

Rechtssache C-4/20

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

Eingangsdatum:

7. Januar 2020

Vorlegendes Gericht:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Datum der Vorlageentscheidung:

16. Dezember 2019

Kassationsbeschwerdeführerin:

„Alti“ OOD

Kassationsbeschwerdegegner:

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer-/Sozialversicherungspraxis – Plovdiv bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Anfechtung eines Steuerprüfungsbescheids, mit dem die Empfängerin einer Lieferung als Gesamtschuldnerin für die von der Lieferantin nicht abgeführte Mehrwertsteuer zuzüglich der von Lieferantin geschuldeten Verzugszinsen in Anspruch genommen wird.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Auslegung des Unionsrechts; Art. 267 Abs. 1 Buchst. b AEUV

Vorlagefragen

1. Sind Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 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 Verzugschadens 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 Richtlinie 2006/112 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?

Angeführte Rechtsvorschriften und Rechtsprechung der Europäischen Union

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, insbesondere Art. 193 und 205.

Urteil vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C-384/04 (EU:C:2006:309), insbesondere Rn. 28 bis 33.

Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), insbesondere Rn. 19 bis 22.

Urteil vom 18. Mai 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), insbesondere Rn. 85.

Urteil vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), insbesondere 19 bis 22.

Angeführte nationale Rechtsvorschriften

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS), insbesondere Art. 177.

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsprozessordnung, im Folgenden: DOPK), insbesondere Art. 14 und 16.

Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Gesetz über die Schuldverhältnisse und die Verträge, im Folgenden: ZZD), insbesondere Art. 121, 122 und 126.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die „Alti“ OOD ist eine bulgarische Gesellschaft mit beschränkter Haftung.
- 2 Im Jahr 2014 erwarb die „Alti“ OOD (im Folgenden auch: Empfängerin) von der bulgarischen Einpersonengesellschaft mit beschränkter Haftung „Fotomag“ EOOD (im Folgenden auch: Lieferantin) einen Mähdrescher „CLAAS Lexion 570 T“, einen Traktor „John Deere 8420“ sowie einen Karren „CLAAS 7190“. Die „Fotomag“ EOOD stellte der „Alti“ OOD für die Lieferungen folgende Rechnungen aus: (für den Mähdrescher) vom 11. April 2014 mit Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von 28 4000 Leva (BGN) und Mehrwertsteuer in Höhe von 56 800 BGN, (für den Traktor) ebenfalls vom 11. April 2014 mit Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von 166 000 BGN und Mehrwertsteuer in Höhe von 32 200 BGN sowie (für den Karren) vom 8. Mai 2014 mit Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von 7 500 BGN und Mehrwertsteuer in Höhe von 1 500 BGN. Die Empfängerin überwies die Beträge auf ein Bankkonto der Lieferantin und übte das Recht auf Vorsteuerabzug aus; die Rechnungen wies sie in ihren Kreditorenbüchern sowie in den Steuererklärungen für die Steuerzeiträume April 2014 und Juni 2014 aus.
- 3 Die Lieferantin wiederum erwarb die genannte landwirtschaftliche Technik ausweislich einer Rechnung vom 10. April 2014 von der SJB Tractors Ltd (Großbritannien). Nachdem bei der „Fotomag“ EOOD eine Steuerprüfung durchgeführt worden war, wurde gegen sie am 27. Juni 2016 ein Steuerprüfungsbescheid erlassen, mit dem festgestellt wurde, dass das Unternehmen die innergemeinschaftlichen Erwerbe im Steuerzeitraum April 2014 ausgewiesen und die Mehrwertsteuer aus den ersten beiden an die „Alti“ OOD ausgestellten Rechnungen berechnet hatte. Im Ergebnis war für diesen Steuerzeitraum Mehrwertsteuer in Höhe von 86 680 BGN abzuführen, wovon die Lieferantin zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerprüfungsbescheids noch 86 211,82 BGN schuldete. Für Mai 2014 wies sie die Mehrwertsteuer in Höhe von 1 500 BGN aus, die sie in der dritten an „Alti“ OOD ausgestellten Rechnung berechnet hatte. Diese Mehrwertsteuer wurde jedoch nicht abgeführt.
- 4 Auch bei der Empfängerin wurde eine Steuerprüfung angeordnet. Am 23. Februar 2018 erließen die für Einnahmen zuständigen Stellen einen Steuerprüfungsbescheid gegen die „Alti“ OOD, mit dem sie als Gesamtschuldnerin nach Art. 177 ZDDS für die Mehrwertsteuer, die von der „Fotomag“ EOOD in den von ihr ausgestellten drei Rechnungen ausgewiesen, aber nicht abgeführt worden war, wie folgt in Anspruch genommen wurde: für den Steuerzeitraum April 2014 in Höhe von 86 211,82 BGN nebst Verzugszinsen von 33 123,83 BGN für den Zeitraum von 15. Mai 2014 bis 23. Februar 2018 sowie für den Steuerzeitraum Mai 2014 in Höhe von 1 500 BGN nebst

Verzugszinsen von 563,08 BGN für den Zeitraum von 15. Juni 2014 bis 23. Februar 2018.

- 5 Die „Alti“ OOD legte gegen den Steuerprüfungsbescheid Einspruch ein. Da sie mit dem Ausgang des Verwaltungsverfahrens unzufrieden war, erhob sie gegen den Verwaltungsakt Klage beim Administrativen sad (Verwaltungsgericht) Plovdiv. Das angerufene Verwaltungsgericht wies die Klage aus folgenden Gründen als unbegründet ab:

5.1. Die Lieferantin und die Empfängerin waren in den fraglichen Zeiträumen, in denen die steuerpflichtigen Lieferungen bewirkt wurden, nach dem ZDDS registriert. Die Empfängerin übte für die ihr von der Lieferantin ausgestellten Rechnungen das Recht auf Vorsteuerabzug aus. Die Lieferantin führte die für die Lieferungen geschuldete Mehrwertsteuer nicht an den Haushalt ab. Die Parteien streiten darüber, ob die Empfängerin wusste oder hätte wissen müssen, dass ihre Lieferantin die Mehrwertsteuer nicht abführen wird.

5.2. Art. 177 Abs. 3 ZDDS sieht eine widerlegbare Vermutung der Kenntnis vor. Die im Verfahren erhobenen Beweise belegen, dass die „Alti“ OOD Kenntnis davon hatte, dass ihre Lieferantin ihre Verpflichtung zur Abführung der Mehrwertsteuer nicht erfüllen würde. Dies ist deswegen der Fall, weil die tatsächlichen Beziehungen zwischen der „Alti“ OOD und der „Fotomag“ EOOD über die gewöhnlichen geschäftlichen Beziehungen zwischen Lieferant und Empfänger hinausgehen und die Umgehung des Gesetzes bezwecken. Im vorliegenden Fall bestand die bezweckte, vom Gesetz nicht zugelassene Rechtsfolge darin, dass Vorsteuer abgezogen wurde anstatt dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb erklärt und ein Geschäft mit dem Ergebnis „null“ hinsichtlich des Vorsteuerabzugs getätigt wurde. Davon hatten die Vertreter der beiden Unternehmen Kenntnis.

5.3. Die „Alti“ OOD schloss einen Vertrag über die Lieferung landwirtschaftlicher Technik mit einem Unternehmen, das zuvor keine derartige Tätigkeit ausgeübt hatte und über keine entsprechende Erfahrung verfügte. Die Lieferantin verfügte nicht über die erforderlichen Mittel, um die an die „Alti“ OOD zu verkaufende Technik zu erwerben, sondern hatte sie von der „Sunvision“ AD geliehen, einer Gesellschaft, deren geschäftsführender Direktor der Geschäftsführer der „Alti“ OOD ist und deren Aktionär der Geschäftsführer der Lieferantin ist. Der Geschäftsführer der „Alti“ OOD vereinbarte auch den Transport. Außerdem wurden die Banküberweisungen in der Kette „Sunvision“ AD – „Fotomag“ EOOD, „Sunvision“ AD – „Alti“ OOD – „Fotomag“ EOOD – „Sunvision“ AD von derselben Person getätigt, die von jedem der drei Unternehmen bevollmächtigt wurde. Diese Person führte auch die Bücher der „Alti“ OOD und der Lieferantin sowie der „Bultrans 73“ EOOD, über deren E-Mail-Adresse der Transport vereinbart wurde.

5.4. Das Verwaltungsgericht befand, dass im Rahmen der gesamtschuldnerischen Haftung Verzugszinsen zu zahlen seien. Dies folge daraus, dass die Anwendung

von Art. 16 Abs. 3 DOPK nicht ausgeschlossen sei 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 des Lieferers setze auch den Empfänger in Verzug.

- 6 Die „Alti“ OOD legte gegen das Urteil des Administrativen sad Plovdiv Kassationsbeschwerde beim Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, im Folgenden: VAS) ein. Der VAS ist der Auffassung, dass zur Entscheidung des Rechtsstreits eine Auslegung von Art. 205 der Richtlinie 2006/112 erforderlich ist, und legt daher dem Gerichtshof die beiden Vorlagefragen zur Vorabentscheidung vor.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 7 Im Rahmen der Steuerprüfung bei der „Alti“ OOD stellten die für Einnahmen zuständigen Stellen Folgendes fest: Erstens wurde der Erwerb der Waren durch die „Fotomag“ EOOD durch eine dritte Gesellschaft, nämlich die „Sunvision“ AD, finanziert, deren Gesellschafter die Geschäftsführer der „Fotomag“ EOOD und der „Alti“ OOD sind. Zweitens wurde der Transport des Mähreschers aus Großbritannien über die E-Mail-Adresse der „Bultrans 73“ EOOD organisiert, deren Geschäftsführer und gesetzlicher Vertreter der Geschäftsführer der „Alti“ OOD ist. Drittens führt dieselbe Person die Bücher der „Fotomag“ EOOD und der „Alti“ OOD, und beide Gesellschaften haben dieser Person weitreichende Befugnisse eingeräumt, darunter die Befugnis, über ihre Bankkonten zu verfügen und ihre Mehrwertsteuererklärungen nach dem ZDDS abzugeben.
- 8 Mit diesen Feststellungen begründeten die für Einnahmen zuständigen Stellen ihre Schlussfolgerung, dass der Erwerb von landwirtschaftlicher Technik durch die „Fotomag“ EOOD über einen innergemeinschaftlichen Erwerb von der „Alti“ OOD zum Zweck der missbräuchlichen Verwendung von Mehrwertsteuer organisiert wurde. Die Empfängerin habe gewusst, dass die Lieferantin die Mehrwertsteuer, die sie ausweislich der von ihr ausgestellten Rechnungen schulde, nicht entrichten werde. Die für Einnahmen zuständigen Stellen sind der Auffassung, dass das fragliche Geschäft zwischen der „Fotomag“ EOOD und der „Alti“ OOD das Gesetz umgehe. Daher greife die gesetzliche Vermutung der Kenntnis, die wiederum Voraussetzung für die gesamtschuldnerische Haftung der Empfängerin der Lieferungen nach Art. 177 ZDDS sei.
- 9 Die „Alti“ OOD macht geltend, dass der subjektive Tatbestand von Art. 177 ZDDS, nämlich die Kenntnis, dass die Lieferantin keine Mehrwertsteuer abführen werde, nicht nachgewiesen sei. Damit Kenntnis vorliege, müsse diese dem Geschäftsführer der Gesellschaft nachgewiesen werden.

- 10 Außerdem macht die „Alti“ OOD geltend, dass analog zur Haftung für fremde Verbindlichkeiten keine Verzugszinsen für den Zeitraum ab Fälligkeit der Mehrwertsteuerschuld bis zum Erlass des Steuerprüfungsbescheids geschuldet seien. Die Empfängerin einer steuerpflichtigen Lieferung schulde keine Mehrwertsteuer, so dass sie keine Pflicht zur Abführung von Mehrwertsteuer innerhalb der vom ZDDS vorgeschriebenen Frist verletzt habe. Die Haftung des Empfängers einer steuerpflichtigen Lieferung nach Art. 177 ZDDS umfasse nicht die Verzugszinsen.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 11 Das vorliegende Gericht prüft die Hauptstreitfrage nach der Anwendbarkeit der gesamtschuldnerischen Haftung des Empfängers nach Art. 177 ZDDS und dem Umfang dieser Haftung. Nach dieser Vorschrift haftet die registrierte Person, die Empfänger einer steuerpflichtigen Lieferung oder Dienstleistung ist, für die von einer anderen registrierten Person geschuldete und nicht abgeführte Steuer, soweit sie vom Recht auf Abzug der Vorsteuer, die in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang mit der geschuldeten und nicht abgeführten Steuer steht, Gebrauch gemacht hat. Die Haftung tritt ein, wenn die registrierte Person wusste oder hätte wissen müssen, dass die Steuer nicht abgeführt werden wird.
- 12 Der Varhoven administrativen sad ist der Auffassung, dass diese Vorschrift des bulgarischen ZDDS unter Berücksichtigung der Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06), und vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C-384/04), mit dem Unionsrecht und insbesondere mit Art. 205 der Richtlinie 2006/112 vereinbar ist. Bereits aus dem Wesen der Gesamtschuld nach Art. 205 der Richtlinie 2006/112 ergibt sich, 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.
- 13 Bei der Bestimmung des Umfangs dieser gesamtschuldnerischen Haftung hat der bulgarische Gesetzgeber in Art. 177 ZDDS nicht ausdrücklich geregelt, dass der Empfänger der Lieferung neben der nicht abgeführten Steuer auch Verzugszinsen ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer schuldet. Vielmehr ist nach Art. 177 Abs. 1 ZDDS die Haftung des Empfängers auf die Höhe der für die Lieferung geschuldeten und vom Steuerpflichtigen nicht abgeführten Steuer beschränkt, soweit der Empfänger das Recht auf Vorsteuerabzug in diesem Umfang ausgeübt hat. Argumente dafür, dass die gesamtschuldnerische Haftung im vorliegenden Fall umfassender ist, lassen sich jedoch aus anderen Bestimmungen des nationalen Rechts (insbesondere aus Art. 16 Abs. 3 DOPK und Art. 126 Abs. 3 ZZD) herleiten.
- 14 Da die bulgarische Rechtsprechung zu dieser Frage nicht einheitlich ist, ist sich das vorliegende Gericht nicht sicher, wie die Frage im vorliegenden Fall richtig zu beantworten ist.

- 15 Nach der ersten in der nationalen Rechtsprechung vertretenen Auffassung haften die Gesamtschuldner nach Art. 177 ZDDS für die Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen. Nach dem bulgarischen Recht sind sie in den gesetzlich vorgesehenen Fällen zur Zahlung der Steuer verpflichtet, die der Steuerpflichtige nicht fristgemäß abgeführt hat. Art. 16 Abs. 3 DOPK sieht ausdrücklich vor, dass die Haftung des Dritten (der nicht der Steuerpflichtige ist) die Steuer und die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge sowie die Zinsen und die Kosten für ihre Erhebung umfasst. Daher ist die gesamtschuldnerische Haftung nach Art. 177 ZDDS nicht auf die Höhe der geschuldeten und nicht abgeführten Steuer beschränkt. Die für schuldrechtliche Rechtsverhältnisse typische relative Wirkung der gesamtschuldnerischen Haftung gilt nicht für öffentliche Verbindlichkeiten, so dass der Verzug des einen Gesamtschuldners auch die anderen Gesamtschuldner in Verzug setzt. Folglich haftet der Empfänger der Lieferung gesamtschuldnerisch nicht nur für die Hauptschuld des Lieferers (die Mehrwertsteuerschuld), sondern auch für die akzessorische Verpflichtung zum Ersatz des Verzugschadens in Höhe der gesetzlichen Zinsen auf die Hauptschuld vom Beginn des Verzugs bis zum Zeitpunkt der Erfüllung der Verbindlichkeit.
- 16 Nach der zweiten in der nationalen Rechtsprechung vertretenen Auffassung ist die Haftung nach Art. 177 ZDDS eine besondere Art der gesamtschuldnerischen Haftung für eine nach dem ZDDS registrierte Person, die eintritt, wenn die in dieser Vorschrift vorgeschriebenen komplexen Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen. Das Wesen der Haftung liegt darin, dass die Verpflichtung einer registrierten Person entsteht, die Mehrwertsteuerschuld einer anderen registrierten Person zu begleichen. Art. 177 ZDDS stellt eine Sonderregelung im Verhältnis zu Art. 16 Abs. 3 DOPK. Art. 177 ZDDS regelt eine Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz, indem er die gesamtschuldnerische Haftung einer anderen Person als des Lieferers vorsieht. Die Vorschrift begrenzt die Haftung ausdrücklich auf „die geschuldete und nicht abgeführte Steuer“. Als Ausnahmeregelung muss sie entsprechend ihrem genauen Sinn angewandt werden.
- 17 In den einschlägigen Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Union findet sich keine Antwort auf die Frage, ob in Anbetracht des Wesens der gesamtschuldnerischen Haftung und unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eine nationale Vorschrift wie Art. 16 Abs. 3 DOPK zulässig ist, die vorsieht, dass diese Haftung auch die Verzugszinsen umfasst. Daher hält das vorlegende Gericht eine Auslegung der Vorschriften der Richtlinie 2006/112 und insbesondere von Art. 205 dieser Richtlinie für erforderlich. Nach Art. 267 Abs. 1 Buchst. b AEUV legt es dem Gerichtshof der Europäischen Union das Vorabentscheidungsersuchen mit den oben formulierten Vorlagefragen vor.