DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

21. december 2011 *

I sag C-499/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgien) ved afgørelse af 13. oktober 2010, indgået til Domstolen den 19. oktober 2010, i sagen:

Vlaamse Oliemaatschappij NV

mod

FOD Financiën,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J. Malenovský, og dommerne G. Arestis (refererende dommer) og D. Šváby,

generaladvokat: V. Trstenjak
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

* Processprog: nederlandsk.

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 29. september 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Vlaamse Oliemaatschappij NV ved advocaat T. Leeuwerck

— den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og B. Burggraaf, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 21, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001 (EFT 2002 L 15, s. 24, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Vlaamse Oliemaatschappij NV (herefter »VOM«) og FOD Financiën (den føderale skatte-, told- og afgiftsmyndighed) vedrørende dette selskabs betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) for leveringer af brændstof fra selskabets oplag, der blev foretaget af en af dets kunder.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Det fremgår af artikel 16, stk. 1, første afsnit, punkt B, første afsnit, litra e), første afsnit i sjette direktiv, som affattet ved direktivets artikel 28c, punkt E, nr. 1), første led, at medlemsstaterne under visse betingelser kan undlade at undergive levering af varer, der er bestemt til at skulle henføres under en anden oplagringsprocedure end toldoplagsproceduren, moms.

4 Ifølge sjette direktivs artikel 16, stk. 1, andet afsnit, som affattet ved direktivets artikel 28c, punkt E, nr. 1), første led, er den betalingspligtige af den i dette stykkes første afsnit nævnte afgift den person, som bevirker, at goderne ikke længere er omfattet af procedurerne og ordningerne i det nævnte stykke, uanset direktivets artikel 21, stk. 1, litra a), første afsnit.

5 Sjette direktivs artikel 21 med overskriften »Betalingspligtige over for statskassen«, som affattet ved direktivets artikel 28g, bestemmer:

»1. Merværdiafgiften påhviler inden for Fællesskabet:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra de i litra b) og c) omhandlede tilfælde.

Hvis den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, kan medlemsstaterne på betingelser, som de selv fastsætter, bestemme, at den betalingspligtige person er den person, for hvem den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages.

b) aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), eller aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 28b, punkt C, D, E og F, såfremt vedkommende i indlandet er registreret som afgiftspligtig, og ydelsen leveres af en afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet.

c) aftageren af leveringen af goderne, når følgende betingelser er opfyldt:

— Den afgiftspligtige transaktion er en levering af goder foretaget under de i artikel 28c, punkt E, nr. 3), omhandlede betingelser.

— Aftageren af leveringen af goder er en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, der er momsregistreret i indlandet.

— Den faktura, der er udstedt af den i indlandet ikke-etablerede afgiftspligtige person er i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

Medlemsstaterne kan dog træffe beslutning om en undtagelse fra denne forpligtelse, såfremt den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i indlandet, har udpeget en fiskal repræsentant i dette land.

d) enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura

e) den person, som erhverver et gode inden for Fællesskabet.

2. Uanset bestemmelserne i stk. 1 gælder følgende:

a) Er den betalingspligtige person i henhold til bestemmelserne i stk. 1 en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, kan medlemsstaterne tillade vedkommende at udpege en fiskal repræsentant som afgiftspligtig. Betingelserne og vilkårene for denne mulighed fastsættes af hver enkelt medlemsstat.

b) Hvis den afgiftspligtige transaktion foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, og der ikke med det land, hvor denne afgiftspligtige person har bopæl eller er etableret, findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand med en retsvirkning, der svarer til reglerne i direktiv 76/308/EØF og 77/799/EØF og Rådets forordning (EØF) nr. 218/92 af 27. januar 1992 om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter (moms), kan medlemsstaterne træffe foranstaltninger til at lade den fiskale repræsentant, der udpeges af den ikke-etablerede afgiftspligtige person, være betalingspligtig.

3. I de i stk. 1 og 2 omhandlede tilfælde har medlemsstaterne mulighed for at lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for afgiftens erlæggelse.

4. Ved indførsel: Merværdiafgiften påhviler den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige.«

6 Artikel 4, litra b), i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1) definerer begrebet »afgiftsoplag« som »sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en ordning med suspension af punktafgifter fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende«.

Nationale bestemmelser

7 Artikel 51a, stk. 3, i den belgiske momslov bestemmer:

»Efter ordningen for andre oplag end toldoplag, er oplagshaver og den, der foretager transporten af varerne fra oplaget, samt i givet fald dennes opdraggiver solidarisk ansvarlige for afgiften over for staten sammen med den person, der er betalingspligtig […]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 VOM er en tjenesteudbyder, der varetager opgaver i forbindelse med losning, oplagring på oplag og omladning på lastbiler af olieprodukter, der ankommer med skib, for sine kunder. Kunderne oplagrer produkterne på disse oplag, indtil de bliver solgt til de endelige kunder, hovedsageligt detailtankstationer. For disse ydelser fakturer VOM »serviceudgifter«, der beregnes efter det antal liter, der er håndteret.

9 VOM driver således et »afgiftsoplag« som omhandlet i artikel 4, litra b), i direktiv 92/12. Virksomheden har i denne egenskab af oplagshaver siden den 7. september 1999 været indehaver en tilladelse til at drive et andet oplag end toldoplag til oplagring af mineralske olier.

10 De produkter, der er deponeret i dette oplag under anvendelse af ordningen for andre oplag end toldoplag, anbringes i medfør af en sådan tilladelse under en ordning om suspension af moms. Når disse produkter udtages af dette oplag og dels ikke længere er undergivet ordningen for andre oplag end toldoplag, dels er genstand for en levering mod vederlag, bliver produkterne momspligtige.

11 Ghebra NV (herefter »Ghebra«) drev virksomhed i forbindelse med engroshandel med brændstoffer og opbevarede sine olieprodukter på VOM's oplag. Den 20. juni 2003 blev Ghebra erklæret konkurs.

12 Efter en kontrol, der blev gennemført af skattemyndighederne, blev der den 7. februar 2006 udarbejdet en kontrolberetning, hvoraf fremgår, at Ghebra i marts og april 2003 mod vederlag leverede brændstof, der blev udtaget fra VOM's oplag. Disse leveringer, der bragte ordningen for andre oplag end toldoplag til ophør, er undergivet momspligt, hvorved det i denne forbindelse skyldige beløb beløber sig til 2 133 005 EUR.

13 Efter at være blevet informeret af kurator for Ghebras konkursbo om, at den belgiske stat ikke ville modtage betaling af moms som følge af utilstrækkelige aktiver, vedtog skattemyndigheden den 11. april 2006 et betalingsforlæg til VOM i henhold til artikel 51a, stk. 3, i den belgiske momslov.

14 Den 31. maj 2006 anfægtede VOM dette betalingspålæg ved Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

15 VOM har til støtte for sit søgsmål bl.a. anført, at oplagshaverens solidariske ansvar, der følger af artikel 51a, stk. 3, i den belgiske momslov, for betaling af den moms, som brugeren af oplaget skylder, er uforenelig med de almindelige principper om retssikkerhed og proportionalitet, der udgør en del af Unionens retsorden, da ansvaret finder anvendelse, uanset om oplagshaveren er i god tro. VOM har i denne forbindelse tilføjet, at oplagshaveren har en passiv rolle inden for den momsordning, der finder anvendelse for oplag, eftersom han begrænser sig til at stille sit oplag til rådighed for sine kunder med henblik på oplagring af varer og ikke har noget retligt eller fiskalt middel til at kontrollere eller gennemtvinge, at disse kunder faktisk betaler momsen. Det er under påberåbelse af Domstolens praksis VOM's opfattelse, at den nationale bestemmelse går ud over, hvad der er nødvendigt og passende for at nå det formål, der forfølges med bestemmelsen, idet der ikke tages hensyn til, om en anden person end den oprindeligt betalingspligtige kunne have kendskab til den afgift, som denne betalingspligtige skulle betale, for at holde denne anden person solidarisk ansvarlig for betalingen af denne afgift, og idet ethvert kriterium vedrørende god tro således udelukkes fra de betingelser, hvorunder en person kan holdes solidarisk ansvarlig for betaling af den nævnte afgift.

16 FOD Financiën er af den opfattelse, at artikel 51a, stk. 3, i den belgiske momslov er forenelig med proportionalitetsprincippet, at det tilkommer den nationale ret at kontrollere, at dette princip overholdes, og at det solidariske ansvar er en passende og forholdsmæssig foranstaltning i olieproduktssektoren.

17 Idet Rechtbank van eerste aanleg te Brugge finder det nødvendigt at indhente en afklaring af, om artikel 51a, stk. 3, i den belgiske momslov er forenelig med EU-retten, og navnlig retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Bemyndiger [sjette direktivs artikel 21, stk. 3], i forbindelse med [direktivets artikel 16, stk. 1, første afsnit, punkt B, første afsnit, litra e), første afsnit, og artikel 16, stk. 1, andet afsnit], medlemsstaterne til at pålægge bestyreren af et oplag, bortset fra toldoplag, en ubetinget solidarisk hæftelse for den moms, der skal betales for en levering [af varer] mod vederlag, som foretages af den afgiftspligtige ejer af varerne, selv om oplagsbestyreren er i god tro og ikke har gjort sig skyldig i nogen fejl eller forsømmelighed […]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Den forelæggende ret ønsker med det præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 21, stk. 3, i sjette direktiv skal fortolkes således, at den bemyndiger medlemsstaterne til at pålægge bestyreren af et oplag, bortset fra toldoplag, et solidarisk ansvar for betaling af moms for en levering mod vederlag af varer fra dette oplag, der er foretaget af den afgiftspligtige ejer af varerne, selv om oplagsbestyreren er i god tro eller ikke har gjort sig skyldig i nogen fejl eller forsømmelighed.

19 Det bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 3, i princippet kan træffe foranstaltninger, hvorefter en person hæfter solidarisk for erlæggelse af moms, som skyldes af en anden person, der af en af bestemmelserne i

artiklens stk. 1 og 2 angives som afgiftspligtig (jf. dom af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 28).

20 Medlemsstaterne skal i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem, imidlertid overholde de generelle retsprincipper, der er en del af EU's retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (jf. bl.a. dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., præmis 29, og dom af 21.2.2008, sag C-271/05, Netto Supermarkt, Sml. I, s. 771, præmis 18).

21 Hvad nærmere angår proportionalitetsprincippet har Domstolen allerede fastslået, at medlemsstaterne i overensstemmelse med dette princip skal anvende midler, som — idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret — gør det mindst mulige indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper (jf. bl.a. dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 52, og Netto Supermarkt-dommen, præmis 19).

22 Mens det således er lovligt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål (jf. bl.a. dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., præmis 30, og Netto Supermarkt-dommen, præmis 20).

23 I denne forbindelse fastsætter den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse, at ifølge ordningen for andre oplag end toldoplag er oplagshaveren og den, der foretager transporten af varerne fra oplaget, samt i givet fald dennes opdraggiver solidarisk ansvarlige for den afgift, der skyldes staten, sammen med den person, der er betalingspligtig. Bestyreren af et oplag, der ikke er toldoplag, er i henhold til denne bestemmelse således solidarisk ansvarlig for betaling af momsen, sammen med den betalingspligtige, der oprindeligt var ansvarlig for denne moms, dvs. bestyrerens kunde.

Denne solidariske forpligtelse er efter sin ordlyd betingelsesløs, således at den finder anvendelse på oplagshaveren, selv når den pågældende er i god tro eller ikke har gjort sig skyldig i nogen fejl eller forsømmelighed.

24 Domstolen har allerede fastslået, at nationale bestemmelser, der reelt indebærer et system med solidarisk ansvar uden skyld, går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder (jf. dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., præmis 32). Den omstændighed, at ansvaret for betaling af moms placeres på en anden person end den, der har pligt til at betale momsen, selv om denne anden person er en godkendt afgiftsoplagshaver, der er pålagt specifikke forpligtelser i direktiv 92/12, uden at give denne oplagshaver mulighed for at undgå dette ansvar ved at bevise, at den pågældende er helt uden indflydelse på denne betalingspligtiges handlinger, skal derfor anses for uforenelig med proportionalitetsprincippet. Det er nemlig klart uforholdsmæssigt at lade den nævnte person være ubetinget ansvarlig for manglende afgiftsindtægter på grund af en afgiftspligtig tredjemands handlinger, som den nævnte person ikke har indflydelse på (jf. i denne retning Netto Supermarkt-dommen, præmis 23).

25 Derimod er det ikke i strid med EU-retten at kræve, at den anden person, der ikke er betalingspligtig, træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (jf. i denne retning dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., præmis 33, i sagen Teleos m.fl., præmis 65, og Netto Supermarkt-dommen, præmis 24).

26 Omstændigheder, som at den anden person, der ikke er betalingspligtig, har handlet i god tro ved at udvise almindelig agtpågivenhed for en erhvervsdrivende, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han har medvirket til svigen, er således elementer, der skal tages i betragtning ved vurderingen af muligheden for at forpligte denne person solidarisk til at betale moms (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 66, og Netto Supermarkt-dommen, præmis 25).

27 Det tilkommer den forelæggende ret at bedømme, om disse omstændigheder foreligger i hovedsagen.

28 På baggrund af det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 21, stk. 3, i sjette direktiv skal fortolkes således, at den ikke bemyndiger medlemsstaterne til at pålægge bestyreren af et oplag, bortset fra toldoplag, et solidarisk ansvar for betaling af moms for en levering mod vederlag af varer fra dette oplag, der er foretaget af den afgiftspligtige ejer af varerne, selv om oplagsbestyreren er i god tro eller ikke har gjort sig skyldig i nogen fejl eller forsømmelighed.

Sagens omkostninger

29 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 21, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001, skal fortolkes således, at den ikke bemyndiger medlemsstaterne til at pålægge bestyreren af et oplag, bortset fra

toldoplag, et solidarisk ansvar for betaling af merværdiafgift for en levering mod vederlag af varer fra dette oplag, der er foretaget af den afgiftspligtige ejer af varerne, selv om oplagsbestyreren er i god tro eller ikke har gjort sig skyldig i nogen fejl eller forsømmelighed.

Underskrifter