

Sag C-384/04

Commissioners of Customs & Excise et Attorney General

mod

Federation of Technological Industries m.fl.

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Court of Appeal

(England & Wales) (Civil Division))

»Sjette momsdirektiv – artikel 21, stk. 3, og artikel 22, stk. 8 – nationale foranstaltninger med henblik på bekæmpelse af svig – solidarisk hæftelse for erlæggelse af moms – garantistillelse for moms, som skyldes af en anden erhvervsdrivende«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – betalingspligtige personer*

(Rådets direktiv 77/388, art. 21, stk. 3)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – forpligtelser for betalingspligtige personer*

(Rådets direktiv 77/388, art. 21, stk. 3, og art. 22, stk. 8)

1. Medlemsstaterne kan i henhold til artikel 21, stk. 3, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2000/65 og 2000/115, træffe foranstaltninger, hvorefter en person hæfter solidarisk for erlæggelse af merværdiafgift, som skyldes af en anden person, der af en af bestemmelserne i artiklens stk. 1 og 2 angives som afgiftspligtig.

Denne bestemmelse skal fortolkes således, at en medlemsstat i henhold til bestemmelsen kan indføre en ordning, hvorefter en afgiftspligtig person, hvortil der er foretaget en levering af goder eller tjenesteydelser, og som vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den afgift, der skulle svares af denne levering eller ydelse eller af en tidligere eller senere levering eller ydelse, ikke ville blive betalt, kan pålægges at hæfte solidarisk for denne afgifts erlæggelse sammen med den betalingspligtige person.

En sådan ordning skal imidlertid overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Fællesskabets retsorden, herunder bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet. Særligt kan formodninger om, at den pågældende person vidste eller burde have vidst, at afgiften ikke ville blive betalt, ikke formuleres således, at det bliver praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for denne person at afkræfte formodningerne, selv om man i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 3, kan basere sig på sådanne formodninger.

(jf. præmis 28, 32 og 35 samt domskonkl. 1)

2. Artikel 22, stk. 8, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning

om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2000/65 og 2000/115, skal fortolkes således, at en medlemsstat i henhold til bestemmelsen hverken kan indføre en ordning, hvorefter en afgiftspligtig person, hvortil der er foretaget en levering af goder eller tjenesteydelser, og som vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den merværdiafgift, der skulle svares af denne levering eller ydelse eller af en tidligere eller senere levering eller ydelse, ikke ville blive betalt, kan pålægges at hæfte solidarisk for denne afgifts erlæggelse sammen med den betalingspligtige person, eller en ordning, hvorefter en afgiftspligtig person kan pålægges at stille sikkerhed for betalingen af den merværdiafgift, som er eller kan forfalde hos den afgiftspligtige person, hvortil han har leveret de nævnte goder eller tjenesteydelser, eller fra hvilken han har fået dem leveret.

Bestemmelsen er derimod ikke til hinder for en national ordning, der pålægger enhver person, der hæfter solidarisk for merværdiafgiftens erlæggelse i henhold til en national foranstaltning, der er truffet på grundlag af sjette direktiv, artikel 21, stk. 3, at stille garanti for betaling af den skyldige merværdiafgift.

(jf. præmis 47 og 48 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

11. maj 2006 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 21, stk. 3, og artikel 22, stk. 8 – nationale foranstaltninger med henblik på bekæmpelse af svig – solidarisk hæftelse for erlæggelse af moms – garantistillelse for moms, som skyldes af en anden erhvervsdrivende«

I sag C-384/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 30. juli 2004, indgået til Domstolen den 4. september 2004, i sagen

Commissioners of Customs & Excise

Attorney General

mod

Federation of Technological Industries m.fl.,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, dommerne J.-P. Puissechot, S. von Bahr (refererende dommer), U. Løhmus og A. Ó Caoimh,

generaladvokat: M. Poiares Maduro

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. oktober 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Federation of Technological Industries m.fl. ved barrister A. Young og avocat D. Waelbroeck
- Det Forenede Kongeriges regering ved C. Jackson, som befuldmægtiget, bistået af J. Peacock, QC, og barrister T. Ward
- den tyske regering ved C. Schulze-Bahr, som befuldmægtiget
- Irland ved D.J. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af G. Clohessy, SC, og barrister-at-law B. Conway
- den cypriotiske regering ved N. Charalampidou, som befuldmægtiget
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og C.A.H.M. ten Dam, som befuldmægtigede
- den portugisiske regering ved L.I. Fernandes, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 7. december 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 21, stk. 3, og artikel 22, stk. 8, 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 2000/65/EF af 17. oktober 2000 (EFT L 269, s. 44) og Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001 (EFT 2002 L 15, s. 24, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en »juridical review«-sag anlagt af 53 handlende med mobiltelefoner og computerprocessorer samt deres handelsorganisation, Federation of Technological Industries (herefter »Federation«), mod Commissioners of Customs & Excise og Attorney General (herefter »Commissioners«) angående spørgsmålet om foreneligheden med fællesskabsretten af bestemmelserne i section 17 og 18 i Finance Act 2003 (Finance Act 2003, som blev vedtaget for at hindre svigagtig misbrug af merværdiafgiftssystemet (merværdiafgift, herefter »moms«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 21 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 eller et dokument, der tjener som 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.«

4 Sjette direktivs artikel 22, stk. 7 og 8, har følgende ordlyd:

»7. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger med henblik på, at personer, som i henhold til artikel 21, stk. 1 og 2, betragtes som betalingspligtige i stedet for en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, opfylder den i nærværende artikel omhandlede forpligtelse til angivelse og betaling; medlemsstaterne træffer endvidere de nødvendige foranstaltninger med henblik på, at de personer, som i henhold til artikel 21, stk. 3, anses for at hæfte solidarisk for afgiftens erlæggelse, opfylder den i nærværende artikel omhandlede forpligtelse til betaling.

8. Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

[...]«

De nationale bestemmelser

5 Paragraph 4 i Schedule 11 til lov af 1994 om merværdiafgift (Value Added Tax Act 1994, herefter »VAT Act 1994«), som ændret ved section 17 i Finance Act 2003, har følgende ordlyd:

»(1) Commissioners kan som betingelse for at tillade eller tilbagebetale indgående afgift til en person kræve, at der fremlægges de beviser vedrørende momsen, som Commissioners fastsætter.

(1A) Finder Commissioners det nødvendigt for at beskytte statsindtægterne, kan de som betingelse for et momstilgodehavende kræve, at der stilles en sikkerhed for beløbet af en sådan størrelse, som de finder hensigtsmæssig.

(2) Finder Commissioners det nødvendigt for at beskytte statsindtægterne, kan de kræve, at en afgiftspligtig person som betingelse for at foretage eller modtage en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser stiller sikkerhed eller yderligere sikkerhed for betaling af moms, som

(a) den afgiftspligtige person, eller

(b) enhver person, af eller til hvem relevante goder og tjenesteydelser leveres,

skylder eller måtte komme til at skyldes.

(3) Ved »relevante goder og tjenesteydelser« i henhold til subparagraph 2 forstås goder eller tjenesteydelser, der leveres af eller til den afgiftspligtige person.

(4) Commissioners fastsætter størrelsen af sikkerheden i henhold til subparagraph 2 samt på hvilken måde denne skal stilles.

(5) De beføjelser, som Commissioners tildeles i medfør af subparagraph 2, påvirker ikke deres beføjelser i henhold til section 48, subsection (7).«

6 Section 77A i VAT Act 1994, som blev indsat ved section 18 i Finance Act 2003, bestemmer:

»Solidarisk hæftelse for handlende i leveringskæden, når afgiften ikke er betalt

(1) Denne section finder anvendelse på goder med følgende beskrivelse

(a) telefoner og ethvert andet udstyr, inklusive dele og tilbehør, der er fremstillet eller tilpasset til brug i forbindelse med telefoner eller telekommunikation

(b) computere og ethvert andet udstyr, inklusive dele, tilbehør og software, der er fremstillet eller tilpasset til brug i forbindelse med computere eller computersystemer.

(2) Når

(a) en afgiftspligtig levering af goder, som er omfattet af denne section, foretages til en afgiftspligtig person, og

(b) personen på tidspunktet for leveringen vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den moms, der skulle svares af leveringen eller af en tidligere eller senere levering af disse goder, ikke ville blive betalt

kan Commissioners give den pågældende en meddelelse, hvori det således skyldige momsbeløb, som endnu ikke er betalt, specificeres, og virkningen af meddelelsen anføres.

(3) Virkningen af en meddelelse afgivet i henhold til denne section er, at

(a) den person, som meddelelsen var rettet til, og

(b) den person, der uanset denne section hæfter for det i meddelelsen anførte beløb,

hæfter solidarisk for dette beløb over for Commissioners.

(4) Ved anvendelsen af subsection 2 er det skyldige momsbeløb i forbindelse med en levering det laveste af følgende beløb:

(a) det beløb, der opkræves for leverancen

(b) det beløb, der er anført som skyldigt i leverandørens momsangivelse for den pågældende regnskabsperiode (såfremt han har indleveret en), samt ethvert beløb, som han anses for at skyldes for den pågældende periode (med forbehold af leverandørens indsigelser).

(5) Henvisningen i subsection 4(b) til fastsættelsen af det beløb, som en person anses for at skyldes, omfatter også den situation, hvor beløbet ikke er blevet meddelt den pågældende, fordi dette ikke har været muligt.

(6) Ved anvendelsen af subsection 2 antages en person at have en rimelig grund til at forvente, at forholdene er som beskrevet i subsection 2 (b), hvis den pris, som den pågældende skal betale for de omhandlede varer

(a) var lavere end den laveste pris, som man med rimelighed kunne forvente at skulle betale for dem på det frie marked, eller

(b) var lavere end den pris, som skulle betales for enhver tidligere levering af disse goder.

(7) Formodningen i subsection (6) kan afkræftes ved, at der føres bevis for, at den laveste pris, der skulle betales for goder, skyldtes omstændigheder, som ikke var forbundet med den manglende betaling af moms.

(8) Subsection (6) er ikke til hinder for andre måder at føre bevis for, at der foreligger en rimelig grund til mistanke.

(9) Finansministeren kan ændre subsection (1) ved bekendtgørelse. I en sådan bekendtgørelse kan der træffes enhver form for tillægsbestemmelser, supplerende bestemmelser, konsekvens- eller overgangsbestemmelser, som Finansministeren finder hensigtsmæssige.

(10) Ved anvendelsen af denne section:

(a) omfatter »goder« også tjenesteydelser

(b) betragtes et momsbeløb kun som ubetalt, for så vidt som det overstiger det skyldige tilbagebetalingsbeløb.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Section 17 og 18 i Finance Act 2003 er vedtaget med henblik på at bekæmpe svig i samhandelen inden for Fællesskabet foretaget af en »erhvervsdrivende, som har undladt at svare moms«, herunder »karruselsvig« på momsområdet.

8 Federation har anlagt sag med påstand om »juridical review« af disse bestemmelser, idet den bl.a. har gjort gældende, at de ikke er tilladte i henhold til fællesskabsretten.

9 Sagen blev i første instans behandlet af High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), og er derefter ved appel blevet forelagt Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

10 Sidstnævnte domstol har anført, at den pågældende svig efter Commissioners opfattelse normalt henhører under en af de to kategorier, der nævnt i denne doms præmis 7.

11 Den første kategori er, hvad Commissioners kalder »acquisition fraud« (svig i forbindelse med erhvervelser). Det består i det væsentlige i, at en virksomhed, der er momsregistreret i Det Forenede Kongerige – »den erhvervsdrivende, som har undladt at svare moms« – importerer goder fra en EU-leverandør og almindeligvis videresælger dem enten direkte eller gennem en engrosforhandler på detailmarkedet i Det Forenede Kongerige. »Den erhvervsdrivende, som har undladt at svare moms«, undlader herefter at betale Commissioners den moms, der skal svares af videresælgeren. Det kan også dreje sig om en erhvervsdrivende, der foregiver at repræsentere en eksisterende momsregistreret virksomhed, men som ikke har nogen forbindelse med den pågældende virksomhed (en sådan erhvervsdrivende betegnes ofte som en erhvervsdrivende, der anvender et »kapret momsnummer«).

12 Den anden kategori er kendt som »karruselsvindel«. Denne kategori fik sit navn på grund af den måde, hvorpå de samme goder rejste rundt i Unionen fra en medlemsstat til en anden og tilbage igen uden at nå en slutbruger. I sin simpleste udgave kræver svindlen tre momsregistrerede handlende i to forskellige medlemsstater, selv om der almindeligvis vil være mindst seks eller syv momsregistrerede handlende i to eller flere EU-medlemsstater.

13 Den første del af denne svig foregår som beskrevet ovenfor i præmis 11. Derefter sælger »den erhvervsdrivende, som har undladt at svare moms«, med tab goderne til en buffervirksomhed,

som derefter søger godtgørelse fra Commissioners af den erlagte moms. Denne buffervirksomhed videregiver goderne til en anden buffervirksomhed med en fortjeneste, og endelig – eventuelt efter andre salg og køb – ender goderne hos et selskab, der sælger dem til en momsregistreret erhvervsdrivende i en anden medlemsstat, undertiden til den oprindelige leverandør, der er etableret i den første medlemsstat. Dette sidste salg er afgiftsfritaget og indebærer en ret til godtgørelse for indgående afgift, som den eksporterende virksomhed derefter vil søge godtgørelse af fra Commissioners.

14 Denne type svindel koster Det Forenede Kongerige offentlige indtægter på over 1,5 mia. GBP pr. år.

15 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Commissioners har gjort gældende, at section 17 og 18 i Finance Act 2003 er udstedt med hjemmel i sjette direktivs artikel 21, stk. 3, og artikel 22, stk. 8.

16 Federation har gjort gældende, at hverken sjette direktivs artikel 21, stk. 3, eller direktivets artikel 22, stk. 8, giver medlemsstaterne kompetence til at udstede bestemmelser som de i section 17 og 18 fastsatte.

17 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan medlemsstaterne i henhold til artikel 21, stk. 3, i [sjette direktiv 77/388], som ændret ved [direktiv 2000/65], bestemme, at enhver person kan pålægges at hæfte solidarisk for betaling af afgift sammen med enhver person, som afgiften påhviler i henhold til artikel 21, stk. 1 eller 2, alene med forbehold af fællesskabsrettens almindelige principper, hvorefter en sådan foranstaltning skal være objektivt begrundet, rimelig, forholdsmæssig og retligt sikker?

2) Kan medlemsstaterne efter [...] artikel 22, stk. 8, [i sjette direktiv 77/388, som ændret,] bestemme, at enhver person kan pålægges en sådan betalingspligt eller bestemme, at en person kan pålægges at stille sikkerhed for en afgift, som en anden person skal betale, alene med forbehold af de ovennævnte almindelige principper?

3) Hvis [det første spørgsmål] besvares benægtende, hvilke begrænsninger ud over dem, der gælder efter de ovennævnte almindelige principper, gælder da for de beføjelser, som er omhandlet i artikel 21, stk. 3?

4) Hvis [det andet spørgsmål] besvares benægtende, hvilke begrænsninger ud over dem, der gælder efter de ovennævnte almindelige principper, gælder da for de beføjelser, som er omhandlet i artikel 22, stk. 8?

5) Er medlemsstater ved [sjette direktiv 77/388], som ændret, udelukket fra at bestemme, at afgiftspligtige hæfter solidarisk, eller fra at pålægge en afgiftspligtig at stille sikkerhed for afgift, som en anden person skylder, med henblik på at forebygge misbrug af momssystemet og at beskytte statsindtægter, der skyldes i henhold til dette system, hvis sådanne foranstaltninger opfylder de ovennævnte almindelige principper?»

Om det første og det tredje præjudicielle spørgsmål

18 Med det første og det tredje spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 21, stk. 3, skal fortolkes således, at en medlemsstat i henhold til bestemmelsen kan indføre en ordning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter en afgiftspligtig person, hvortil der er foretaget en levering af

goder eller tjenesteydelser, og som vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den moms, der skulle svares af denne levering eller ydelse eller af en tidligere eller senere levering eller ydelse, ikke ville blive betalt, kan pålægges at hæfte solidarisk for denne afgifts erlæggelse sammen med den betalingspligtige person.

Indlæg for Domstolen

19 Som svar på det første og det tredje spørgsmål har Federation anført, at sjette direktivs artikel 21, stk. 3, udelukkende tillader medlemsstaterne at udstede en lovbestemmelse, hvorefter en person kan hæfte solidarisk for betaling af moms sammen med enhver person, der er betalingspligtig for momsen, i de tilfælde, der er omhandlet i nævnte artikel 21, stk. 1, litra a), andet afsnit, og artikel 21, stk. 1, litra c), samt artikel 21, stk. 2, litra a) eller b). Fastsættelsen af denne solidariske forpligtelse er reguleret af fællesskabsrettens almindelige principper.

20 Efter Federations opfattelse er disse almindelige principper til hinder for, at medlemsstaterne træffer gennemførelsesforanstaltninger til sjette direktivs artikel 21, som pålægger købere en solidarisk forpligtelse til at betale moms sammen med andre privatpersoner eller virksomheder i den samme leveringskæde, på grundlag af formodninger om den pris, der er betalt for goderne eller for ydelserne.

21 Det Forenede Kongeriges regering, den tyske regering, Irland, den cypriotiske og den portugisiske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 3, kan bestemme, at enhver person kan pålægges at hæfte solidarisk for betalingen af moms sammen med enhver anden person, der selv er betalingspligtig i henhold til artiklens stk. 1 eller 2, alene med forbehold af fællesskabsrettens almindelige principper.

22 Den nederlandske regering har anført, at en foranstaltning som den, der er indført ved section 18 i Finance Act 2003, ikke henhører under anvendelsesområdet for sjette direktiv, og at det derfor ikke er nødvendigt, at den har hjemmel i direktivet. Foranstaltningen vedrører ikke momspåleggelsen, men opkrævningen af moms. Domstolen har fastslået, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelser om efteropkrævning af moms, og at det principielt tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder afgiften kan opkræves efterfølgende af statskassen, idet de imidlertid skal holde sig inden for de grænser, der følger af fællesskabsretten (jf. dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 43, og kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 27-29).

23 Hvis Domstolen imidlertid finder, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltning er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, er den nederlandske regering af den opfattelse, at hjemmelen for denne foranstaltning findes i sjette direktivs artikel 21, stk. 3, eller artikel 22, stk. 8.

Domstolens bemærkninger

24 Det bemærkes indledningsvis, at en national ordning – som den, der er indført ved section 18 i Finance Act 2003, som fastsætter de regler, på grundlag af hvilke en afgiftspligtig person kan pålægges at hæfte solidarisk for erlæggelse af moms, som skyldes af en anden afgiftspligtig person – i modsætning til hvad den nederlandske regering har anført, vedrører fastlæggelsen af, hvilken person der kan pålægges at betale denne afgift til statskassen, og ikke opkrævningen af afgiften. Heraf følger, at den er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 21.

25 Herefter bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til nævnte artikel 21, stk. 3, i de situationer, der er omhandlet i artiklens stk. 1 og 2, kan lade en anden end den betalingspligtige

person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.

26 I modsætning til det af Federation anførte, er der intet i ordlyden af sjette direktivs artikel 21, stk. 3, eller i ordlyden af artiklens stk. 1 og 2, der indicerer, at anvendelsen af dette stk. 3 udelukkende er begrænset til visse af de tilfælde, der er omhandlet i de to første stykker. Det fremgår derimod af den klare og utvetydige ordlyd af artikel 21, stk. 3, at bestemmelsen finder anvendelse i alle de tilfælde, der er omhandlet i de to første stykker.

27 Federations argument om, at muligheden for at lade en tredjemand hæfte solidarisk for betalingen af moms var mere begrænset før ændringen af sjette direktivs artikel 21 ved direktiv 2000/65, og at den nye affattelse ikke havde til formål at udvide denne mulighed, kan derfor ikke tiltrædes.

28 Medlemsstaterne kan derfor i princippet i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 3, 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.

29 Medlemsstaterne skal imidlertid i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem, overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Fællesskabets retsorden, herunder bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 8.6.2000, sag C-396/98, Schlossstrasse, Sml. I, s. 4279, præmis 44, og af 26.4.2005, sag C-376/02, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 3445, præmis 32).

30 Hvad nærmere bestemt angår proportionalitetsprincippet bemærkes, at mens det er lovligt, at de foranstaltninger, som en medlemsstat træffer på grundlag af sjette direktivs artikel 21, stk. 3, 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. i denne retning dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 47).

31 De i hovedsagen omtvistede nationale foranstaltninger bestemmer i denne forbindelse, at en anden afgiftspligtig person end den betalingspligtige person kan pålægges at hæfte solidarisk for momsens erlæggelse sammen med den betalingspligtige person, når nævnte afgiftspligtige person på tidspunktet for den til ham foretagne levering vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den moms, der skulle svares af denne levering eller af en tidligere eller senere levering af de pågældende goder, ikke ville blive betalt. En person antages at have en rimelig grund til at forvente, at dette er tilfældet, hvis den pris, som den pågældende skal betale, enten var lavere end den laveste pris, som man med rimelighed kunne forvente at skulle betale for goderne på det frie marked, eller var lavere end den pris, som skulle betales for enhver tidligere levering heraf. Denne formodning kan afkræftes ved, at der føres bevis for, at den lave pris, der skulle betales for goderne, skyldtes omstændigheder, som ikke var forbundet med den manglende betaling af moms.

32 Selv om medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 3, kan anse en person for solidarisk betalingspligtig for moms, når han på tidspunktet for den til ham foretagne transaktion vidste eller burde have vidst, at momsen af denne transaktion eller af en tidligere eller senere transaktion, ikke ville blive betalt, og medlemsstaten kan basere sig på formodninger herom, står det ikke desto mindre fast, at sådanne formodninger ikke kan formuleres således, at det bliver praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at afkræfte formodningerne. Som generaladvokaten har anført i punkt 27 i forslaget til afgørelse, indebærer sådanne formodninger reelt et system med ubetinget hæftelse, hvilket går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder.

33 Erhvervsdrivende, som træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af

dem, for at sikre sig, at deres transaktioner ikke er et led i en kæde, hvori indgår en transaktion, som er behæftet med momssvig, skal kunne stole på lovligheden af disse transaktioner uden at risikere at hæfte solidarisk for erlæggelsen af moms, som skyldes af en anden afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 52).

34 Det påhviler den forelæggende ret at vurdere, om den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning overholder fællesskabsrettens almindelige principper.

35 Det første og det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 21, stk. 3, skal fortolkes således, at en medlemsstat i henhold til bestemmelsen kan indføre en ordning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter en afgiftspligtig person, hvortil der er foretaget en levering af goder eller tjenesteydelser, og som vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den moms, der skulle svares af denne levering eller ydelse eller af en tidligere eller senere levering eller ydelse, ikke ville blive betalt, kan pålægges at hæfte solidarisk for denne afgifts erlæggelse sammen med den betalingspligtige person. En sådan ordning skal imidlertid overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Fællesskabets retsorden, herunder bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet.

Om det andet og det fjerde spørgsmål

36 Med det andet og det fjerde spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 22, stk. 8, skal fortolkes således, at en medlemsstat i henhold til bestemmelsen kan indføre en ordning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter en afgiftspligtig person, hvortil der er foretaget en levering af goder eller tjenesteydelser, og som vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den moms, der skulle svares af denne levering eller ydelse eller af en tidligere eller senere levering eller ydelse, ikke ville blive betalt, kan pålægges at hæfte solidarisk for denne afgifts erlæggelse sammen med den betalingspligtige person, og/eller en ordning, hvorefter en afgiftspligtig person kan pålægges at stille sikkerhed for betalingen af den moms, som er eller kan forfalde hos den afgiftspligtige person, hvortil han har leveret de nævnte goder eller tjenesteydelser, eller fra hvilken han har fået dem leveret.

Indlæg for Domstolen

37 Med henblik på besvarelsen af det andet og det fjerde præjudicielle spørgsmål har Federation anført, at medlemsstaterne ikke i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 8, kan træffe foranstaltninger, hvorved andre end den afgiftspligtige person, således som denne er defineret i henhold til direktivets artikel 21, pålægges forpligtelser.

38 Det Forenede Kongeriges regering har anført, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 8, kan lade enhver person hæfte solidarisk for erlæggelse af moms sammen med enhver anden person, som er betalingspligtig for momsen i henhold til direktivets artikel 21, stk. 1 eller 2, eller kan bestemme, at en person kan pålægges at stille sikkerhed for den moms, som skyldes af en anden, såfremt de pågældende bestemmelser skønnes nødvendige for en korrekt opkrævning af moms og for at undgå svig og med forbehold af de fællesskabsrettens almindelige principper.

39 Irland og den cypriske regering har anført, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 8, kan bestemme at enhver person kan pålægges at stille sikkerhed for den moms, som skyldes af en anden, med forbehold af ovennævnte almindelige principper.

40 Den portugisiske regering er af den opfattelse, at sjette direktivs artikel 22, stk. 8, skal

fortolkes således, at medlemsstaterne enten inden for de grænser, der er defineret i denne bestemmelse, kan bestemme, at enhver person kan pålægges at betale moms, eller med henblik på at sikre opkrævningen af denne afgift samt for at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse kan pålægge den betalingspligtige person samt en solidarisk hæftende medskyldner eller tredjemænd andre forpligtelser, såfremt disse forpligtelser i begge tilfælde fastsættes under overholdelse af fællesskabsretten, og særligt dennes almindelige principper.

41 Kommissionen har anført, at medlemsstaterne ikke i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 8, kan udstrække forpligtelsen til at betale moms til personer, der ikke er betalingspligtige eller hæfter solidarisk for betaling heraf i henhold til direktivets artikel 21. Medlemsstaterne kan heller ikke i henhold til artikel 22, stk. 8, bestemme, at en person kan pålægges at stille garanti for moms, som skyldes af en anden person. Når der imidlertid er fastsat en forpligtelse til at hæfte solidarisk for betalingen i henhold til en foranstaltning, der er truffet på grundlag af sjette direktivs artikel 21, stk. 3, kan enhver person, der er blevet pålagt at hæfte solidarisk for momsens erlæggelse, i henhold til direktivets artikel 22, stk. 8, sammenholdt med artiklens stk. 7, pålægges en forpligtelse til at stille garanti for de beløb, der skyldes, med forbehold af fællesskabsrettens almindelige principper.

Domstolens bemærkninger

42 Indledningsvis bemærkes, at i henhold til sin overskrift, således som denne fremgår af sjette direktivs artikel 28h, vedrører direktivets artikel 22 kun forpligtelser for betalingspligtige personer og regulerer ikke fastlæggelsen af sidstnævnte, der på sin side er reguleret i direktivets artikel 21.

43 Sjette direktivs artikel 22, stk. 8, tillader medlemsstaterne at pålægge betalingspligtige og personer, der hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse, som fastlagt i henhold til direktivets artikel 21, andre forpligtelser end dem, der er omhandlet i de foregående stykker i artikel 22, såsom at stille den garanti for den skyldige moms' erlæggelse, som skønnes nødvendig for at sikre opkrævningen heraf og for at undgå svig.

44 Heraf følger for det første, at pålæggelsen af en forpligtelse til at hæfte solidarisk for momsens erlæggelse ikke kan have hjemmel i sjette direktivs artikel 22, stk. 8, og for det andet, at medlemsstaterne heller ikke i henhold til nævnte bestemmelse kan kræve af en person, som ikke er betalingspligtig for momsen eller hæfter solidarisk for dennes erlæggelse i henhold til sjette direktivs artikel 21, at stille garanti for betalingen af moms, som skyldes af tredjemand.

45 Det bemærkes imidlertid, at medlemsstaterne, således som det fremgår af besvarelsen af det første og det tredje spørgsmål, inden for de begrænsninger, der følger af fællesskabsrettens almindelige principper, på grundlag af sjette direktivs artikel 21, stk. 3, kan pålægge en forpligtelse til at hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.

46 Heraf følger, at personer, der således er pålagt at hæfte solidarisk for momsens erlæggelse i henhold til en national foranstaltning, der er truffet på grundlag af sjette direktivs artikel 21, stk. 3, af medlemsstaterne i henhold til direktivets artikel 22, stk. 8, kan pålægges at stille garanti for betalingen af den skyldige moms.

47 Det følger af ovenstående, at det andet og det fjerde spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 22, stk. 8, skal fortolkes således, at en medlemsstat i henhold til bestemmelsen hverken kan indføre en ordning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter en afgiftspligtig person, hvortil der er foretaget en levering af goder eller tjenesteydelser, og som vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den moms, der skulle svares af denne levering eller ydelse eller af en tidligere eller senere levering eller ydelse, ikke ville blive betalt, kan pålægges at hæfte solidarisk for denne afgifts erlæggelse sammen med den betalingspligtige

person, eller en ordning, hvorefter en afgiftspligtig person kan pålægges at stille sikkerhed for betalingen af den moms, som er eller kan forfalde hos den afgiftspligtige person, hvortil han har leveret de nævnte goder eller tjenesteydelser, eller fra hvilken han har fået dem leveret.

48 Bestemmelsen er derimod ikke til hinder for en national ordning, der pålægger enhver person, der hæfter solidarisk for momsens erlæggelse i henhold til en national foranstaltning, der er truffet på grundlag af sjette direktivs artikel 21, stk. 3, at stille garanti for betaling af den skyldige moms.

Om det femte spørgsmål

49 Henset til besvarelsen af de fire første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det femte spørgsmål.

Sagens omkostninger

50 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 (Tredje Afdeling) for ret:

1) **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 2000/65/EF af 17. oktober 2000 og Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001, skal fortolkes således, at en medlemsstat i henhold til bestemmelsen kan indføre en ordning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter en afgiftspligtig person, hvortil der er foretaget en levering af goder eller tjenesteydelser, og som vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den merværdiafgift, der skulle svares af denne levering eller ydelse eller af en tidligere eller senere levering eller ydelse, ikke ville blive betalt, kan pålægges at hæfte solidarisk for denne afgifts erlæggelse sammen med den betalingspligtige person. En sådan ordning skal imidlertid overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Fællesskabets retsorden, herunder bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet.**

2) **Artikel 22, stk. 8, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2000/65 og 2000/115, skal fortolkes således, at en medlemsstat i henhold til bestemmelsen hverken kan indføre en ordning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter en afgiftspligtig person, hvortil der er foretaget en levering af goder eller tjenesteydelser, og som vidste eller havde rimelig grund til at formode, at hele eller en del af den merværdiafgift, der skulle svares af denne levering eller ydelse eller af en tidligere eller senere levering eller ydelse, ikke ville blive betalt, kan pålægges at hæfte solidarisk for denne afgifts erlæggelse sammen med den betalingspligtige person, eller en ordning, hvorefter en afgiftspligtig person kan pålægges at stille sikkerhed for betalingen af den merværdiafgift, som er eller kan forfalde hos den afgiftspligtige person, hvortil han har leveret de nævnte goder eller tjenesteydelser, eller fra hvilken han har fået dem leveret.**

Bestemmelsen er derimod ikke til hinder for en national ordning, der pålægger enhver person, der hæfter solidarisk for merværdiafgiftens erlæggelse i henhold til en national foranstaltning, der er truffet på grundlag af artikel 21, stk. 3, i sjette direktiv 77/388, at stille garanti for betaling af den skyldige merværdiafgift.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.