

Mål C-499/10

Vlaamse Oliemaatschappij NV

mot

FOD Financiën

(begäran om förhandsavgörande från

Rechtbank van eerste aanleg te Brugge)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Personer som är betalningsskyldiga för skatten – Tredje man solidariskt betalningsansvarig – Annat lagringsförfarande än tullagring – Solidariskt betalningsansvar för varornas lagerhavare och den skattskyldiga person som äger dessa varor – God tro eller avsaknad av fel eller oaktsamhet från lagerhavarens sida”

Sammanfattning av domen

*Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Person som är betalningsskyldig för skatten – Rätt för medlemsstaterna att en annan person än den betalningsskyldiga personen ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten*

*(Rådets direktiv 77/388, artikel 21.3)*

Artikel 21.3 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115, ska tolkas så, att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse inte får föreskriva att innehavaren av ett annat lager än ett tullager är solidariskt betalningsansvarig för den mervärdesskatt som ska betalas för en leverans av varor som skett mot vederlag från detta lager, och som ombesörjs av den mervärdesskattskyldige ägaren till dessa varor, trots att innehavaren av lagret är i god tro eller trots att någon oaktsamhet eller något fel inte kan läggas denne till last.

Nationella åtgärder som de facto skapar ett system med strikt solidariskt betalningsansvar går nämligen utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk. Om den mervärdesskattskyldiga personens ansvar för betalningen av mervärdesskatten åläggs en annan person, trots att denna person är en godkänd skattemässig lagerhavare utan att vederbörande ges möjlighet att undgå betalningsskyldighet genom att styrka sin okunnighet om den skattskyldiges förehavanden, ska detta alltså anses oförenligt med proportionalitetsprincipen. Det vore nämligen uppenbart oproportionerligt att ålägga nämnda person ett ovillkorligt ansvar för ett bortfall av skatteintäkter som orsakats genom tredje mans handlande vilket nämnda person inte kan påverka.

Att en annan person än den skattskyldige har agerat i god tro genom att vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en upplyst aktör, att personen har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans eller hennes makt och att det är uteslutet att vederbörande har deltagit i skattebedrägeri utgör alltså omständigheter som ska beaktas för att avgöra om denna person kan åläggas solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten.

(se punkterna 24, 26 och 28 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 21 december 2011 (\*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Personer som är betalningsskyldiga för skatten – Tredje man solidariskt betalningsansvarig – Annat lagringsförfarande än tullagring – Solidariskt betalningsansvar för varornas lagerhavare och den skattskyldiga person som äger dessa varor – God tro eller avsaknad av fel eller oaktsamhet från lagerhavarens sida”

I mål C-499/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgien) genom beslut av den 13 oktober 2010, som inkom till domstolen den 19 oktober 2010, i målet

**Vlaamse Oliemaatschappij NV**

mot

**FOD Financiën,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. Malenovský samt domarna G. Arestis (referent) och D. Šváby,

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 september 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Vlaamse Oliemaatschappij NV, genom T. Leeuwerck, advocaat,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och B. Burggraaf, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 21.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 (EGT L 15, 2002, s. 24) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Vlaamse Oliemaatschappij NV (nedan kallat VOM) och FOD Financiën (den federala skattemyndigheten), angående bolagets erläggande av mervärdesskatt avseende leveranser av bränsle som en av bolagets kunder genomfört från bolagets depå.

## Tillämpliga bestämmelser

### *Unionsrätten*

3 Enligt artikel 16.1 första stycket B första stycket e första stycket i sjätte direktivet, i artikelns lydelse enligt artikel 28c E.1 första strecksatsen däri, får medlemsstaterna, på vissa villkor, från skatteplikt undanta vissa leveranser av varor som ska behandlas enligt annat lagringsförfarande än tullagring.

4 Enligt artikel 16.1 andra stycket i detta direktiv, i dess lydelse enligt artikel 28c E.1 första strecksatsen däri, ska, genom undantag från artikel 21.1.a, första stycket i direktivet, den person som är betalningsskyldig för den skatt som ska erläggas i enlighet med första stycket vara den person som är ansvarig för att varorna upphör att omfattas av de förfaranden eller situationer som anges i denna punkt.

5 Under rubriken "Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna", föreskrivs i artikel 21 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28g däri, följande:

"1. Följande personer skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet:

a) Skattskyldiga personer som genomför ett skattepliktigt tillhandahållande av varor och tjänster, med undantag av sådana tillhandahållanden som avses i b och c.

När det beskattningsbara tillhandahållandet av varor eller tjänster utförs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet, får medlemsstaterna, på villkor som de själva skall fastställa, föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den åt vilken det beskattningsbara tillhandahållandet av varan eller tjänsten genomförs.

b) Skattskyldiga personer som tillhandahåller sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e eller personer som mottar sådana tjänster som omfattas av punkterna C, D, E och F i artikel 28b och som är registrerade för mervärdesskatt inom landet, om tjänsterna tillhandahålls av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet.

c) Den person till vilken varor levereras när följande villkor är uppfyllda:

- Den skattepliktiga transaktionen utgörs av en varuleverans som utförs enligt de villkor som anges i artikel 28c E.3.
- Den person till vilken varorna levereras är en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person som är registrerad för mervärdesskatt inom landet.
- Den faktura som har utställts av den skattskyldiga person som inte är etablerad inom landet överensstämmer med artikel 22.3.

Medlemsstaterna får emellertid bevilja undantag från denna skyldighet om den skattskyldiga person som inte är etablerad inom landet har utsett ett skatteombud i det landet.

- d) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller annan jämförlig handling.
- e) Varje person som genomför ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 gäller följande:

a) Om den person som är skyldig att betala skatt är en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet enligt bestämmelserna i punkt 1, kan medlemsstaterna tillåta honom att utse ett skatteombud som blir betalningsskyldigt. Varje medlemsstat skall fastställa villkoren och de närmare föreskrifterna för detta alternativ.

b) När den skattepliktiga verksamheten genomförs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet och det inte finns något rättsligt instrument med det land i vilket den skattskyldige har sitt huvudkontor eller är etablerad, vilket instrument hänför sig till ömsesidigt bistånd vid indrivning och har en räckvidd som liknar den räckvidd som föreskrivs i direktiv[en] 76/308/EEG och 77/799/EEG och i rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt), får medlemsstaterna införa bestämmelser enligt vilka den person som är skyldig att betala in skatt skall vara ett skatteombud som utsetts av den icke-etablerade skattskyldiga personen.

3. I de fall som avses i punkt 1 och punkt 2 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

4. Vid import skall den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras betala mervärdesskatten.”

6 I artikel 4 b i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), definieras begreppet skatteupplag såsom ”en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt uppskavsreglerna av en godkänd lagerhavare inom ramen för hans affärsverksamhet, under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget”.

*Den nationella lagstiftningen*

7 I artikel 51 bis punkt 3 i den belgiska mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Inom systemet för annan lagring än tulllagring är varornas lagerhavare, den person som

ombesörjer transporten av varorna utanför lagret samt den personens eventuella uppdragsgivare solidariskt ansvariga med den skattskyldige för betalning av den skatt som ska erläggas till staten ...”

## **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

8 VOM tillhandahåller tjänster som för dess kunders räkning säkerställer lossning, lagring i depå och omlastning till lastbilar av petroleumprodukter som anländer med båt. Kunderna lagrar produkterna i dessa depåer till dess att de säljs till slutkunderna, vilka huvudsakligen utgörs av bensinstationer. För dessa tjänster fakturerar VOM ”serviceavgifter” som fastställs med utgångspunkt i antalet hanterade liter.

9 VOM innehar således ett ”skatteupplag” i den mening som avses i artikel 4 b i direktiv 92/12, och innehar sedan den 7 september 1999 i egenskap av lagerhavare auktorisation för att ombesörja annan lagring än tullagring, avseende mineraloljor.

10 De produkter som lagras i depån med stöd av annat lagringsförfarande än tullagring omfattas av ett system för uppskjuten uppbörd av mervärdesskatt. När dessa produkter tas ur depån så att de antingen inte längre omfattas av annat lagringsförfarande än tullagring, eller är föremål för en leverans mot vederlag, får skatten på varorna krävas ut.

11 Ghebra NV (nedan kallat Ghebra) bedrev verksamhet i form av grossisthandel med bränsle och lagrade sina petroleumprodukter i VOM:s depå. Den 20 juni 2003 försattes Ghebra i konkurs.

12 Efter att skattemyndigheten företagit en revision upprättades en revisionspromemoria den 7 februari 2006, av vilken det framgår att leveranserna av bränsle mot ersättning ombesörjdes av Ghebra från VOM:s upplag under månaderna mars och april 2003. Dessa leveranser, vilka innebar att lagringsförfarandet som inte utgjorde tullagring upphörde, är mervärdesskattepliktiga, och det belopp som ska erläggas i mervärdesskatt uppgår till 2 133 005 euro.

13 Ghebras konkursförvaltare underrättade skattemyndigheten om att belgiska staten inte skulle komma att få betalt för den mervärdesskatt som bolaget hade att erlægga, eftersom konkursboets tillgångar inte räckte till betalning. Skattemyndigheten fattade därför den 11 april 2006 ett beslut om betalningskrav mot VOM, med stöd av artikel 51 bis punkt 3 i den belgiska lagen om mervärdesskatt.

14 VOM överklagade nämnda beslut den 31 maj 2006 hos Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

15 VOM har till stöd för sitt överklagande bland annat hävdade att lagerhavarens solidariska ansvar för betalningen av den mervärdesskatt som lageranvändaren har att erlægga, vilket följer av artikel 51 bis punkt 3 i den belgiska lagen om mervärdesskatt, är oförenligt med de allmänna principerna om rättssäkerhet och proportionalitet, vilka utgör en del av unionens rättsordning. Detta ansvar gäller nämligen oavsett om lagerhavaren handlat i god tro eller ej. VOM har i detta hänseende gjort gällande att lagerhavaren spelar en passiv roll när det gäller mervärdesskatte regleringen för lager, eftersom denne endast ställer sitt lager till kundernas förfogande för att dessa ska kunna lagra varor, men därutöver saknar rättsliga eller skattemässiga medel för att kontrollera att kunderna faktiskt betalar mervärdesskatten eller för att ålägga dem att göra detta. VOM anser, med åberopande av domstolens praxis, att den nationella lagstiftningen går utöver gränserna för vad som är nödvändigt och lämpligt för att uppnå det med lagstiftningen eftersträvade ändamålet. I den nationella lagstiftningen tas nämligen inte någon hänsyn till den kännedom som en annan person än den som ursprungligen hade att erlægga skatten skulle kunna ha om skattens exigibilitet, när det gäller att hålla denna person solidariskt ansvarig för

betalningen av nämnda skatt, vilket alltså innebär att alla kriterier avseende god tro beträffande villkoren för att en person ska bli solidariskt ansvarig för betalningen av skatten utesluts.

16 FOD Financiën anser att artikel 51 bis punkt 3 i den belgiska lagen om mervärdesskatt är förenlig med proportionalitetsprincipen, och att det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida denna princip iakttagits, samt att det solidariska ansvaret utgör en lämplig och proportionell åtgärd inom området för petroleumprodukter.

17 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge fann att det var nödvändigt att inhämta ett svar avseende huruvida artikel 51 bis punkt 3 i den belgiska lagen om mervärdesskatt är förenlig med unionsrätten, och i synnerhet med principerna om rättssäkerhet och proportionalitet, varför nämnda domstol beslutade att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Får medlemsstaterna enligt [artikel 21.3 i sjätte direktivet], jämförd med [artikel 16.1 första stycket B första stycket e första stycket och artikel 16.1 andra stycket i det direktivet] föreskriva att innehavaren av ett annat lager än ett tullager ovillkorligen är solidariskt betalningsansvarig för den skatt som ska betalas för en leverans som skett mot vederlag av den skattskyldige ägaren till varorna, även om innehavaren av lagret är i god tro och även om inte någon oaktsamhet eller något fel kan läggas denne till last ...?”

### **Prövning av tolkningsfrågan**

18 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 21.3 i sjätte direktivet ska tolkas så, att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse får föreskriva att innehavaren av ett annat lager än ett tullager är solidariskt betalningsansvarig för den mervärdesskatt som ska betalas för en leverans av varor som skett mot vederlag från detta lager, och som ombesörjs av den mervärdesskattskyldige ägaren till dessa varor, trots att innehavaren av lagret är i god tro eller trots att någon oaktsamhet eller något fel inte kan läggas denne till last.

19 Enligt artikel 21.3 i sjätte direktivet är det i princip tillåtet för medlemsstaterna att anta bestämmelser enligt vilka en person är solidariskt betalningsansvarig för ett mervärdesskattebelopp för vilket en annan person är betalningsskyldig enligt någon av bestämmelserna i artikel 21.1 eller 21.2 i samma direktiv (se dom av den 11 maj 2006 i mål C?384/04, Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I?4191, punkt 28).

20 Medlemsstaterna ska emellertid, vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom unionsdirektiven, iakttä de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet och proportionalitet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Federation of Technological Industries m.fl., punkt 29, och dom av den 21 februari 2008 i mål C?271/06, Netto Supermarkt, REG 2008, s. I?771, punkt 18).

21 Vad särskilt gäller proportionalitetsprincipen har domstolen redan slagit fast att medlemsstaterna i överensstämmelse med denna princip ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga (se, bland annat, dom av den 27 september 2007 i mål C?409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I?7797, punkt 52, och domen i det ovannämnda målet Netto Supermarkt, punkt 19).

22 Även om det således är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna har vidtagit är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, får de inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Federation of Technological Industries m.fl., punkt 30, och Netto Supermarkt, punkt 20).

23 I detta avseende föreskrivs i den nationella bestämmelse som är i fråga i det nu aktuella målet att inom systemet för annan lagring än tullagring är varornas lagerhavare, den person som ombesörjer transporten av varorna utanför lagret samt den personens eventuella uppdragsgivare solidariskt ansvariga med den skattskyldige för den skatt som ska erläggas till staten. Med tillämpning av denna bestämmelse svarar alltså innehavaren av ett annat lager än ett tullager solidariskt för mervärdesskatten tillsammans med den person som från början har att erlagga densamma, det vill säga lagerhavarens kund. Detta solidariska ansvar är ovillkorligt, varför det är tillämpligt på lagerhavaren även när denne är i god tro och inte kan lastas för felaktigt handlande eller underlåtenhet.

24 Domstolen har emellertid redan slagit fast att nationella åtgärder som de facto skapar ett system med strikt solidariskt betalningsansvar går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk (se domen i det ovannämnda målet Federation of Technological Industries m.fl., punkt 32). Om den mervärdesskattskyldiga personens ansvar för betalningen av mervärdesskatten åläggs en annan person, trots att denna person är en godkänd skattemässig lagerhavare med de specifika skyldigheter som avses i direktiv 92/12 – utan att vederbörande ges möjlighet att undgå betalningsskyldighet genom att styrka sin okunnighet om den skattskyldiges förhållanden – ska detta alltså anses oförenligt med proportionalitetsprincipen. Det vore nämligen uppenbart oproportionerligt att ålägga nämnda person ett ovillkorligt ansvar för ett bortfall av skatteintäkter som orsakats genom tredje mans handlande vilket nämnda person inte kan påverka (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Netto Supermarkt, punkt 23).

25 Däremot strider det inte mot unionsrätten att kräva att en annan person än den skattskyldige vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av honom för att han ska försäkra sig om att den transaktion som han företar inte leder till att han blir inblandad i skattebedrägeri (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Federation of Technological Industries m.fl., punkt 33, Teleos m.fl., punkt 66, och Netto Supermarkt, punkt 24).

26 Att en annan person än den skattskyldige har agerat i god tro genom att vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en upplyst aktör, att personen har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans eller hennes makt och att det är uteslutet att vederbörande har deltagit i skattebedrägeri utgör alltså omständigheter som ska beaktas för att avgöra om denna person kan åläggas solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten (se domarna i de ovannämnda målen Teleos m.fl., punkt 66, och Netto Supermarkt, punkt 25).

27 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida dessa omständigheter är för handen i det nationella målet.

28 Mot bakgrund av ovan redovisade överväganden ska frågan som ställts besvaras enligt följande. Artikel 21.3 i sjätte direktivet ska tolkas så, att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse inte får föreskriva att innehavaren av ett annat lager än ett tullager är solidariskt betalningsansvarig för den mervärdesskatt som ska betalas för en leverans av varor som skett mot vederlag från detta lager, och som ombesörjs av den mervärdesskattskyldige ägaren till dessa varor, trots att innehavaren av lagret är i god tro eller trots att någon oaktsamhet eller något fel inte kan läggas denne till last.

## Rättegångskostnader

29 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

**Artikel 21.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001, ska tolkas så, att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse inte får föreskriva att innehavaren av ett annat lager än ett tullager är solidariskt betalningsansvarig för den mervärdesskatt som ska betalas för en leverans av varor som skett mot vederlag från detta lager, och som ombesörjs av den mervärdesskattskyldige ägaren till dessa varor, trots att innehavaren av lagret är i god tro eller trots att någon oaktsamhet eller något fel inte kan läggas denne till last.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: nederländska.