

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 14. Januar 2021(1)

Rechtssache C-4/20

„ALTI“ OOD

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Vorabentscheidungsersuchen des Varhoven administrativen sad [Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 205 und Art. 273 – Gesamtschuldnerische Haftung eines Dritten, der nicht Steuerschuldner ist – Umfang der Haftung – Erstreckung der Haftungsschuld auf Verzugszinsen des Steuerschuldners – Erweiterte Haftung zur effektiven Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug – Vorliegen eines Mehrwertsteuerbetrugs bei Nichtzahlung der erklärten Mehrwertsteuerschuld“

I. Einleitung

1. Erneut ist der Gerichtshof aufgerufen, die Mehrwertsteuerrichtlinie – im konkreten Fall die Art. 205 und 273 – im Spannungsfeld zwischen effektiver Mehrwertsteuereintreibung durch die Mitgliedstaaten und den Grundrechten der Betroffenen in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auszulegen.

2. Diesmal ist zu klären, ob es die Mehrwertsteuerrichtlinie einem Mitgliedstaat gestattet, den Empfänger einer rein inländischen Lieferung neben dem Leistenden zu einem weiteren „Steuerschuldner“ (genauer: Haftungsschuldner) zu bestimmen und ihn nicht nur für eine fremde Mehrwertsteuerschuld, sondern auch für fremde Verzugszinsen haften zu lassen. Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht in bestimmten Fällen die Möglichkeit vor, dass die Mitgliedstaaten eine andere Person bestimmen können, die neben dem Steuerschuldner „die Steuer“ zu entrichten hat, enthält jedoch keine weiter gehende Aussage über den Umfang dieser Haftung.

3. Zum anderen ist an die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten zu denken, die es möglicherweise erlaubt, unabhängig von Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch eine Haftung für fremde Verzugszinsen als eine Art Sanktionsmittel einzuführen. Bulgarien hält eine Haftung für

Verzugszinsen unter Hinweis auf das Ziel einer effektiven Betrugsbekämpfung für geboten. Im vorliegenden Fall steht nämlich im Raum, dass der Empfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bezahlte Lieferant seine Mehrwertsteuerschuld zwar ordnungsgemäß erklärt, aber nicht fristgerecht beglichen hat.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Den unionsrechtlichen Rahmen bildet die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(2) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

5. Im 44. Erwägungsgrund dieser Richtlinie wird ausgeführt:

„Die Mitgliedstaaten sollten auch Regelungen treffen können, nach denen eine andere Person als der Steuerschuldner gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der Steuer haftet.“

6. Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt den Schuldner der Mehrwertsteuer wie folgt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199 sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

7. Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie beinhaltet die Möglichkeit, eine weitere Person neben dem Steuerschuldner zu bestimmen, der die Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat:

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

8. Art. 207 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt des Weiteren:

„Die Mitgliedstaaten treffen darüber hinaus die erforderlichen Maßnahmen, damit die Personen, die gemäß Artikel 205 die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten haben, diesen Zahlungspflichten nachkommen.“

9. Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Möglichkeiten der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung etc. vor:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübergang führen.“

B. Bulgarisches Recht

10. Das bulgarische Recht sieht in Art. 177 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) eine Haftung eines Dritten im Falle eines Mehrwertsteuerbetrugs vor. Danach haftet das Unternehmen, das eine steuerpflichtige Leistung empfangen und den Vorsteuerabzug diesbezüglich ausgeübt hat, für die nicht entrichtete Mehrwertsteuer seines Lieferanten, wenn es wusste oder hätte wissen müssen, dass die dem

Vorsteuerabzug entsprechende Steuer durch den Lieferanten nicht gezahlt werden wird.

11. Nach Art. 14 Nr. 3 und Art. 16 Abs. 3 der Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsprozessordnung, im Folgenden: DOPK) erfasst die Haftungsschuld eines Dritten im Steuerrecht u. a. Zinsen und Beitreibungskosten.

12. In den Art. 121, 122 und 126 des Zakon za zadalzhniata i dogovorite (Gesetz über die Schuldverhältnisse und die Verträge, im Folgenden: ZZD) finden sich Regelungen zur bloß relativen Wirkung der Gesamtschuld. Danach kann der Gläubiger von dem Gesamtschuldner seiner Wahl die Vollstreckung der gesamten Schuld verlangen. Ist die Nichterfüllung nur einem der Schuldner zuzuschreiben, so kann der Gläubiger von diesem den vollen Ersatz des Schadens verlangen. Die übrigen Schuldner haften gesamtschuldnerisch nur für den Wert des ursprünglich geschuldeten Betrages. Der Verzug eines Gesamtschuldners hat keine Wirkung gegenüber den anderen Schuldnern.

III. Ausgangsrechtsstreit

13. Die „Alti“ OOD (im Folgenden: Klägerin) ist eine bulgarische Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

14. Am 10. April 2014 erwarb die Klägerin von der bulgarischen Einpersonengesellschaft mit beschränkter Haftung „Fotomag“ EOOD (im Folgenden: Lieferantin) einen Mähdrescher, einen Traktor sowie im Mai noch weiteres landwirtschaftliches Gerät. Die Lieferantin stellte der Klägerin für die Lieferungen entsprechende Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Mehrwertsteuer aus. Die Klägerin überwies die Beträge auf ein Bankkonto der Lieferantin und übte das Recht auf Vorsteuerabzug aus.

15. Die Lieferantin ihrerseits erwarb die genannte landwirtschaftliche Technik ausweislich einer Rechnung vom 10. April 2014 von einem Unternehmen in Großbritannien, weswegen durch die Lieferantin innergemeinschaftliche Erwerbe in Bulgarien verwirklicht wurden. Im Rahmen einer Steuerprüfung bei der Lieferantin wurde jedoch im Juni 2016 festgestellt, dass die daraus resultierende Steuerschuld zwar erklärt, aber zum Großteil nicht abgeführt worden war. Für die verbleibende Steuerschuld wurde diese mittels eines Steuerprüfungsbescheides (im Folgenden: Steuerbescheid) zuzüglich entsprechender Verzugszinsen seit April 2014 in Anspruch genommen.

16. Auch bei der Klägerin wurde eine Steuerprüfung angeordnet. Am 23. Februar 2018 wurde diese mit Steuerprüfungsbescheid als Gesamtschuldnerin in Haftung genommen (im Folgenden: Haftungsbescheid). Nach Art. 177 ZDDS hafte sie für die Mehrwertsteuer, die von der Lieferantin in den Rechnungen ausgewiesen, aber nicht abgeführt worden war. Dieser Haftungsbescheid erfasste neben der Steuerschuld der Lieferantin auch die von der Lieferantin seit April 2014 geschuldeten Verzugszinsen.

17. Die Klägerin legte gegen den Haftungsbescheid erfolglos Einspruch ein und erhob anschließend Klage beim Administrativen sad Plovdiv (Verwaltungsgericht Plovdiv, Bulgarien).

18. Das angerufene Verwaltungsgericht wies die Klage ab. Es befand, dass im Rahmen der gesamtschuldnerischen Haftung auch Verzugszinsen zu zahlen seien. Dies folge daraus, dass die Anwendung von Art. 16 Abs. 3 DOPK nicht ausgeschlossen und in dieser Vorschrift ausdrücklich festgelegt sei, dass der für die Verbindlichkeiten eines Steuerpflichtigen Haftende für die Steuern und die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge sowie für die Zinsen und die Kosten für ihre Erhebung hafte. Die gesamtschuldnerische Haftung nach Art. 177 Abs. 1 ZDDS sei nicht auf die Höhe der „geschuldeten und nicht abgeführten Steuer“ beschränkt. Der Verzug der Lieferantin setze auch die Klägerin in Verzug.

19. Die Klägerin legte gegen das Urteil des Administrativen sad Plovdiv (Verwaltungsgericht Plovdiv) Kassationsbeschwerde beim Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) ein. Offenbar ist zwischen den Beteiligten dieses Verfahrens immer noch umstritten, ob der subjektive Tatbestand von Art. 177 ZDDS, nämlich die Kenntnis oder das Kennenmüssen davon, dass die Lieferantin keine Mehrwertsteuer abführen werde, überhaupt vorliegt.

20. Unabhängig davon macht die Klägerin auch geltend, dass sie keine Verzugszinsen für den Zeitraum ab Fälligkeit der Mehrwertsteuerschuld der Lieferantin bis zum Erlass des Haftungsbescheides schulden könne. Da sie keine originäre Mehrwertsteuer aufgrund der Lieferung schulde, habe sie keine Pflicht zur Abführung dieser Mehrwertsteuer innerhalb der vom ZDDS vorgeschriebenen Frist verletzt. Die Haftung des Empfängers einer steuerpflichtigen Lieferung nach Art. 177 ZDDS umfasse nicht die Verzugszinsen, die in der Person der Lieferantin seit dem Zeitpunkt der Lieferung entstanden seien.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

21. Das Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) legte daraufhin mit Beschluss vom 16. Dezember 2019 dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Sind Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass die gesamtschuldnerische Haftung einer registrierten Person, die Empfänger einer steuerpflichtigen Lieferung ist, für die von ihrem Lieferer nicht abgeführte Mehrwertsteuer neben der Hauptschuld des Lieferers (der Mehrwertsteuerschuld) auch die akzessorische Verpflichtung zum Ersatz des Verzugsschadens in Höhe der gesetzlichen Zinsen auf die Hauptschuld vom Beginn des Verzugs des Schuldners bis zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerprüfungsbescheids, mit dem die gesamtschuldnerische Haftung festgestellt wird, bzw. bis zur Erfüllung der Verbindlichkeit umfasst?

2. Sind Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Vorschrift wie Art. 16 Abs. 3 des Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Versicherungsprozessordnung) entgegenstehen, wonach die Haftung eines Dritten für nicht entrichtete Steuern eines Steuerpflichtigen die Steuern und die Zinsen umfasst?

22. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die bulgarische Finanzverwaltung, die Republik Bulgarien und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen.

V. Rechtliche Würdigung

23. Mit seinen beiden Fragen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die in Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie ermöglichte Haftung eines Dritten (im Folgenden als Haftungsschuldner bezeichnet) nur eine Haftung für die Steuer oder auch für Verzugszinsen des Steuerschuldners

erfasst. Sollte Letzteres nicht der Fall sein, möchte es wissen, ob Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie der bulgarischen Steuerverfahrensvorschrift entgegensteht, die den Umfang der Haftung eines Dritten im Steuerrecht auch auf Verzugszinsen des Steuerschuldners erstreckt. Beide Fragen können in Übereinstimmung mit der Auffassung von Bulgarien und der Kommission zusammen geprüft werden.

24. Da das vorlegende Gericht insbesondere fragt, wie weit der Umfang dieser Haftung reicht, gehe ich zunächst auf den Umfang der in Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Möglichkeit ein. Mithin ist zu klären, ob Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie neben der Mehrwertsteuer auch weitere Nebenleistungen wie Verzugszinsen, die der Steuerschuldner schuldet, erfasst und, wenn nein, ob er dann der bulgarischen Regelung entgegensteht (dazu A).

25. Bulgarien hat die Haftung hinsichtlich der Verzugszinsen für den Fall angeordnet, dass der Steuerschuldner die Steuer nicht abgeführt hat und dies der Haftungsschuldner wusste oder hätte wissen müssen. Daher ist für den Umfang einer Haftung auch Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu berücksichtigen, der den Mitgliedstaaten erlaubt, weitere Pflichten vorzusehen, um Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Möglicherweise kann die Haftung für Verzugszinsen auf Art. 205 in Verbindung mit Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden (dazu B).

A. Umfang der gesamtschuldnerischen Entrichtungspflicht (Haftungsschuld) nach Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie

1. Allgemeines

26. Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten in den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen zu bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

27. Bisher hatte der Gerichtshof nur wenige Möglichkeiten,⁽³⁾ sich zum Umfang dieser nach Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie möglichen Erstreckung der Entrichtungspflicht der Steuer auf einen Dritten zu äußern.

28. Die Vorschrift des Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie verlagert nicht die Steuerschuld auf eine andere Person, wie dies z. B. bei Art. 196 der Fall ist. Sie sieht neben dem Steuerpflichtigen eine weitere Person vor, die zur Entrichtung der Steuer verpflichtet ist. Diese Entrichtungspflicht ist dabei gesamtschuldnerisch ausgestaltet und knüpft jedoch derivativ an eine bestehende Steuerschuld eines anderen an. Damit entspricht sie im Ergebnis einer Haftung eines Dritten für eine fremde Steuer. Um diese Schuld von der originären Steuerschuld begrifflich abzugrenzen, wird daher im Folgenden von einer Haftungsschuld gesprochen.

29. Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt eine solche Haftungsschuld nur in bestimmten Fällen, u. a. im Fall des Art. 193. Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die Steuerpflicht des Leistenden bei einer rein inländischen Lieferung wie im vorliegenden Fall. Daher wird auch dieser „mehrwertsteuerrechtliche Normalfall“ von Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, ergibt sich aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut, dass diese Bestimmung in allen dort genannten Fällen – mithin auch für den normalen Fall einer Lieferung im Inland – anwendbar ist.⁽⁴⁾

30. Jedoch müssen die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Unionsrichtlinien übertragen, die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Unionsrechtsordnung sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit zählen.⁽⁵⁾ Speziell zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hat der

Gerichtshof bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten gemäß diesem Grundsatz Mittel einsetzen müssen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen.(6) Demnach ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.(7)

2. *Umfang der Haftungsschuld nach Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie*

31. In diesem Kontext ist der konkrete Umfang der nach Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie möglichen Haftungsschuld zu klären. Bereits der Wortlaut des Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie legt eine Beschränkung der Haftung des Dritten auf „die Steuer“ nahe.(8) Auch der 44. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie spricht von einer Haftung für die „Entrichtung der Steuer“. Die Mitgliedstaaten werden nämlich nur ermächtigt, einen Dritten zu bestimmen, der „die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat“. Dass der Dritte auch für weitere Nebenleistungen, die noch anfallen können (wie z. B. Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder etc.), gesamtschuldnerisch haftet, ergibt sich daraus hingegen nicht.

32. Ebenso spricht Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie von einer „gesamtschuldnerischen“ Entrichtung. Wie der Gerichtshof – wenn auch in anderem Zusammenhang – bereits ausgeführt hat, ergibt sich aus dem Wesen der Gesamtschuld, dass jeder Schuldner für die gesamte Verbindlichkeit haftet und es dem Gläubiger grundsätzlich freisteht, die Erfüllung dieser *Verbindlichkeit* von einem oder mehreren Schuldnern seiner Wahl zu verlangen.(9) Die in Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Verbindlichkeit ist aber die Steuerschuld.

33. Auch die systematische Stellung spricht für eine Haftung nur in Höhe der Steuerschuld. Art. 205 steht systematisch im Kapitel 1 „Zahlungspflicht“ und dort im Abschnitt 1 „Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“. Mithin geht es in diesen Kapiteln allein um die Steuerschuld gegenüber dem Steuergläubiger und nicht um weitere Nebenleistungen und Sanktionen, die dem Steuergläubiger aus anderen Gründen noch geschuldet werden können.

34. Ebenso erfasst der Sinn und Zweck dieser Vorschrift meines Erachtens nur die eigentliche Steuerschuld. Die in Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Möglichkeit der Mitgliedstaaten, einen Dritten für die Steuerschuld gesamtschuldnerisch haften zu lassen, dient – wie auch Bulgarien zutreffend betont – der Sicherung des Steueraufkommens. Das dem Steuergläubiger zustehende Steueraufkommen ist jedoch die Steuerschuld, die aus dem Umsatz resultiert. Nebenleistungen zählen dagegen nicht zum Steueraufkommen.

35. Zu einer speziellen „Haftungsvorschrift“ im Verbrauchsteuerrecht hat der Gerichtshof insofern bereits entschieden, dass die unionsrechtlich vorgesehene Sicherheitsleistung eines Lagerhalters für die Absicherung der mit einer innergemeinschaftlichen Warenbeförderung verbundenen Risiken keine Haftung für Sanktionen gegenüber einem Dritten einschließt.(10)

36. Dies gilt erst recht hier. Verzugszinsen, die der Dritte schuldet, stellen kein Steueraufkommen dar, sondern sind im Steuerrecht letztendlich lediglich ein persönliches Druckmittel (bzw. Sanktionsmittel), um den säumigen Steuerschuldner persönlich zur rechtzeitigen Zahlung zu veranlassen. Sie stellen kein dem Staat zustehendes Steueraufkommen dar. Vielmehr wird mit solchen Zinsen üblicherweise der Vorteil abgeschöpft, den der Steuerschuldner aus der verspäteten Zahlung im Vergleich zu einem Steuerpflichtigen erlangt, der rechtzeitig zahlt. Dementsprechend würde eine gesamtschuldnerische Haftung für solche Verzugszinsen im Hinblick auf die Sicherung des Steueraufkommens keinen Sinn ergeben, weil weder der Beuge- noch der Abschöpfungseffekt erzielt werden können. Wenn hingegen der Haftungsschuldner seine Haftungsschuld zu spät bezahlt, dann kann ihm gegenüber das gleiche Druckmittel – die

Auferlegung von Verzugszinsen – angewendet werden.

37. So hat auch der Gerichtshof bereits entschieden, dass Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar eine gesamtschuldnerische Verpflichtung zur „Zahlung der Mehrwertsteuer“ erlaubt. Hingegen können weitere Verpflichtungen – wie die Leistung einer Sicherheit – als eine Art akzessorische Verpflichtung nur auf Art. 207 der Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden.⁽¹¹⁾ Wenn erst Art. 207 Abs. 2 der Richtlinie weitere (akzessorische) Maßnahmen ermöglicht, überzeugt die Auffassung von Bulgarien nicht, wonach diese akzessorischen Maßnahmen (auch) schon von Art. 205 der Richtlinie erfasst werden.

38. Die Möglichkeit der Anordnung von Verzugszinsen für eine verspätete Bezahlung der eigenen Haftungsschuld in Art. 207 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie schließt vielmehr eine Haftung für fremde Verzugszinsen (des Steuerschuldners) aus. Andernfalls käme es zu Verzugszinsen auf Verzugszinsen, was dem Gedanken der Verzugszinsen als (persönliches) Druckmittel und Abschöpfung des Liquiditätsvorteils zuwiderläuft. Mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ließe es sich ebenfalls nur schwer vereinbaren.

39. Dieses Auslegungsergebnis wird durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestätigt. So ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.⁽¹²⁾ Der Schutz der Staatskasse durch die Nichtabführung der geschuldeten Mehrwertsteuer durch den Steuerschuldner wird durch eine Haftung eines Dritten für diese Mehrwertsteuer bereits vollständig erreicht. Die Haftung für Sanktionen, die einem Dritten im Zusammenhang mit diesen Ansprüchen auferlegt wurden, geht damit über das hinaus, was zum Schutz der Staatskasse erforderlich ist.

40. Folglich ermöglicht Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten nur, eine Haftung eines Dritten für die Steuerschuld des Steuerpflichtigen anzuordnen, nicht aber eine Haftung für Verzugszinsen des säumigen Steuerschuldners. Einem säumigen Haftungsschuldner können hingegen nach Art. 207 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eigene Verzugszinsen auferlegt werden. Letzteres ist vorliegend aber nicht erfolgt.

3. *Steht Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Erstreckung der Haftungsschuld auf fremde Verzugszinsen entgegen?*

41. Auch wenn Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Möglichkeiten der Mitgliedstaaten, eine andere Person zur Entrichtung der Mehrwertsteuer zu bestimmen, auf die Mehrwertsteuer beschränkt, folgt daraus noch nicht zwingend, dass er weiter gehenden Maßnahmen der Mitgliedstaaten in ihrem nationalen Steuerverfahrensrecht entgegensteht.

42. Wann und wie eine Haftungsschuld für eine fremde Steuerschuld entsteht, ergibt sich – anders als die Entstehung der Steuerschuld – nämlich nicht aus der Mehrwertsteuerrichtlinie. Die Entstehung einer Haftungsschuld für eine fremde Steuerschuld bestimmt sich mithin nach den nationalen Verfahrensvorschriften. Gleiches gilt für entsprechende Druckmittel (z. B. Verzugszinsen) bis hin zur Sanktionierung einer verspäteten Zahlung. Art. 207 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht im Zusammenhang mit Haftungsschuldnern nach Art. 205 ausdrücklich vor, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen treffen, damit diese ihren Zahlungspflichten nachkommen.

43. Wie der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung betont, können mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen die Mitgliedstaaten bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, diejenigen Sanktionen wählen, die ihnen sachgerecht

erscheinen.(13)

44. Die Erweiterung der in der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelten Haftungsschuld eines Dritten nach Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt jedoch nicht in die erwähnte Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten für Sanktionen. Denn sie stellt keine Sanktion eines Fehlverhaltens des Haftungsschuldners dar. Vielmehr betrifft sie unmittelbar den Umfang der Haftungsschuld für das Fehlverhalten eines anderen. Der Umfang der unionsrechtlichen Haftungsschuld ist aber durch das Unionsrecht in Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelt und auf die Steuerschuld begrenzt.

45. Dem steht auch nicht die Entscheidung des Gerichtshofs(14) bezüglich der Abdeckung von Risiken einer innergemeinschaftlichen Bewegung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch die unionsrechtlich vorgeschriebene Sicherheitsleistung des Lagerinhabers eines Verbrauchsteuerlagers entgegen. Dort kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass die Mitgliedstaaten die Risikoabdeckung mittels der Sicherheitsleistung über das Unionsrecht hinaus auch auf fremde Sanktionen erstrecken können. Diese Entscheidung ist jedoch den Besonderheiten des Verbrauchsteuerrechts geschuldet.

46. So betont der Gerichtshof ausdrücklich, dass der Zigarettenmarkt für die Entwicklung eines illegalen Handels besonders anfällig ist.(15) Auch war die dort auszulegende Vorschrift (Art. 13 ff. der Richtlinie 92/12/EG) deutlich stärker auf die Abdeckung spezifischer Risiken für die Warenbeförderung und die dortigen Zuwiderhandlungen und Unregelmäßigkeiten zugeschnitten als Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie.(16) Hinzu kommt die besondere Verantwortung eines Lagerinhabers im Verbrauchsteuerrecht für die sich in seinem Lager befindlichen Waren, die im Mehrwertsteuerrecht für den Empfänger einer Lieferung so nicht existiert.

47. Da das Unionsrecht den Umfang der Haftungsschuld im Mehrwertsteuerrecht (dazu oben, Nrn. 26 ff.) auf die Steuerschuld beschränkt, steht Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Erweiterung dieser Haftungsschuld (hier auf von der Lieferantin geschuldete Verzugszinsen) durch das nationale Verfahrensrecht entgegen. Bulgarien bleibt es nach Art. 207 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch unbenommen, eine verspätete Zahlung des Haftungsschuldners mit entsprechenden Verzugszinsen für den Haftungsschuldner zu sanktionieren.

B. Erweiterte Haftung nach Art. 205 in Verbindung mit Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Vermeidung von Steuerhinterziehung?

48. Im vorliegenden Fall wurde die Klägerin allerdings zur wirksamen Bekämpfung einer Steuerhinterziehung in Anspruch genommen. Möglicherweise kommt deshalb eine erweiterte Haftung, die die Verzugszinsen des Steuerschuldners mit erfasst, in Betracht.

1. Zur Frage, wann eine Haftung eines Dritten überhaupt möglich ist

49. In der hier vorliegenden Konstellation des Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist zu beachten, dass die alleinige Steuerschuld des leistenden Unternehmers der Konstruktion der Mehrwertsteuer als indirekte Steuer entspricht. Eine grundsätzlich angeordnete Haftung des Empfängers für die Steuerschuld des Lieferanten würde diesem Charakter der Mehrwertsteuer widersprechen. Wie der Gerichtshof nämlich in ständiger Rechtsprechung betont, handelt der Leistende (hier die Lieferantin) „als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse“.(17)

50. Wenn daher der Leistungsempfänger – wie hier die Klägerin – systemkonform mit der Bezahlung der Lieferung die anfallende Mehrwertsteuer schon getragen hat, da diese (vgl. Art. 73 und 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie) bereits im Preis enthalten war, dann ist eine weitere,

zusätzliche Haftung des Leistungsempfängers für diese Steuer im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz besonders begründungs- und rechtfertigungsbedürftig.

51. Es müssen daher *besondere Umstände* vorliegen, warum der Leistungsempfänger trotz Bezahlung der Steuer mittels des Preises dennoch für diese Steuer eines Dritten haften soll. Im Hinblick auf die Grundrechte des Leistungsempfängers (jedenfalls Art. 16 der Charta käme im vorliegenden Fall zum Tragen) erlaubt Art. 205 in Verbindung mit Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie daher grundsätzlich keine generelle bzw. voraussetzungslose Haftung des Leistungsempfängers für die Mehrwertsteuer, wenn er diese systemkonform an den Steuerschuldner (Leistenden) gezahlt hat.

52. Zutreffend hat der Gerichtshof daher bereits festgestellt, dass nationale Maßnahmen, die *de facto* ein System der unbedingten gesamtschuldnerischen Haftung einführen, über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen.⁽¹⁸⁾ Es ist daher als unvereinbar mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit anzusehen, die Haftung für die Mehrwertsteuer einer anderen Person als dem Steuerschuldner aufzuerlegen, ohne es dieser Person zu ermöglichen, sich der Haftung zu entziehen, indem sie den Beweis erbringt, dass sie mit den Machenschaften des Steuerschuldners nichts zu tun hat.⁽¹⁹⁾ Es wäre offenkundig unverhältnismäßig, dieser Person bedingungslos den Verlust von Steuereinnahmen anzulasten, der durch das Tun eines Dritten verursacht worden ist, auf das sie keinen Einfluss hat.⁽²⁰⁾

53. Die bulgarische Regelung in Art. 177 ZDDS scheint in Richtung einer solch unbedingten Haftung zu gehen. Danach tritt eine Haftung bereits ein, wenn der Leistungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der Leistende die Steuer nicht zahlen wird. Wenn jedoch – so wie hier – die Mehrwertsteuer durch den Leistungsempfänger mittels des Preises an den Leistenden gezahlt wird und der Leistende die Steuerschuld ordnungsgemäß erklärt, dann würde die Haftung allein von dem Tun des Leistenden abhängen, ob und in welcher Höhe die erklärte Steuer gezahlt wird. Darauf hat der Leistungsempfänger aber normalerweise keinen Einfluss.

54. Andererseits verstößt es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs⁽²¹⁾ nicht gegen das Unionsrecht, wenn von der anderen Person als dem Steuerschuldner gefordert wird, dass sie alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Tätigkeit nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Die Umstände, dass die andere Person als der Steuerschuldner gutgläubig gehandelt hat, indem sie die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat, dass sie alle ihr zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass ihre Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, sind daher Kriterien, die im Rahmen der Feststellung zu berücksichtigen sind, ob diese Person als Gesamtschuldner zu der geschuldeten Mehrwertsteuer herangezogen werden kann.⁽²²⁾

55. Diese Rechtsprechung deckt sich insofern mit der Wertung des Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dieser ermöglicht es den Mitgliedstaaten, weitere Pflichten vorzusehen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden. Daher kommt eine erweiterte Haftung des Leistungsempfängers für fremde Verzugszinsen eventuell zur Vermeidung einer Steuerhinterziehung gemäß Art. 205 in Verbindung mit Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Betracht.

2. *Erweiterte Haftung zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen nach Art. 205 in Verbindung mit Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie*

56. Wie bereits oben (Nr. 54) ausgeführt, verstößt es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht gegen das Unionsrecht, wenn von der anderen Person als dem Steuerschuldner (d. h. von dem Haftungsschuldner) gefordert wird, dass sie alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre

Tätigkeit nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.(23)

57. Diese Aussagen zur Haftung eines Dritten stehen allerdings in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Vorsteuerabzugsrecht eines Unternehmens im Rahmen eines Mehrwertsteuerbetrugs. Danach ist ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen,(24) dass er sich an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, für die Zwecke der Mehrwertsteuerrichtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen.(25) Dies *verpflichtet* die Mitgliedstaaten, dem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug (wenn er – so wie hier – der Leistungsempfänger ist) zu versagen.(26)

58. Wenn dem Kläger dieser Rechtsprechung folgend der Vorsteuerabzug versagt worden wäre bzw. noch versagt wird, bestünde jedoch gar kein Schaden der Staatskasse, der noch über eine Haftung nach Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie abzusichern wäre. Eine gleichzeitige Haftung für eine fremde Steuer in Höhe des Vorsteuerabzugs und die Versagung des gleichen Vorsteuerabzugs wegen ein und desselben Betrugsfalls dürfte mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht zu vereinbaren sein, zumal eine strafrechtliche Sanktionierung durch das nationale Recht der Mitgliedstaaten (und nicht durch die Mehrwertsteuerrichtlinie) normalerweise auch noch erfolgen wird.

59. Ob die Mitgliedstaaten daher ein Wahlrecht haben, ob sie den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger versagen oder dieser gesamtschuldnerisch für die Steuer haftet, erscheint im Hinblick auf den Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie und das Ziel der Harmonisierung eher fraglich zu sein. Aus der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich ein solches Wahlrecht jedenfalls nicht ausdrücklich. Eventuell müsste sogar vielmehr – unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten – die gesamtschuldnerische Haftung als das gleich geeignete mildere Mittel zur Absicherung des Steueraufkommens einer (gegebenenfalls mehrfachen) Versagung des Vorsteuerabzugs vorgehen.

60. Allerdings muss der Gerichtshof dieses Spannungsverhältnis hier nicht auflösen. Im vorliegenden Fall kommt nämlich mangels eines Mehrwertsteuerbetruges weder die Versagung des Vorsteuerabzugs (nach Maßgabe der Rechtsprechung des Gerichtshofs) noch eine Haftung für fremde Verzugszinsen nach Art. 205 in Verbindung mit Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Betracht.

3. *Nichtzahlung der ordnungsgemäß erklärten Steuer als Steuerhinterziehung?*

61. Aus den Akten(27) ergibt sich, dass der Vorwurf der bulgarischen Finanzverwaltung an die Lieferantin der Klägerin darin besteht, dass diese die aus den Umsätzen mit der Klägerin entstandene und erklärte Mehrwertsteuer nicht rechtzeitig bezahlt hat. Die verspätete oder ausbleibende Zahlung einer erklärten Mehrwertsteuer kann aber nicht als Steuerhinterziehung bzw. Mehrwertsteuerbetrug im Sinne der oben genannten Rechtsprechung angesehen werden.

62. Wie nämlich die Große Kammer des Gerichtshofs in der Rechtssache Scialdone bereits entschieden hat, muss zwischen der bloßen Nichtzahlung und der Nichterklärung der Mehrwertsteuer durch den Steuerschuldner unterschieden werden.(28) Insofern erlangt der Steuerpflichtige durch die Tatsache, dass die Mehrwertsteuer, für die bereits eine Erklärung abgegeben wurde, nicht innerhalb der gesetzlich festgelegten Fristen abgeführt wird, keinen Vorteil, da er die Steuer weiterhin schuldet. Folglich ist auf die Nichtabführung von Mehrwertsteuer, für die bereits eine Erklärung abgegeben wurde, die Auslegung des Gerichtshofs von Art. 325 Abs. 1 AEUV in Bezug auf den Mehrwertsteuerbetrug nicht anwendbar.

63. Gleiches gilt auch für die übrige Betrugsrechtsprechung des Gerichtshofs, da – so der

Gerichtshof(29) weiter – solche Fälle der Nichtabführung von Mehrwertsteuer, für die bereits eine Erklärung abgegeben wurde, nicht so schwerwiegend wie die Fälle von Mehrwertsteuerbetrug sind. Ist der Steuerpflichtige seinen Erklärungspflichten ordnungsgemäß nachgekommen, verfügt die Finanzverwaltung bereits über alle für die Festsetzung der geschuldeten Mehrwertsteuer und für die Feststellung ihrer etwaigen Nichtabführung erforderlichen Angaben.

64. Anders als offenbar die Kommission meint, genügt die Tatsache, dass ein Dritter von der Nichtzahlung der Steuerschuld durch den Steuerschuldner Kenntnis hat – dies hat spätestens die Große Kammer in der Rechtssache Scialdone(30) klargestellt –, nicht, um davon ausgehen zu können, dass dieser Dritte wusste oder hätte wissen müssen, mit seiner Lieferung in einen Mehrwertsteuerbetrug oder eine Mehrwertsteuerhinterziehung involviert zu sein. Vielmehr muss dieser Dritte wissen oder hätte wissen müssen, dass die Umsätze nicht ordnungsgemäß erklärt werden, um so die Finanzverwaltung zu betrügen. In der Nichtzahlung der *ordnungsgemäß erklärten Steuer* ist keine (betrügerische) Täuschung der Finanzverwaltung zu sehen.

65. Etwas anderes würde möglicherweise gelten, wenn die Klägerin die Lieferantin gezielt als vermögenslose Zwischengesellschaft eingesetzt hätte, die *per se* nicht in der Lage wäre, die erklärte Mehrwertsteuer zu bezahlen. Dies ergibt sich aber nicht aus dem Vorabentscheidungsersuchen. Die Tatsache, dass die Klägerin die Lieferantin bezahlt hat, so dass diese im Prinzip in der Lage gewesen war, ihre erklärte Mehrwertsteuerschuld zu bezahlen, spricht eher dagegen. Letztendlich obliegt es aber dem vorlegenden Gericht, diesen Umstand aufzuklären bzw. festzustellen.

66. So wie das vorlegende Gericht den Sachverhalt hier geschildert hat, fehlt es vorliegend an einem Mehrwertsteuerbetrug. Ob die Klägerin wusste oder hätte wissen müssen, dass die zutreffend erklärte Mehrwertsteuer nicht rechtzeitig und nicht vollständig bezahlt wurde, ist daher ohne Bedeutung. Eine Haftung für die Verzugszinsen eines Dritten nach Art. 205 in Verbindung mit Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie scheidet mithin ebenfalls aus.

VI. Ergebnis

67. Ich schlage dem Gerichtshof somit vor, die Frage des Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) wie folgt zu beantworten:

Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin gehend auszulegen, dass er der Einbeziehung von Verzugszinsen, die der Steuerschuldner wegen verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer schuldet, in die Haftungsschuld eines Dritten entgegensteht.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 ABl. 2006, L 347, S. 1, in der für den streitigen Zeitraum geltenden Fassung.

3 Zu nennen sind insoweit lediglich: Urteile vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 19 ff.), und vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C-384/04, EU:C:2006:309, Rn. 25 ff.), beide noch zur inhaltsgleichen Vorgängervorschrift. Eigentlich ist auch noch das Urteil vom 26. März 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), zu erwähnen, das aber ohne die Auslegung des Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie die dort vorliegende Haftungsproblematik (vgl. jedoch insofern meine Schlussanträge in dieser Rechtssache, C-499/13, EU:C:2014:2351, Nrn. 58 ff.) löst.

4 So noch zur Vorgängervorschrift des Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie Urteil vom 11. Mai

2006, Federation of Technological Industries u. a. (C?384/04, EU:C:2006:309, Rn. 26).

5 Urteile vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 20), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 18), und vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C?384/04, EU:C:2006:309, Rn. 29).

6 Urteile vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 21), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 19), und vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 52).

7 Urteile vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 22), vom 7. Dezember 2010, R (C?285/09, EU:C:2010:742, Rn. 45), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 20), und vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 53), ähnlich das Urteil vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C?384/04, EU:C:2006:309, Rn. 30).

8 In der englischen Sprachfassung des Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird von „payment of VAT“ und in der französischen Sprachfassung von „acquitter la TVA“ gesprochen.

9 Urteile vom 22. November 2017, Aebtri (C?224/16, EU:C:2017:880, Rn. 80), und vom 18. Mai 2017, Latvijas Dzēlce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, Rn. 85).

10 Urteil vom 2. Juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, Rn. 38 ff.); ebenso auch die Schlussanträge des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Karelia (C?81/15, EU:C:2016:66, Nr. 37).

11 Urteil vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C?384/04, EU:C:2006:309, Rn. 43 ff.), noch zur Vorgängervorschrift.

12 Urteile vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 22), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 20), ähnlich Urteil vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C?384/04, EU:C:2006:309, Rn. 30).

13 Urteil vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374, Rn. 38), vom 26. April 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, Rn. 59), vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 6. Februar 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, Rn. 50), und vom 7. Dezember 2000, de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678, Rn. 20).

14 Urteil vom 2. Juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398).

15 Urteil vom 2. Juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, Rn. 37).

16 Vgl. Urteil vom 2. Juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, Rn. 9).

17 Urteile vom 15. Oktober 2020, E. (Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage) (C?335/19, EU:C:2020:829, Rn. 31), vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, Rn. 22), Urteil vom 23. November 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, Rn. 23), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21), und vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25).

18 Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 48), vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 24), und vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C?384/04, EU:C:2006:309, Rn.

32), sowie Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro in der Rechtssache Federation of Technological Industries u. a. (C?384/04, EU:C:2005:745, Nr. 27).

19 So ausdrücklich: Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 24).

20 Urteile vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 24), und vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 23).

21 Urteile vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 25), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 24), vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 65), und vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C?384/04, EU:C:2006:309, Rn. 33).

22 Vgl. Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 26), in ähnlichem Sinne: Urteile vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 25), und vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 66).

23 Urteile vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 25), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 24), vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 65), und vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C?384/04, EU:C:2006:309, Rn. 33).

24 In einigen älteren Entscheidungen spricht der Gerichtshof noch von „wissen konnte“ – vgl. z. B. Urteil vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, Rn. 60). Diese zu weit geratene Formulierung, die allein auf der Vorlagefrage basierte, scheint aber mittlerweile zu Recht aufgegeben worden zu sein.

25 Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, Rn. 94), vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48), vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, Rn. 27), vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, Rn. 39), und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, Rn. 56).

26 Vgl. Urteile vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 47), vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 und C?164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 62), vom 13. März 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, Rn. 40), vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, Rn. 26), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, Rn. 37), vom 21. Juni 2012, Mahagében (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 42), und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, Rn. 59 und 61).

27 Vgl. Rn. 5 des Vorabentscheidungsersuchens in der französischen Version (auf S. 4 im Original) und Rn. 3 der deutschen Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens.

28 Urteil vom 2. Mai 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295, Rn. 39 und 40).

29 Urteil vom 2. Mai 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295, Rn. 41 und 42).

30 Urteil vom 2. Mai 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295).