Antrag stellen, dem die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen sind. Die Mitgliedstaaten stellen den Antragstellern eine Erläuterung zur Verfügung, die auf jeden Fall die Mindestinformationen laut Anhang C enthalten muss;
- b) durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, dass er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist. Ist die zuständige Behörde nach Artikel 9 Absatz 1 jedoch bereits im Besitz dieses Nachweises, so braucht der Steuerpflichtige während eines Jahres nach dem Zeitpunkt der ersten Ausstellung der Bescheinigung keine neue Bescheinigung mehr vorzulegen. Für Steuerpflichtige, die eine Steuerbefreiung nach Artikel 24 Absatz 2 der [Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie] erhalten, stellen die Mitgliedstaaten keine Bescheinigung aus;
- c) schriftlich erklären, dass er während des in Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 bezeichneten Zeitraums im Inland keine Gegenstände geliefert und keine Dienstleistungen erbracht hat;
- d) sich verpflichten, jeden unrechtmäßig empfangenen Betrag zurückzuzahlen.“

7 In Art. 4 der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Um die Erstattung zu erhalten, muss ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland nur die in Artikel 1 Buchstaben a) und b) bezeichneten Umsätze bewirkt und sonst keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat,

- a) die in Artikel 3 Buchstaben a), b) und d) bezeichneten Pflichten erfüllen;

...“

8 Art. 6 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten dürfen den in Artikel 2 genannten Steuerpflichtigen außer den Pflichten nach den Artikeln 3 und 4 keine anderen Pflichten auferlegen als die, in Sonderfällen die Auskünfte zu erteilen, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob der Erstattungsantrag begründet ist.“

9 Art. 7 der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Der in den Artikeln 3 und 4 vorgesehene Erstattungsantrag hat sich auf den Erwerb von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die innerhalb eines Zeitraums von mindestens drei Monaten oder höchstens einem Kalenderjahr in Rechnung gestellt worden sind, oder auf Einfuhren, die in diesem Zeitraum getätigt worden sind, zu beziehen. Der Antrag kann sich allerdings auf einen Zeitraum von weniger als drei Monaten beziehen, wenn es sich dabei um den restlichen Zeitraum eines Kalenderjahres handelt. Die Anträge können auch Rechnungen oder Einfuhrdokumente betreffen, für die zuvor noch keine Anträge gestellt worden sind und die sich auf Vorumsätze beziehen, die während des betreffenden Kalenderjahres getätigt wurden. Der Antrag ist spätestens sechs Monate nach Ende des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden ist, an die in Artikel 9 Absatz 1 bezeichnete zuständige Behörde zu stellen.

...

(3) Die in Artikel 9 Absatz 1 genannte zuständige Behörde versieht jede Rechnung und jedes Einfuhrdokument mit ihrem Sichtvermerk, damit diese nicht für einen weiteren Antrag dienen können, und gibt sie dem Steuerpflichtigen binnen einem Monat zurück.

(4) Der Bescheid über die Erstattungsanträge muss binnen sechs Monaten zugestellt werden, nachdem diese mit allen in dieser Richtlinie zur Stützung des Antrags vorgeschriebenen Dokumenten der in Absatz 3 genannten zuständigen Behörde eingereicht worden sind. Die Steuererstattung muss vor Ablauf dieser Frist auf Antrag des Antragstellers entweder in dem Mitgliedstaat der Erstattung oder dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, erfolgen. Im letzteren Falle gehen die Bankkosten für die Überweisung zu Lasten des Antragstellers.

Abschlägige Bescheide sind zu begründen. Gegen sie ist Einspruch vor den zuständigen Stellen des betroffenen Mitgliedstaats zulässig, und zwar in den Formen und binnen der Fristen, die für Einsprüche bei Erstattungsanträgen der in diesem Staat ansässigen Mehrwertsteuerpflichtigen vorgesehen sind.

...“

Richtlinie 2006/112/EG

10 Die Art. 411 und 413 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) sehen vor, dass diese Richtlinie die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie aufhebt und am 1. Januar 2007 in Kraft tritt.

Richtlinie 2008/9/EG

11 Aus Art. 28 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112 an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. 2008, L 44, S. 23) ergibt sich, dass die Richtlinie 2008/9 für Erstattungsanträge gilt, die nach dem 31. Dezember 2009 gestellt werden, und dass die Achte Mehrwertsteuerrichtlinie mit Wirkung vom 1. Januar 2010 aufgehoben wird.

Spanisches Recht

12 Art. 119 („Sonderregelung für Erstattungen an bestimmte Unternehmer oder Selbständige, die nicht im Mehrwertsteuergebiet ansässig sind“) der Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Gesetz 37/1992 über die Mehrwertsteuer) vom 28. Dezember 1992 (BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992, S. 44247) bestimmt:

„(1) Unternehmer oder Selbständige, die nicht im Mehrwertsteuergebiet ansässig sind und die im nachstehenden Absatz genannten Voraussetzungen erfüllen, können ihren Anspruch auf Erstattung der von ihnen entrichteten oder gegebenenfalls in diesem Gebiet auf sie abgewälzten Mehrwertsteuer gemäß den Bestimmungen dieses Artikels geltend machen.

...

(2) Der Erstattungsanspruch im Sinne dieses Artikels unterliegt folgenden Voraussetzungen:

1. Unternehmer oder Selbständige, die diesen Anspruch geltend machen wollen, sind in der Gemeinschaft, auf den Kanarischen Inseln, in Ceuta oder Melilla oder in anderen Drittlandsgebieten ansässig.

...

2. Während des Zeitraums, auf den sich der Antrag bezieht, haben [die Unternehmer oder Selbständigen] im Mehrwertsteuergebiet nur die nachstehend aufgeführten mehrwertsteuerpflichtigen Gegenstände geliefert oder mehrwertsteuerpflichtigen Dienstleistungen erbracht:

- a) Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen, deren Empfänger der Mehrwertsteuerpflichtige ist, gemäß Art. 84 Abs. 1 Nrn. 2, 3 und 4 dieses Gesetzes;
- b) nach den Art. 21, 23, 24 und 64 dieses Gesetzes von der Mehrwertsteuer befreite Beförderungsdienstleistungen und mit der Beförderung zusammenhängende Dienstleistungen.

...

(8) Erstattungsanträge können sich nur auf die unmittelbar vorangegangenen Jahres- oder Quartalszeiträume beziehen.

Erstattungsanträge, die sich auf einen kürzeren Zeitraum beziehen, sind jedoch zulässig, wenn der betreffende Zeitraum am 31. Dezember des entsprechenden Jahres endet.

(9) Die Steuerverwaltung kann von den Betroffenen die Angaben und Belege verlangen, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob die eingereichten Erstattungsanträge begründet sind, und insbesondere die Höhe der Erstattung nach den Abs. 4 und 5 dieses Artikels zutreffend zu bestimmen.

...“

13 Nach Art. 112 der Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Gesetz 30/1992 zur Regelung der öffentlichen Verwaltungen und des gemeinsamen Verwaltungsverfahrens) vom 26. November 1992 – nunmehr Art. 118 der Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Gesetz 39/2015 über das gemeinsame Verwaltungsverfahren der öffentlichen Verwaltungen) vom 1. Oktober 2015 (BOE Nr. 236 vom 2. Oktober 2015, S. 89343) – ist es untersagt, „bei der Entscheidung über Rechtsbehelfe Tatsachen, Unterlagen oder Argumente des Rechtsbehelfsführers zu berücksichtigen, die dieser mit seinen Stellungnahmen hätte vorlegen können, aber nicht vorgelegt hat“; außerdem kann „eine Beweisaufnahme ... nicht beantragt werden, wenn es dem Betroffenen zurechenbar ist, dass sie im Laufe des Verfahrens, das zu der angefochtenen Entscheidung geführt hat, nicht erfolgt ist“.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14 Auto Service, eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, beantragte am 30. Juni 2006 und am 29. Juni 2007 bei der Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (Nationales Finanzamt, Abteilung Mehrwertsteuer für Nichtansässige, Spanien) (im Folgenden: spanische Steuerverwaltung) die Erstattung von Mehrwertsteuerzahlungen in Höhe von insgesamt 407 396,469 Euro, die von nicht im Steuergebiet ansässigen Unternehmern oder Gewerbetreibenden für die Steuerjahre 2005 und 2006 entrichtet worden waren.

15 Am 19. März 2008 richtete die spanische Steuerverwaltung zwei Auskunftersuchen an Auto Service. Diese sollte ihr die Originale der Rechnungen übermitteln, auf deren Grundlage sie die Erstattung begehrte, und nähere Angaben zu den in Spanien getätigten Umsätzen sowie zur Zuordnung der vom Erstattungsantrag betroffenen erworbenen Gegenstände oder

Dienstleistungen machen.

16 Am 12. Dezember 2008 teilte Auto Service der spanischen Steuerverwaltung mit, dass sie an ihrem Erstattungsantrag festhalte, dass sie aber Schwierigkeiten habe, die angeforderten Unterlagen vorzulegen.

17 Mit Entscheidungen vom 18. Februar 2009, die Auto Service am 21. April 2009 zugestellt wurden, wies die spanische Steuerverwaltung die von dieser Gesellschaft gestellten Erstattungsanträge zurück. Am 20. Februar 2009 teilte Auto Service der spanischen Steuerverwaltung mit, dass sie ein deutsches Unternehmen sei, dessen Geschäftstätigkeit in der Lieferung von Fahrzeugen an spanische Unternehmen im Rahmen von Leasingverträgen und gelegentlichen Verkäufen von Gebrauchtwagen in Spanien bestehe, und fügte diesen Erläuterungen einige Rechnungsbelege bei.

18 Gegen die Entscheidungen, mit denen die Erstattungsanträge zurückgewiesen wurden, erhob Auto Service Einspruch. Sie räumte ein, dass sie das Auskunftersuchen verspätet beantwortet habe, wies aber darauf hin, dass sie es jedenfalls beantwortet habe, bevor ihr die Entscheidungen zugestellt worden seien. Sie fügte Rechnungen bei, die für die erbrachten Leasingleistungen ausgestellt worden waren, nicht aber alle Rechnungen, auf deren Grundlage die Mehrwertsteuererstattung beantragt worden war.

19 Vor der Entscheidung über den Einspruch richtete die spanische Steuerverwaltung am 13. Juli 2009 ein weiteres Auskunftersuchen an Auto Service. Darin wurde diese aufgefordert, nähere Angaben zur Zuordnung der erworbenen Gegenstände und/oder Dienstleistungen zu machen, für die die Mehrwertsteuererstattung beantragt worden war, und nachzuweisen, dass sie für Umsätze bestimmt waren, die einen Erstattungsanspruch begründen. Hierfür sollte Auto Service die mit den Kunden abgeschlossenen Verträge und die ausgestellten Rechnungen, eine von den Steuerbehörden des Landes, in dem sie ihren Sitz oder ihre Hauptniederlassung hatte, ausgestellte Bescheinigung, dass sie mehrwertsteuerpflichtig ist, sowie nähere Angaben zu dem für ihre Tätigkeit geltenden Steuersatz und zu den *Pro-rata*-Sätzen des Vorsteuerabzugs vorlegen.

20 Auf dieses erneute Auskunftersuchen antwortete Auto Service nicht.

21 Da die spanische Steuerverwaltung nicht über alle erforderlichen Unterlagen verfügte, wies sie am 1. Februar 2010 den Einspruch zurück und bestätigte die Versagung der Erstattung mit der Begründung, dass Auto Service nicht nachgewiesen habe, dass ihre Anträge begründet seien.

22 In diesem Zusammenhang teilte die spanische Steuerverwaltung Auto Service mit, dass die Unterlagen, deren Übermittlung sie verlange, dem Nachweis dienen, dass die Umsätze tatsächlich im Steuergebiet bewirkt worden seien und die Gegenstände und Dienstleistungen Umsätzen zuzuordnen seien, die zum Vorsteuerabzug berechtigten. Diese Unterlagen sollten ihr die Prüfung ermöglichen, ob die mit den Kunden geschlossenen Leasingverträge eine Kaufoption für Gegenstände und Einzelheiten zum Kauf enthielten, ob sich die von den Verträgen erfassten Gegenstände im Steuergebiet befänden und ob die Kunden des Unternehmens im Steuergebiet ansässige Einrichtungen oder Personen seien. Diese Informationen würden auch verlangt, um zu ermitteln, ob die Tätigkeiten von Auto Service dem Leasing dienten, sowie um den Steuersatz im Staat der Niederlassung und den anwendbaren Prozentsatz des Vorsteuerabzugs zu ermitteln.

23 Auto Service focht diese Entscheidung vor dem Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrale Rechtsbehelfsbehörde in Verwaltungssachen) an und legte hierzu Rechnungen für Dienstleistungen, Finanzierungs-Leasing-Verträge, mehrere periodische Mehrwertsteuererklärungen und amtliche Bescheinigungen der deutschen Behörden über ihren Status als zum Vorsteuerabzug berechnigte Steuerpflichtige vor.

24 Das Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrale Rechtsbehelfsbehörde in Verwaltungssachen) wies den Rechtsbehelf von Auto Service mit der Begründung zurück, dass die einschlägigen Nachweise dem zuständigen Verwaltungsorgan hätten vorgelegt werden müssen und im Verwaltungsbeschwerdeverfahren nicht mehr vorgelegt werden könnten.

25 Gegen diese Entscheidung erhob Auto Service am 24. Januar 2013 bei der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien) eine verwaltungsgerichtliche Klage, die mit Urteil vom 22. September 2016 abgewiesen wurde.

26 In der Urteilsbegründung hieß es u. a., dass es dem die Mehrwertsteuererstattung Beantragenden obliege, seinen Erstattungsanspruch im Verwaltungsverfahren nachzuweisen. Beantworte der Antragsteller Auskunftsersuchen der Verwaltung nicht, könne dieser Mangel im Stadium der Verwaltungsbeschwerde oder der Verwaltungsklage nicht geheilt werden.

27 Gegen dieses Urteil legte Auto Service Kassationsbeschwerde beim Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) ein.

28 In seinem Urteil vom 10. September 2018 stellte dieses Gericht fest, dass das Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrale Rechtsbehelfsbehörde in Verwaltungssachen) trotz seines quasigerichtlichen Charakters ein Verwaltungsorgan sei, das zwingend angerufen werden müsse, um eine Klage erheben zu können.

29 Das spanische Recht verpflichte die Verwaltungsgerichte – außer bei Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs – dazu, Nachweise zu berücksichtigen, die ein Steuerpflichtiger der Steuerverwaltung im Stadium der administrativen Untersuchung seiner Angelegenheit nicht übermittelt habe.

30 Der Gerichtshof habe in seiner Rechtsprechung im Bereich der Mehrwertsteuer auf der Grundlage der Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit den materiell-rechtlichen Vorschriften über den Vorsteuerabzug Vorrang vor den Formvorschriften eingeräumt. So habe er das Recht auf Vorsteuerabzug oder Erstattung anerkannt, wenn erwiesen sei, dass die entsprechenden materiell-rechtlichen Vorschriften beachtet worden seien, auch wenn bestimmte Formvoraussetzungen nicht erfüllt gewesen seien.

31 Da das Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof) der Ansicht war, dass die Voraussetzungen für den Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer nach Art. 119 der Richtlinie 2006/112 im Ausgangsverfahren unstrittig erfüllt seien, hob es das Urteil der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof) auf und ordnete an, die Auto Service betreffende Rechtssache an dieses Gericht zurückzuverweisen, damit es anhand der Nachweise entscheide, die zu den den Antrag dieser Gesellschaft auf Mehrwertsteuererstattung betreffenden Akten genommen wurden.

32 Die Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof) weist darauf hin, dass sie, sollte sie der Argumentation des Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof) folgen, sehr wahrscheinlich gegen Art. 3 und Art. 7 der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen würde, da Auto Service ihren Anspruch auf Mehrwertsteuererstattung nicht innerhalb der in letzterer Bestimmung vorgeschriebenen Fristen nachgewiesen habe, obwohl sie von der spanischen Steuerverwaltung

in die Lage versetzt worden sei, dies zu tun.

33 Der Gerichtshof habe zwar bereits entschieden, dass die Verletzung formaler Pflichten grundsätzlich nicht zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führen könne. Solche Formvoraussetzungen könnten jedoch die materielle Grundlage für die Ausübung dieses Rechts darstellen. Sie regelten die Modalitäten und die Kontrolle der Ausübung dieses Rechts sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems.

34 Der Gerichtshof sei in diesem Sinne zu dem Ergebnis gelangt, dass die Möglichkeit, das Recht auf Vorsteuerabzug ohne zeitliche Beschränkung auszuüben, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderlaufe, der verlange, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt lange offenbleibe.

35 Da die spanische Steuerverwaltung alle erforderlichen Maßnahmen ergriffen habe, um dem Steuerpflichtigen die Vorlage von Dokumenten zu ermöglichen, die seinen Anspruch auf Mehrwertsteuererstattung belegen könnten, und der Steuerpflichtige dies nicht innerhalb der in Art. 7 Abs. 1 der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Fristen getan habe, unterliege der Steuerpflichtige, wie der Gerichtshof in Rn. 34 des Urteils vom 21. Juni 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382), entschieden habe, im Hinblick auf seine Rechte einer Ausschlussfrist.

36 Unter Berücksichtigung des Urteils des Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof), wonach der Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige die seinen Antrag stützenden Nachweise vorlege, für die Erstattung der Mehrwertsteuer unerheblich sei, müsse geprüft werden, ob die verspätete Vorlage dieser Nachweise ungerechtfertigt sei, was als missbräuchliche Praxis angesehen werden könne.

37 Die Verspätung, mit der Auto Service im Ausgangsverfahren die Nachweise für ihren Erstattungsanspruch beigebracht habe, könne als Beleg für ihre Bösgläubigkeit angesehen werden, da sie der Verwaltung die für die Erstattung der Mehrwertsteuer erforderlichen Informationen ohne ersichtlichen Grund und trotz der zahlreichen sich ihr bietenden Gelegenheiten, diese Förmlichkeit zu erfüllen, bewusst und absichtlich vorenthalten habe.

38 Unter diesen Umständen hat die Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist es zulässig, dass ein Steuerpflichtiger, nachdem er von der Steuerverwaltung wiederholt aufgefordert wurde, die Voraussetzungen seines Erstattungsanspruchs nachzuweisen, diesen Aufforderungen ohne berechtigten Grund nicht nachkommt und, nachdem ihm eine Erstattung verweigert wurde, die Vorlage von Unterlagen bis zum Überprüfungsverfahren oder zum gerichtlichen Verfahren aufschiebt?

2. Kann es als Rechtsmissbrauch angesehen werden, wenn der Steuerpflichtige die notwendigen Informationen, auf die er seinen Anspruch stützt, der Steuerverwaltung ohne berechtigten Grund nicht zu dem Zeitpunkt, zu dem ihm dazu Gelegenheit gegeben und er dazu aufgefordert wurde, vorlegt, sondern diese Informationen stattdessen später freiwillig dem Überprüfungsorgan oder dem Gericht zur Verfügung stellt?

3. Verliert ein nicht ansässiger Steuerpflichtiger, entweder weil er die maßgeblichen Informationen zum Nachweis seines Erstattungsanspruchs ohne berechtigten Grund nicht fristgerecht vorgelegt hat oder weil er missbräuchlich gehandelt hat, seinen Anspruch auf Erstattung, wenn die insoweit vorgesehene oder gewährte Frist abgelaufen ist und die Verwaltung

eine die Erstattung ablehnende Entscheidung erlassen hat?

Zu den Vorlagefragen

39 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Auto Service geltend macht, das Vorabentscheidungsersuchen sei für unzulässig zu erklären, da zum einen die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen bereits vom Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof) entschieden worden seien und ihnen deshalb Rechtskraft entgegenstehe. Zum anderen sei die Frage betreffend den Rechtsmissbrauch theoretisch, da sich diese Frage zu keinem Zeitpunkt gestellt habe, bevor das vorlegende Gericht den Gerichtshof damit befasst habe.

40 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die nationalen Gerichte die umfassende Befugnis haben, den Gerichtshof mit einer Frage nach der Auslegung der relevanten Bestimmungen des Unionsrechts zu befragen. Es ist allein Sache des nationalen Gerichts, das mit dem Rechtsstreit befasst und mit dem nationalen Recht vertraut ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, anhand der Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der Fragen zu beurteilen, die es dem Gerichtshof vorlegt. Daher ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, über ihm vorgelegte Fragen zu befinden, wenn diese die Auslegung oder die Gültigkeit einer Vorschrift des Unionsrechts betreffen. Folglich gilt für Fragen, die von den nationalen Gerichten vorgelegt werden, eine Vermutung der Entscheidungserheblichkeit. Der Gerichtshof kann die Beantwortung einer Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung offensichtlich in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der Frage erforderlich sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5. April 2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 16. Juli 2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich jedoch, dass die Fragen, die das vorlegende Gericht dem Gerichtshof gestellt hat, in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens stehen.

42 Im Übrigen kann nach einer gefestigten Rechtsprechung des Gerichtshofs eine nationale Vorschrift, nach der die nicht in letzter Instanz entscheidenden Gerichte durch die Beurteilung des höheren Gerichts gebunden sind, diesen Gerichten nicht die Möglichkeit nehmen, dem Gerichtshof Fragen der Auslegung des Unionsrechts vorzulegen, um das es in dieser rechtlichen Beurteilung geht. Der Gerichtshof hat nämlich festgestellt, dass es einem Gericht, das nicht in letzter Instanz entscheidet, freistehen muss, dem Gerichtshof Fragen vorzulegen, bei denen es Zweifel hat, wenn es der Ansicht ist, dass es aufgrund der rechtlichen Beurteilung des übergeordneten Gerichts zu einem unionsrechtswidrigen Urteil gelangen könnte (Urteil vom 5. März 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Das Vorabentscheidungsersuchen ist daher zulässig.

44 Zudem ist es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof Aufgabe des Gerichtshofs, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu kann der Gerichtshof aus dem gesamten vom nationalen Gericht vorgelegten Material, insbesondere der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen Normen und Grundsätze des Unionsrechts herausarbeiten,

die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Ausgangsrechtsstreits einer Auslegung bedürfen, auch wenn diese Bestimmungen in den Fragen nicht ausdrücklich genannt sind (Urteil vom 11. November 2020, DenizBank, C?287/19, EU:C:2020:897, Rn. 59).

45 In der Begründung seiner Entscheidung bezieht sich das vorlegende Gericht unterschiedslos auf die Richtlinie 2006/112, auf die Achte Mehrwertsteuerrichtlinie und auf die Richtlinie 2008/9. In den dem Gerichtshof gestellten Fragen werden die unionsrechtlichen Bestimmungen, um deren Auslegung es ersucht, nicht genannt.

46 Aus der Vorlageentscheidung geht jedoch hervor, dass die Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer, um die es im Ausgangsverfahren geht, am 30. Juni 2006 bzw. 29. Juni 2007 bei der spanischen Steuerverwaltung eingereicht wurden und Umsätze in den Steuerjahren 2005 und 2006 betreffen.

47 Die Richtlinie 2006/112, mit der die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben wurde, ist gemäß ihren Art. 411 und 413 erst am 1. Januar 2007 in Kraft getreten. Die Richtlinie 2008/9, mit der die Achte Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben wurde, findet nach ihrem Art. 28 Abs. 1 auf Erstattungsanträge Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2009 gestellt werden.

48 Daraus folgt, dass auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nur die Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar sind.

Zur ersten und zur dritten Frage

49 Mit der ersten und der dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Bestimmungen der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie und die Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dahin auszulegen sind, dass sie es verbieten, einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer abzulehnen, wenn der Steuerpflichtige der zuständigen Steuerverwaltung selbst auf deren Aufforderung hin nicht innerhalb der gesetzten Frist alle in dieser Richtlinie vorgeschriebenen Dokumente vorgelegt und Auskünfte erteilt hat, ungeachtet dessen, dass er diese Dokumente und Auskünfte im Überprüfungsverfahren oder im gerichtlichen Verfahren über die Klage gegen die einen solchen Erstattungsanspruch versagende Entscheidung von sich aus vorgelegt bzw. erteilt hat.

50 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs stellt der Erstattungsanspruch ebenso wie das Recht auf Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar, durch das der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet auf diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland [Mehrwertsteuererstattung – Rechnungen], C?371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 77).

51 Dieser Anspruch auf Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, wie er in der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie geregelt ist, entspricht dem Anspruch des Steuerpflichtigen auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer, der mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführt wurde (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 25. Oktober 2012, Daimler und Widex, C?318/11 und C?319/11, EU:C:2012:666, Rn. 41, sowie vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland [Mehrwertsteuererstattung – Rechnungen], C?371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 78 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass das Recht auf Vorsteuerabzug, und damit auch der Erstattungsanspruch, integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Urteil vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland [Mehrwertsteuererstattung – Rechnungen], C?371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 79 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Zudem erfordert das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass Vorsteuerabzug oder Mehrwertsteuererstattung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formalen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhält es sich allerdings, wenn der Verstoß gegen die formalen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteil vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland [Mehrwertsteuererstattung – Rechnungen], C?371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 80 und 81 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

54 Aus den Art. 3 und 4 der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie geht hervor, dass einem Steuerpflichtigen die Erstattung der Mehrwertsteuer nur gewährt werden kann, wenn er die in diesen Bestimmungen vorgesehenen Pflichten erfüllt, zu denen die Vorlage der Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente für mehrwertsteuerpflichtige Umsätze im Mitgliedstaat der Erstattung zählen.

55 Insoweit geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die spanische Steuerverwaltung Auto Service zweimal, am 19. März 2008 und nach der ursprünglichen Zurückweisung der Erstattungsanträge im Rahmen des von Auto Service am 13. Juli 2009 eingelegten Einspruchs, aufgefordert hatte, ergänzende Nachweise zu ihren ursprünglichen Anträgen vorzulegen, nämlich u. a. alle Rechnungen zur Stützung dieser Anträge sowie ein Dokument des Mitgliedstaats ihres Sitzes, mit dem ihre Mehrwertsteuerpflichtigkeit bescheinigt wird. Auto Service legte der Steuerverwaltung jedoch nicht alle erforderlichen Unterlagen und Auskünfte vor. Dagegen legte sie, wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, diese Auskünfte und Unterlagen im Verfahren vor dem Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrale Rechtsbehelfsbehörde in Verwaltungssachen) vor.

56 Daraus folgt, dass der Ausgangsrechtsstreit nicht den Verstoß gegen formale Anforderungen betrifft, die den Nachweis verhindern, dass die materiellen Anforderungen, die den Anspruch auf Mehrwertsteuererstattung begründen, erfüllt wurden, sondern den Zeitpunkt, zu dem dieser Nachweis erbracht werden kann.

57 Hierzu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, wonach das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer Steuerpflichtigen verweigert werden kann, die unvollständige Rechnungen besitzen, auch wenn diese durch die Vorlage von Informationen zum Beweis des tatsächlichen Vorliegens, der Natur und des Betrags der berechneten Umsätze nach Erlass einer solchen ablehnenden Entscheidung durch die Steuerverwaltung vervollständigt werden (Urteil vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a., C?271/12, EU:C:2013:297, Rn. 34 bis 36). Allerdings verbieten diese Bestimmungen es den Mitgliedstaaten auch nicht, die Berichtigung einer unvollständigen Rechnung zuzulassen, nachdem die Steuerbehörde eine solche ablehnende Entscheidung erlassen hat (Urteil vom 14. Februar 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, Rn. 33).

58 Daher ist entsprechend davon auszugehen, dass die Bestimmungen der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, wonach der Anspruch

auf Mehrwertsteuererstattung versagt werden kann, wenn ein Steuerpflichtiger ohne berechtigten Grund und trotz der an ihn gerichteten Auskunftsverlangen nicht die Unterlagen vorlegt, die den Nachweis ermöglichen, dass die materiellen Voraussetzungen für die Erstattung erfüllt sind, bevor die Steuerverwaltung ihre Entscheidung erlässt. Gleichwohl hindern diese Bestimmungen die Mitgliedstaaten nicht daran, die Vorlage solcher Nachweise nach einer solchen Entscheidung zuzulassen.

59 Da die Einführung nationaler Vorschriften, nach denen Nachweise, die nach Erlass der einen Erstattungsantrag zurückweisenden Entscheidung vorgelegt werden, nicht berücksichtigt werden dürfen, nicht in der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie geregelt ist, richtet sie sich gemäß dem Grundsatz der Verfahrensautonomie nach dem innerstaatlichen Recht der einzelnen Mitgliedstaaten; dabei dürfen diese Vorschriften aber nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige interne Sachverhalte regeln (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der vom Unionsrecht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder sie übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz) (vgl. entsprechend Urteil vom 14. Februar 2019, *Nestrade*, C?562/17, EU:C:2019:115, Rn. 35).

60 Was zunächst den Effektivitätsgrundsatz betrifft, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Möglichkeit, einen Antrag auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses ohne jede zeitliche Beschränkung zu stellen, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderliefe, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offenbleiben kann (Urteil vom 14. Februar 2019, *Nestrade*, C?562/17, EU:C:2019:115, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Im vorliegenden Fall forderte die spanische Steuerverwaltung *Auto Service* zweimal auf, ihr die fehlenden Informationen zu übermitteln, die sie benötigte, um den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer zu beurteilen. Aus der Vorlageentscheidung geht weder hervor, dass die Frist für die Beantwortung dieser Auskunftsersuchen offensichtlich unzureichend gewesen wäre, noch, dass *Auto Service* der Steuerverwaltung mitgeteilt hätte, dass sie nicht im Besitz dieser Informationen sei. Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die Steuerverwaltung – erfolglos – die erforderliche Sorgfalt aufgewandt hat, um die Nachweise zu erlangen, anhand deren sie feststellen kann, ob dem von *Auto Service* gestellten Erstattungsantrag stattzugeben ist. Folglich ist es – vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorliegende Gericht – *Auto Service* nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert worden, von ihrem Recht auf Mehrwertsteuererstattung Gebrauch zu machen.

62 Darüber hinaus ist es ebenfalls Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob im vorliegenden Fall der Äquivalenzgrundsatz gewahrt ist, der verlangt, dass die nationalen Verfahrensvorschriften, die die Erstattung der Mehrwertsteuer auf der Grundlage der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie regeln, nicht ungünstiger sind als diejenigen, die gleichartige, dem innerstaatlichen Recht unterliegende Sachverhalte regeln (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juni 2021, *Bankia*, C?910/19, EU:C:2021:433, Rn. 46 und 47).

63 Nach alledem ist auf die erste und die dritte Frage zu antworten, dass die Bestimmungen der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie und die Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dahin auszulegen sind, dass sie es nicht verbieten, einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer abzulehnen, wenn der Steuerpflichtige der zuständigen Steuerverwaltung selbst auf deren Aufforderung hin nicht innerhalb der gesetzten Frist alle in dieser Richtlinie vorgeschriebenen Dokumente vorgelegt und Auskünfte erteilt hat, ungeachtet dessen, dass er diese Dokumente und Auskünfte im Überprüfungsverfahren oder im gerichtlichen

Verfahren über die Klage gegen die einen solchen Erstattungsanspruch versagende Entscheidung von sich aus vorgelegt bzw. erteilt hat, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität gewahrt werden. Dies zu prüfen ist Sache des vorlegenden Gerichts.

Zur zweiten Frage

64 Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass es einen Rechtsmissbrauch darstellt, wenn ein Steuerpflichtiger, der eine Mehrwertsteuererstattung beantragt, die von der Steuerverwaltung angeforderten Unterlagen im Verwaltungsverfahren nicht vorlegt, sie dann aber in den Folgeverfahren von sich aus vorlegt.

65 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist. Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Erstattung zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl. entsprechend Urteil vom 28. Juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

66 Für die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer müssen nach ständiger Rechtsprechung zwei Voraussetzungen vorliegen, und zwar zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen in den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen, dass aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (Urteil vom 10. Juli 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

67 Im vorliegenden Fall knüpft die Feststellung eines etwaigen Missbrauchs durch Auto Service nicht an die Umsätze an, die zu den Anträgen auf Mehrwertsteuererstattung geführt haben, sondern an das Verfahren in Zusammenhang mit dem Rechtsstreit über diesen Antrag.

68 Unter diesem Blickwinkel ist davon auszugehen, dass die bloße Tatsache, dass der Steuerpflichtige Unterlagen und Auskünfte vorlegt, die belegen, dass die materiellen Voraussetzungen seines Anspruchs auf Mehrwertsteuererstattung erfüllt sind, nachdem die zuständige Verwaltungsbehörde die Entscheidung, mit dem ihm diese Erstattung verweigert wird, erlassen hat, als solche nicht als missbräuchliche Praxis im Sinne von Rn. 66 des vorliegenden Urteils angesehen werden kann. Insoweit ist lediglich festzustellen, dass sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht ergibt, dass damit ein Steuervorteil erlangt werden sollte, dessen Gewährung dem Ziel zuwiderliefe, das mit den unionsrechtlichen Bestimmungen, die die Gewährung eines solchen Vorteils vorsehen, verfolgt wird.

69 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass es keinen Rechtsmissbrauch darstellt, wenn ein Steuerpflichtiger, der die Erstattung der Mehrwertsteuer beantragt, die von der Steuerverwaltung angeforderten Unterlagen im Verwaltungsverfahren nicht vorlegt, sie dann aber in den Folgeverfahren von sich aus vorlegt.

Kosten

70 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zehnte Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Die Bestimmungen der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige und die Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, sind dahin auszulegen, dass sie es nicht verbieten, einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer abzulehnen, wenn der Steuerpflichtige der zuständigen Steuerverwaltung selbst auf deren Aufforderung hin nicht innerhalb der gesetzten Frist alle in dieser Richtlinie vorgeschriebenen Dokumente vorgelegt und Auskünfte erteilt hat, ungeachtet dessen, dass er diese Dokumente und Auskünfte im Überprüfungsverfahren oder im gerichtlichen Verfahren über die Klage gegen die einen solchen Erstattungsanspruch versagende Entscheidung von sich aus vorgelegt bzw. erteilt hat, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität gewahrt werden. Dies zu prüfen ist Sache des vorliegenden Gerichts.**
- 2. Das Unionsrecht ist dahin auszulegen, dass es keinen Rechtsmissbrauch darstellt, wenn ein Steuerpflichtiger, der die Erstattung der Mehrwertsteuer beantragt, die von der Steuerverwaltung angeforderten Unterlagen im Verwaltungsverfahren nicht vorlegt, sie dann aber in den Folgeverfahren von sich aus vorlegt.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Spanisch.