



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 12 december 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 205 – Solidariskt ansvar för någon annan persons skatteskulder – Förutsättningar för och omfattningen av betalningsansvaret – Bekämpning av mervärdesskattebedrägerier – Solidariskt ansvar för att betala mervärdesskatt utan möjlighet att uppskatta ansvaret i förhållande till varje beskattningsbar persons deltagande i skattebedrägeriet – Proportionalitetsprincipen – Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Principen *ne bis in idem* – Tillämpningskriterier – Omständigheter som hänför sig till olika beskattningsår som är föremål för administrativa eller straffrättsliga åtgärder – Fortlöpande uppsåtlig överträdelse – Identitet mellan de faktiska omständigheterna saknas”

I mål C-331/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Förstainstansdomstolen i östra Flandern, avdelningen i Gent, Belgien) genom beslut av den 22 maj 2023, som inkom till domstolen den 25 maj 2023, i målet

Dranken Van Eetvelde NV

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen C. Lycourgos (referent), tillika tillförordnad ordförande på nionde avdelningen, samt domarna S. Rodin och O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: nederländska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Dranken Van Eetvelde NV, genom H. Vandebergh, advocaat,
- Belgiens regering, genom P. Cottin, A. De Brouwer och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom N. Cambien och M. Herold, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 5 september 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), principerna om proportionalitet och skatteneutralitet samt artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dranken Van Eetvelde NV och Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën (Federala skattemyndigheten, Belgien) (nedan kallad skattemyndigheten), angående huruvida Dranken Van Eetvelde kan åläggas solidariskt ansvar för betalning av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:
”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199b och artikel 202.”
- 4 I artiklarna 194–200 och 202–204 i detta direktiv föreskrivs i huvudsak att andra personer än den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster kan eller ska anses vara skyldiga att betala mervärdesskatt.
- 5 Av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet framgår att ”[medlemsstaterna, i] de fall som avses i artiklarna 193–200 och artiklarna 202, 203 och 204 får ... föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten”.

Belgisk rätt

- 6 I artikel 51 bis § 4 i wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (lagen om mervärdesskatt) av den 3 juli 1969 (*Belgisch Staatsblad* av den 17 juli 1969, s. 7046), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”§ 4. Beskattningsbara personer är solidariskt ansvariga med den person som är skyldig att betala skatt enligt artikel 51 §§ 1 och 2 för betalningen av denna skatt om de vid den tidpunkt då de genomförde en transaktion kände till eller borde ha känt till att skatten inte har betalats eller inte kommer att betalas i transaktionskedjan med uppsåt att undandra skatten.”

- 7 I artikel 70 §§ 1 och 2 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”§ 1. För varje åsidosättande av skyldigheten att betala skatt påförs ett skattetillägg som motsvarar två gånger det skattebelopp som undandragits eller betalats in för sent.

Skattetillägget ska betalas av var och en som enligt artiklarna 51 §§ 1, 2 och 4, 51 bis, 52, 53, 53 ter, 53 nonies, 54, 55 och 58 eller enligt artiklarnas tillämpningsbestämmelser är skyldig att betala skatt.

...

§ 2. Om den faktura eller motsvarande handling som ska utfärdas enligt artiklarna 53, 53 decies och 54 eller enligt artiklarnas tillämpningsbestämmelser inte har utfärdats, eller om den innehåller felaktiga uppgifter om identifikationsnummer, namn eller adress avseende parterna i transaktionen, arten eller mängden av de levererade varorna eller de tillhandahållna tjänsterna eller om priset eller tillhörande kostnader, ska ett skattetillägg påföras som motsvarar två gånger det skattebelopp som ska betalas avseende transaktionen, med ett lägsta belopp om 50 euro.

Detta skattetillägg ska betalas av var och en, både av leverantören eller tillhandahållaren och av vederbörandes avtalspart. Tillägget tillämpas emellertid inte när oegentligheter kan betraktas som rent tillfälliga, särskilt med hänsyn till antalet och den beloppsmässiga storleken av de transaktioner för vilka inget föreskrivet dokument har utfärdats i förhållande till antalet och den beloppsmässiga storleken av de transaktioner för vilka föreskrivna dokument har utfärdats, eller om leverantören eller tillhandahållaren inte har haft några tungt vägande skäl för att tvivla på avtalspartens status av icke beskattningsbar person.

Om en person med anledning av samma åsidosättande kan påföras skattetillägg enligt både § 1 och § 2 ska endast § 2 tillämpas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 8 Den belgiska skattemyndigheten genomförde en skatterevision hos Dranken Van Eetvelde, ett bolag bildat enligt belgisk rätt som bedriver grossist- och detaljhandel med drycker, avseende mervärdesskatt för perioden 1 januari–31 december 2011. Skattemyndigheten upptäckte ett antal överträdelse av mervärdesskattelagstiftningen och underrättade bolaget om dessa den 3 december 2018.

- 9 Därefter utfärdades det ett betalningsföreläggande mot Dranken Van Eetvelde den 10 december 2018, vilket förklarades exigibelt den 11 december 2018, genom vilket bolaget ålades att betala ytterligare mervärdesskatt om 173 512,56 euro (närmare bestämt 141 665,30 euro avseende solidariskt betalningsansvar och 31 847,26 euro avseende återbetalning av mervärdesskatt på grundval av felaktigt utfärdade kreditnotor), skattetillägg om 347 000 euro (det vill säga 173 512,56 euro x 200 procent) avseende felaktiga uppgifter på de utfärdade fakturorna och skattetillägg om 283 320 euro (eller 141 665,30 euro x 200 procent) avseende utebliven betalning av mervärdesskatt.
- 10 I det protokoll som upprättades av den tjänsteman som ansvarade för utredningen angavs att Dranken Van Eetvelde redan tidigare hade varit föremål för kontroller, taxeringar och fällande domar i domstol avseende samma överträdelser för perioderna den 1 januari 2000–31 december 2002 och den 1 januari 2003–31 december 2004. I domar av den 10 april och den 17 november 2008 fastställdes att bolaget hade utarbetat ett system för utfärdande av falska fakturor, som innebar att de varor som angavs i fakturorna inte levererades till de kunder som angavs på fakturorna utan till beskattningsbara kunder som drev kaféer, hotell eller restauranger. Dessa förfaranden ledde till att bolaget ålades skattetillägg i beslut som vann laga kraft.
- 11 Den 21 december 2018 överklagade Dranken Van Eetvelde betalningsföreläggandet av den 10 december 2018 till Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Förstainstansdomstolen i östra Flandern, avdelningen i Gent, Belgien), som är den hänskjutande domstolen.
- 12 Bolaget var samtidigt föremål för ett straffrättsligt förfarande avseende brott begångna under åren 2012–2014. Genom brottmålsdom av den 18 juni 2019 dömde Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Förstainstansdomstolen i östra Flandern, avdelningen i Dendermonde, Belgien), bolaget att betala böter om 20 000 euro för skattebedrägerier och brukande av falsk urkund begångna under åren 2012–2014 avseende mervärdesskatt och inkomstskatt, samt för underlåtenhet att deklarerera inkomster till bolagsskatt och för underlåtenhet att deklarerera försäljningar och mervärdesskatten på denna försäljning, allt begånget med ett bedrägligt uppsåt eller i uppsåt att vålla skada. Det ansågs föreligga uppsåt av det skälet att Dranken Van Eetvelde på ett väsentligt och grundläggande sätt hade medverkat i ett bedrägeriupplägg, vilket hade gjort det möjligt för bolagets företagskunder att sälja drycker ”svart”.
- 13 I det mål som är anhängigt vid den hänskjutande domstolen har Dranken Van Eetvelde gjort gällande att det av EU-domstolens praxis följer att en person inte kan hållas strikt ansvarig för en annan persons bedrägeri. Enligt bolaget går ett sådant strikt ansvar utöver vad som är nödvändigt för att värna om skattemyndighetens intressen och för att kunna bekämpa skattebedrägeri. Detta medför ett åsidosättande av proportionalitetsprincipen.
- 14 Den hänskjutande domstolen har emellertid angett att det i artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen föreskrivs ett sådant strikt ansvar, utan vållande, och att bestämmelsen således kan strida mot proportionalitetsprincipen och/eller neutralitetsprincipen på mervärdesskatteområdet. Svaret på frågan huruvida denna bestämmelse strider mot artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med dessa principer, är således av betydelse för bedömningen av huruvida Dranken Van Eetvelde är skyldigt att betala den undandragna mervärdesskatten eller inte.

- 15 Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att tillämpningen av principen *ne bis in idem* skiljer sig åt beroende på om denna princip rör inkomstbeskattning eller mervärdesskatt. Frågan om kumulering av administrativa och straffrättsliga påföljder i samband med ett fortlöpande uppsåtligt brott kräver en prövning mot bakgrund av denna princip, som kommer till konkret uttryck i artikel 50 i stadgan.
- 16 Mot denna bakgrund beslutade Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Förstainstansdomstolen i Östra Flandern, avdelningen i Gent, Belgien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- "1) Strider artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen mot artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med proportionalitetsprincipen, i och med att det i den förstnämnda bestämmelsen föreskrivs ett strikt solidariskt ansvar, och det inte är möjligt för domstolen att bedöma detta ansvar med beaktande av alla personers individuella medverkan i skattebrottet?
- 2) Strider artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen mot artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med neutralitetsprincipen i mervärdesskattehänseende, om denna bestämmelse ska tolkas så, att en person är solidariskt betalningsansvarig för mervärdesskatt i den enligt lag betalningsskyldiga personens ställe, utan att det är nödvändigt att ta hänsyn till det avdrag för ingående mervärdesskatt som den enligt lag betalningsskyldiga personen får göra?
- 3) Ska artikel 50 i stadgan tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken det är tillåtet att kumulera påföljder (administrativa och straffrättsliga) av straffrättslig karaktär, som beslutats i olika förfaranden, för gärningar som i materiellt hänseende är identiska men som har begåtts under flera på varandra följande år (och som i straffrättsligt hänseende ska anses utgöra ett och samma fortlöpande uppsåtliga brott), och där gärningarna avseende ett år har lett till administrativa åtgärder och ett annat år till lagföring? Gör den omständigheten att dessa gärningar begåtts under på varandra följande år att de inte ska anses vara oskiljaktigt förbundna med varandra?
- 4) Ska artikel 50 i stadgan tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken ett förfarande för utdömmande av en administrativ sanktionsavgift av straffrättslig karaktär kan inledas mot en person för en gärning som vederbörande redan har dömts för genom en lagakraftvunnen brottmålsdom, varvid båda förfarandena genomförs helt oavhängigt från varandra, och den enda garantin för att de samlade sanktionerna motsvarar den aktuella överträdelsens allvar består i att skattedomstolen kan göra en proportionalitetsprövning, medan den nationella lagstiftningen inte innehåller några bestämmelser om detta och inte heller några bestämmelser som gör det möjligt för förvaltningsmyndigheten att ta hänsyn till den straffrättsliga påföljd som redan har utdömts?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 17 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse som, i syfte att säkerställa uppbörden av mervärdesskatt, föreskriver ett strikt solidariskt betalningsansvar för en annan beskattningsbar

person än den som normalt skulle ha varit skyldig att betala denna skatt, utan att behörig domstol kan göra en skönsmåsig bedömning i förhållande till de olika personernas medverkan i ett skattebedrägeri.

- 18 Av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna, i de fall som avses i artiklarna 193–200 och 202–204 i samma direktiv, får föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.
- 19 Artiklarna 193–200 och 202–204 i mervärdesskattedirektivet ingår i avsnitt 1 i kapitel 1 i avdelning XI i direktivet. Detta avsnitt har rubriken ”Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten”. I dessa artiklar fastställs vilka personer som är skyldiga att betala mervärdesskatt. Även om det i artikel 193 i nämnda direktiv, som huvudregel, föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, preciseras det i denna artikel att andra personer kan eller ska vara skyldiga att betala denna skatt i de situationer som avses i artiklarna 194–199b och 202 i samma direktiv.
- 20 Bestämmelserna i avsnitt 1 i kapitel 1 i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet, bland vilka artikel 205 ingår, syftar till att identifiera den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten utifrån olika situationer. Syftet med dessa bestämmelser är att därigenom säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatten hos den person som är mest lämpad med hänsyn till den situation som avses (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 28).
- 21 Artikel 205 i mervärdesskattedirektivet gör det således i princip möjligt för medlemsstaterna att, i syfte att möjliggöra en effektiv uppbörd av mervärdesskatt, anta bestämmelser enligt vilka en annan person än den som normalt sett är betalningsskyldig för denna skatt enligt artiklarna 193–200 och 202–204 i direktivet är solidariskt ansvarig för betalningen av nämnda skatt (dom av den 20 maj 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 29).
- 22 I artikel 205 i mervärdesskattedirektivet anges emellertid varken vilka personer som medlemsstaterna kan utse som solidariskt ansvariga gäldenärer eller i vilka situationer detta kan ske. Det ankommer därför på medlemsstaterna att fastställa villkoren och formerna för genomförandet av det solidariska ansvar som föreskrivs i denna artikel, med iakttagande av bland annat rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen (dom av den 20 maj 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkterna 31 och 32 samt där angiven rättspraxis).
- 23 Proportionalitetsprincipen, som den hänskjutande domstolen har begärt att EU-domstolen ska lägga till grund för tolkningen av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, innebär att det är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna vidtar är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, men att de inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 24 Under dessa omständigheter måste medlemsstaternas utnyttjande av befogenheten att utse en annan gäldenär än den som är skyldig att betala skatten till solidariskt betalningsansvarig, i syfte att säkerställa en effektiv uppbörd av skatten, motiveras av det faktiska och/eller rättsliga förhållandet mellan de två berörda personerna med hänsyn till rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen. Det ankommer på medlemsstaterna att precisera de särskilda

omständigheter under vilka en sådan person som mottagaren av en beskattningsbar transaktion ska hållas solidariskt ansvarig för betalningen av den skatt som dess medkontrahent är skyldig (dom av den 20 maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 34).

- 25 Det ska i detta sammanhang erinras om att bekämpning av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i unionslagstiftningen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt och att principen om förbud mot rättsmissbruk innebär att det är förbjudet att vidta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med det enda syftet att uppnå en skattefördel (dom av den 20 maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 26 Domstolen har således slagit fast att artikel 205 i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt för en medlemsstat att ålägga en person solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatt när denne, vid tidpunkten för leveransen eller tillhandahållandet till personen, visste eller borde ha vetat att mervärdesskatten för denna transaktion, eller för en tidigare eller senare transaktion, inte skulle komma att betalas, och att vid bedömningar i detta hänseende grunda sig på presumtioner. Sådana presumtioner får emellertid inte vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att vederlägga dem genom motbevisning så att det skapas ett system med strikt betalningsansvar som går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk. Näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i en kedja som utgör missbruk eller bedrägeri ska nämligen kunna förlita sig på att deras transaktioner är rättsenliga, utan att därvid behöva riskera att bli solidariskt betalningsansvariga för den mervärdesskatt som en annan beskattningsbar person är skyldig att betala (dom av den 20 maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 27 För det första utgår den hänskjutande domstolen i förevarande fall från att det i artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen, som är aktuell i det nationella målet, föreskrivs ett strikt ansvar som av detta skäl kan strida mot proportionalitetsprincipen. Den hänskjutande domstolen är ensam behörig att fastställa och bedöma omständigheterna i det nationella målet samt att tolka och tillämpa nationell rätt (dom av den 29 juli 2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 28 EU-domstolen, som inom ramen för det samarbetsförfarande som införts genom artikel 267 FEUF ska ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, är emellertid behörig att ge den hänskjutande domstolen anvisningar, på grundval av handlingarna i det nationella målet samt de skriftliga yttranden som avgetts till den, som är ägnade att göra det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 december 2023, Nordic Info, C-128/22, EU:C:2023:951, punkt 81 och där angiven rättspraxis).
- 29 Det framgår av handlingarna i målet att beskattningsbara personer är solidariskt ansvariga, enligt artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen, för betalning av skatten tillsammans med den person som är betalningsskyldig, om de vid den tidpunkt då de genomförde en transaktion ”kände till eller borde ha känt till att skatten inte har betalats eller inte kommer att betalas i transaktionskedjan med uppsåt att undandra skatten”.
- 30 Med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, ska det påpekas att denna bestämmelse, såsom den belgiska regeringen och Europeiska kommissionen har påpekat i sina skriftliga yttranden, inte föreskriver ett ”strikt” solidariskt ansvar som strider mot proportionalitetsprincipen, i den mening som avses i den rättspraxis som anges i

punkt 26 ovan, eftersom den berörda beskattningsbara personen blir solidariskt ansvarig för betalningen av den mervärdesskatt som ska betalas tillsammans med den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten endast om vederbörande kände till eller borde ha känt till att vederbörande deltog i ett mervärdesskattebedrägeri.

- 31 Det ska påpekas att artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med proportionalitetsprincipen, kräver att den presumption som ligger till grund för artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen, för att en beskattningsbar person ska anses vara solidariskt ansvarig för betalningen av den mervärdesskatt som ska betalas tillsammans med den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten, kan motbevisas, på så sätt att det inte i praktiken är omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att vederlägga denna presumption genom motbevisning.
- 32 För att motbevisa presumptionen ska berörda beskattningsbara personer kunna visa att de har vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas av dem för att försäkra sig om att de transaktioner som de genomför inte ingår i det bedrägliga upplägget med falska fakturor.
- 33 För det andra, vad gäller den omständigheten att artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen kräver att den beskattningsbara person som är solidariskt ansvarig betalar hela det mervärdesskattebelopp som ska betalas, utan att den nationella domstolen ges något utrymme för skönsmässig bedömning i förhållande till de olika personernas medverkan till skattebedrägeriet, påpekar EU-domstolen att det av själva karaktären av ett "solidariskt ansvar", såsom det som föreskrivs i artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, följer att varje person som är solidariskt ansvarig är skyldig att betala det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas (se, analogt, dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 85).
- 34 Denna tolkning av begreppet solidariskt ansvar är förenlig med det mål som eftersträvas med artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, vilket, såsom det har erinrats om i punkterna 20 och 21 ovan, är att säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatten hos den person som är mest lämpad med hänsyn till den situation som avses.
- 35 Att kräva att de solidariskt ansvariga personernas skyldighet att betala den mervärdesskatt som ska betalas ska delas upp beroende på varje persons ansvar skulle, särskilt när det är fråga om bedrägeri, nämligen innebära att staten och, i förekommande fall, den domstol som är behörig att pröva statens talan i förväg måste fastställa varje persons respektive medverkan i detta skattebedrägeri. Förutom att detta synsätt skulle strida mot själva principen om solidariskt ansvar i artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, kan det visa sig vara särskilt svårt att göra en sådan uppdelning vid komplexa skatteupplägg som kännetecknas av stor brist på insyn.
- 36 Av detta följer att det enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet krävs att den beskattningsbara person som är solidariskt ansvarig för betalningen av mervärdesskatten kan åläggas att ensam betala hela beloppet, oberoende av denna beskattningsbara persons grad av medverkan i skattebedrägeriet.
- 37 Såsom den belgiska regeringen har påpekat påverkar denna tolkning inte en eventuell tillämpning av nationella civilrättsliga bestämmelser som reglerar förhållandet mellan den beskattningsbara person som är solidariskt ansvarig för betalningen av mervärdesskatten, i den mening som avses i artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen, och den beskattningsbara person som normalt sett är

betalningsskyldig för denna skatt, vilka i förekommande fall ger den första beskattningsbara personen en möjlighet att vända sig till den andra beskattningsbara personen för att fördela den totala ekonomiska bördan utifrån var och en av dessa personers medverkan till skatteskulden.

- 38 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse som, i syfte att säkerställa uppbörden av mervärdesskatt, föreskriver ett strikt solidariskt betalningsansvar för en annan beskattningsbar person än den som normalt skulle ha varit skyldig att betala denna skatt, utan att behörig domstol kan göra en skönsmässig bedömning i förhållande till de olika personernas medverkan i ett skattebedrägeri, förutsatt att denna beskattningsbara person har möjlighet att visa att vederbörande har vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas av denne för att försäkra sig om att de transaktioner som vederbörande utförde inte ingick i skattebedrägeriet.

Den andra frågan

- 39 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en annan beskattningsbar person än den som normalt skulle vara betalningsskyldig för mervärdesskatten åläggs ett solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten, utan någon hänsyn till den betalningsskyldiga personens rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i tidigare led.
- 40 Beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den ingående mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster som de använt inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet, utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet utgör således en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och den får i princip inte inskränkas när de beskattningsbara personer som önskar utöva avdragsrätten uppfyller såväl de materiella som formella kraven och villkoren för avdragsrätt (dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt), C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 21).
- 41 I synnerhet är syftet med avdragssystemet att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt), C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 42 Dock är bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt), C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

- 43 Avdragsrätten ska således nekas inte bara när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till skattebedrägeri, utan även när det är fastställt att den beskattningsbara person till vilken de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten har levererats eller tillhandahållits, kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom förvärvet av dessa varor eller tjänster deltog i, eller åtminstone underlättade, en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri. En sådan beskattningsbar person ska, vid tillämpning av mervärdesskattedirektivet, anses vara delaktig i skattebedrägeriet. Detta gäller oberoende av huruvida återförsäljningen av varorna eller användningen av tjänsterna i samband med den beskattningsbara personens beskattningsbara utgående transaktioner leder till någon vinning för vederbörande. Denna beskattningsbara person anses i en sådan situation ha hjälpt de som utför skattebedrägeriet och blivit delaktig i detta bedrägeri (dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt), C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 44 I förevarande fall ska det understrykas att den andra tolkningsfrågan avser huruvida den beskattningsbara person som är solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten i stället för den som är betalningsskyldig för denna skatt, enligt en nationell bestämmelse som införlivar artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, har rätt att, med avseende på den mervärdesskatt som vederbörande ska betala, beakta den rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som den som är skyldig att betala mervärdesskatten eventuellt har. Dessutom avser denna fråga endast de fall där det solidariska ansvaret för betalning av mervärdesskatten följer av artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen, vilken kan antas avse mervärdesskattebedrägerier.
- 45 I sådana fall av skattebedrägerier ska, i enlighet med den rättspraxis som nämns i punkterna 42 och 43 ovan, rätten till avdrag för mervärdesskatt emellertid nekas den beskattningsbara person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten. Eftersom denna beskattningsbara person inte kan göra gällande någon avdragsrätt för denna skatt, kan en sådan avdragsrätt följaktligen än mindre överföras till den beskattningsbara person som är solidariskt ansvarig för betalningen av skatten enligt den nationella bestämmelse som införlivar artikel 205 i mervärdesskattedirektivet.
- 46 Detta gäller i än högre grad då det av lydelsen i artikel 51 bis § 4 i mervärdesskattelagen följer att det solidariska ansvaret för en annan beskattningsbar person än den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten endast gäller om den beskattningsbara person som är solidariskt ansvarig också kände till eller borde ha känt till att skatten inte har betalats eller inte kommer att betalas i transaktionskedjan med uppsåt att undandra skatten.
- 47 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en annan beskattningsbar person än den som normalt skulle vara betalningsskyldig för mervärdesskatten åläggs ett solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten, utan hänsyn till denna betalningsskyldiga persons rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i tidigare led.

Den tredje frågan

- 48 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 50 i stadgan ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken det är tillåtet att kumulera straffrättsliga påföljder och administrativa påföljder av straffrättslig karaktär till följd av olika förfaranden, för gärningar som är av samma slag men som emellertid ägt rum under på

varandra följande beskattningsår, vilka är föremål för ett administrativt förfarande av straffrättslig karaktär avseende ett beskattningsår och straffrättsliga förfaranden avseende ett annat beskattningsår.

- 49 I artikel 50 i stadgan föreskrivs att "[i]ngen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i [Europeiska] unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen". Principen *ne bis in idem* förbjuder således såväl lagföring som påföljder av straffrättslig karaktär, i den mening som avses i den bestämmelsen för samma gärning, och mot samma person (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 25, och dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 24).
- 50 Två villkor måste vara uppfyllda för att principen *ne bis in idem* ska kunna tillämpas, nämligen dels att det finns ett tidigare lagakraftvunnet avgörande (bis-villkoret), dels att det tidigare avgörandet och senare rättsliga åtgärder eller avgöranden avser samma gärning (idem-villkoret) (dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 28).
- 51 När det gäller idem-villkoret är det avgörande kriteriet för om det ska anses vara fråga om samma gärning, enligt domstolens fasta praxis, huruvida de faktiska omständigheterna är desamma, varmed avses en samling konkreta omständigheter, som är ouppslösigt förbundna med varandra och som lett till att den berörda personen genom lagakraftvunnen dom frikänkts eller dömts till ansvar. Artikel 50 i stadgan förbjuder således att flera påföljder av straffrättslig karaktär åläggs för samma gärning i olika förfaranden med detta syfte (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 35, och dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 33).
- 52 Dessutom är frågan hur omständigheterna och det skyddade rättsliga intresset ska kvalificeras enligt nationell rätt inte relevant för frågan huruvida det är fråga om samma gärning, eftersom omfattningen av det skydd som ges i artikel 50 i stadgan inte kan variera från en medlemsstat till en annan (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 36, och dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 34).
- 53 Domstolen har påpekat att idem-villkoret förutsätter att de faktiska omständigheterna är identiska. Principen *ne bis in idem* är däremot inte tillämplig när omständigheterna i fråga inte är identiska, utan endast liknande. Att de faktiska omständigheterna är identiska ska förstås så, att det finns en samling konkreta omständigheter som följer av händelser vilka i allt väsentligt är desamma, eftersom de involverar samma gärningsman och är ouppslösigt förbundna med varandra i tid och rum (dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkterna 36 och 37).
- 54 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att den straffrättsliga påföljd som Dranken Van Eetvelde ådömdes i samband med att bolaget fälldes i det brottmål som avgjordes genom den dom som Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Förstainstansdomstolen i östra Flandern, avdelningen i Termonde) meddelade den 18 juni 2019 avsåg ett mervärdesskattebedrägeri som begåtts under beskattningsåren 2012–2014. Den hänskjutande domstolen har emellertid uppgett att det administrativa förfarande som är aktuellt i det nationella målet, även om det ska anses vara av straffrättslig karaktär, avser ett mervärdesskattebedrägeri som begåtts under beskattningsåret 2011. Även om det antas att

bolaget har deltagit i genomförandet av ett och samma upplägg avseende mervärdesskattebedrägeri under samtliga dessa beskattningsår, kan det konstateras att brottmålet och det administrativa förfarandet avser olika beskattningsperioder.

- 55 Den hänskjutande domstolens påpekande att de faktiska omständigheter som enligt nationell straffrätt konstaterades under åren 2011–2014 kan anses utgöra ett fortlöpande uppsåtligt brott saknar i övrigt relevans för prövningen av huruvida idem-villkoret i unionsrätten är uppfyllt.
- 56 Av detta följer att gärningarna i det administrativa förfarande som är aktuellt i det nationella målet inte är identiska med dem som prövats i brottmålet, vilket innebär att idem-villkoret inte är uppfyllt. Principen *ne bis in idem* är följaktligen inte tillämplig i förevarande mål.
- 57 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 50 i stadgan ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken det är tillåtet att kumulera straffrättsliga påföljder och administrativa påföljder av straffrättslig karaktär till följd av olika förfaranden, för gärningar som är av samma slag men som emellertid ägt rum under på varandra följande beskattningsår, vilka prövas i ett administrativt förfarande av straffrättslig karaktär avseende ett beskattningsår och i brottmål avseende ett annat beskattningsår.

Den fjärde frågan

- 58 Med beaktande av svaret på den tredje frågan saknas det anledning att besvara den fjärde frågan.

Rättegångskostnader

- 59 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (nionde avdelningen) följande:

- 1) Artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med proportionalitetsprincipen,**

ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse som, i syfte att säkerställa uppbörden av mervärdesskatt, föreskriver ett strikt solidariskt betalningsansvar för en annan beskattningsbar person än den som normalt skulle ha varit skyldig att betala denna skatt, utan att behörig domstol kan göra en skönsmässig bedömning i förhållande till de olika personernas medverkan i ett skattebedrägeri, förutsatt att denna beskattningsbara person har möjlighet att visa att vederbörande har vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas av denne för att försäkra sig om att de transaktioner som vederbörande utförde inte ingick i skattebedrägeriet.

- 2) Artikel 205 i direktiv 2006/112, jämförd med principen om skatteneutralitet,**

ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en annan beskattningsbar person än den som normalt skulle vara betalningsskyldig för mervärdesskatten åläggs ett solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten, utan hänsyn till denna betalningsskyldiga persons rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i tidigare led.

- 3) Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken det är tillåtet att kumulera straffrättsliga påföljder och administrativa påföljder av straffrättslig karaktär till följd av olika förfaranden, för gärningar som är av samma slag men som emellertid ägt rum under på varandra följande beskattningsår, vilka prövas i ett administrativt förfarande av straffrättslig karaktär avseende ett beskattningsår och i brottmål avseende ett annat beskattningsår.**

Underskrifter