

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 14 januari 2021 (1)

Zaak C-4/20

„ALTI” OOD

tegen

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

[verzoek van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 205 en 273 – Hoofdelijke aansprakelijkheid van een derde die niet zelf de schuldenaar van de belasting is – Omvang van de aansprakelijkheid – Uitbreiding van de hoofdelijke aansprakelijkheid tot door de belastingschuldenaar verschuldigde vertragingsrente – Uitbreiding van de aansprakelijkheid met het oog op de effectieve bestrijding van btw-fraude – Bestaan van btw-fraude bij niet-betaling van de aangegeven btw-schuld”

I. Inleiding

1. Andermaal wordt het Hof verzocht om uitlegging van de btw-richtlijn, in casu de artikelen 205 en 273, binnen het spanningsveld tussen een effectieve btw-inning door de lidstaten en de grondrechten die btw-plichtigen in samenhang met het evenredigheidsbeginsel kunnen inroepen.

2. In de onderhavige zaak moet worden uitgemaakt of de btw-richtlijn een lidstaat belet behalve de leverancier ook de afnemer van een zuiver binnenlandse goederenlevering aan te wijzen als een andere „tot voldoening van de btw gehouden persoon” (of preciezer: hoofdelijke schuldenaar) en deze afnemer niet alleen hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor een btw-schuld van een derde maar ook voor door een derde verschuldigde vertragingsrente. Op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten in een aantal situaties bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is „de btw” te voldoen. Over de omvang van deze aansprakelijkheid geeft dat artikel evenwel geen verder uitsluitel.

3. Voorts mag niet uit het oog worden verloren dat het de lidstaten op grond van hun

procedurele autonomie, en los van artikel 205 van de btw-richtlijn, ook kan zijn toegestaan om – bij wijze van sanctie – een hoofdelijke aansprakelijkheid in te voeren voor door een derde verschuldigde vertragingsrente. Bulgarije acht een hoofdelijke aansprakelijkheid voor vertragingsrente noodzakelijk met het oog op een effectieve fraudebestrijding. In de onderhavige zaak is immers in geding of de afnemer wist dan wel had moeten weten dat de door hem betaalde leverancier zijn btw-schuld weliswaar naar behoren had aangegeven, maar niet tijdig zou voldoen.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. De Unierechtelijke regeling is vervat in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁽²⁾ (hierna: „btw-richtlijn”).

5. In overweging 44 van deze richtlijn staat te lezen:

„De lidstaten moeten kunnen bepalen dat een ander dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.”

6. Artikel 193 van de btw-richtlijn omschrijft de tot voldoening van de btw gehouden persoon als volgt:

„De [btw] is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

7. Artikel 205 van de btw-richtlijn voorziet in de mogelijkheid om te bepalen dat een ander dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen:

„In de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202, 203 en 204 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de [btw] te voldoen.”

8. Artikel 207, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt voorts:

„De lidstaten treffen voorts de nodige maatregelen opdat de personen die overeenkomstig artikel 205 worden geacht hoofdelijk verplicht te zijn de [btw] te voldoen, deze betalingsverplichtingen nakomen.”

9. Artikel 273 van de btw-richtlijn biedt de lidstaten mogelijkheden om – onder meer – fraude te bestrijden. Deze bepaling is als volgt verwoord:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de [btw] en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

B. Bulgaars recht

10. In het geval van btw-fraude voorziet artikel 177 van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) in een hoofdelijke

aansprakelijkheid van derden. Op grond van dit artikel is de onderneming die een belastbare goederenlevering heeft afgenomen en daarvoor aanspraak heeft gemaakt op het recht op aftrek van voorbelasting, aansprakelijk voor de door haar leverancier niet-betaalde btw indien zij wist of had moeten weten dat deze leverancier de met de afgetrokken voorbelasting overeenstemmende belasting niet zou betalen.

11. Overeenkomstig artikel 14, punt 3, en artikel 16, lid 3, van de Danachno-osiguriteli protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en socialezekerheidszaken; hierna: „DOPK”) vallen onder meer rente en invorderingskosten onder de hoofdelijke aansprakelijkheid van een derde in belastingzaken.

12. De artikelen 121, 122 en 126 van de Zakon za zadalzhniata i dogovorite (wet inzake verbintenissen en overeenkomsten; hierna: „ZZD”) bevatten regelingen in verband met de zuiver relatieve werking van de hoofdelijke aansprakelijkheid. Op grond daarvan kan de schuldeiser eisen dat de schuld in haar geheel wordt ingevorderd bij de hoofdelijke schuldenaar van zijn keuze. Indien de niet-betaling is toe schrijven aan slechts een van de schuldenaren, dan kan de schuldeiser verlangen dat deze schuldenaar de schuld in haar geheel voldoet. De overige schuldenaren zijn alleen hoofdelijk aansprakelijk voor het oorspronkelijk verschuldigde bedrag. Het verzuim van een hoofdelijke schuldenaar heeft geen werking ten aanzien van de andere schuldenaren.

III. Feiten van het hoofdgeding

13. „ALTI” OOD (hierna: „verzoekster”) is een Bulgaarse vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

14. Op 10 april 2014 heeft verzoekster van de Bulgaarse eenpersoonsvennootschap met beperkte aansprakelijkheid „Fotomag” EOOD (hierna: „leverancier”) een maaidorser, een tractor en vervolgens, in mei 2014, nog een ander landbouwwerktuig gekocht. De leverancier heeft voor elk van deze leveringen een factuur aan verzoekster uitgereikt, met afzonderlijke vermelding van de btw. Verzoekster heeft de bedragen overgemaakt naar een bankrekening van de leverancier en aanspraak gemaakt op het recht op aftrek van voorbelasting.

15. Blijkens een factuur van 10 april 2014 heeft de leverancier deze landbouwmachines op zijn beurt gekocht van een onderneming in Groot-Brittannië, waaruit volgt dat hij intracommunautaire verwervingen in Bulgarije heeft verricht. Tijdens een belastingcontrole bij de leverancier in juni 2016 is echter vastgesteld dat hij de hieruit voortvloeiende btw-schuld weliswaar had aangegeven, maar grotendeels niet had afgedragen. Voor de uitstaande btw-schuld is de leverancier vervolgens een naheffingsaanslag opgelegd, vermeerderd met vertragingsrente vanaf april 2014.

16. Ook bij verzoekster is bevolen tot een belastingcontrole. Bij naheffingsaanslag van 23 februari 2018 is zij hoofdelijk aansprakelijk gesteld. Volgens artikel 177 ZDDS is zij hoofdelijk aansprakelijk voor de btw die de leverancier op zijn facturen had vermeld, maar niet had afgedragen. De naheffingsaanslag zag zowel op de btw-schuld van de leverancier als op de door hem sinds april 2014 verschuldigde vertragingsrente.

17. Verzoekster heeft vruchteloos bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslag en vervolgens beroep ingesteld bij de Administrativen sad Plovdiv (bestuursrechter in eerste aanleg Plovdiv, Bulgarije).

18. De aangezochte bestuursrechter heeft het beroep verworpen. Hij heeft geoordeeld dat de hoofdelijke aansprakelijkheid ook de betaling van vertragingsrente behelst. Dit volgt uit het feit dat de toepassing van artikel 16, lid 3, DOPK niet is uitgesloten en in dit voorschrift uitdrukkelijk is

bepaald dat degene die aansprakelijk is voor de schulden van een belastingplichtige, ook aansprakelijk is voor de belastingen en de wettelijke socialezekerheidsbijdragen alsmede voor de rente en kosten in verband met de inning ervan. De hoofdelijke aansprakelijkheid op grond van artikel 177, lid 1, ZDDS is niet beperkt tot het bedrag van de „verschuldigde en niet-betaalde belasting”. Het verzuim van de leverancier heeft tot gevolg dat ook de afnemer in verzuim is.

19. Verzoekster heeft tegen de beslissing van de Administrativen sad Plovdiv (bestuursrechter in eerste aanleg Plovdiv, Bulgarije) beroep in cassatie ingesteld bij de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije). Kennelijk heerst tussen de partijen in deze procedure nog steeds onenigheid over de vraag of überhaupt sprake is van het subjectieve bestanddeel van artikel 177 ZDDS, meer bepaald kennis hebben of moeten hebben van het feit dat de leverancier geen btw zou afdragen.

20. Los daarvan voert verzoekster ook aan dat zij geen vertragingsrente verschuldigd kan zijn voor de periode vanaf de betaalbaarheid van de btw-schuld tot aan de vaststelling van de naheffingsaanslag. Aangezien zij geen oorspronkelijke btw over de levering is verschuldigd, kan haar niet worden verweten dat zij de verplichting tot betaling van btw binnen de door de ZDDS gestelde termijn niet is nagekomen. De aansprakelijkheid van de afnemer van een belastbare goederenlevering, als bedoeld in artikel 177 ZDDS, heeft geen betrekking op de vertragingsrente die sinds het tijdstip van de levering ten laste van de leverancier is ontstaan.

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

21. Vervolgens heeft de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 16 december 2019 de volgende prejudiciële vragen aan het Hof voorgelegd:

„1) Moeten artikel 205 van [de btw-richtlijn] en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van een voor btw-doeleinden geregistreerde persoon die de afnemer van een belastbare goederenlevering is, voor de door zijn leverancier niet-betaalde btw niet alleen ziet op de hoofdschuld van de leverancier (de btw-schuld) maar ook op de accessoire verplichting tot vergoeding van de vertragingsschade ten bedrage van de wettelijke rente over de hoofdschuld vanaf het begin van het verzuim van de schuldenaar tot de datum van de naheffingsaanslag waarin de hoofdelijke aansprakelijkheid wordt vastgesteld dan wel tot de betaling van de schuld?

2) Moeten artikel 205 van [de btw-richtlijn] en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale bepaling als artikel 16, lid 3, van de Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en socialezekerheidszaken), op grond waarvan belastingen en rente vallen onder de aansprakelijkheid van een derde voor belastingen die een belastingplichtige niet heeft voldaan?”

22. In de procedure bij het Hof hebben de Bulgaarse belastingdienst, de Republiek Bulgarije en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

V. Juridische beoordeling

23. Met zijn twee vragen wenst de verwijzende rechter te vernemen of de door artikel 205 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid tot aansprakelijkstelling van een derde (hierna: „hoofdelijke schuldenaar”) alleen betrekking heeft op de hoofdsom van de belasting of ook slaat op de vertragingsrente die door de schuldenaar van de belasting is verschuldigd. Is dit laatste niet het geval, dan wenst hij te vernemen of artikel 205 van de btw-richtlijn in de weg staat aan de Bulgaarse regeling van fiscale rechtsvordering volgens welke de aansprakelijkheid van derden in belastingzaken zich tevens uitstrekt tot de vertragingsrente die door de schuldenaar van de

belasting is verschuldigd. Zoals Bulgarije en de Commissie terecht hebben opgemerkt, kunnen beide vragen tezamen worden onderzocht.

24. Aangezien de verwijzende rechter met name wenst te vernemen hoe ver deze aansprakelijkheid reikt, zal ik eerst ingaan op de omvang van de door artikel 205 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid. Derhalve moet worden onderzocht of artikel 205 van de btw-richtlijn uitsluitend ziet op de hoofdsom van de btw-schuld of ook betrekking heeft op accessoire verplichtingen – zoals de betaling van verpagingsrente – waaraan de schuldenaar van de belasting moet voldoen. Is dit niet het geval, dan moet worden onderzocht of datzelfde artikel in de weg staat aan de Bulgaarse regeling (daarover onder A).

25. Bulgarije heeft de hoofdelijke aansprakelijkheid voor verpagingsrente ingevoerd voor gevallen waarin de schuldenaar zijn belasting niet heeft voldaan en de hoofdelijke schuldenaar hiervan kennis had of had moeten hebben. Bijgevolg moet aangaande de omvang van een aansprakelijkheid ook rekening worden gehouden met artikel 273 van de btw-richtlijn, dat de lidstaten de mogelijkheid biedt om andere verplichtingen voor te schrijven ter voorkoming van fraude. Mogelijkerwijs kan de aansprakelijkheid voor verpagingsrente worden gesteund op artikel 205 juncto artikel 273 van de btw-richtlijn (daarover onder B).

A. Omvang van de hoofdelijke betalingsverplichting (hoofdelijke schuld) op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn

1. Algemeen

26. Op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten in de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202, 203 en 204 bedoelde situaties bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.

27. Tot op heden heeft het Hof zich slechts in enkele zaken⁽³⁾ kunnen uitspreken over de omvang waarin de verplichting tot betaling van btw op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn tot derden kan worden uitgebreid.

28. De regeling van artikel 205 van de btw-richtlijn verlegt de btw-schuld niet naar een andere persoon, iets wat bijvoorbeeld artikel 196 wel doet. Naast de belastingplichtige duidt zij een andere persoon aan die tot betaling van de btw is gehouden. Daarbij is deze betalingsverplichting hoofdelijk, ook al wordt op derivatieve wijze aangeknoopt bij de bestaande belastingschuld van een andere persoon. Per saldo komt dit erop neer dat een derde aansprakelijk wordt gehouden voor de belastingschuld van een ander. Om deze schuld begripsmatig af te bakenen van de oorspronkelijke belastingschuld, wordt zij hierna aangeduid als hoofdelijke schuld.

29. Op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn is een dergelijke hoofdelijke schuld alleen toegestaan in bepaalde situaties, onder meer in de situatie als bedoeld in artikel 193. Artikel 193 van de btw-richtlijn ziet op de btw-plicht van een goederenleverancier in het kader van een zuiver binnenlandse levering, zoals in het onderhavige geval. Bijgevolg is artikel 205 van de btw-richtlijn ook van toepassing op deze „btw-rechtelijk als normaal te kwalificeren situatie”. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, blijkt uit de duidelijke en ondubbelzinnige bewoordingen van deze bepaling dat zij van toepassing is op alle aldaar genoemde situaties, en dus ook op de normale situatie van een binnenlandse levering.⁽⁴⁾

30. Evenwel moeten de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de richtlijnen van de Unie verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, naleven.⁽⁵⁾ Inzonderheid met betrekking tot het evenredigheidsbeginsel heeft het Hof reeds geoordeeld dat de

lidstaten in overeenstemming met dit beginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk aantasten.(6) Ofschoon het bijgevolg legitiem is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan wat daartoe noodzakelijk is.(7)

2. *Omvang van de hoofdelijke schuld op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn*

31. Tegen deze achtergrond moet worden onderzocht wat de concrete omvang is van de hoofdelijke schuld die mogelijkerwijs kan ontstaan op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn. De bewoordingen van artikel 205 van de btw-richtlijn alleen al suggereren dat de aansprakelijkheid van de derde beperkt blijft tot het voldoen van „de btw”.(8) Ook in overweging 44 van de btw-richtlijn is sprake van een hoofdelijke verplichting om „de belasting te voldoen”. Het is de lidstaten immers enkel toegestaan een derde aan te wijzen die „hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen”. Of de derde ook hoofdelijk aansprakelijk is voor accessoire verplichtingen (zoals de betaling van rente, vertragingstoelagen, dwangsommen, enz.) kan hieruit echter niet worden opgemaakt.

32. In artikel 205 van de btw-richtlijn is ook sprake van een „hoofdelijke” verplichting om de btw te voldoen. Zoals het Hof – zij het in een andere context – reeds heeft geoordeeld, vloeit uit de aard van de hoofdelijke aansprakelijkheid voort dat elke schuldenaar is gehouden tot betaling van het volledige bedrag van de schuld en dat de schuldeiser in beginsel de vrijheid behoudt om de betaling van deze *schuld* te eisen van een of meerdere schuldenaren naar keuze.(9) De schuld waarvan sprake in artikel 205 van de btw-richtlijn is evenwel de btw-schuld.

33. Voorts pleit ook de systematische positie van de bepaling ervoor om de aansprakelijkheid te beperken tot het bedrag van de btw-schuld. Artikel 205 maakt systematisch deel uit van hoofdstuk 1 „Verplichting tot betaling” en is aldaar opgenomen in afdeling 1 „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”. Derhalve hebben de aldaar opgenomen bepalingen alleen betrekking op de btw-schuld ten aanzien van de fiscale schuldeiser en niet op bijkomstige prestaties en boetebedragen die nog om andere redenen aan de fiscale schuldeiser kunnen zijn verschuldigd.

34. Mijns inziens volgt ook uit het doel en de strekking van deze bepaling dat zij alleen ziet op de eigenlijke btw-schuld. De door artikel 205 van de btw-richtlijn aan de lidstaten geboden mogelijkheid om een derde hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de btw-schuld, beoogt de vrijwaring van de belastingopbrengsten, zoals ook Bulgarije terecht heeft opgemerkt. De belastingopbrengst die aan de fiscale schuldeiser toekomt, is echter de verschuldigde btw die over de omzet is geheven. Bijkomstige prestaties maken daarentegen geen deel uit van de belastingopbrengsten.

35. Met betrekking tot een bijzondere „aansprakelijkheidsregeling” in het accijnsrecht heeft het Hof dienaangaande reeds geoordeeld dat de zekerheid die een entrepouhouder op grond van het Unierecht moet stellen ter dekking van de aan het intracommunautaire verkeer verbonden risico's, geen medeaansprakelijkheid doet ontstaan voor de betaling van aan derden opgelegde financiële sancties.(10)

36. Dit geldt a fortiori in het hier aan de orde zijnde geval. De door de derde verschuldigde verpagingsrente is geen belastingopbrengst, maar vormt uiteindelijk slechts een fiscaalrechtelijk pressiemiddel (dan wel sanctie-instrument) teneinde de in gebreke blijvende belastingschuldenaar individueel aan te zetten tot tijdige betaling. Deze rente vormt geen aan de staat toekomende belastingopbrengst. Met dergelijke rente wordt daarentegen doorgaans beoogd om het voordeel af te romen dat een in gebreke blijvende belastingschuldenaar behaalt ten opzichte van een

belastingsschuldenaar die zijn belasting tijdig betaalt. Bijgevolg zou een hoofdelijke aansprakelijkheid voor een dergelijke verdragingsrente geen zin hebben met het oog op de vrijwaring van de belastingopbrengsten, aangezien op deze wijze noch het afdwingende, noch het afromende effect kan worden bereikt. Wanneer daarentegen de hoofdelijke schuldenaar zijn hoofdelijke schuld te laat betaalt, dan kan jegens hem hetzelfde pressiemiddel – het opleggen van verdragingsrente – worden aangewend.

37. Zo heeft ook het Hof reeds geoordeeld dat een hoofdelijke verplichting tot „betaling van btw” weliswaar kan worden gebaseerd op artikel 205 van de btw-richtlijn, maar verdere verplichtingen – zoals het stellen van een zekerheid – kunnen bij wijze van accessoire verplichting alleen op artikel 207 van de btw-richtlijn worden gestoeld.⁽¹¹⁾ Wanneer eerst met artikel 207, lid 2, van de btw-richtlijn een mogelijkheid van verdere (accessoire) maatregelen wordt geboden, dan kan het standpunt van Bulgarije, te weten dat artikel 205 van de btw-richtlijn (ook) reeds ziet op deze accessoire maatregelen, niet overtuigen.

38. De door artikel 207, lid 2, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om verdragingsrente aan te rekenen voor een te late betaling van een eigen hoofdelijke schuld, valt daarentegen niet te rijmen met een aansprakelijkheid voor door een derde (de schuldenaar van de belasting) verschuldigde verdragingsrente. Dit zou anders leiden tot verdragingsrente over verdragingsrente, hetgeen in tegenspraak is met het concept van verdragingsrente als (individueel) pressiemiddel waarmee de afoming van het verkregen liquiditeitsvoordeel wordt beoogd. Ook zou dit moeilijk te verzoenen zijn met het evenredigheidsbeginsel.

39. Deze uitlegging vindt steun in de rechtspraak van het Hof over artikel 205 van de btw-richtlijn. Zo is het weliswaar legitiem dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, toch mogen zij niet verder gaan dan voor dit doel noodzakelijk is.⁽¹²⁾ De rechten van de schatkist worden reeds volledig gevrijwaard door een derde aansprakelijk te stellen voor de btw die de schuldenaar van de belasting niet heeft voldaan. Wanneer een derde aansprakelijk wordt gesteld voor sancties die in samenhang met deze btw-vorderingen worden opgelegd, gaat deze maatregel verder dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist.

40. Hieruit volgt dat het de lidstaten op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn enkel is toegestaan om een derde hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de btw-schuld van de belastingplichtige, en dus niet voor verdragingsrente die door de in gebreke blijvende schuldenaar van de belasting is verschuldigd. Wel kan op grond van artikel 207, lid 2, van de btw-richtlijn verdragingsrente worden opgelegd aan de hoofdelijke schuldenaar die in gebreke is gebleven. Dit is in casu echter niet gebeurd.

3. *Staat artikel 205 van de btw-richtlijn in de weg aan een uitbreiding van de hoofdelijke aansprakelijkheid tot door een derde verschuldigde verdragingsrente?*

41. Ook wanneer de mogelijkheden die artikel 205 van de btw-richtlijn aan de lidstaten biedt om een andere persoon hoofdelijk te verplichten tot voldoening van de btw beperkt blijven tot de eigenlijke btw-schuld, dan volgt daaruit nog niet noodzakelijkerwijs dat deze bepaling de lidstaten belet in hun nationale fiscale procesrecht verdergaande maatregelen opnemen.

42. Wanneer en hoe een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de btw-schuld van een derde ontstaat, vloeit immers – anders dan het ontstaan van de btw-schuld – niet uit de btw-richtlijn voort. Het ontstaan van een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de btw-schuld van een derde wordt derhalve beheerst door het nationale procesrecht. Hetzelfde geldt voor gepaste pressiemiddelen (bijvoorbeeld verdragingsrente), tot en met het beboeten van te late betalingen. In verband met personen die overeenkomstig artikel 205 hoofdelijk verplicht zijn de btw te voldoen, bepaalt artikel

207, lid 2, van de btw-richtlijn uitdrukkelijk dat de lidstaten de nodige maatregelen treffen opdat zij hun betalingsverplichtingen nakomen.

43. Zoals het Hof in vaste rechtspraak benadrukt, zijn bij gebreke van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties de lidstaten bevoegd om in de volghen geschikte sancties te voorzien in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een bij de Uniewetgeving ingevoerd stelsel.(13)

44. De uitbreiding van de bij artikel 205 van de btw-richtlijn geregelde hoofdelijke aansprakelijkheid van derden valt echter niet binnen de hierboven genoemde procedurele autonomie van de lidstaten op het gebied van sancties. Een dergelijke uitbreiding kan immers niet worden beschouwd als een bestraffing van een door de hoofdelijke schuldenaar gemaakte fout, maar heeft integendeel rechtstreeks betrekking op de omvang van diens hoofdelijke aansprakelijkheid voor een door een ander gemaakte fout. De omvang van de hoofdelijke aansprakelijkheid is echter in het Unierecht geregeld bij artikel 205 van de btw-richtlijn en daarin beperkt tot de btw-schuld.

45. Ook de uitspraak van het Hof(14) in verband met het dekken van de aan het intracommunautaire verkeer van accijnsgoederen verbonden risico's door het stellen van de Unierechtelijk verplichte zekerheid door de erkende entrepothouder van een accijnsentrepot, doet hier niet aan af. In die zaak heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten met het oog op deze risicodekking verder mogen gaan dan de Unierechtelijk verplichte zekerheidstelling en de risicoaansprakelijkheid ook mogen uitbreiden tot aan derden opgelegde financiële sancties. Deze uitspraak vindt evenwel zijn verklaring in de bijzondere aard van het accijnsrecht.

46. Zo heeft het Hof met klem erop gewezen dat de sigarettenmarkt zich bij uitstek leent voor de ontwikkeling van illegale handel.(15) Ook waren de in die zaak uit te leggen bepalingen (de artikelen 13 en volgende van richtlijn 92/12/EG) in vergelijking met artikel 205 van de btw-richtlijn veel sterker gericht op het dekken van de specifieke risico's voor het goederenverkeer en op de onregelmatigheden en overtredingen die daarbij kunnen worden begaan.(16) Daarbij voegt zich nog de bijzondere accijnsrechtelijke verantwoordelijkheid van een entrepothouder voor de goederen die zich in zijn entrepot bevinden. Deze verantwoordelijkheid bestaat btw-rechtelijk niet op dezelfde wijze voor de afnemer van een goederenlevering.

47. Aangezien het Unierecht de omvang van de hoofdelijke aansprakelijkheid in het btw-recht (zie de punten 26 e.v. hierboven) beperkt tot de btw-schuld, staat artikel 205 van de btw-richtlijn in de weg aan een uitbreiding van deze hoofdelijke aansprakelijkheid (in casu tot door de leverancier verschuldigde vertragingsrente) in het nationale procesrecht. Op grond van artikel 207, lid 2, van de btw-richtlijn staat het Bulgarije evenwel vrij om als sanctie passende vertragingsrente op te leggen aan de wegens te late betaling in gebreke blijvende hoofdelijke schuldenaar.

B. Uitbreiding van de hoofdelijke aansprakelijkheid op grond van artikel 205 juncto artikel 273, lid 1, van de btw-richtlijn ter voorkoming van fraude?

48. In het onderhavige geval is verzoekster echter aansprakelijk gesteld met het oog op een effectieve bestrijding van btw-fraude. Mogelijkerwijs kan te dien einde worden overwogen om de aansprakelijkheid uit te breiden tot de door de schuldenaar van de belasting verschuldigde vertragingsrente.

1. De vraag wanneer hoofdelijke aansprakelijkheid van een derde überhaupt mogelijk is

49. Met betrekking tot de in casu aan de orde zijnde constellatie van artikel 193 van de btw-richtlijn valt op te merken dat het gegeven dat de btw-schuld alleen op de leverancier rust, strookt

met de opzet van de btw als indirecte belasting. Een regeling volgens welke de afnemer in beginsel medeaansprakelijk wordt gehouden voor de btw-schuld van de leverancier, zou in tegenspraak zijn met dit karakter van de btw. Zoals het Hof in vaste rechtspraak benadrukt, treedt de ondernemer (in casu de leverancier) immers op „als belastingontvanger voor rekening van de staat”.(17)

50. Indien bijgevolg de afnemer – zoals verzoekster in onderhavig geval – reeds met de betaling van de geleverde goederen de verschuldigde btw heeft voldaan overeenkomstig de opzet van het btw-stelsel, doordat de btw (zie de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn) reeds in de prijs was inbegrepen, dan dient een verdere aanvullende aansprakelijkheid van de afnemer voor deze belasting uitvoerig te worden gemotiveerd en gerechtvaardigd in het licht van het evenredigheidsbeginsel.

51. Er moet bijgevolg sprake zijn van *bijzondere omstandigheden* die kunnen rechtvaardigen dat de afnemer, ondanks het feit dat hij de in de prijs inbegrepen btw heeft voldaan, alsnog aansprakelijk wordt gehouden voor deze op een derde rustende btw-schuld. Rekening houdend met de grondrechten van de afnemer (zo zou artikel 16 van het Handvest hoe dan ook toepassing kunnen vinden op het onderhavige geval), verzet artikel 205 juncto artikel 193 van de btw-richtlijn zich derhalve in beginsel tegen een algemene dan wel onvoorwaardelijke aansprakelijkheid van de afnemer voor de btw-schuld, wanneer hij deze belasting overeenkomstig de opzet van het btw-stelsel heeft voldaan aan de schuldenaar van de belasting (leverancier).

52. Derhalve heeft het Hof reeds terecht geoordeeld dat nationale maatregelen die de facto leiden tot een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid, verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist.(18) Bijgevolg is het in strijd met het evenredigheidsbeginsel wanneer de aansprakelijkheid voor betaling van de btw bij een andere persoon dan de schuldenaar ervan wordt gelegd, zonder dat hem de mogelijkheid wordt geboden aan deze aansprakelijkheid te ontkomen door te bewijzen dat hij volledig buiten de handelingen van deze schuldenaar staat.(19) Het zou immers kennelijk onevenredig zijn om deze persoon onvoorwaardelijk aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door de handelingen van een derde belastingplichtige waarop hij geen enkele invloed heeft.(20)

53. De Bulgaarse regeling van artikel 177 ZDDS lijkt te neigen naar een dergelijke onvoorwaardelijke aansprakelijkheid. Op grond daarvan ontstaat de aansprakelijkheid reeds wanneer de afnemer wist of had moeten weten dat de leverancier de btw niet zou betalen. Wanneer echter – zoals in casu – de afnemer de in de prijs inbegrepen btw aan de leverancier betaalt en de leverancier de btw naar behoren aangeeft, dan zou de aansprakelijkheid alleen afhangen van de handelingen van de leverancier, dat wil zeggen of en tot welk bedrag hij de aangegeven btw voldoet. Daarop heeft de afnemer echter normaal gesproken geen enkele invloed.

54. Volgens de rechtspraak van het Hof(21) is het daarentegen niet in strijd met het Unierecht om van de andere persoon dan de schuldenaar van de btw te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude. Dat de andere persoon dan de schuldenaar van de btw te goeder trouw heeft gehandeld door met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer te werk te gaan, alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en zijn betrokkenheid bij fraude is uitgesloten, zijn derhalve factoren die in aanmerking moeten worden genomen om uit te maken of deze persoon hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw.(22)

55. Deze rechtspraak valt in dit opzicht samen met de afweging die wordt gemaakt in artikel 273, lid 1, van de btw-richtlijn. Hierin wordt bepaald dat de lidstaten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter

voorkoming van fraude. Derhalve kan op grond daarvan eventueel worden overwogen om de hoofdelijke aansprakelijkheid van de afnemer op grond van artikel 205 juncto artikel 273, lid 1, van de btw-richtlijn uit te breiden tot door een derde verschuldigde vertragingsrente teneinde fraude te voorkomen.

2. *Uitbreiding van de hoofdelijke aansprakelijkheid op grond van artikel 205 juncto artikel 273, lid 1, van de btw-richtlijn ter voorkoming van fraude*

56. Zoals ik reeds heb uiteengezet (zie punt 54 hierboven), is het volgens de rechtspraak van het Hof niet in strijd met het Unierecht om van de andere persoon dan de schuldenaar van de btw (dat wil zeggen van de hoofdelijke schuldenaar) te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude.(23)

57. Deze uitspraken in verband met de aansprakelijkheid van een derde staan echter in zekere zin op gespannen voet met de rechtspraak van het Hof over het recht op aftrek van voorbelasting van een ondernemer in het kader van btw-fraude. Op grond daarvan moet een belastingplichtige die wist of had moeten weten(24) dat hij deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude, voor de toepassing van de btw-richtlijn worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude.(25) Dit legt de lidstaten de *verplichting* op om de belastingplichtige (wanneer hij – zoals in casu – een afnemer is) het recht op aftrek te ontfangen.(26)

58. Mocht verzoekster op grond van deze rechtspraak het recht op aftrek van voorbelasting zijn ontfangen of nog worden ontfangen, dan zou voor de schatkist echter helemaal geen schade ontstaan die nog via een aansprakelijkstelling op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn zou zijn af te wenden. Een gelijktijdige aansprakelijkheid voor een btw-schuld van een derde ten bedrage van de afgetrokken voorbelasting en de weigering van dezelfde aftrek van voorbelasting wegens één en hetzelfde geval van fraude, zou niet te verzoenen zijn met het evenredigheidsbeginsel, temeer daar normalerwijze ook nog een strafrechtelijke sanctie op grond van het nationale recht van de lidstaten (en niet op grond van de btw-richtlijn) zal worden opgelegd.

59. Of de lidstaten derhalve de keuzemogelijkheid toekomt om de afnemer het recht op aftrek van voorbelasting te ontfangen dan wel om hem hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de btw-schuld, kan veeleer worden betwijfeld in het licht van de bewoordingen van de btw-richtlijn en de beoogde harmonisatie. Een dergelijke keuzemogelijkheid kan alvast niet uitdrukkelijk worden afgeleid uit de btw-richtlijn. Met het oog op de vrijwaring van de belastinginkomsten zou zelfs in voorkomend geval – vanuit evenredigheids oogpunt – veeleer de hoofdelijke aansprakelijkheid als even geschikt, maar minder ingrijpend middel de voorkeur moeten genieten boven een (eventueel herhaalde) weigering van het recht op aftrek van voorbelasting.

60. In de onderhavige zaak moet het Hof echter geen oplossing aanreiken voor dit spanningsveld. Aangezien in casu geen btw-fraude is gepleegd, is er geen weigering van het recht op vooraf trek van belasting (op grond van de rechtspraak van het Hof) aan de orde, en kan er evenmin sprake zijn van een hoofdelijke aansprakelijkstelling op grond van artikel 205 juncto artikel 273, lid 1, van de btw-richtlijn voor door een derde verschuldigde vertragingsrente.

3. *Staat niet-betaling van naar behoren aangegeven btw gelijk aan belastingontduiking?*

61. Uit de stukken(27) blijkt dat de Bulgaarse belastingdienst de leverancier van verzoekster te late betaling verwijt van de btw-schuld die op basis van de handelingen met verzoekster is ontstaan en aangegeven. Een te late of uitblijvende betaling van de aangegeven btw kan echter niet worden aangemerkt als belastingontduiking dan wel btw-fraude in de zin van de hierboven genoemde rechtspraak.
62. Zoals de Grote kamer van het Hof immers heeft geoordeeld in de zaak Scialdone, moet een onderscheid worden gemaakt tussen het loutere verzuim van betaling en de niet-aangifte van de btw door de schuldenaar van de belasting.(28) In zoverre de belastingplichtige de aangegeven btw niet binnen de bij de wet gestelde termijn betaalt, verkrijgt hij geen voordeel, aangezien de belasting verschuldigd blijft. Daaruit volgt dat de uitlegging die het Hof met betrekking tot gevallen van btw-fraude heeft gegeven aan artikel 325, lid 1, VWEU, niet van toepassing is op gevallen waarin verzuimd wordt om de aangegeven btw te betalen.
63. Dit geldt tevens voor de overige rechtspraak van het Hof over gevallen van fraude, aangezien het Hof in dezelfde zaak Scialdone(29) heeft geoordeeld dat dergelijke gevallen van verzuim om de aangegeven btw te betalen minder ernstig zijn dan fraude met betrekking tot deze belasting. Wanneer een belastingplichtige zijn aangifteverplichtingen naar behoren is nagekomen, beschikt de belastingdienst namelijk reeds over de gegevens die nodig zijn om vast te stellen welk bedrag aan btw verschuldigd is en of eventueel sprake is van een verzuim om die btw af te dragen.
64. Anders dan de Commissie kennelijk meent en zoals laatstelijk door de Grote kamer is verduidelijkt in de zaak Scialdone(30), is het feit dat een derde er kennis van heeft dat de schuldenaar zijn belastingschuld niet heeft voldaan, niet voldoende om ervan uit te gaan dat deze derde wist of had moeten weten dat hij met zijn handeling deelnam aan een btw-fraude of btw-ontduiking. In een dergelijk geval moet deze derde daarentegen wel hebben geweten – of had hij moeten weten – dat de handelingen niet naar behoren zijn aangegeven om aldus de belastingdienst te bedriegen. Het verzuim van betaling van *naar behoren aangegeven* btw kan niet worden aangemerkt als een (frauduleuze) misleiding van de belastingdienst.
65. Dit zou mogelijk anders zijn indien verzoekster haar leverancier bewust zou hebben ingeschakeld als een lege tussenvennootschap die op zichzelf niet in staat zou zijn geweest om de aangegeven btw te voldoen. Dit blijkt echter niet uit het verzoek om een prejudiciële beslissing. Het feit dat verzoekster de leverancier heeft betaald zodat hij zijn aangegeven btw-schuld in beginsel had kunnen voldoen, pleit veeleer tegen deze aanname. Uiteindelijk staat het echter aan de verwijzende rechter om deze situatie te onderzoeken dan wel vast te stellen.
66. Uitgaande van de door de verwijzende rechter uiteengezette situatie is in het onderhavige geval geen sprake van btw-fraude. Of verzoekster wist of had moeten weten dat de correct aangegeven btw te laat en niet volledig werd voldaan, is derhalve irrelevant. Bijgevolg kan er ook geen sprake zijn van een hoofdelijke aansprakelijkheid op grond van artikel 205 juncto artikel 273, lid 1, van de btw-richtlijn voor door een derde verschuldigde vertragingsrente.

VI. Conclusie

67. Derhalve geef ik het Hof in overweging de vragen van de Varhoven administrativen sad gezamenlijk te beantwoorden als volgt:

„Artikel 205 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de door de schuldenaar van de belasting verschuldigde verdragingsrente wegens te late betaling van de btw onder de hoofdelijke aansprakelijkheid van een derde valt.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 PB 2006, L 347, blz. 1, in de versie die van toepassing was op het litigieuze tijdvak.

3 In dit opzicht kan alleen maar worden verwezen naar de arresten van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punten 19 e.v.), en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punten 25 e.v.), beide nog gewezen in verband met de inhoudelijk gelijklopende voorloper van artikel 205. Strikt genomen kan ook nog worden verwezen naar het arrest van 26 maart 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), waarin de aldaar in geding zijnde aansprakelijkheidsvraag echter werd beslecht zonder uitlegging te geven aan artikel 205 van de btw-richtlijn; zie evenwel dienaangaande mijn conclusie in deze zaak (C-499/13, EU:C:2014:2351, punten 58 e.v.).

4 Aldus het nog in verband met de voorloper van deze bepaling (artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn) gewezen arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punt 26).

5 Arresten van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 20); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 18), en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punt 29).

6 Arresten van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 21); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 19), en 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 52).

7 Arresten van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 22); 7 december 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 45); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 20), en 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 53). In die zin ook arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punt 30).

8 In de Engelse taalversie van artikel 205 van de btw-richtlijn is sprake van „payment of VAT”, en in de Franse taalversie gebruikt men „acquitter la TVA”.

9 Arresten van 22 november 2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, punt 80), en 18 mei 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 85).

10 Arrest van 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punten 38 e.v.); zie ook de conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, punt 37).

11 Arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punten 43 e.v.), nog gewezen in verband met de voorloper van deze bepaling.

- 12 Arresten van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 22), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 20). Zie in die zin ook arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 30).
- 13 Arresten van 8 mei 2019, EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374, punt 38), en 26 april 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, punt 59); zie in die zin onder meer ook arresten van 6 februari 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punt 50), en 7 december 2000, de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678, punt 20).
- 14 Arrest van 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398).
- 15 Arrest van 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, punt 37).
- 16 Zie arrest van 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, punt 9).
- 17 Arresten van 15 oktober 2020, E. (Verlaging van de maatstaf van heffing van de btw) (C?335/19, EU:C:2020:829, punt 31); 8 mei 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 22); 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punt 25).
- 18 Arresten van 21 juni 2012, Mahagében (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 48); 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 24), en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 32). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2005:745, punt 27).
- 19 Aldus uitdrukkelijk arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 24).
- 20 Arresten van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 24), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 23).
- 21 Arresten van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 25); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 24); 27 september 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, punt 65), en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 33).
- 22 Zie arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 26). Zie in diezelfde zin ook arresten van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 25), en 27 september 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, punt 66).
- 23 Arresten van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 25); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 24); 27 september 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, punt 65), en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 33).

24 In enkele oudere arresten gewaagt het Hof nog van „kunnen weten” – zie bijvoorbeeld arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 60). Deze te ruime formulering, waarin gewoon werd teruggegrepen op de prejudiciële vraag, lijkt intussen terecht te zijn opgegeven.

25 Arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punt 94); 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 48); 13 februari 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punt 27); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punt 54); 6 december 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punt 39), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

26 Zie arresten van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 47); 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 en C?164/13, EU:C:2014:2455, punt 62); 13 maart 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punt 40); 13 februari 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punt 26); 6 december 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punt 37); 21 juni 2012, Mahagében (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 42), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punten 59 en 61).

27 Zie punt 5 van de Franse taalversie van het verzoek om een prejudiciële beslissing (op bladzijde 4 in het origineel) en punt 3 van de Nederlandse taalversie van de samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing.

28 Arrest van 2 mei 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295, punten 39 en 40).

29 Arrest van 2 mei 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295, punten 41 en 42).

30 Arrest van 2 mei 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295).