

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MIGUEL POIARES MADURO

föredraget den 7 december 2005¹(1)

Mål C-384/04

Commissioners of Customs & Excise

Attorney General

mot

Federation of Technological Industries

(begäran om förhandsavgörande från Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales (Förenade kungariket))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 21.3 och 22.8 – Solidariskt ansvar för betalning av mervärdesskatt – Principerna om proportionalitet och rättssäkerhet – Bedrägeri inom gemenskapen med försvunnen näringsidkare – Karusellbedrägeri”

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales rör tolkningen av artiklarna 21.3 och 22.8 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.⁽²⁾ Begäran har framställts inom ramen för en talan avseende domstolsprövning som väckts i ett mål mellan 53 näringsidkare verksamma inom mobiltelefoni- och dataprocessorbranschen samt deras branschorganisation, Federation of Technological Industries (nedan gemensamt kallade federationen) och Commissioners of Customs and Excise och H.M. Attorney-General (nedan kallade commissioners). Sökandena har ifrågasatt section 17 och section 18 i Finance Act 2003, vilka antogs för att hantera metoder där mervärdesskattereglerna om försäljning av varor inom gemenskapen utnyttjas. Domstolen har ombetts meddela ett avgörande för att den nationella domstolen skall kunna bedöma huruvida section 17 och section 18 är förenliga med gemenskapsrätten.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2. I artikel 21 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Följande personer skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet.

a) Skattskyldiga personer som genomför ett skattepliktigt tillhandahållande av varor och tjänster, med undantag av sådana tillhandahållanden som avses i b och c.

När det beskattningsbara tillhandahållandet av varor eller tjänster utförs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet, får medlemsstaterna, på villkor som de själva skall fastställa, föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den åt vilken det beskattningsbara tillhandahållandet av varan eller tjänsten genomförs.

b) Skattskyldiga personer som tillhandahåller sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e eller personer som mottar sådana tjänster som omfattas av punkterna C, D, E och F i artikel 28b och som är registrerade för mervärdesskatt inom landet, om tjänsterna tillhandahålls av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet.

c) Den person till vilken varor levereras när följande villkor är uppfyllda:

– Den skattepliktiga transaktionen utgörs av en varuleverans som utförs enligt de villkor som anges i artikel 28c E.3.

– Den person till vilken varorna levereras är en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person som är registrerad för mervärdesskatt inom landet.

– Den faktura som har utställts av den skattskyldiga person som inte är etablerad inom landet överensstämmer med artikel 22.3.

Medlemsstaterna får emellertid bevilja undantag från denna skyldighet om den skattskyldiga person som inte är etablerad inom landet har utsett ett skatteombud i det landet.

d) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller annan jämförlig handling.

e) Varje person som genomför ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 gäller följande:

a) Om den person som är skyldig att betala skatt är en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet enligt bestämmelserna i punkt 1, kan medlemsstaterna tillåta honom att utse ett skatteombud som blir betalningsskyldigt. Varje medlemsstat skall fastställa villkoren och de närmare föreskrifterna för detta alternativ.

b) När den skattepliktiga verksamheten genomförs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet och det inte finns något rättsligt instrument med det land i vilket den skattskyldige har sitt huvudkontor eller är etablerad, vilket instrument hänför sig till ömsesidigt bistånd vid indrivning och har en räckvidd som liknar den räckvidd som föreskrivs i direktiv 76/308/EEG och 77/799/EEG och i rådet förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt), får medlemsstaterna införa bestämmelser enligt vilka den person som är skyldig att betala in skatt skall vara ett skatteombud som utsetts av den icke-etablerade skattskyldiga personen.

3. I de fall som avses i punkt 1 och punkt 2 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

4. Vid import skall den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras betala mervärdesskatten.”

3. I artikel 22.7 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de personer som i enlighet med artikel 21.1 och 21.2 anses betalningsskyldiga i stället för någon skattskyldig person som inte är etablerad inom landet och som fullgör de skyldigheter som avses i denna artikel vad gäller deklaration och betalning. De skall därutöver vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de personer som i enlighet med artikel 21.3 skall anses vara solidariskt ansvariga för betalningen av skatten fullgör de betalningsskyldigheter som avses i denna artikel."

4. Artikel 22.8 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Medlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt, med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av skattskyldiga personer och på villkor att dessa skyldigheter i handeln mellan medlemsstater inte leder till formaliteter i samband med gränspassage.

Den möjlighet som anges i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav utöver dem som anges i punkt 3."

B – *Den nationella lagstiftningen*

5. I punkt 4 i bilaga 11 till Value Added Tax Act 1994 (nedan kallad VAT Act 1994), i dess lydelse enligt section 17 i Finance Act 2003, föreskrivs följande:

"1) Commissioners kan, som villkor för att tillåta eller återbetala ingående skatt till en person, kräva att denne lämnar sådana bevis avseende mervärdesskatt som commissioners får ange.

1A) Commissioners kan vid behov, som villkor för att lämna en mervärdesskattekredit, kräva att en sådan säkerhet ställs för betalningens belopp som de anser vara lämplig.

2) Commissioners kan vid behov skydda statskassan genom att kräva att en skattskyldig, som villkor för att få sända eller ta emot leveranser av varor eller tjänster, skall ställa säkerhet, eller ytterligare säkerhet, för betalning av mervärdesskatt från

a) den skattskyldiga personen eller

b) vilken person som helst som levererar eller tar emot de aktuella varorna eller tjänsterna.

3) I punkt 2 ovan avses med 'de aktuella varorna och tjänsterna' varor och tjänster som levereras av eller till den skattskyldiga.

4) Säkerheten enligt punkt 2 ovan skall uppgå till ett sådant belopp och ställas på ett sådant sätt som commissioners får avgöra.

5) De befogenheter som commissioners ges enligt punkt 2 ovan skall inte påverka deras befogenheter enligt section 48.7."

6. I section 77A i VAT Act 1994, som infördes genom section 18 i Finance Act 2003, föreskrivs följande:

"Solidariskt betalningsansvar för näringsidkare i leveranskedjan när skatt inte betalas

1) Denna section gäller för varor med någon av följande beskrivningar:

a) telefoner och all annan utrustning, inklusive delar och tillbehör, som tillverkats eller anpassats i syfte att användas i samband med telefoner eller telekommunikation,

b) datorer och all annan utrustning, inklusive delar, tillbehör och mjukvara, som tillverkats eller anpassats i syfte att användas i samband med datorer eller datasystem,

2) när:

a) en leverans av varor som omfattas av denna section har skett till en skattskyldig person och

b) denna person vid tidpunkten för leveransen visste eller hade skälig anledning att misstänka att en del eller hela av den ingående mervärdesskatten för denna leverans, eller en tidigare eller senare leverans av dessa varor inte skulle betalas,

varvid commissioners kan delge denna person ett meddelande om det mervärdesskattebelopp som skall betalas men ännu inte har betalats, och i vilket det anges vilken verkan meddelandet har.

3) Ett meddelandes verkan enligt denna section är följande:

a) den person som delges meddelandet och

b) den person som, med undantag från denna section, är betalningsskyldig för det belopp som anges i meddelandet

är solidariskt betalningsskyldiga gentemot commissioners för detta belopp.

4) Vid tillämpningen av subsection 2 ovan skall det mervärdesskattebelopp som skall betalas med avseende på en leverans vara det lägre av följande:

a) det belopp som kan tas ut för leveransen och

b) det belopp som skall betalas enligt leverantörens skattedeklaration för den aktuella angivna redovisningsperioden (om leverantören har lämnat en sådan) tillsammans med ett eventuellt belopp som denne är skyldig att betala för denna period (med förbehåll för överklagande från leverantören).

5) Hänvisningen i subsection 4 b ovan till att en person anses vara skyldig att betala ett belopp innefattar en hänvisning till den situation där beloppet inte har meddelats honom, eftersom det är omöjligt att göra det.

6) Vid tillämpningen av subsection 2 ovan skall en person antas ha skälig grund att misstänka att situationen är den som nämns i punkt b i denna subsection, om det pris som skall betalas av personen för de aktuella varorna:

a) var lägre än det lägsta pris som skäligen skulle kunna förväntas betalas för dem på den öppna markanden eller

b) var lägre än det pris som skall betalas för någon tidigare leverans av dessa varor.

7) Den presumtion som föreskrivs i subsection 6 ovan kan vederläggas mot bevis på att det låga pris som skulle betalas för varorna berodde på omständigheter som saknade anknytning till

underlåtenheten att betala mervärdesskatt.

8) Subsection 6 ovan gäller utan att det påverkar något annat sätt att fastställa att det föreligger skälig grund för misstanke.

9) Finansdepartementet får genom beslut ändra subsection 1 ovan och genom ett sådant beslut införa en sådan tillfällig bestämmelse eller tilläggs-, följd- eller övergångsbestämmelse som finansdepartementet finner lämplig.

10) Vid tillämpningen av denna section skall följande gälla:

a) Med varor avses även tjänster.

b) Ett mervärdesskattebelopp betraktas endast som icke betalat i den mån det överskrider beloppet för eventuell återbäring som skall betalas.”

II – Förfarandet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7. I förfarandet vid den nationella domstolen har det ifrågasatts huruvida bestämmelserna i section 17 och section 18 i Finance Act 2003 är förenliga med gemenskapsrätten. Dessa bestämmelser infördes för att hantera det som kallas för bedrägeri med försvunnen näringsidkare (missing trader) inom gemenskapen (MTIC) i Förenade kungariket. Såsom har förklarats i begäran om förhandsavgörande kan två kategorier MTIC-bedrägeri skiljas ut.

8. Till den första kategorin hör det som commissioners kallar ”förvärvsbedrägeri”. En mervärdesskatteregistrerad näringsidkare i Förenade kungariket förvärvar varor från en annan medlemsstat och säljer dem i Förenade kungariket. Försäljningen är undantagen från mervärdesskatt i den medlemsstat från vilken varorna sänds, enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet, och köparen skall redovisa skatt i Förenade kungariket enligt artikel 28a 1 a i sjätte direktivet. Näringsidkaren säljer varorna till ett pris inklusive mervärdesskatt, men underlåter att till commissioners betala den mervärdesskatt som tas emot på den vidare leveransen, och försvinner.

9. Till den andra kategorin hör det som allmänt brukar kallas ”karusellhandel”. Det innefattar en mer komplicerad ordning, som i huvudsak fungerar på följande sätt. Ett företag (B) som är etablerat i Förenade kungariket köper varor från ett företag (A) i en annan medlemsstat. Ingen mervärdesskatt skall betalas från A med avseende på förvärvet, men B skall redovisa mervärdesskatt med avseende på sin vidare försäljning i Förenade kungariket. B säljer varorna, vanligen med rabatt, till ett tredje företag (C), som också är etablerat i Förenade kungariket, men redovisar inte mervärdesskatt. C kallas ”buffertbolag”. C säljer varorna till ett annat företag i Förenade kungariket med små vinstmarginaler, redovisar mervärdesskatt på försäljningen, men återkräver ingående mervärdesskatt. Det kan ske en rad ytterligare försäljningar, men slutligen når varorna ett företag som säljer dem till en mervärdesskatteregistrerad näringsidkare i en annan medlemsstat. Denna försäljning är undantagen från mervärdesskatt, men säljaren har rätt att återfå ingående skatt och begär därför att från commissioners få tillbaka den mervärdesskatt som företaget betalade när det köpte varorna från det senaste buffertbolaget. Commissioners återbetalar således den mervärdesskatt som erlades när varorna köptes från det slutliga varulagret i Förenade kungariket utan att ha fått in den summa som B har fakturerat som mervärdesskatt. Det utmärkande för verklig karusellhandel är att varorna slutligen säljs tillbaka till den ursprungliga säljaren, företag A. Cykeln kan sedan börja om. För varje varv i karusellen tas det belopp som betalas som mervärdesskatt till B från statskassan. Karusellen kan snurra oavbrutet enligt den modellen. B kan använda ett ”kapat” mervärdesskatteregistreringsnummer som tillhör en intet ont anande tredje part eller registrera sig för mervärdesskatt och helt enkelt försvinna innan skattemyndigheterna vidtar åtgärder. De varor som är involverade är vanligen av

ringa storlek och har ett högt värde. Det anges i begäran om förhandsavgörande att denna typ av bedrägeri innebär att Förenade kungarikets statskassa går miste om över 1,5 miljarder pund om året.

10. Talan avseende domstolsprövning av section 17 och section 18 i Finance Act 2003 prövades först i Administrative Court, Queen's Bench Division, High Court of Justice of England and Wales och sedan, efter överklagande, i Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales.

Federationen har ifrågasatt section 17 och section 18 i Finance Act 2003 på grund av att de saknar rättslig grund. Den har anfört att dessa bestämmelser inte är tillåtna enligt vare sig artikel 21.3 eller artikel 22.8 i sjätte direktivet. Court of Appeal beslutade att förklara målet vilande och hänskjuta följande frågor till domstolen för att få ett förhandsavgörande:

”1. Är det enligt artikel 21.3 i rådets direktiv 77/388/EEG, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG, tillåtet för medlemsstaterna att föreskriva att vem som helst kan göras solidariskt ansvarig för inbetalning av skatt med någon som är betalningsskyldig enligt artikel 21.1 eller artikel 21.2, förutsatt att åtgärden är förenlig med allmänna gemenskapsrättsliga principer, det vill säga är sakligt motiverad, ändamålsenlig, proportionerlig och rättssäker?

2. Är det enligt artikel 22.8 i direktivet tillåtet för medlemsstaterna att föreskriva att vem som helst kan göras betalningsskyldig eller kräva att vem som helst skall ställa säkerhet för en annan persons skatteskuld, förutsatt att ovannämnda principer är uppfyllda?

3. Om svaret på den första frågan är nekande: Vilka gränser, förutom dem som framgår av ovannämnda allmänna principer, finns det för de befogenheter som ges enligt artikel 21.3?

4. Om svaret på den andra frågan är nekande: Vilka gränser, förutom dem som framgår av ovannämnda allmänna principer, finns det för de befogenheter som ges enligt artikel 22.8?

5. Utgör direktivet i dess ändrade lydelse hinder för medlemsstaterna att föreskriva solidariskt ansvar för skattskyldiga eller krav på att en skattskyldig ställer säkerhet för en annan persons skatteskuld i syfte att förhindra missbruk av mervärdesskattesystemet och skydda de inkomster som skall inkomma med stöd av detta system, om dessa åtgärder är förenliga med ovannämnda allmänna principer?”

11. Skriftliga yttranden har lämnats in av federationen, Förenade kungarikets regering, den tyska regeringen, Irland, den cypriotiska regeringen, den nederländska regeringen, den portugisiska regeringen och kommissionen. Vid förhandlingen den 5 oktober 2005 hörde domstolen muntliga anföranden från Förenade kungarikets regering, federationen, Irland och kommissionen.

III – Bedömning

12. Jag skall inleda min bedömning med att pröva de frågor som rör artikel 21.3 i sjätte direktivet. Därefter skall jag pröva de frågor som rör artikel 22.8.

13. Till en början skall det erinras om att i förfaranden enligt artikel 234 EG ankommer det inte på domstolen att avgöra huruvida nationella regler är förenliga med gemenskapsrätten. Domstolens roll inskränker sig till att ge en tolkning av gemenskapsrätten så att den nationella domstolen kan avgöra detta.(3)

A – Den första och den tredje frågan

14. Genom sin första och tredje fråga har den nationella domstolen i huvudsak sökt klarhet i huruvida och i vilken utsträckning som artikel 21.3 i sjätte direktivet ger medlemsstaterna befogenhet att göra en person solidariskt betalningsskyldig med en annan person för betalning av

mervärdesskatt.

15. Federationen har anfört att medlemsstaterna enligt artikel 21.3 har rätt att föreskriva solidariskt betalningsansvar, men att denna befogenhet skall tolkas strikt. Enligt federationen innebär artikel 21.3 bara att medlemsstaterna får befogenhet att föreskriva solidariskt betalningsansvar i sådana situationer där personer parvis kan göras solidariskt betalningsskyldiga enligt artikel 21.1 och artikel 21.2. I detta avseende har federationen hänvisat till de fyra situationer som nämns i artikel 21.1 a, andra stycket, artikel 21.1 c, artikel 21.2 a och artikel 21.2 b. Federationen har vidare anfört att medlemsstaterna måste uppfylla vissa allmänna gemenskapsrättsliga principer när de väljer att föreskriva solidariskt betalningsansvar i enighet med artikel 21.3.

16. Förenade kungarikets regering har anfört att medlemsstaterna enligt artikel 21.3 har rätt att föreskriva att vilken person som helst kan göras solidariskt betalningsskyldig för betalning av mervärdesskatt med vilken person som helst som är betalningsskyldig för denna enligt artikel 21.1 eller 21.2, endast med förbehåll för de allmänna gemenskapsrättsliga principerna. Enligt Förenade kungarikets regering avser den inledande ordalydelsen i artikel 21.3 alla situationer i artikel 21.1 och 21.2, inte bara en del av dem. Den portugisiska regeringen, Irland, den cypriotiska regeringen och kommissionen är i huvudsak av samma uppfattning som Förenade kungariket.

17. Den nederländska regeringen har anfört att en sådan åtgärd som section 18 i Finance Act inte omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde, eftersom åtgärden inte rör uppbörd av mervärdesskatt, utan dess indrivning. I detta avseende har Nederländerna bland annat hänvisat till domstolens beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, där det anfördes att det i princip ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor staten kan indriva mervärdesskatt, så länge det sker inom de gränser som följer av gemenskapsrätten.(4) Nederländernas regering har särskilt hänvisat till domen i målet Molenheide m.fl.(5) och anfört att medlemsstaterna när det gäller uppbörd av mervärdesskatt har rätt att anta en bestämmelse enligt vilken en person kan anses vara solidariskt betalningsskyldig för betalning av fordringar på mervärdesskatt som inte har betalats av en annan person, med förbehåll för de gränser som följer av gemenskapsrätten, däribland principerna om proportionalitet och rättssäkerhet.

18. Jag skall först pröva argumentet att det för en sådan åtgärd som avses i förevarande mål inte krävs en rättslig grund i sjätte direktivet.

19. En åtskillnad måste göras mellan fastställandet av betalningsansvar för mervärdesskatt och åtgärder som endast rör indrivning av mervärdesskatt. Det följer bland annat av domen i målet Molenheide m.fl. att medlemsstater har rätt att vidta åtgärder för att skydda sig mot risken att göra återbetalningar när det inte finns någon äkta mervärdesskattekredit(6), exempelvis regler som styr bevisen om rätt att dra av mervärdesskatt(7) eller regler om vilken information som skall finnas i fakturor som utgör grund för avdragsrätt.(8) I sitt beslut i målet Transport Service, som rörde en leverans som felaktigt, men enligt påstående i god tro, fakturerades som undantagen från mervärdesskatt, anförde domstolen att det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva de villkor på vilka skattemyndigheterna får driva in mervärdesskatt, eftersom sjätte direktivet inte innehåller någon bestämmelse som avser denna fråga.(9) Denna rättspraxis rör ändå bara indrivning och uppbörd av mervärdesskatt. Fastställandet av solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatt – en fråga som logiskt föregår frågan om indrivning eller uppbörd – behandlas specifikt i artikel 21 i sjätte direktivet. Med avseende på fastställandet av betalningsansvar måste medlemsstaterna därför strikt följa de harmoniserade regler som föreskrivs i direktivet. Jag skall därför övergå till de argument som rör tolkningen av artikel 21.3.

20. I artikel 21.3 föreskrivs att "[i] de fall som avses i punkt 1 och punkt 2 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig

för betalningen av skatten”.

21. Jag anser att federationens påstående att artikel 21.3 endast avser *en del* av de situationer som omfattas av artiklarna 21.1 och 21.2 är felaktigt. Ordalydelsen i artikel 21.3 antyder ingenting sådant. Federationens tolkning av artikel 21.3 följer inte heller av mervärdesskattedirektivets system. I artikel 21.3 föreskrivs visserligen ett undantag till den allmänna principen att det endast skall finnas en betalningsskyldig person per transaktionstyp, men detta undantag finns i syfte att säkerställa uppbörden av skatt och för att förhindra missbruk, syften som erkänns och uppmuntras positivt genom sjätte direktivet.(10)

22. Federationen har anfört att dess restriktiva tolkning av artikel 21.3 stöds av lagstiftningshistorien avseende artikel 21. Det är riktigt att möjligheten att hålla en annan person ansvarig för betalning av mervärdesskatt förefaller ha varit mer begränsad före antagandet av direktiv 2000/65, genom vilket den nuvarande artikel 21.3 infördes.(11) Jag anser emellertid inte att detta är tillräcklig grund för att tolka artikel 21.3 i strid med den betydelse som den förefaller ha, det vill säga att orden ”de fall som avses i punkt 1 och punkt 2” avser alla fall som avses i artikel 21.1 och 21.2.

23. Detta innebär naturligtvis inte att skattemyndigheterna enligt gemenskapsrätten har *carte blanche* att föreskriva solidariskt ansvar att betala mervärdesskatt. Vid genomförandet av bestämmelserna i sjätte direktivet är de nationella myndigheterna skyldiga att följa de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.(12) Bland dessa finns, såsom den nationella domstolen mycket riktigt har noterat, principerna om rättssäkerhet och proportionalitet.

24. I detta avseende bör det erinras om att åtgärder som antas i enlighet med artikel 21.3 i sjätte direktivet enligt rättssäkerhetsprincipen skall vara otvetydiga, och deras tillämpning skall vara förutsebar för de personer som omfattas av dem(13), medan åtgärderna enligt proportionalitetsprincipen skall vara lämpliga med hänsyn till det syfte som de är avsedda att uppnå(14).

25. I förevarande sammanhang måste den nationella domstolen finna en balans mellan behovet att säkerställa uppbörden av mervärdesskatten och intresset att den normala handeln inte skall göras oskäligt svår till följd av hotet om betalningsansvar för utebliven betalning av mervärdesskatt som en annan person är skyldig att betala.

26. Federationen har anfört att presumtionerna i section 77A, subsection 6, i VAT Act 1994 strider mot de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, eftersom det är mycket svårt att identifiera ett pris på den öppna marknaden när det gäller mobiltelefoner och datorprocessorer och, därför, att upptäcka ett erbjudande som görs under detta pris på den öppna marknaden. Enligt federationen medför solidariskt betalningsansvar för alla företag i samma leveranskedja, särskilt när det grundar sig på presumtioner om priset på tidigare leveranser, ekonomiska risker som inte är acceptabla för investerare. Det är i praktiken omöjligt för näringsidkare att undersöka en leveranskedja bortom sina närmaste kunder och leverantörer. Därför kan näringsidkarna inte skydda sig på ett tillfredsställande sätt, oavsett hur försiktiga de är och trots att de kanske inte har gjort sig skyldiga till några felaktigheter.

27. Jag anser att medlemsstaterna enligt sjätte direktivet får hålla en person ansvarig för betalning av mervärdesskatt när denna person vid tidpunkten för transaktionens genomförande visste eller skäligen borde ha vetat att mervärdesskatt inte skulle betalas i leveranskedjan.(15) I detta avseende får de nationella skattemyndigheterna åberopa presumtioner om sådan kännedom. Dessa presumtioner får emellertid inte i praktiken skapa ett system med strikt betalningsansvar.

28. Av detta följer att presumtioner om mervärdesskattebedrägeri måste härröra från omständigheter som tyder på mervärdesskattebedrägeri, och som näringsidkarna skäligen kan förväntas ha fått kännedom om. Medlemsstaterna får ålägga näringsidkarna en skyldighet att vara försiktiga och skaffa sig kännedom om bakgrunden till de varor som de handlar med. Denna skyldighet får emellertid inte innebära att en alltför stor börda läggs på näringsidkare som vidtar nödvändiga försiktighetsåtgärder för att säkerställa att de handlar i god tro.

29. Dessutom måste presumtionerna kunna vederläggas, utan krav på bevis på omständigheter som är alltför svåra för näringsidkarna att bekräfta.(16)

30. Om dessa krav inte är uppfyllda skulle tillämpningen av presumtioner i praktiken underminera kravet att en person endast kan hållas ansvarig för betalning av mervärdesskatt då denna person visste eller skäligen borde ha vetat att mervärdesskatten inte skulle betalas. Det skulle innebära ett införande av strikt betalningsansvar bakvägen.

31. Bedömningen av systemet med presumtioner i section 77A, subsection 6, i VAT Act 1994 mot bakgrund av dessa kriterier måste överlåtas till den nationella domstolen, vars uppgift är att granska huruvida de aktuella nationella bestämmelserna och praxis är förenliga med gemenskapsrätten.(17)

B – Den andra och den fjärde frågan

32. Genom sin andra och fjärde fråga söker den hänskjutande domstolen klarhet i om och i vilken utsträckning medlemsstaterna enligt artikel 22.8 i sjätte direktivet har rätt att föreskriva solidariskt betalningsansvar och om medlemsstaterna enligt artikel 22.8 har rätt att kräva att en annan person än den skattskyldiga personen skall ställa säkerhet för betalningen av skatten.

33. Förenade kungarikets regering har invänt att även om en befogenhet avseende de bestämmelser genom vilka solidariskt betalningsansvar föreskrivs inte kan härledas från artikel 21, ges denna befogenhet genom artikel 22.8. Enligt Förenade kungarikets regering innebär denna bestämmelse att medlemsstaterna får föreskriva att vilken person som helst kan göras solidariskt betalningsskyldig, för betalning av mervärdesskatt, med vilken person som helst som är betalningsskyldig enligt artikel 21.1 eller 21.2 i sjätte direktivet, eller att en person skall tillhandahålla säkerhet för den mervärdesskatt som skall betalas av en annan person under förutsättning att de aktuella bestämmelserna anses nödvändiga för en korrekt uppbörd av mervärdesskatt och för att förhindra undandragande samt att de omfattas av de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.

34. Federationen har tvärtemot detta anfört att artikel 22.8 inte innebär att medlemsstaterna har rätt att vidta åtgärder som medför att skyldigheter åläggs någon annan person än en skattskyldig person enligt artikel 21 i detta direktiv.

35. Irland har i en liknande tankegång anfört att artikel 22.8 i sig inte kan utgöra grund för solidariskt betalningsansvar. Medlemsstaterna får, med förbehåll för de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, föreskriva att vilken person som helst som enligt artikel 21.3 är skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 22.8 kan vara skyldig att tillhandahålla säkerhet för skatt som skall betalas av en annan person. Den portugisiska och den cypriotiska regeringen stöder i huvudsak denna uppfattning.

36. Kommissionen har på samma sätt gjort gällande att artikel 22.8 i sjätte direktivet inte innebär att medlemsstaterna har rätt att utvidga betalningsansvaret för mervärdesskatt till personer som inte är skyldiga att betala mervärdesskatt enligt artikel 21 i detta direktiv. Artikel 22.8 innebär inte

heller i sig att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att en person kan vara skyldig att tillhandahålla säkerhet för den mervärdesskatt som skall betalas av en annan person. När solidariskt betalningsansvar har fastställts till följd av en åtgärd som har antagits på grundval av artikel 21.3 i sjätte direktivet blir det emellertid enligt artikel 22.8, tillsammans med artikel 22.7, i detta direktiv möjligt att ålägga vilken person som helst som är solidariskt betalningsskyldig skyldigheten att tillhandahålla säkerhet för de belopp som skall betalas, med förbehåll för de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.

37. Jag instämmer med denna analys. Enligt artikel 22.8 har medlemsstaterna rätt att "införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt". Denna bestämmelse ger emellertid inte upphov till något betalningsansvar för mervärdesskatt vilket inte föreskrivs på annat ställe i sjätte direktivet. Fastställandet av betalningsansvar för mervärdesskatt behandlas i artikel 21 i direktivet. I artikel 22 i direktivet föreskrivs specifika administrativa skyldigheter för personer med ett sådant betalningsansvar, och enligt artikel 22.8 har medlemsstaterna rätt att för *dessa personer* införa andra skyldigheter än dem som uttryckligen föreskrivs i de tidigare punkterna i artikel 22.(18) Därför kan fastställandet av solidariskt betalningsansvar bara grunda sig på artikel 21.3 medan de administrativa skyldigheter som detta betalningsansvar medför följer av artikel 22. I detta avseende har kommissionen mycket riktigt påpekat att medlemsstaterna enligt artikel 22.7 skall vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de personer som i enlighet med artikel 21.3 är solidariskt ansvariga för betalning av mervärdesskatt fullgör de betalningsskyldigheter som avses i artikel 22. Enligt artikel 22.7 och 22.8 har medlemsstaterna därmed rätt att kräva att vilken person som helst som är skyldig att betala mervärdesskatt i enlighet med artikel 21.3 tillhandahåller säkerhet för denna betalning. Artikel 22.8 utgör emellertid inte en grund för att utvidga betalningsansvaret för mervärdesskatt, och denna bestämmelse innebär heller inte att medlemsstaterna har rätt att från en person som inte är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt artikel 21 kräva säkerhet för betalning av mervärdesskatt som skall göras av en annan person.

C – *Den femte frågan*

38. Mot bakgrund av svaret på de tidigare frågorna anser jag inte att det är nödvändigt att pröva den femte frågan som har hänskjutits till domstolen för ett förhandsavgörande.

IV – **Förslag till avgörande**

39. Jag föreslår därför att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

1) Medlemsstaterna har enligt artikel 21.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund rätt att föreskriva att vilken person som helst kan bli solidariskt ansvarig, för betalning av mervärdesskatt, med vilken person som helst som är betalningsskyldig för denna skatt i enlighet med artikel 21.1 eller 21.2 i samma direktiv, med förbehåll för de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, exempelvis principerna om proportionalitet och rättssäkerhet.

Mot bakgrund av dessa principer kan en person anses vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatt när han vid tidpunkten för transaktionens genomförande visste eller borde ha vetat att mervärdesskatten inte skulle betalas i leveranskedjan. De nationella skattemyndigheterna får i detta avseende åberopa presumtioner, under förutsättning att dessa presumtioner kan vederläggas och att de härrör från omständigheter som tyder på mervärdesskattebedrägeri, vilka näringsidkare kan förväntas känna till eller vara skäligen skyldiga att skaffa sig kännedom om.

2) Medlemsstaterna har enligt artikel 22.8 i samma direktiv inte rätt att föreskriva att vilken

person som helst kan göras solidariskt ansvarig, för betalning av mervärdesskatt, med vilken person som helst som är betalningsskyldig i enlighet med artikel 21.1 eller 21.2 i direktivet. Medlemsstaterna har enligt artikel 22.8 inte heller rätt att kräva att en person som inte är betalningsskyldig för mervärdesskatt i enlighet med artikel 21 i direktivet tillhandahåller säkerhet för betalning av mervärdesskatt som skall göras av en annan person.

1 – Originalspråk: portugisiska.

2 – Direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt (EGT L 269, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 – Se exempelvis dom av den 30 april 1986 i de förenade målen 209/84–213/84, Asjes m.fl. (REG 1986, s. 1425; svensk specialutgåva, s. 549), punkt 12, av den 15 december 1993 i mål C-292/92, Hünermund m.fl. (REG 1993, s. I-6787; svensk specialutgåva, s. I-467), punkt 8, av den 7 juli 1994 i mål C-130/93, Lamaire (REG 1994, s. I-3215), punkt 10, av den 25 juni 1997 i de förenade målen C-304/94, C-330/94, C-342/94 och C-224/95, Tombesi m.fl. (REG 1997, s. I-3561), punkt 36, av den 1 december 1998 i mål C-410/96, André Ambry (REG 1998, s. I-7875), punkt 19, av den 3 maj 2001 i mål C-28/99, Verdonck m.fl. (REG 2001, s. I-3399), punkt 28, av den 12 juli 2001 i mål C-399/98, Ordine degli Architetti m.fl. (REG 2001, s. I-5409), punkt 48, av den 27 november 2001 i de förenade målen C-285/99 och C-286/99, Lombardini och Mantovani (REG 2001, s. I-9233), punkt 27, och av den 9 september 2003 i mål C-151/02, Jaeger (REG 2003, s. I-8389), punkt 43.

4 – Domstolens beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, REG 2004, s. I-1991, punkt 29.

5 – Dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl. (REG 1997, s. I-7281), punkt 43.

6 – Domen i målet Molenheide m.fl., citerad ovan, punkt 41, samt generaladvokaten Fennellys förslag till yttrande av den 20 mars 1997 i detta mål, punkt 39.

7 – Som i målet Molenheide. Se även dom av den 5 december 1996 i mål C-85/95, Reisdorf (REG 1996, s. I-6257), punkt 29.

8 – Dom av den 14 juli 1988 i de förenade målen 123/87 och 330/87, Jeunehomme m.fl. (REG 1988, s. 4517), punkt 16.

9 – Ovan punkt 27. Domstolen anförde att principen om skattemässig neutralitet inte innebar att medlemsstaterna inte hade rätt att driva in mervärdesskatt, i efterhand, från en skattskyldig person som felaktigt har fakturerat en leverans som undantagen från mervärdesskatt.

10 – Se när det gäller syftet att förhindra missbruk mitt förslag till avgörande av den 7 april 2005 i mål C-255/02, Halifax, mål C-419/02, BUPA, och mål C-223/03, University of Huddersfield, särskilt punkt 73 och däri angiven rättpraxis.

11 – Exempelvis föreskrevs i artikel 21.1 b i sjätte direktivet, före dess senaste ändring, att leverantören skulle kunna anses vara solidariskt betalningsskyldig vid leveranser av immateriella tjänster, medan möjligheten till solidariskt betalningsansvar inte nämndes i artikel 21.1 c i

förhållande till en person som anger mervärdesskatten på en faktura. Möjligheten att föreskriva solidariskt betalningsansvar fanns emellertid uttryckligen enligt artikel 21.1 a, med avseende på personer med betalningsansvar när den skattepliktiga leveransen av varor eller tjänster genomförs av en skattskyldig person bosatt utomlands. Se även Terra, B. och Kajus, J., "Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified", *International VAT Monitor*, Vol. 11, No. 6 (2000), s. 272–273. Dessa författare har pekat på skäl 9 i ingressen till direktiv 2000/65, i vilket det anges att medlemsstaterna även i *fortsättningen* bör få föreskriva solidariskt betalningsansvar. Av detta drog de slutsatsen att artikel 21.3 inte hade till syfte att *utvidga* möjligheten att hålla någon annan ansvarig. Jag anser emellertid att ingressen mer allmänt bör tolkas på så sätt att artikel 21 även i fortsättningen tillåter föreskrivande av solidariskt betalningsansvar och att ändringen i alla händelser inte hade till syfte att *inskränka* denna möjlighet.

12 – Se bland annat dom av den 26 april 1988 i mål 316/86, Krücken (REG 1988, s. 2213), punkt 22.

13 – Se analogt dom av den 22 februari 1984 i mål 70/83, Kloppenburg (REG 1984, s. 1075; svensk specialutgåva, volym 7, s. 533), punkt 11, och av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz (REG 2004, s. I-4243).

14 – Exempelvis domen i målet Molenheide m.fl., citerat ovan, punkt 47.

15 – Se analogt mitt förslag till avgörande av den 16 februari 2005 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl. (REG 2005, s. I-0000), punkt 41.

16 – Domen i målet Molenheide m.fl., citerat ovan, punkt 52, och analogt dom av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, British American Tobacco (REG 2005, s. I-0000), punkt 28, samt mitt förslag till avgörande av den 25 maj 2005 i samma mål, punkt 17.

17 – Se analogt domen i målet Molenheide m.fl., punkt 49 samt den rättspraxis som citeras i fotnot 3.

18 – Se även domen i målet Reisdorf, citerat ovan, punkt 27.