

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. POIARES MADURO

fremsat den 7. december 2005¹

1. Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse indgivet af Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales vedrører fortolkningen af artikel 21, stk. 3, og artikel 22, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF². Forelæggelsen sker i forbindelse med et annullationssøgsmål anlagt af 53 handlende med mobiltelefoner og computerprocessorer samt deres handelsorganisation, Federation of Technological Industries (herefter samlet benævnt »Federation«) mod Commissioners of Customs and Excise samt Her Majesty's Attorney-General (herefter »Commissioners«). Sagsøgerne har heri nedlagt påstand om annullation af section 17 og 18 i Finance Act 2003, som blev vedtaget for at bekæmpe omgåelse af momsreglerne, der gælder for varesalg inden for Fællesskabet. Domstolen anmodes om at træffe en afgørelse, der gør det muligt for

den nationale ret at vurdere, om section 17 og 18 er forenelige med fællesskabsretten.

I — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

2. 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.

1 — Originalsprog: portugisisk.

2 — Direktiv af 17.5.1977 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 17.10.2000 om ændring af direktiv 77/388/EØF for så vidt angår bestemmelse af betalingspligten for merværdiafgiften (EFT L 269, s. 44) (herefter »sjette direktiv«).

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

— 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.

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

d) enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura

c) aftageren af leveringen af goderne, når følgende betingelser er opfyldt:

e) den person, som erhverver et gode inden for Fællesskabet.

— En afgiftspligtige transaktion er en levering af goder foretaget under de i artikel 28c, punkt E, nr. 3, omhandlede betingelser.

2. Uanset bestemmelserne i stk. 1 gælder følgende:

— Aftageren af leveringen af goder er den anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, der er momsregistreret i indlandet.

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 indførelse: Merværdiafgiften påhviler den eller de personer, der af indførelsesmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige.«

3. Sjette direktivs artikel 22, stk. 7, bestemmer:

»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.«

4. Sjette direktivs artikel 22, stk. 8, bestemmer:

»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.«

Muligheden i første afsnit kan ikke anvendes til at pålægge forpligtelser ud over dem, der er fastsat i stk. 3.«

kræve, at en afgiftspligtig person som betingelse for at foretage eller modtage goder eller tjenesteydelser inden for rammerne af en afgiftspligtig levering stiller sikkerhed eller yderligere sikkerhed for betaling af moms, som

B — *Nationale bestemmelser*

5. Paragraph 4 i Schedule 11 til Value Added Tax Act 1994 (herefter »VAT Act 1994«), som ændret ved section 17 i Finance Act 2003, bestemmer:

(a) den afgiftspligtige person, eller

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

skylder eller måtte komme til at skyldes.

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

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

(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.

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

(2) Finder Commissioners det nødvendigt for at beskytte statsindtægterne, kan de

(5) De beføjelser, som Commissioners tildeles i medfør af subparagraph 2, påvirker ikke deres beføjelser i henhold til section 48, stk. 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 en del eller hele 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 tilbagevises 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.«

II — Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7. Tvisten i hovedsagen vedrører foreneligheden af bestemmelserne i section 17 og 18 i Finance Act 2003 med fællesskabsretten. Disse sektioner blev vedtaget for at bekæmpe det, der i Det Forenede Kongerige er kendt som svig begået af en »forsvundet handlende« (missing trader) inden for Fællesskabet (MTIC). Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, foreligger der to kategorier af MTIC-svig.

8. Den første kategori er den, som Commissioners benævner »acquisition fraud« (svig i forbindelse med erhvervelser). En momsregistreret handlende i Det Forenede Kongerige erhverver goder fra en anden medlemsstat og sælger dem i Det Forenede Kongerige. Salget er momsfrit i afsendelsesmedlemsstaten i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), og køberen skal svare moms i Det Forenede Kongerige i medfør af sjette direktivs artikel 28c, stk. 1, litra a). Den handlende sælger goderne til en pris inklusiv moms, men undlader at betale Commissioners den moms, han har modtaget på videresalget, og forsvinder.

9. Den anden kategori er kendt som »carousel fraud« (»karruselsvindel«). Det omfatter en mere kompliceret form, der grundlæggende fungerer på følgende måde: Et firma (»B«), der er etableret i Det Forenede Kongerige, køber goder af et firma (»A«) i en anden medlemsstat. A svarer ikke moms i forbindelse med købet, men B skal svare moms ved videresalg i Det Forenede Kongerige. B sælger goderne, som regel med en rabat, til et tredje firma (»C«), der ligeledes er etableret i Det Forenede Kongerige, men undlader at angive moms til skatte- og afgiftsmyndighederne. C benævnes et »buffer-firma«. Firmaet sælger goderne til et andet firma i Det Forenede Kongerige med en lille fortjeneste og beregner moms ved salget, men kræver tilbagebetaling af indgående moms. Der kan forekomme en række videresalg, men til sidst når goderne et firma, der sælger dem til et momsregistreret firma i en anden medlemsstat. Dette salg er fritaget for moms, men sælgeren er berettiget til tilbagebetaling af indgående moms og søger følgelig Commissioners om tilbagebetaling af

den moms, som han betalte i forbindelse med erhvervelsen af goderne fra det sidst buffer-firma. Foretages en sådan tilbagebetaling, betaler Commissioners til dette firma den moms, der blev opkrævet i forbindelse med sidste buffer-firmas salg, men modtager imidlertid ikke det beløb, der blev opkrævet som moms af B. Kendetegnet for ægte karruselsvig er, at goderne til sidst igen sælges til den oprindelige sælger, firma A. Kredsløbet kan så begynde på ny. For hver omgang i karrusellen unddrages det beløb, der er betalt som moms til B, fra de offentlige indtægter. Karrusellen kan køre sådan rundt dagligt. B kan anvende et »kapret« momsnummer fra en uvidende tredjemand eller lade sig momsregistrere og simpelthen forsvinde, inden skatte- og afgiftsmyndighederne tager affære. De omhandlede goder er almindeligvis af ringe størrelse og høj værdi. Det er i forelæggelseskendelsen fastslået, at Det Forenede Kongerige ved denne form for svig mister over 1,5 mia. GBP om året i offentlige indtægter.

udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Kan medlemsstaterne i henhold til artikel 21, stk. 3, i Rådets direktiv 77/388/EØF, som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF, 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 de almindelige fællesskabsretlige principper, hvorefter en sådan foranstaltning skal være objektivt begrundet, rimelig, forholdsmæssig og retligt sikker?

2) Kan medlemsstaterne efter direktivets artikel 22, stk. 8, 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?

10. Søgsmålet om annullation af section 17 og 18 i Finance Act 2003 blev først anlagt ved Administrative Court, Queen's Bench Division, High Court of Justice of England and Wales, og derefter appelleret til Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales. Federation har anfægtet section 17 og 18 i Finance Act 2003 med henvisning til manglende hjemmel. Den har påstået, at disse sections hverken har hjemmel i sjette direktivs artikel 21, stk. 3, eller artikel 22, stk. 8. Court of Appeal har besluttet at

3) Hvis spørgsmål 1 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 spørgsmål 1 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?

Derefter tager jeg stilling til de spørgsmål, der vedrører artikel 22, stk. 8.

5) Er medlemsstater ved direktivet, 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?»

13. Indledningsvis skal jeg bemærke, at Domstolen ikke, under en sag i henhold til artikel 234 EF, har kompetence til at afgøre, om nationale retsregler er forenelige med fællesskabsretten. Domstolens rolle er begrænset til at fortolke fællesskabsretten med henblik på at gøre det muligt for den forelæggende ret at træffe en sådan afgørelse³.

11. Der er indgivet skriftlige indlæg af Federation, Det Forenede Kongerige, den tyske regering, Irland, den cypriotiske regering, den nederlandske regering, den portugisiske regering og Kommissionen. I retsmødet den 5. oktober 2005 afgav Det Forenede Kongeriges regering, Federation, Irland og Kommissionen deres mundtlige indlæg for Domstolen.

A — Om det første og det tredje spørgsmål

14. Med det første og det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, i hvilket omfang sjette direktivs artikel 21, stk. 3, giver medlemsstaterne beføjelse til at pålægge en person en

III — Stillingtagen

12. Jeg skal først behandle de spørgsmål, der vedrører sjette direktivs artikel 21, stk. 3.

3 — Jf. f.eks. dom af 30.4.1986, sag 213/84, Asjes m.fl., Sml. s. 1425, præmis 12, af 15.12.1993, sag C-292/92, Hünermund m.fl., Sml. I, s. 6787, præmis 8, af 7.7.1994, sag C-130/93, Lamaire, Sml. I, s. 3215, præmis 10, af 25.6.1997, forenede sager C-304/94, C-342/94 og C-224/95, Tombest m.fl., Sml. I, s. 3561, præmis 36, af 1.12.1998, sag C-410/96, André Ambry, Sml. I, s. 7875, præmis 19, af 3.5.2001, sag C-28/99, Verdonck m.fl., Sml. I, s. 3399, præmis 28, af 12.7.2001, sag C-399/98, Ordine degli Architetti m.fl., Sml. I, s. 5409, præmis 48, af 27.11.2001, forenede sager C-285/99 og C-286/99, Impresa Lombardini, Sml. I, s. 9233, præmis 27, og af 9.9.2003, sag C-151/02, Jæger, Sml. I, s. 8339, præmis 43.

solidarisk hæftelse for betaling af moms sammen med en anden person.

dem. Den portugisiske regering, Irland, den cypriotiske regering og Kommissionen deler i det væsentlige Det Forenede Kongeriges synspunkt.

15. Federation har anført, at artikel 21, stk. 3, giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte bestemmelser om solidarisk hæftelse, men at denne beføjelse bør fortolkes restriktivt. Ifølge Federation tildeler artikel 21, stk. 3, kun medlemsstaterne en beføjelse til at pålægge solidarisk hæftelse i situationer, hvor personer i henhold til artikel 21, stk. 1 og 2, parvis kan pålægges solidarisk hæftelse. Federation har herved henvist til de fire situationer, der er nævnt i artikel 21, stk. 1, litra a), andet afsnit, artikel 21, stk. 1, litra c), artikel 21, stk. 2, litra a), og artikel 21, stk. 2, litra b). Federation har endvidere anført, at medlemsstater skal overholde generelle fællesskabsretlige principper, når de vælger at pålægge solidarisk hæftelse i henhold til artikel 21, stk. 3.

16. Det Forenede Kongeriges regering har anført, at artikel 21, stk. 3, giver medlemsstaterne mulighed for at bestemme, at enhver kan pålægges solidarisk hæftelse for betaling af moms sammen med enhver, der hæfter i henhold til artikel 21, stk. 1 eller 2, alene med forbehold af de generelle fællesskabsretlige principper. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering henviser de indledende ord i artikel 21, stk. 3, til samtlige situationer i artikel 21, stk. 1 og 2, og ikke kun til visse af

17. Den nederlandske regering har anført, at en foranstaltning som section 18 i Finance Act 2003 falder uden for anvendelsesområdet for sjette direktiv, idet denne foranstaltning ikke vedrører pålæggelsen af moms, men opkrævning heraf. Nederlandene har herved bl.a. henvist til Domstolens kendelse i Transport Service-sagen, hvor det blev fastslået, at det principielt tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder merværdiafgiften kan opkræves af statskassen, idet de imidlertid skal holde sig inden for de grænser, der følger af fællesskabsretten⁴. Den nederlandske regering har desuden henvist til dommen i sagen Garage Molenheide m.fl.⁵ og anført, at medlemsstater i forbindelse med opkrævning af momsgæld kan træffe bestemmelse om, at en person kan pålægges solidarisk hæftelse for betaling af en andens ubetalte momsgæld inden for de grænser, der følger af fællesskabsretten, herunder af proportionalitetsprincippet og retssikkerhedsprincippet.

4 — Kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Sml. I, s. 1991, præmis 28.

5 — Dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Sml. I, s. 7281, præmis 43.

18. Jeg skal først behandle det argument, hvorefter en foranstaltning som den, der omhandles i denne sag, ikke kræver hjemmel i sjette direktiv.

19. Der må sondres mellem fastsættelsen af hæftelsen for betaling af moms og foranstaltninger, der alene vedrører opkrævningen af moms. Det fremgår bl.a. af dommen i sagen Garage Molenheide m.fl., at medlemsstater kan træffe foranstaltninger med henblik på at beskytte sig selv mod risikoen for at foretage tilbagebetalinger i tilfælde, hvor der ikke foreligger reelle momstilgodehavender⁶, såsom bestemmelser, der regulerer beviset for retten til at fradrage moms⁷, eller regler, hvorved det specificeres, hvilke oplysninger fakturaer, der danner grundlag for en fradragsret⁸, skal indeholde. I Transport Service-sagen, der vedrørte en levering, som med urette, men angiveligt i god tro, blev faktureret som moms fritaget, fastslog Domstolen, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte betingelserne for skatte- og afgiftsmyndighedernes opkrævning af moms, eftersom sjette direktiv ikke indeholder bestemmelser herom⁹. Retspraksis vedrører imid-

lertid kun opkrævning og inddrivelse af moms. Fastlæggelsen af hæftelsen for betaling af moms — et forhold, som logisk går forud for spørgsmålet om opkrævning og inddrivelse — behandles specifikt i sjette direktivs artikel 21. Med hensyn til fastlæggelsen af hæftelsen skal medlemsstaterne derfor strengt følge de harmoniserede bestemmelser, der er fastsat i direktivet. Jeg skal derfor behandle de argumenter, der vedrører fortolkningen af artikel 21, stk. 3.

20. Artikel 21, stk. 3, bestemmer, at »[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«.

21. Efter min opfattelse er Federations påstand, hvorefter artikel 21, stk. 3, kun henviser til visse af de situationer, der er omfattet af artikel 21, stk. 1 og 2, ikke korrekt. Ordlyden af artikel 21, stk. 3, giver ikke støtte herfor. Federations fortolkning af artikel 21, stk. 3, kan heller ikke udledes af opbygningen af momsdirektivet. Artikel 21, stk. 3, udgør ganske vist en undtagelse til det generelle princip om, at der kun bør være en person, der hæfter for betalingen for hver type transaktion, men denne undtagelse skyldes hensynet til at sikre opkrævningen af afgifter og for at forebygge misbrug —

6 — Dommen Garage Molenheide m.fl., præmis 41, og forslaget til afgørelse i samme sag, fremsat af generaladvokat Fennelly, punkt 39.

7 — Jf. Molenheide-dommen. Jf. også dom af 5.12.1996, sag C-85/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257, præmis 29.

8 — Dom af 14.7.1988, sag 330/87, Jeunehomme m.fl., Sml. s. 4517, præmis 16.

9 — Jf. kendelsens præmis 27. Domstolen fastslog, at princippet om fiskal neutralitet ikke var til hinder for, at en medlemsstat efterfølgende opkræver merværdiafgift af en afgiftspligtig, der med urette har faktureret en levering under fritagelse for denne afgift.

hensyn, som anerkendes og positivt tilskyndes i sjette direktiv¹⁰.

22. Federation har gjort gældende, at dets restriktive fortolkning af artikel 21, stk. 3, har støtte i de forberedende arbejder til artikel 21. Inden udstedelsen af direktiv 2000/65, hvorved den nuværende artikel 21, stk. 3, blev indført, syntes mulighederne for at pålægge en anden person solidarisk hæftelse for betaling af moms at have været mere begrænset¹¹. Efter min opfattelse er der imidlertid ikke tilstrækkeligt grundlag for at fortolke artikel 21, stk. 3, i strid med dens åbenbare indhold, herunder navnlig at ordene »de i stk. 1 og 2 omhandlede tilfælde« vedrører alle de situationer, der er nævnt i artikel 21, stk. 1 og 2.

23. Dette betyder naturligvis ikke, at skatte- og afgiftsmyndighederne i henhold til fællesskabsretten har *carte blanche* til at pålægge solidarisk hæftelse for betaling af moms. De nationale myndigheder er ved gennemførelsen af bestemmelserne i sjette direktiv forpligtet til at iagttage de generelle fællesskabsretlige principper¹². Blandt disse er, som den forelæggende ret med føje har anført, retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet.

24. Jeg skal herved henvise til, at retssikkerhedsprincippet kræver, at foranstaltninger truffet i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 3, skal være klare, og at de retsundergivne kan forudse dens anvendelse¹³, mens proportionalitetsprincippet forudsætter, at foranstaltninger ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det mål, der forfølges¹⁴.

25. I denne sag må den nationale ret finde en rimelig balance mellem behovet for at sikre opkrævningen af moms og interessen i at sikre, at den almindelige handel ikke gøres urimeligt vanskelig som følge af truslen om solidarisk hæftelse for den manglende betaling af moms, som en anden skylder.

10 — For så vidt angår formålet med hensyn til at forebygge misbrug, jf. forslaget til afgørelse i sagerne Halifax (C-255/02), BUPA (C-419/02) og University of Huddersfield (C-223/03), navnlig punkt 73 og den deri nævnte retspraksis.

11 — F.eks. bestemte sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), inden dets ændring, at yderen hæftede solidarisk i tilfælde af levering af immaterielle ydelser, mens artikel 21, stk. 1, litra c), ikke nævnte muligheden for solidarisk hæftelse for enhver, der anførte momsen på en faktura. Muligheden for at pålægge solidarisk hæftelse bestod imidlertid udtrykkeligt i medfør af artikel 21, stk. 1, litra a), for personer, der hæftede for betaling i tilfælde, hvor den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages af en afgiftspligtig person i udlandet. Jf. også B. Terra og J. Kajus, »Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified«, *International VAT Monitor*, bind 11, nr. 6 (2000), s. 272-273. Disse forfattere henviser til niende betragtning i præambelen til direktiv 2000/65, hvoraf det fremgår, at medlemsstaterne fortsat kan træffe foranstaltninger med hensyn til solidarisk hæftelse. Heraf udder de, at formålet med artikel 21, stk. 3, ikke var at udvide muligheden for at holde en anden ansvarlig. Efter min opfattelse bør betragtningen imidlertid fortolkes mere generelt, således at artikel 21 fortsat giver mulighed for at pålægge solidarisk hæftelse, og således at ændringen under alle omstændigheder ikke havde til formål at begrænse denne mulighed.

12 — Jf. bl.a. dom af 26.4.1988, sag 316/86, Krücken, Sml. s. 2213, præmis 22.

13 — Jf. især dom af 22.2.1984, sag 70/83, Kloppenburg, Sml. s. 1075, præmis 11, og af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4243.

14 — Dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 47.

26. Federation har anført, at formodningerne indeholdt i 77A, subsection 6, i VAT Act 1994 er i strid med de generelle principper i fællesskabsretten, fordi det er ekstremt vanskeligt at fastsætte en åben markedspris på markedet for mobiltelefoner og for computere og andet udstyr, og derfor tilsvarende vanskeligt at fastslå, at et tilbud ligger under denne pris. Ifølge Federation indebærer solidarisk hæftelse for alle handlende i samme leveringskæde, navnlig når den baseres på formodninger i forbindelse med priser på tidligere leveringer, en finansiel risiko, som er uacceptable for investorerne. I praksis er det umuligt for handlende at optræve en leveringskæde, bortset fra deres aktuelle kunder og leverandører. Følgelig kan de handlende ikke beskytte sig selv tilstrækkeligt, uanset hvor stor forsigtighed de udviser og trods den omstændighed, at de ikke har gjort sig skyldig i nogen forseelse.

28. Det følger heraf, at formodninger om momssvindler skal kunne udledes af omstændigheder, der indicerer momssvindler, som erhvervsdrivende med rimelighed kan forventes at have fået kendskab til. Medlemsstaterne kan pålægge erhvervsdrivende en pligt til at være opmærksomme samt til at søge oplysninger om oprindelsen af de goder, som de handler med. Denne pligt må imidlertid ikke udgøre en for tung byrde for erhvervsdrivende, der træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de handler i god tro.

29. Hertil kommer, at formodningerne skal kunne modbevise, uden at der kræves bevis for faktiske omstændigheder, som er overdrevent vanskelige for erhvervsdrivende at fremskaffe¹⁶.

27. Efter min opfattelse kan medlemsstater i henhold til sjette direktiv lade en person hæfte for betaling af moms, når den pågældende på det tidspunkt, da transaktionen fandt sted, vidste eller med rimelighed burde have vidst, at moms kunne være ubetalt i leveringskæden¹⁵. I denne sammenhæng kan de nationale skattemyndigheder forlade sig på formodninger om en sådan viden. Formodninger må imidlertid ikke reelt indebære et system med ubetinget hæftelse.

30. Såfremt disse krav ikke er opfyldt, vil anvendelsen af formodninger nemlig undergrave kravet om, at en person kun kan hæfte solidarisk for betalingen af moms, såfremt han vidste, eller med rimelighed burde have

15 — Jf. analogt mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., der i øjeblikket verserer for Domstolen, punkt 41.

16 — Dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 52, og analogt dom af 14.7.2005, sag C-435/03, British American Tobacco, 02), præmis 28, og mit forslag til afgørelse i den pågældende sag, punkt 17.

vidst, at momsen ikke ville blive betalt. Det ville svare til at indføre en ubetinget hæftelse ad bagdøren.

31. En bedømmelse af formodningsordningen i section 77A, subsection 6, i VAT Act 1964, på grundlag af disse kriterier må påhvile den nationale ret, som må afgøre, om de omhandlede nationale bestemmelser og praksis er forenelige med fællesskabsretten¹⁷.

B — Om det andet og det fjerde spørgsmål

32. Med det andet og det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om og i hvilket omfang sjette direktivs artikel 22, stk. 8, giver medlemsstaterne mulighed for at pålægge solidarisk hæftelse, og hvorvidt artikel 22, stk. 8, giver medlemsstaterne mulighed for at kræve, at en anden person end den afgiftspligtige stiller sikkerhed for betalingen af afgiften.

33. Det Forenede Kongeriges regering har anført, at selv om en beføjelse til at pålægge solidarisk hæftelse ikke kan udledes af artikel 21, indeholder artikel 22, stk. 8, en

sådan beføjelse. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering giver denne bestemmelse medlemsstaterne mulighed for at bestemme, at enhver kan pålægges at hæfte solidarisk med en anden person, som er betalingspligtig i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 1 eller 2, eller at bestemme, at en person kan pålægges at stille sikkerhed for den moms, som en anden skylder, såfremt de pågældende bestemmelser skønnes nødvendige for en korrekt opkrævning af moms og for at undgå svig og med forbehold af de generelle fællesskabsretlige principper.

34. Federation har derimod anført, at artikel 22, stk. 8, ikke giver medlemsstaterne mulighed for at træffe foranstaltninger, hvorved andre end den i henhold til sjette direktivs artikel 21 afgiftspligtige person pålægges forpligtelser.

35. Irland har i lighed hermed anført, at artikel 22, stk. 8, ikke i sig selv kan udgøre grundlaget for solidarisk hæftelse. Medlemsstaterne kan med forbehold af de generelle fællesskabsretlige principper fastsætte, at enhver, der i henhold til artikel 21, stk. 3, hæfter for betalingen af moms, kan pålægges at stille sikkerhed for afgifter, som en anden person skylder, i medfør af artikel 22, stk. 8. Den cypriotiske og den portugisiske regering støtter i det væsentlige denne opfattelse.

¹⁷ — Jf. analogt dommen i sagen Garage Molenheide m.fl., præmis 49, og den i fodnote 3 nævnte retspraksis.

36. Kommissionen har ligeledes anført, at sjette direktivs artikel 22, stk. 8, ikke giver medlemsstaterne mulighed for at udvide hæftelsen for betaling af moms til personer, som ikke er betalingspligtige i henhold til samme direktivs artikel 21. Artikel 22, stk. 8, giver heller ikke i sig selv medlemsstaterne mulighed for at fastsætte, at en person kan pålægges at stille sikkerhed for moms, som en anden skylder. Når imidlertid den solidariske hæftelse er fastslået i medfør af en foranstaltning, der er truffet på grundlag af sjette direktivs artikel 21, stk. 3, giver artikel 22, stk. 8, sammenholdt med artikel 22, stk. 7, imidlertid mulighed for at pålægge enhver, der hæfter solidarisk for betaling, forpligtelsen til at stille sikkerhed for det skyldige beløb med forbehold af de generelle fællesskabsretlige principper.

foregående stykker i artikel 22¹⁸. I overensstemmelse hermed kan solidarisk hæftelse kun baseres på artikel 21, stk. 3, mens de administrative forpligtelser, der er forbundet hermed, fremgår af artikel 22. I denne sammenhæng har Kommissionen med rette påpeget, at artikel 22, stk. 7, kræver, at medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger med henblik på at sikre, at de personer, der hæfter solidarisk for betaling af moms i henhold til artikel 21, stk. 3, efterkommer forpligtelserne i artikel 22. Artikel 22, stk. 7, og artikel 22, stk. 8, giver således medlemsstaterne mulighed for at kræve, at enhver, der er betalingspligtig i medfør af artikel 21, stk. 3, stiller sikkerhed for denne betaling. Artikel 22, stk. 8, danner imidlertid ikke grundlag for en udvidelse af hæftelsen for betaling af moms, og bestemmelsen giver heller ikke medlemsstaterne mulighed for at kræve, at en person, som ikke er betalingspligtig i henhold til artikel 21, stiller sikkerhed for betaling af den moms, som en anden skylder.

37. Jeg tilslutter mig denne opfattelse. Artikel 22, stk. 8, giver medlemsstaterne mulighed for »at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig«. Denne bestemmelse indebærer imidlertid ikke en forpligtelse til betaling af afgifter, for hvilken der ikke i øvrigt er fastsat bestemmelser i sjette direktiv. I direktivets artikel 21 fastlægges, hvilke personer der er betalingspligtige. Direktivets artikel 22 fastlægger de særlige administrative forpligtelser for betalingspligtige personer, og artikel 22, stk. 8, giver medlemsstaterne mulighed for at pålægge disse personer andre forpligtelser end dem, der udtrykkeligt er fastsat i de

C — Om det femte spørgsmål

38. Henset til besvarelsen af de foregående spørgsmål, er det efter min opfattelse uforholdt at tage særskilt stilling til det femte spørgsmål.

18 — Jf. også Reisdorf-dommens præmis 27.

IV — Forslag til afgørelse

39. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål som følger:

- »1) Medlemsstaterne kan i henhold til 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, pålægge enhver person at hæfte solidarisk for betaling af merværdiafgift sammen med enhver person, som afgiften påhviler i henhold til artikel 21, stk. 1 eller 2, med forbehold af de almindelige fællesskabsretlige principper, såsom proportionalitets- og retssikkerhedsprincippet.

I lyset af disse principper kan en person forpligtes at hæfte for betaling af moms, når den pågældende på det tidspunkt, da transaktionen fandt sted, vidste eller burde have vidst, at merværdiafgiften ikke var blevet betalt i leveringskæden. I denne sammenhæng kan de nationale skattemyndigheder forlade sig på formodninger, såfremt disse formodninger kan modbevise og kan udledes af omstændigheder, der indicerer momssvindel, som erhvervsdrivende kan forventes at have fået kendskab til eller med rimelighed kan forlanges at have søgt oplysninger om.

- 2) Samme direktivs artikel 22, stk. 8, giver ikke medlemsstaterne mulighed for at bestemme, at enhver person kan pålægges solidarisk hæftelse for betaling af merværdiafgift med enhver person, der er betalingspligtig i henhold til artikel 21, stk. 1 eller 2, ligesom artikel 22, stk. 8, ikke giver medlemsstaten mulighed for at kræve, at en person, som ikke er betalingspligtig i henhold til direktivets artikel 21, skal stille sikkerhed for betaling af merværdiafgift, som en anden skylder.«