

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

21 december 2011*

In zaak C-499/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (België) bij beslissing van 13 oktober 2010, ingekomen bij het Hof op 19 oktober 2010, in de procedure

Vlaamse Oliemaatschappij NV

tegen

FOD Financiën,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. Malenovský, kamerpresident, G. Arestis (rapporteur) en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

* Procestaal: Nederlands.

gezien de stukken en na de terechtzitting op 29 september 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- Vlaamse Oliemaatschappij NV, vertegenwoordigd door T. Leeuwerck, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en B. Burggraaf als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 (PB 2002, L 15, blz. 24; hierna: „Zesde richtlijn”).

- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Vlaamse Oliemaatschappij NV (hierna: „VOM”) en de FOD Financiën betreffende de betaling door VOM van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) op brandstofleveringen die vanuit haar entrepot door een van haar klanten zijn verricht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Ingevolge artikel 16, lid 1, eerste alinea, B, eerste alinea, sub e, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 quater, punt E, lid 1, eerste streepje, kunnen de lidstaten onder bepaalde voorwaarden de leveringen van goederen die onder een ander stelsel van entrepots dan douane-entrepots komen te vallen, niet aan btw onderwerpen.
- 4 Overeenkomstig artikel 16, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 quater, punt E, lid 1, eerste streepje, is in afwijking van artikel 21, lid 1, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn de tot voldoening van de overeenkomstig de eerste alinea verschuldigde belasting gehouden persoon die welke de goederen aan de in dit lid genoemde regelingen of situaties onttrekt.

- 5 Artikel 21 van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 octies, met als titel „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, bepaalt:

„1. In het binnenlandse verkeer is de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd:

- a) door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht, met uitzondering van de sub b en c bedoelde gevallen.

Wanneer de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst wordt verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige, kunnen de lidstaten onder door henzelf vast te stellen voorwaarden bepalen dat de belasting verschuldigd is door degene voor wie de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst wordt verricht;

- b) door de belastingplichtige ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, of de voor btw-doeleinden in het binnenland geregistreerde ontvanger van een in artikel 28 ter, punten C, D, E en F, bedoelde dienst, wanneer de dienst door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige wordt verricht;

- c) door degene voor wie de belastbare levering van goederen is bestemd wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

— de belastbare handeling is een levering van goederen die onder de voorwaarden van artikel 28 quater, punt E, lid 3, wordt verricht,

— degene voor wie deze levering is bestemd, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden in het binnenland is geregistreerd,

- de door de niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige uitgereikte factuur is in overeenstemming met artikel 22, lid 3.

De lidstaten kunnen evenwel een afwijking van deze verplichting toestaan wanneer de niet op het grondgebied van het land gevestigde belastingplichtige in dat land een fiscaal vertegenwoordiger heeft aangewezen;

- d) door eenieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur;
- e) door de persoon die een belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verricht.

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 geldt het volgende:

- a) Indien degene die volgens lid 1 de belasting verschuldigd is, een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige is, kunnen de lidstaten hem de mogelijkheid geven een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen als degene die in zijn plaats de belasting verschuldigd is. Deze mogelijkheid is afhankelijk van de voorwaarden en uitvoeringsbepalingen die iedere lidstaat vaststelt.
- b) Wanneer de belastbare handeling wordt verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige en er met het land van het hoofdkantoor of de vestiging van deze belastingplichtige geen rechtsinstrument van gelijke strekking is overeengekomen als in de richtlijnen 76/308/EEG en 77/799/EEG en verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw), kunnen de lidstaten bepalen dat een door deze belastingplichtige aangewezen fiscaal vertegenwoordiger tot voldoening van de belasting wordt gehouden.

3. In de in de leden 1 en 2 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.

4. Bij invoer is de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd door degene(n) die als zodanig door de lidstaat van invoer wordt (worden) aangewezen of erkend.”

- 6 Artikel 4, sub b, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1) definieert het begrip „belastingentrepot” als „iedere plaats waar de erkende entrepouthouder bij de bedrijfsuitoefening, accijnsproducten onder schorsing van accijns produceert, verwerkt, voorhanden heeft, ontvangt of verzendt, zulks onder bepaalde voorwaarden die zijn vastgesteld door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar dit belastingentrepot gelegen is”.

Nationale regeling

- 7 Artikel 51 bis, § 3, van het Belgische btw-wetboek bepaalt:

„In de regeling entrepot ander dan douane-entrepot, zijn de depothouder, degene die zich belast met het vervoer van de goederen uit het entrepot alsook, in voorkomend geval, zijn lastgever, tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de belasting met de persoon die er [...] schuldenaar van is.”

Hoofdingeding en prejudiciële vraag

- 8 VOM is een dienstverlener die voor haar klanten per schip aangekomen olieproducten lost, opslaat in depots en overslaat op vrachtwagens. De klanten slaan de producten in deze depots op tot ze worden verkocht aan eindklanten, hoofdzakelijk benzine-stations. Voor deze diensten rekent VOM een „service fee” aan op basis van het aantal verhandelde liters.
- 9 VOM exploiteert dus een „belastingentrepot” in de zin van artikel 4, sub b, van richtlijn 92/12. Als entrepothouder beschikt VOM sinds 7 september 1999 over een vergunning voor het beheer van een entrepot, ander dan douane-entrepot, voor de opslag van minerale oliën.
- 10 Krachtens deze vergunning zijn de in dit entrepot opgeslagen goederen, op grond van de regeling entrepot ander dan douane-entrepot, onder een btw-schorsingsregeling geplaatst. Wanneer deze producten het entrepot verlaten en hetzij zich niet meer onder de regeling entrepot ander dan douane-entrepot bevinden, hetzij het voorwerp uitmaken van een levering onder bezwarende titel, wordt de btw over deze producten verschuldigd.
- 11 Ghebra NV (hierna: „Ghebra”) oefende een groothandel in brandstoffen uit en liet haar olieproducten in het entrepot van VOM opslaan. Op 20 juni 2003 werd Ghebra failliet verklaard.
- 12 Naar aanleiding van een controle van de belastingadministratie werd op 7 februari 2006 proces-verbaal opgesteld, waaruit blijkt dat Ghebra in maart en april 2003 vanuit het entrepot van VOM leveringen van brandstof onder bezwarende titel heeft verricht. Deze leveringen, waardoor de regeling van entrepot ander dan douane-entrepot werd beëindigd, zijn aan btw onderworpen en de verschuldigde btw bedraagt 2 133 005 EUR.

- 13 Nadat de curator van Ghebra haar had meegedeeld dat de Belgische Staat geen betaling van deze btw zou verkrijgen omdat hiervoor niet voldoende activa aanwezig waren, heeft de belastingadministratie op 11 april 2006, overeenkomstig artikel 51 bis, § 3, van het Belgische btw-wetboek, tegen VOM een dwangbevel tot betaling van deze btw uitgevaardigd.
- 14 Op 31 mei 2006 heeft VOM verzet tegen dit dwangbevel aangetekend bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.
- 15 Ter onderbouwing van haar beroep voert VOM met name aan dat de in artikel 51 bis, § 3, van het Belgische btw-wetboek neergelegde hoofdelijke aansprakelijkheid van de entrepouder voor betaling van de door de gebruiker van het entrepot verschuldigde btw in strijd is met de algemene beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid, die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, aangezien deze hoofdelijke aansprakelijkheid wordt toegepast zonder dat in aanmerking wordt genomen of de entrepouder te goeder trouw was. Bovendien vervult de entrepouder een passieve rol in de btw-entrepotregeling omdat hij zijn entrepot enkel ter beschikking van zijn klanten stelt voor de opslag van goederen en over geen enkel juridisch of fiscaal middel beschikt om de effectieve afdracht van de btw door zijn klanten te controleren of af te dwingen. Onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof is VOM van mening dat de nationale regeling verder gaat dan wat noodzakelijk en geschikt is om de ermee nagestreefde doelstelling te bereiken, aangezien daarin geen rekening wordt gehouden met de kennis die een andere persoon dan de oorspronkelijk tot voldoening van de belasting gehouden persoon kon hebben van de verschuldigdheid van deze belasting wanneer deze persoon hoofdelijk aansprakelijk voor betaling van deze belasting wordt gehouden en dus de afwezigheid van goede trouw niet als voorwaarde wordt gesteld voor hoofdelijke aansprakelijkheid voor betaling van deze belasting.
- 16 De FOD Financiën is van mening dat artikel 51 bis, § 3, van het Belgische btw-wetboek in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, dat het aan de nationale rechter staat om na te gaan of dit beginsel is nageleefd en dat de hoofdelijke aansprakelijkheid in de aardoliesector een geschikt en evenredig middel is.

- 17 Van oordeel dat de vraag of artikel 51 bis, § 3, van het Belgische btw-wetboek in overeenstemming is met het Unierecht en inzonderheid het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, vooraf moet worden beantwoord, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Machtigt [artikel 21, lid 3, van de Zesde Richtlijn] in samenhang met [artikel 16, lid 1, eerste alinea, B, eerste alinea, sub e, eerste alinea, en artikel 16, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn] de lidstaten te bepalen dat de houder van een entrepot ander dan douane-entrepot onvoorwaardelijk hoofdelijk wordt aangesproken voor de belasting die verschuldigd is naar aanleiding van een levering ten bezwarende titel door de belastingplichtige eigenaar van goederen, zelfs indien de entrepouhouder te goeder trouw is of zonder dat hem enige fout of nalatigheid kan worden verweten [...]?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten is toegestaan te bepalen dat de houder van een entrepot ander dan douane-entrepot hoofdelijk gehouden is tot betaling van de btw die verschuldigd is over een levering van goederen die vanuit dit entrepot onder bezwarende titel is verricht door de btw-plichtige eigenaar van deze goederen, zelfs indien de entrepouhouder te goeder trouw is of hem geen fout of nalatigheid kan worden verweten.
- 19 Artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn staat de lidstaten in beginsel toe, maatregelen vast te stellen op grond waarvan iemand hoofdelijk verplicht is tot voldoening van een btw-bedrag dat is verschuldigd door een ander, die op grond van hetzij lid 1, hetzij lid 2 van dit artikel is aangewezen als de tot voldoening van deze belasting

gehouden persoon (zie arrest van 11 mei 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punt 28).

- 20 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 (zie met name arrest *Federation of Technological Industries e.a.*, reeds aangehaald, punt 29, en arrest van 21 februari 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Jurispr. blz. I-771, punt 18).
- 21 Wat inzonderheid het evenredigheidsbeginsel betreft 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 (zie met name arrest van 27 september 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punt 52, en arrest *Netto Supermarkt*, reeds aangehaald, punt 19).
- 22 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 (zie met name reeds aangehaalde arresten *Federation of Technological Industries e.a.*, punt 30, en *Netto Supermarkt*, punt 20).
- 23 Ingevolge de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepaling zijn, onder de regeling entrepot ander dan douane-entrepot, de entrepouder, degene die zich belast met het vervoer van goederen uit het entrepot alsmede zijn lastgever hoofdelijk gehouden tot voldoening van de aan de staat verschuldigde belasting met de schuldenaar ervan. Aldus is de houder van een entrepot ander dan douane-entrepot op grond van deze bepaling met de oorspronkelijke schuldenaar van de btw, zijnde

de afnemer van deze entrepouthouder, hoofdelijk gehouden tot betaling van deze btw. Deze hoofdelijke gehoudenheid is onvoorwaardelijk, zodat de entrepouthouder ook hoofdelijk aansprakelijk is wanneer hij te goeder trouw is of hem geen fout of nalatigheid kan worden verweten.

- 24 Het Hof heeft reeds 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 (zie arrest *Federation of Technological Industries e.a.*, reeds aangehaald, punt 32). Wanneer de aansprakelijkheid voor betaling van de btw bij een andere persoon dan de schuldenaar ervan wordt gelegd hoewel deze persoon een erkend houder van een belastingentrepot is en dus de bij richtlijn 92/12 opgelegde specifieke verplichtingen moet nakomen, 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, is dit in strijd met het evenredigheidsbeginsel. 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 (zie in die zin arrest *Netto Supermarkt*, reeds aangehaald, punt 23).
- 25 Het is 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 (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *Federation of Technological Industries e.a.*, punt 33; *Teleos e.a.*, punt 65, en *Netto Supermarkt*, punt 24).
- 26 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 (zie reeds aangehaalde arresten *Teleos e.a.*, punt 66, en *Netto Supermarkt*, punt 25).

- 27 Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of in het hoofdgeding is voldaan aan deze voorwaarden.
- 28 Gelet op een en ander, dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten niet is toegestaan te bepalen dat de houder van een entrepot ander dan douane-entrepot hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de btw die verschuldigd is over een levering van goederen die vanuit dit entrepot onder bezwarende titel is verricht door de belastingplichtige eigenaar van deze goederen, zelfs indien deze entrepot-houder te goeder trouw is of hem geen fout of nalatigheid kan worden verweten.

Kosten

- 29 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001, moet aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten

niet is toegestaan te bepalen dat de houder van een entrepot ander dan douane-entrepot hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde die verschuldigd is over een levering van goederen die vanuit dit entrepot onder bezwarende titel is verricht door de belastingplichtige eigenaar van deze goederen, zelfs indien deze entrepouhouder te goeder trouw is of hem geen fout of nalatigheid kan worden verweten.

ondertekeningen