Downloaded via the EU tax law app / web

62004CJ0384_NL
Partijen
Overwegingen van het arrest
Dictum

Partijen

In zaak C?384/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 30 juli 2004, ingekomen bij het Hof op 4 september 2004, in de procedure

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

tegen

Federation of Technological Industries e.a.,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J.?P. Puissochet, S. von Bahr (rapporteur), U. Lõhmus en A. Ó Caoimh, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 5 oktober 2005,

gelet op de opmerkingen van:

– de Federation of Technological Industries e.a., vertegenwoordigd door A. Young, barrister, en D. Waelbroeck, avocat,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Jackson als gemachtigde, bijgestaan door J. Peacock, QC, en T. Ward, barrister,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door C. Schulze-Bahr als gemachtigde,

– Ierland, vertegenwoordigd door D. J. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door G. Clohessy, SC, en B. Conway, barrister-at-law,

– de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door N. Charalampidou als gemachtigde,

– de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en C. A. H. M. ten Dam als gemachtigden,

– de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. I. Fernandes als gemachtigde,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 december 2005,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 21, lid 3, en 22, lid 8, 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 de richtlijnen 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 (PB L 269, blz. 44) en 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 beroep tot „judicial review” van 53 handelaren in mobiele telefoons en computerprocessoren, en hun beroepsvereniging, de Federation of Technological Industries (hierna: „Federation”), ingesteld tegen de Commissioners of Customs & Excise en de Attorney-General (hierna: „Commissioners”) betreffende de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van de Sections 17 en 18 van de Finance Act 2003, die zijn vastgesteld om het hoofd te bieden aan misbruik van het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”).

Het rechtskader

De communautaire regeling

3. Artikel 21 van de Zesde richtlijn 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.”

4. Artikel 22, leden 7 en 8, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„7. De lidstaten treffen de nodige maatregelen opdat de personen die, overeenkomstig artikel 21, leden 1 en 2, worden geacht tot voldoening van de belasting te zijn gehouden in plaats van een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige, de in dit artikel bedoelde verplichtingen inzake

aangifte en betaling nakomen; zij treffen voorts de nodige maatregelen opdat de personen die, overeenkomstig artikel 21, lid 3, worden geacht hoofdelijk verplicht te zijn de belasting te voldoen, de in dit artikel bedoelde verplichtingen inzake betaling nakomen.

8. De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.

[...]”

De nationale regeling

5. Schedule 11(4) van de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „VAT Act 1994”), zoals gewijzigd bij Section 17 van de Finance Act 2003, bepaalt:

„(1) De Commissioners kunnen voor het toestaan of de teruggave van voorbelasting als voorwaarde stellen dat met betrekking tot de BTW bewijs wordt overgelegd, zoals door hen nader te omschrijven.

(1A) Indien de Commissioners dit voor de bescherming van de inkomsten noodzakelijk achten, kunnen zij voor de verlening van een BTW-krediet als voorwaarde stellen dat zekerheid wordt gesteld tot een bedrag dat zij in verhouding tot het verschuldigde bedrag passend achten.

(2) Indien de Commissioners dit voor de bescherming van de inkomsten noodzakelijk achten, kunnen zij van een belastingplichtige, als voorwaarde voor de verrichting of ontvangst van een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst, eisen dat hij zekerheid of aanvullende zekerheid stelt voor de betaling van de BTW die verschuldigd is of zal worden door:

(a) de belastingplichtige zelf, of

(b) degene door of aan wie relevante goederen worden geleverd of door of voor wie relevante diensten worden verricht.

(3) Onder de in lid (2) genoemde ‚relevante goederen of diensten’ worden verstaan goederen die door of aan de belastingplichtige zijn geleverd, of diensten die door of voor de belastingplichtige zijn verricht.

(4) De hoogte van de in lid (2) bedoelde zekerheden en de wijze waarop zij moeten worden gesteld, wordt bepaald door de Commissioners.

(5) De door lid (2) aan de Commissioners verleende bevoegdheden doen geen afbreuk aan hun bevoegdheden op grond van Section 48(7).”

6. Artikel 77A van de VAT Act 1994, ingevoegd bij Section 18 van de Finance Act 2003, bepaalt:

„Hoofdelijke aansprakelijkheid van de handelaren in de leveringsketen ingeval de belasting niet is betaald

(1) Deze Section is van toepassing op goederen die onder één van de volgende omschrijvingen vallen:

(a) telefoons en andere voor gebruik in verband met telefonie of telecommunicatie gefabriceerde of aangepaste apparatuur, met inbegrip van onderdelen en accessoires;

(b) computers en andere voor gebruik in verband met computers of computersystemen gefabriceerde of aangepaste apparatuur, met inbegrip van onderdelen, accessoires en software.

(2) Indien

(a) aan een belastingplichtige een belastbare levering van onder deze Section vallende goederen is verricht, en

(b) de belastingplichtige ten tijde van de levering wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de voor die levering of voor een eerdere of latere levering van die goederen verschuldigde BTW geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven,

kunnen de Commissioners de belastingplichtige een aanslag zenden waarin het verschuldigde BTW-bedrag en de gevolgen van de aanslag worden aangegeven.

(3) Een aanslag in de zin van deze Section heeft tot gevolg dat:

(a) de persoon tot wie de aanslag is gericht, en

(b) de persoon die, buiten deze Section om, het in de aanslag vermelde bedrag verschuldigd is,

jegens de Commissioners hoofdelijk aansprakelijk zijn voor dit bedrag.

(4) Voor de toepassing van lid (2) is het over een levering verschuldigde BTW-bedrag het laagste van de volgende twee bedragen:

(a) het bedrag dat als belasting over de levering kan worden geheven, en

(b) het bedrag dat in de belastingaangifte van de leverancier (indien aangifte is gedaan) voor het betrokken belastingtijdvak als verschuldigd is opgegeven, vermeerderd met alle bedragen die hij wordt geacht over deze periode verschuldigd te zijn (onder voorbehoud van bezwaar van zijn kant).

(5) Onder het in lid (4)(b) bedoelde bedrag dat iemand wordt geacht verschuldigd te zijn, is ook begrepen het geval waarin het aanslagbedrag hem niet is meegedeeld omdat zulks niet mogelijk was.

(6) Voor de toepassing van lid (2) wordt een persoon geacht redelijkerwijs te kunnen vermoeden dat zich een geval voordoet als bedoeld in lid (2)(b) van deze Section, indien de door hem voor de betrokken goederen te betalen prijs:

(a) lager was dan de laagste marktprijs die hij voor de goederen redelijkerwijs kon verwachten, of

(b) lager was dan de prijs die voor een eerdere levering van die goederen moest worden betaald.

(7) Het vermoeden van lid (6) kan worden weerlegd door aan te tonen dat de lage prijs die voor de goederen moest worden betaald, het gevolg was van omstandigheden die geen verband houden met niet-betaling van BTW.

(8) Lid (6) laat de vaststelling van ee n redelijk vermoeden op andere wijze, onverlet.

(9) De ontvanger kan lid (1) bij algemene maatregel van bestuur wijzigen. Bij een dergelijke

maatregel kan elke door de Ontvanger passend geachte ad-hocmaatregel, aanvullende maatregel, uitvoerings? of overgangsmaatregel worden genomen.

(10) Voor de toepassing van dit artikel:

(a) omvat ‚goederen' ook diensten;

(b) geldt een BTW-bedrag enkel als onbetaald voorzover dit hoger is dan een verschuldigde teruggaaf."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

7. De Sections 17 en 18 van de Finance Act 2003 zijn vastgesteld ter bestrijding van intracommunautaire fraude door de „in gebreke blijvende ondernemer", met inbegrip van zogeheten „carrouselfraude", op het gebied van de BTW.

8. De Federation heeft een beroep tot „judicial review" ingesteld van deze bepalingen en met name betoogd dat deze door het gemeenschapsrecht niet zijn toegestaan.

9. Dit beroep is in eerste instantie behandeld door de High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court). Vervolgens is hoger beroep ingesteld bij de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division).

10. Deze merkt op dat volgens de Commissioners het in geding zijnde type fraude doorgaans in één van de twee in punt 7 van dit arrest genoemde categorieën valt.

11. De eerste categorie wordt door de Commissioners „verwervingsfraude" genoemd. Het komt erop neer dat een onderneming met een BTW-registratie in het Verenigd Koninkrijk – de „in gebreke blijvende ondernemer" – goederen importeert van een leverancier in de Europese Unie, en die rechtstreeks of via een groothandelaar over het algemeen doorverkoopt op de detailhandelmarkt van het Verenigd Koninkrijk. De „in gebreke blijvende ondernemer" laat vervolgens na, de Commissioners over de daarop volgende levering BTW te betalen. Het zou ook kunnen gaan om een ondernemer die zegt een bestaande onderneming met een BTW-registratie te vertegenwoordigen, maar geen relatie met die onderneming heeft (een dergelijke ondernemer wordt vaak aangeduid als ondernemer die gebruikmaakt van een „gekaapt BTW-nummer").

12. De tweede categorie staat bekend als „carrouselfraude". Deze categorie ontleent haar naam aan de wijze waarop goederen binnen de Unie van de ene naar de andere lidstaat heen en weer gaan, zonder ooit een eindverbruiker te bereiken. In haar eenvoudigste vorm vereist deze fraude drie ondernemingen met een BTW-registratie in twee verschillende lidstaten, maar over het algemeen zijn er ten minste zes of zeven ondernemingen met een BTW-registratie in twee of meer lidstaten bij betrokken.

13. Het eerste deel van dit misbruik functioneert zoals omschreven in punt 11. Vervolgens verkoopt de „in gebreke blijvende ondernemer" de goederen met verlies aan een „buffer" die de betaalde BTW vervolgens van de Commissioners terugvraagt. Op zijn beurt verkoopt deze „buffer" de goederen met winst door aan een andere „buffer" en uiteindelijk – eventueel na nog meer verkopen en aankopen – bereiken de goederen een onderneming die de goederen verkoopt aan een onderneming met een BTW-registratie in een andere lidstaat, soms zelfs de oorspronkelijke, in de eerste lidstaat gevestigde leverancier. Deze laatste verkoop is vrijgesteld en geeft recht op aftrek van voorbelasting, die de exporterende onderneming vervolgens van de Commissioners tracht terug te krijgen.

14. Dit type fraude kost de staatskas van het Verenigd Koninkrijk meer dan 1,5 miljard GBP per

jaar.

15. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat volgens de Commissioners de Sections 17 en 18 van de Finance Act 2003 zijn vastgesteld op de grondslag van de artikelen 21, lid 3, en 22, lid 8, van de Zesde richtlijn.

16. Volgens de Federation verleent noch artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn, noch artikel 22, lid 8, van deze richtlijn de lidstaten de bevoegdheid tot vaststelling van bepalingen als de Sections 17 en 18.

17. Op grond van deze overwegingen heeft de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Machtigt artikel 21, lid 3, van de [Zesde richtlijn (77/388)], zoals gewijzigd bij richtlijn [2000/65], de lidstaten te bepalen dat iemand hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van belasting die krachtens artikel 21, lid 1 of 2, is verschuldigd door een ander persoon, onder het enkele voorbehoud van de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, namelijk dat een dergelijke maatregel objectief gerechtvaardigd, rationeel en evenredig moet zijn en de rechtszekerheid moet eerbiedigen?

2) Machtigt artikel 22, lid 8, van de [Zesde] richtlijn [(77/388) zoals gewijzigd] de lidstaten te bepalen dat iemand hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld of dat van iemand wordt geëist dat hij zekerheid stelt voor belasting die is verschuldigd door een ander, onder het enkele voorbehoud van de genoemde algemene beginselen?

3) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, welke andere grenzen dan die welke voortvloeien uit de genoemde algemene beginselen zijn er dan aan de bij artikel 21, lid 3, verleende bevoegdheid?

4) Indien de tweede vraag ontkennend wordt bentwoord, welke andere grenzen dan die welke voortvloeien uit de genoemde algemene beginselen zijn er dan aan de bij artikel 22, lid 8, verleende bevoegdheid?

5) Verbiedt de [Zesde] richtlijn [(77/388)], zoals gewijzigd, de lidstaten, te voorzien in hoofdelijke aansprakelijkheid van belastingbetalers of te bepalen dat een belastingbetaler zekerheid moet stellen voor door een ander verschuldigde belasting, teneinde misbruik van het BTW-stelsel te voorkomen en de krachtens dat stelsel verschuldigde inkomsten te beschermen, indien die maatregelen stroken met de genoemde algemene beginselen?”

De eerste en de derde prejudiciële vraag

18. Met zijn eerste en zijn derde vraag, die tezamen dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat machtigt, een regeling als die in het hoofdgeding vast te stellen, die bepaalt dat een belastingplichtige aan wie goederen zijn geleverd of voor wie een dienst is verricht en die wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de voor deze levering of dienst, of voor eerdere of latere leveringen of diensten verschuldigde BTW geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven, met de persoon die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk kan worden verplicht deze belasting te voldoen.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

19. In antwoord op de eerste en de derde prejudiciële vraag betoogt de Federation dat artikel 21,

lid 3, van de Zesde richtlijn de lidstaten machtigt om een wettelijke bepaling aan te nemen op grond waarvan iemand samen met eenieder die tot voldoening van de belasting gehouden is hoofdelijk aansprakelijk kan worden gehouden voor de BTW-betaling uitsluitend in de in artikel 21, lid 1, sub a, tweede alinea, en sub c, en lid 2, sub a, of b, bedoelde situaties. Deze hoofdelijke aansprakelijkheid wordt vastgesteld met inachtneming van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht.

20. Volgens de Federation staan deze algemene beginselen eraan in de weg dat de lidstaten ter uitvoering van artikel 21 van de Zesde richtlijn maatregelen vaststellen die, op basis van vermoedens met betrekking tot de voor de goederen of de diensten betaalde prijs, kopers hoofdelijk met andere particulieren of ondernemingen uit dezelfde leveringsketen verplichten tot betaling van de BTW.

21. De regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse regering, Ierland, de Cypriotische en de Portugese regering alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen menen dat artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn de lidstaten toestaat te bepalen dat eenieder hoofdelijk tot voldoening van de BTW kan worden gehouden met elk ander die zelf daartoe gehouden is uit hoofde van lid 1 of 2 van dit artikel, onder het enkele voorbehoud van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht.

22. De Nederlandse regering meent dat een maatregel als die bij Section 18 van de Finance Act 2003 is ingevoerd, buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt en derhalve geen basis in die richtlijn behoeft. Deze maatregel betreft namelijk niet de heffing van de BTW, maar de inning van de BTW. Het Hof heeft vastgesteld dat geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn betrekking heeft op de inning van de BTW en dat het in beginsel aan de lidstaten staat om te bepalen onder welke voorwaarden de BTW door de schatkist kan worden nagevorderd, waarbij zij evenwel binnen de uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende grenzen moeten blijven (zie arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a., C?286/94, C?340/95, C?401/95 en C?47/96, Jurispr. blz. I?7281, punt 43, en beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C?395/02, Jurispr. blz. I?1991, punten 27?29).

23. Mocht het Hof niettemin oordelen dat de onderhavige maatregel binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, dan stelt de Nederlandse regering zich op het standpunt dat hiervoor een grondslag is terug te vinden in artikel 21, lid 3, dan wel artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn.

Beoordeling door het Hof

24. Allereerst zij vastgesteld dat, anders dan de Nederlandse regering betoogt, een nationale bepaling als die welke is ingevoerd bij Section 18 van de Finance Act 2003, waarin de regels zijn neergelegd ingevolge welke een belastingplichtige hoofdelijk kan worden verplicht tot voldoening van een bedrag wegens door een andere belastingplichtige verschuldigde BTW, niet de inning hiervan betreft, maar de vaststelling wie tot betaling van deze belasting aan de schatkist kan worden gehouden. Hieruit volgt dat deze bepaling binnen de werkingssfeer van artikel 21 van de Zesde richtlijn valt.

25. Vervolgens zij opgemerkt dat artikel 21, lid 3, de lidstaten in de situaties bedoeld in de leden 1 en 2 van dit artikel, machtigt om te bepalen dat een ander dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de BTW te voldoen.

26. Anders dan de Federation betoogt, is er in de bewoordingen van artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn, noch in die van de leden 1 en 2 van dit artikel, iets dat erop wijst dat de toepassing van lid 3 uitsluitend beperkt is tot enkele van de in de leden 1 en 2 bedoelde situaties. Integendeel, uit de duidelijke en ondubbelzinnige bewoordingen van artikel 21, lid 3, volgt dat deze bepaling van

toepassing is in alle situaties die in de leden 1 en 2 zijn bedoeld.

27. In deze omstandigheden kan het argument van de Federation dat vóór de wijziging van artikel 21 van de Zesde richtlijn bij richtlijn 2000/65, de mogelijkheid om een derde hoofdelijk aansprakelijk te houden voor de betaling van BTW beperkter was en dat de nieuwe formulering niet tot doel had deze mogelijkheid uit te breiden, niet worden aanvaard.

28. Artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn staat de lidstaten derhalve 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 belastingplichtig.

29. De lidstaten moeten evenwel bij de uitoefening van de hun door de communautaire richtlijnen verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, met name het rechtszekerheids? en het evenredigheidsbeginsel, naleven (zie in die zin arresten van 8 juni 2000, Schloßstraße, C?396/98, Jurispr. blz. I?4279, punt 44, en 26 april 2005, „Goed Wonen”, C?376/02, Jurispr. blz. I?3445, punt 32).

30. Wat meer in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel betreft, moet erop worden gewezen dat de op grond van artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn door een lidstaat vastgestelde maatregelen weliswaar de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk mogen proberen te beschermen, maar niet verder mogen gaan dan voor dit doel noodzakelijk is (zie in die zin arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, punt 47).

31. De in geding zijnde nationale maatregelen bepalen dat een ander dan de belastingplichtige met deze laatste hoofdelijk kan worden verplicht de BTW te voldoen, indien hij ten tijde van een levering aan hem wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de BTW voor die levering of voor eerdere of latere leveringen van de betrokken goederen geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven. Iemand wordt geacht redelijkerwijs te kunnen vermoeden dat dit het geval is, wanneer de vraagprijs van de goederen lager was dan hetzij de redelijkerwijs te verwachten laagste marktprijs voor deze goederen, hetzij de vraagprijs van eerdere leveringen van dezelfde goederen. Dit vermoeden kan worden weerlegd door te bewijzen dat de lage prijs die voor de goederen is betaald, het gevolg was van omstandigheden die niets van doen hebben met het feit dat er geen BTW is betaald.

32. Artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn staat een lidstaat dus weliswaar toe om iemand hoofdelijk tot voldoening van de BTW verplicht te houden, wanneer deze ten tijde van de te zijnen behoeve verrichte transactie wist of had moeten weten dat de over deze of een eerdere of latere transactie verschuldigde BTW onbetaald zou blijven, en om zich dienaangaande op vermoedens te baseren, maar dit neemt niet weg dat dergelijke vermoedens niet op een dusdanige wijze mogen worden geformuleerd dat het voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt het tegendeel te bewijzen. Zoals de advocaat-generaal in punt 27 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zouden dergelijke vermoedens de facto leiden tot een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid dat verder gaat dan hetgeen noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist.

33. Handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een keten waarin BTW-fraude wordt gepleegd, moeten immers kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hoofdelijk aansprakelijk zijn voor deze door een andere belastingplichtige verschuldigde belasting (zie in deze zin arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C?354/03, C?355/03 en C?484/03, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 52).

34. Het staat aan de verwijzende rechter te beoordelen of de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht eerbiedigt.

35. Derhalve moet op de eerste en de derde vraag worden geantwoord, dat artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat een regeling vast te stellen als aan de orde in het hoofdgeding, die bepaalt dat een belastingplichtige aan wie goederen zijn geleverd of voor wie een dienst is verricht, en die wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de voor deze levering of dienst, of voor eerdere of latere leveringen of diensten verschuldigde BTW geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven, met de persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, hoofdelijk kan worden verplicht deze belasting te voldoen. Een dergelijke regeling moet evenwel de algemene rechtsbeginselen eerbiedigen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, met name het rechtszekerheids? en het evenredigheidsbeginsel.

De tweede en de vierde prejudiciële vraag

36. Met zijn tweede en zijn vierde vraag, die tezamen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat een regeling vast te stellen als aan de orde in het hoofdgeding, die bepaalt dat een belastingplichtige aan wie goederen zijn geleverd of voor wie een dienst is verricht, en die wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de voor deze levering of dienst, of voor eerdere of latere leveringen of diensten verschuldigde BTW geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven, met de persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, hoofdelijk kan worden verplicht deze belasting te voldoen, en/of een regeling ingevolge welke een belastingplichtige kan worden verplicht zekerheid te stellen voor de betaling van BTW die opeisbaar is of kan worden van de belastingplichtige aan wie hij die goederen levert of voor wie hij die diensten verricht, of door wie deze goederen hem worden geleverd dan wel deze diensten worden verricht.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

37. Ter beantwoording van de tweede en de vierde prejudiciële vraag betoogt de Federation dat artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn de lidstaten niet toestaat maatregelen vast te stellen waarbij verplichtingen worden opgelegd aan anderen dan aan degene die tot voldoening van de belasting gehouden is, zoals deze is omschreven voor de toepassing van artikel 21 van deze richtlijn.

38. De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt dat artikel 22, lid 8, de lidstaten toestaat te bepalen dat eenieder hoofdelijk met ieder ander die hiertoe krachtens artikel 21, lid 1 of 2, van de Zesde richtlijn gehouden is, kan worden verplicht de BTW te voldoen, of te bepalen dat iemand kan worden verplicht zekerheid te stellen voor de door een ander verschuldigde BTW, mits de betrokken bepalingen noodzakelijk worden geacht voor een juiste BTW-inning en de voorkoming van fraude en onder voorbehoud van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht.

39. Volgens Ierland en de Cypriotische regering staat artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn de lidstaten toe, te bepalen dat van eenieder kan worden geëist dat hij zekerheid stelt voor BTW die door een ander verschuldigd is, onder voorbehoud van de genoemde algemene beginselen.

40. Volgens de Portugese regering moet artikel 22, lid 8, aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten toestaat om hetzij, binnen de door deze tekst aangegeven grenzen, te bepalen dat eenieder kan worden verplicht de BTW te voldoen, hetzij, teneinde de inning van deze belasting te waarborgen en belastingontduiking en ?ontwijking te bestrijden, andere verplichtingen op te leggen aan degene die gehouden is de belasting te voldoen alsook aan de hoofdelijke

medeschuldenaar of aan derden, mits, in beide gevallen, bij de vaststelling van deze verplichtingen het gemeenschapsrecht, in het bijzonder de algemene beginselen die daarvoor gelden, wordt geëerbiedigd.

41. De Commissie betoogt dat artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn de lidstaten niet toestaat om de verplichting tot BTW-betaling uit te breiden tot personen die niet krachtens artikel 21 van deze richtlijn tot voldoening van deze belasting gehouden zijn of hoofdelijk verplicht zijn deze te voldoen. Artikel 22, lid 8, staat hen evenmin toe te bepalen dat van iemand kan worden geëist dat hij zekerheid stelt voor door een ander verschuldigde BTW. Indien de hoofdelijke betalingsverplichting echter eenmaal overeenkomstig een krachtens artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn genomen maatregel is komen vast te staan, staat artikel 22, lid 8, van deze richtlijn, gelezen in samenhang met lid 7 van dit artikel, toe dat eenieder die hoofdelijk verplicht is de BTW te voldoen, wordt verplicht tot het stellen van zekerheid voor de verschuldigde bedragen, onder voorbehoud van de algemene beginselen van het gemeenschapsrech t.

Beoordeling door het Hof

42. Allereerst zij opgemerkt dat artikel 22 van de Zesde richtlijn, overeenkomstig zijn opschrift zoals dit blijkt uit artikel 28 nonies van de Zesde richtlijn, alleen betrekking heeft op de verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn, en niet bepaalt wie dit zijn; dit wordt geregeld in artikel 21 van deze richtlijn.

43. Artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn machtigt de lidstaten in feite om aan degenen die tot voldoening van BTW gehouden zijn, en aan degenen die hoofdelijk verplicht zijn de BTW te voldoen – die zijn omschreven in artikel 21 van deze richtlijn –, andere verplichtingen op te leggen dan die welke in de voorgaande leden van dit artikel 22 zijn neergelegd, zoals de verplichting om voor de betaling van de verschuldigde BTW een zekerheid te stellen, wanneer zij deze verplichtingen ter waarborging van de inning van deze belasting en ter voorkoming van fraude noodzakelijk achten.

44. Hieruit volgt in de eerste plaats dat de invoering van een hoofdelijke verplichting tot betaling van BTW niet kan worden gebaseerd op artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, en in de tweede plaats dat deze bepaling de lidstaten ook niet toestaat om van iemand die niet krachtens artikel 21 van de Zesde richtlijn tot voldoening van de BTW gehouden is of hoofdelijk tot voldoening daarvan verplicht is, te eisen dat hij voor de betaling van door een derde verschuldigde BTW zekerheid stelt.

45. Er zij echter aan herinnerd dat, zoals uit het antwoord op de eerste en de derde vraag volgt, de lidstaten zich – binnen de grenzen van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht – voor de invoering van een hoofdelijke verplichting tot betaling van BTW kunnen baseren op artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn.

46. Hieruit volgt dat personen die aldus, overeenkomstig een op de grondslag van artikel 21, lid 3, van deze richtlijn vastgestelde nationale maatregel, hoofdelijk verplicht zijn de BTW te voldoen, door de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn kunnen worden verplicht zekerheid te stellen voor de betaling van de verschuldigde BTW.

47. Uit het voorgaande volgt dat op de tweede en de vierde vraag moet worden geantwoord dat artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat niet toestaat om een regeling vast te stellen als aan de orde in het hoofdgeding, die bepaalt dat een belastingplichtige aan wie goederen zijn geleverd of voor wie een dienst is verricht, en die wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de voor deze levering of dienst, of voor eerdere of latere leveringen of diensten verschuldigde BTW geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven, met de

persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, hoofdelijk kan worden verplicht deze belasting te voldoen, en evenmin om een regeling vast te stellen ingevolge welke een belastingplichtige kan worden verplicht zekerheid te stellen voor de betaling van BTW die opeisbaar is of kan worden van de belastingplichtige aan wie hij die goederen levert of voor wie hij die diensten verricht, of door wie deze goederen hem worden geleverd dan wel deze diensten worden verricht.

48. Deze bepaling verzet zich daarentegen niet tegen een nationale regeling die aan eenieder die overeenkomstig een op de grondslag van artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn vastgestelde nationale maatregel hoofdelijk verplicht is de BTW te voldoen, de verplichting oplegt zekerheid te stellen voor de betaling van de verschuldigde BTW.

De vijfde vraag

49. Gelet op het antwoord op de eerste vier vragen, behoeft de vijfde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

50. 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.

Dictum

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) 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 de richtlijnen 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 en 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001, moet aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat een regeling vast te stellen als aan de orde in het hoofdgeding, waarin wordt bepaald dat een belastingplichtige aan wie goederen zijn geleverd of voor wie een dienst is verricht, en die wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de voor deze levering of dienst, of voor eerdere of latere leveringen of diensten verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde, geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven, met de persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, hoofdelijk verplicht kan worden deze belasting te voldoen. Een dergelijke regeling moet evenwel de algemene rechtsbeginselen eerbiedigen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, met name het rechtszekerheids? en het evenredigheidsbeginsel.

2) Artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij de richtlijnen 2000/65 en 2001/115, moet aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat niet toestaat om een regeling vast te stellen als aan de orde in het hoofdgeding, die bepaalt dat een belastingplichtige aan wie goederen zijn geleverd of voor wie een dienst is verricht, en die wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de voor deze levering of deze dienst, of voor eerdere of latere leveringen of diensten verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven, met de persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, hoofdelijk kan worden verplicht deze belasting te voldoen, en evenmin om een regeling vast te stellen ingevolge welke een belastingplichtige kan worden verplicht zekerheid te stellen voor de betaling van belasting over de toegevoegde waarde die opeisbaar is of kan worden van de belastingplichtige

aan wie hij die goederen levert of voor wie hij die diensten verricht, of door wie deze goederen hem worden geleverd dan wel deze diensten worden verricht.

Deze bepaling verzet zich daarentegen niet tegen een nationale regeling die aan eenieder die overeenkomstig een op de grondslag van artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388) vastgestelde nationale maatregel hoofdelijk verplicht is, de belasting over de toegevoegde waarde te voldoen, de verplichting oplegt, zekerheid te stellen voor de betaling van de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde.