

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 11 maj 2006 *

I mål C-384/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Förenade kungariket), genom beslut av den 30 juli 2004, som inkom till domstolen den 4 september 2004, i målet

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

mot

Federation of Technological Industries m.fl.,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr (referent), U. Löhmus och A. Ó Caoimh,

* Rättegångspråk: engelska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 oktober 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Federation of Technological Industries m.fl., genom A. Young, barrister, och D. Waelbroeck, avocat,

- Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av J. Peacock, QC, och T. Ward, barrister,

- Tysklands regering, genom C. Schulze-Bahr, i egenskap av ombud,

- Irland, genom D.J. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av G. Clohessy, SC, och B. Conway, barrister-at-law,

- Cyperns regering, genom N. Charalampidou, i egenskap av ombud,

- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och C.A.H.M. ten Dam, båda i egenskap av ombud,

- Portugals regering, genom L.I. Fernandes, i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 7 december 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 21.3 och 22.8 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 (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 (EGT L 269, s. 44), och rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 (EGT L 15, 2002, s. 24) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Begäran har framställts i ett förfarande för rättsprövning (judicial review) mellan, å ena sidan, 53 näringsidkare i mobiltelefoni- och dataprocessorbranschen och deras branschorganisation, Federation of Technological Industries (nedan kallad FTI), och, å andra sidan, Commissioners of Customs & Excise och Attorney General (nedan kallade Commissioners), angående frågan huruvida section 17 och section 18 i 2003 års finanslag (Finance Act 2003), vilka införts i syfte att bekämpa missbruk av systemet för mervärdesskatt, är förenliga med gemenskapsrätten.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsbestämmelserna

- 3 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 tillhandahålles 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[en] 76/308/EEG och 77/799/EEG och i rådets 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 importerats betala mervärdesskatten.”

4 I artikel 22.7 och 22.8 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”7. 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.

8. 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 nationella lagstiftningen

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

"1) Commissioners kan, som villkor för att en person skall ha rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, kräva att denne företer sådana bevis avseende mervärdesskatten som Commissioners närmare bestämmer.

1A) Om Commissioners anser det nödvändigt för att skydda statskassan kan de, som villkor för att lämna en mervärdesskattekredit, kräva att en sådan säkerhet ställs för betalningens belopp som de finner lämplig.

2) Om Commissioners anser det nödvändigt för att skydda statskassan kan de kräva att en skattskyldig person, som villkor för att denne skall få sända eller motta skattepliktiga leveranser av varor eller tjänster, skall ställa säkerhet, eller ytterligare säkerhet, för betalning av mervärdesskatt som någon av följande personer är, eller kan bli, betalningsskyldig för:

a) den skattskyldige, eller

b) varje annan person som levererar eller tar emot de aktuella varorna eller tjänsterna.

- 3) Med 'de aktuella varorna eller tjänsterna' i punkt 2 ovan avses sådana varor eller tjänster som levereras av eller till den skattskyldige.
 - 4) De säkerheter som avses i punkt 2 ovan skall ställas med ett sådant belopp och i den form som Commissioners fastställer.
 - 5) Commissioners befogenheter enligt punkt 2 ovan gäller med förbehåll för deras befogenheter enligt section 48(7)."
- 6 I section 77A i VAT Act 1994, som infördes genom section 18 i 2003 års finanslag, föreskrivs följande:

"Solidariskt betalningsansvar för näringsidkare i leveranskedjan när skatten inte betalas

- (1) Denna section är tillämplig på varor som motsvarar 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 telefoni 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 skattepliktig 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 av eller hela den ingående mervärdesskatten för nämnda leverans eller för tidigare eller senare leveranser av de ifrågavarande varorna inte skulle komma att betalas,

kan Commissioners delge den skattskyldige personen ett meddelande vari anges storleken på det mervärdesskattebelopp som skall betalas samt vilka verkningar meddelandet har.

(3) Meddelanden enligt denna section skall ha följande verkningar:

- (a) Den person som har delgetts meddelandet, och
- (b) den person som, oberoende av förevarande section, är betalningsskyldig för det belopp som anges i meddelandet

är solidariskt betalningsansvariga gentemot Commissioners för beloppet.

(4) Vid tillämpning av punkt 2 ovan skall det mervärdesskattebelopp som skall betalas för en leverans vara det lägre av följande två belopp:

(a) det belopp som leveransen kan beläggas med, och

(b) det belopp som skall betalas enligt leverantörens deklARATION avseende den föreskrivna aktuella redovisningsperioden (om leverantören har upprättat en sådan) tillsammans med varje belopp som denne bedömts vara skyldig att betala för nämnda period (med förbehåll för eventuella överklaganden från leverantören).

(5) Hänvisningen i punkt 4 b ovan till belopp som en person bedömts vara skyldig att betala omfattar även det fall där det har varit omöjligt att delge personen meddelandet om beloppet.

(6) Vid tillämpning av punkt 2 ovan skall en person anses ha skäligen anledning att misstänka att den situation som avses i punkt 2 b föreligger när det pris som begärdes av personen för de ifrågavarande varorna:

(a) var lägre än det lägsta marknadspris som personen skäligen kunde ha förväntat sig gälla för varorna, eller

(b) var lägre än det pris som begärts för någon tidigare leverans av samma typ av varor.

- (7) Presumtionen i punkt 6 ovan kan vederläggas genom företeende av bevis om att det låga priset för varorna berodde på omständigheter som inte är hänförliga till underlåtenhet att betala mervärdesskatt.
- (8) Punkt 6 ovan gäller med förbehåll för varje annat sätt att fastställa att det föreligger skälig anledning till misstanke.
- (9) Finansministeriet får genom beslut ändra punkt 1 ovan. Genom ett sådant beslut får införas sådana accessoriska, tilläggs-, följd- eller övergångsbestämmelser som finansministeriet finner lämpliga.
- (10) Vid tillämpning av denna section skall följande gälla:
- (a) Med varor avses även tjänster.
- (b) Ett mervärdesskattebelopp betraktas som obetalt endast i den mån det överstiger beloppet för eventuella inestående återbetalningar.”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 7 Section 17 och section 18 i 2003 års finanslag antogs i syfte att bekämpa bedrägerier inom gemenskapen som utförs av så kallade skenföretag på området för mervärdesskatt, däribland så kallade karusellbedrägerier.

- 8 FTI väckte genom ett förfarande för rättsprövning (judicial review) talan angående nämnda bestämmelser och anförde därvid bland annat att dessa strider mot gemenskapsrätten.
- 9 Talan prövades först av High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) och sedan, efter överklagande, av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).
- 10 Sistnämnda domstol har angett att Commissioners hävdade att den ifrågavarande typen av bedrägeri normalt kan hänföras till den ena av de två kategorier som har angetts i punkt 7 i förevarande dom.
- 11 Till den första kategorin hör det som Commissioners kallar förvärvsbedrägeri. Förvärvsbedrägerier går i princip till så att ett företag som är registrerat för mervärdesskatt i Förenade kungariket (skenföretaget) importerar varor från en leverantör inom Europeiska unionen och sedan i allmänhet vidareförsäljer varorna på detaljhandelsmarknaden i Förenade kungariket, antingen direkt eller genom en grossist. Skenföretaget låter sedan bli att betala in den ingående mervärdesskatten på sin vidare leverans till Commissioners. Det kan också vara fråga om en näringsidkare som utger sig för att representera ett existerande företag som är registrerat för mervärdesskatt, men som egentligen inte har något samband med företaget i fråga (en sådan kallas ofta för näringsidkare med stulet mervärdesskatteregistreringsnummer).
- 12 Den andra kategorin utgörs av så kallat karusellbedrägeri. Denna typ av bedrägeri har fått sitt namn från det sätt på vilket samma varor transporteras runt i gemenskapen från en medlemsstat till en annan och tillbaka igen, utan att nå någon slutanvändare. I dess enklaste form kräver ett sådant bedrägeri tre mervärdesskatteregistrerade näringsidkare i två olika medlemsstater. Vanligtvis rör det sig dock om minst sex eller sju mervärdesskatteregistrerade näringsidkare i två eller flera medlemsstater.

- 13 Den första delen av bedrägeriet går till på det sätt som har beskrivits ovan i punkt 11. Därefter säljer skenföretaget varorna med förlust till ett bulvanföretag, som sedan begär återbetalning av den erlagda mervärdesskatten från Commissioners. Bulvanföretaget säljer i sin tur varorna med vinst till ett annat bulvanföretag, och slutligen — eventuellt efter det att varorna har sålts och köpts ytterligare gånger — hamnar varorna hos ett företag som säljer dem till en näringsidkare som är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat, ibland den ursprungliga leverantören från den första medlemsstaten. Denna sista försäljning är undantagen från mervärdesskatteplikt och medför rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten, som det exporterande företaget sedan försöker få tillbaka från Commissioners.
- 14 Enligt Commissioners kostar denna typ av bedrägeri Förenade kungarikets statskassa över 1,5 miljarder GBP om året.
- 15 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Commissioners gjorde gällande att section 17 och section 18 i 2003 års finanslag antogs med stöd av artiklarna 21.3 och 22.8 i sjätte direktivet.
- 16 FTI gjorde gällande att varken artikel 21.3 i sjätte direktivet eller artikel 22.8 i samma direktiv medför rätt för medlemsstaterna att anta bestämmelser såsom ovannämnda section 17 och section 18.
- 17 Mot denna bakgrund beslutade Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Är det enligt artikel 21.3 i [sjätte direktivet 77/388], i dess lydelse enligt [direktiv 2000/65], 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 [sjätte] direktivet [77/388 i dess ändrade lydelse] tillåtet för medlemsstaterna att föreskriva att vem som helst kan göras betalningsansvarig 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 följer 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 följer av ovannämnda allmänna principer, finns det för de befogenheter som ges enligt artikel 22.8?

- 5) Utgör [sjätte] direktivet [77/388] i dess ändrade lydelse hinder för att medlemsstaterna föreskriver solidariskt ansvar för skattskyldiga, eller ålägger skattskyldiga att ställa säkerhet för mervärdesskatt som en annan person är betalningsskyldig för, i syfte att förhindra missbruk av mervärdesskattesystemet och skydda de inkomster som skall inkomma med stöd av detta system, förutsatt att dessa åtgärder är förenliga med ovannämnda allmänna principer?"

Den första och den tredje tolkningsfrågan

- 18 Den nationella domstolen har ställt den första och den tredje frågan, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 21.3 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det är tillåtet för en medlemsstat att anta lagstiftning såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en skattskyldig som har tillhandahållits varor eller tjänster och som visste, eller hade skälig anledning att misstänka, att hela eller en del av den ingående mervärdesskatten för tillhandahållandet av varorna eller tjänsterna, eller för tidigare eller senare tillhandahållanden av varorna eller tjänsterna, inte skulle komma att betalas kan åläggas solidariskt betalningsansvar för skatten tillsammans med den som är betalningsskyldig för den.

Yttranden som har ingetts till domstolen

- 19 Som svar på den första och den tredje frågan har FTI gjort gällande att det är enbart i de fall som avses i artikel 21.1 a andra stycket, 21.1 c och 21.2 a eller b som det enligt artikel 21.3 i sjätte direktivet är tillåtet för medlemsstaterna att anta en bestämmelse enligt vilken en person kan åläggas solidariskt ansvar för betalning av mervärdesskatt tillsammans med varje person som är betalningsskyldig för nämnda mervärdesskatt. Ett sådant solidariskt ansvar måste vara förenligt med de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.
- 20 Enligt FTI utgör nämnda allmänna principer hinder för att medlemsstaterna vidtar sådana åtgärder för tillämpning av artikel 21 i sjätte direktivet som innebär att köpare tillsammans med andra enskilda personer eller företag i samma kedja av leveranser åläggs ett sådant solidariskt ansvar för betalning av mervärdesskatten som grundas på presumtioner avseende vilket pris som har betalats för varorna eller tjänsterna.

- 21 Förenade kungarikets regering, den tyska regeringen, Irland, den cypriotiska och den portugisiska regeringen liksom Europeiska gemenskapernas kommission anser att det enligt artikel 21.3 i sjätte direktivet är tillåtet för medlemsstaterna att föreskriva att en person kan åläggas solidariskt ansvar för betalning av mervärdesskatt tillsammans med varje annan person som är betalningsskyldig för den enligt artikel 21.1 eller 21.2, under förutsättning att detta ansvar är förenligt med de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.
- 22 Den nederländska regeringen anser att en bestämmelse såsom den som har införts genom section 18 i 2003 års finanslag inte omfattas av sjätte direktivet och således inte behöver antas med stöd av detta. Bestämmelsen i fråga avser nämligen inte själva beskattningen, utan debiteringen av mervärdesskatten. Domstolen har enligt den nederländska regeringen funnit att det inte finns någon bestämmelse i sjätte direktivet som avser frågan om debitering och att det således i princip ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor staten i efterhand kan debitera mervärdesskatt, så länge det sker inom de gränser som följer av gemenskapsrätten (se 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, och beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, REG 2004, s. I-1991, punkterna 27–29).
- 23 Om domstolen trots detta skulle finna att den bestämmelse som är aktuell i målet vid den nationella domstolen omfattas av sjätte direktivet anser den nederländska regeringen att bestämmelsen har antagits med stöd av artiklarna 21.3 eller 22.8 i sjätte direktivet.

Domstolens bedömning

- 24 Inledningsvis kan det konstateras att en nationell bestämmelse såsom den som har införts genom section 18 i 2003 års finanslag, genom vilken fastställs villkoren för att

en skattskyldig skall kunna göras solidariskt betalningsansvarig för ett mervärdes-skattebelopp som en annan skattskyldig är betalningsskyldig för, avser frågan vem som kan göras ansvarig för betalning av nämnda skatt till staten och inte, såsom den nederländska regeringen har gjort gällande, debiteringen av densamma. Härav följer att en sådan bestämmelse omfattas av artikel 21 i sjätte direktivet.

25 Vidare är det enligt ovannämnda artikel 21.3 tillåtet för medlemsstaterna att, i de fall som avses i punkterna 1 och 2 i samma artikel, föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

26 I motsats till vad FTI har anfört finns det ingenting i ordalydelsen av vare sig artikel 21.3 eller artikel 21.1 eller 21.2 i sjätte direktivet som tyder på att artikel 21.3 endast är tillämplig i vissa av de fall som avses i de två första punkterna. Tvärtom framgår det av den klara och otvetydiga formuleringen i artikel 21.3 att bestämmelsen är tillämplig i samtliga de fall som avses i de två första punkterna.

27 Under sådana omständigheter kan domstolen inte godta FTI:s argument att möjligheten att göra tredje man solidariskt ansvarig för betalning av mervärdes-skatten var mer begränsad före den ändring av artikel 21 i sjätte direktivet som infördes genom direktiv 2000/65, och att syftet med den nya lydelsen inte var att utvidga nämnda möjlighet.

28 Enligt artikel 21.3 i sjätte direktivet är det således i princip tillåtet för medlemsstaterna att anta bestämmelser enligt vilka en person är solidariskt

betalningsansvarig för ett mervärdesskattebelopp för vilket en annan person är betalningsskyldig enligt någon av bestämmelserna i artikel 21.1 eller 21.2 i samma direktiv.

- 29 Medlemsstaterna skall emellertid, vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom gemenskapsdirektiven, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapernas rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet och proportionalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, *Schloßstrasse*, REG 2000, s. I-4279, punkt 44, och av den 26 april 2005 i mål C-376/02, *Goed Wonen*, REG 2005, s. I-3445, punkt 32).
- 30 Såvitt avser proportionalitetsprincipen skall det erinras om att även om de bestämmelser som har antagits av medlemsstaten med stöd av artikel 21.3 i sjätte direktivet tjänar ett legitimt syfte, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk, får de inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Molenheide m.fl.*, punkt 47).
- 31 I de nationella bestämmelser som är aktuella i tvisten vid den nationella domstolen föreskrivs att en annan skattskyldig än den betalningsskyldiga personen kan vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten tillsammans med den betalningsskyldiga personen när nämnda skattskyldige vid tidpunkten för mottagandet av leveransen visste, eller hade skäligen anledning att misstänka, att en del av eller hela den ingående mervärdesskatten för leveransen, eller för tidigare eller senare leveranser av de ifrågavarande varorna, inte skulle komma att betalas. En person skall anses ha skäligen anledning att misstänka att det är på det sättet när det pris som begärdes av personen för leveransen var lägre än det lägsta marknadspris som personen skäligen kunde ha förväntat sig gälla för varorna, eller lägre än det pris som begärts för någon tidigare leverans av samma typ av varor. Denna presumtion kan vederläggas genom företeende av bevis om att det låga priset för varorna berodde på omständigheter som inte är hänförliga till underlåtenhet att betala mervärdesskatt.

- 32 Det är visserligen enligt artikel 21.3 i sjätte direktivet tillåtet för en medlemsstat att ålägga en person solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatt när denne, vid tidpunkten för en transaktion, visste eller borde ha vetat att den ingående mervärdesskatten för transaktionen, eller för en tidigare eller senare transaktion, inte skulle komma att betalas, och att vid bedömningar i detta hänseende grunda sig på presumtioner, men sådana presumtioner får inte vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt för den skattskyldige att vederlägga dem genom motbevisning. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 27 i sitt förslag till avgörande skulle sådana presumtioner innebära att det skapades ett system med strikt betalningsansvar, vilket vore att gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk.
- 33 Näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i en kedja i vilken ingår en transaktion som utgör mervärdesskattebedrägeri skall nämligen kunna förlita sig på att dennes transaktioner är rättsenliga, utan att därvid behöva riskera att bli solidariskt betalningsansvarig för mervärdesskatt för vilken en annan skattskyldig person är betalningsskyldig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 52).
- 34 Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida den nationella lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen är förenlig med de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.
- 35 Den första och den tredje frågan skall följaktligen besvaras så, att artikel 21.3 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det är tillåtet för en medlemsstat att anta lagstiftning såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en skattskyldig som har tillhandahållits varor eller tjänster och som visste, eller hade skäligen anledning att misstänka, att hela eller en del av den ingående mervärdes-

skatten för tillhandahållandet av varorna eller tjänsterna, eller för tidigare eller senare tillhandahållanden av varorna eller tjänsterna, inte skulle komma att betalas kan åläggas solidariskt betalningsansvar för nämnda skatt tillsammans med den person som är betalningsskyldig för den. Sådan lagstiftning måste emellertid vara förenlig med de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapernas rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet och proportionalitet.

Den andra och den fjärde frågan

- 36 Den nationella domstolen har ställt den andra och den fjärde frågan, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 22.8 i sjätte direktivet skall tolkas så, att den ger en medlemsstat rätt att anta lagstiftning såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en skattskyldig som har tillhandahållits varor eller tjänster och som visste, eller hade skälig anledning att misstänka, att hela eller en del av den ingående mervärdesskatten för tillhandahållandet av varorna eller tjänsterna, eller för tidigare eller senare tillhandahållanden av varorna eller tjänsterna, inte skulle komma att betalas kan åläggas solidariskt betalningsansvar för nämnda skatt tillsammans med den person som är betalningsskyldig för den, samt huruvida nämnda bestämmelse ger en medlemsstat rätt att anta lagstiftning enligt vilken en skattskyldig kan åläggas att ställa säkerhet för betalningen av mervärdesskatt som en annan skattskyldig person till vilken denne tillhandahåller eller genom vilken denne tillhandahålls nämnda varor eller tjänster är eller kan bli betalningsskyldig för.

Yttranden som har ingetts till domstolen

- 37 Som svar på den andra och den fjärde tolkningsfrågan har FTI anfört att artikel 22.8 i sjätte direktivet inte ger medlemsstaterna rätt att anta bestämmelser i vilka det

föreskrivs skyldigheter för andra än den betalningsskyldiga personen, såsom denne definieras i artikel 21 i nämnda direktiv.

- 38 Förenade kungarikets regering har gjort gällande att det enligt nämnda artikel 22.8 är tillåtet för medlemsstaterna att föreskriva att en person kan åläggas solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatt tillsammans med varje annan person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten enligt artikel 21.1 eller 21.2 i sjätte direktivet. Det är också tillåtet att föreskriva att en person kan åläggas att ställa säkerhet för mervärdesskatt som en annan person är betalningsskyldig för, under förutsättning att de ifrågavarande bestämmelserna befinns nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av undandragande av skatt samt under förutsättning att de är förenliga med de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.
- 39 Irland och den cypriotiska regeringen anser att det enligt artikel 22.8 i sjätte direktivet är tillåtet för medlemsstaterna att föreskriva att en person kan åläggas att ställa säkerhet för mervärdesskatt som en annan person är betalningsskyldig för, under förutsättning att de ovannämnda allmänna principerna iakttas.
- 40 Den portugisiska regeringen anser att ovannämnda artikel 22.8 skall tolkas så, att det är tillåtet för medlemsstaterna att, med de begränsningar som följer av artikeln, föreskriva att varje person kan åläggas att betala mervärdesskatt liksom att, i syfte att säkerställa en riktig uppbörd av skatten liksom att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, föreskriva andra skyldigheter för den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten och den solidariskt betalningsansvarige eller för tredje personer, under förutsättning att skyldigheterna i båda fallen är förenliga med gemenskapsrätten och i synnerhet med de allmänna principer som styr den.

- 41 Kommissionen har anfört att artikel 22.8 i sjätte direktivet inte ger medlemsstaterna rätt att utsträcka skyldigheten att betala mervärdesskatt till personer som varken är betalningsskyldiga eller solidariskt betalningsansvariga för den enligt artikel 21 i samma direktiv. Artikel 22.8 ger inte heller medlemsstaterna rätt att föreskriva att en person kan åläggas att ställa säkerhet för mervärdesskatt som en annan person är betalningsskyldig för. När solidariskt betalningsansvar väl har ålagts enligt en bestämmelse som har antagits med stöd av artikel 21.3 i sjätte direktivet är det emellertid enligt artikel 22.8 i direktivet i förening med artikel 22.7 i samma direktiv tillåtet att ålägga varje person som är solidariskt betalningsansvarig för mervärdesskatten att ställa säkerhet för de obetalda beloppen, under förutsättning att det inte strider mot de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.

Domstolens bedömning

- 42 Först och främst skall det påpekas att det i artikel 22 i sjätte direktivet, i överensstämmelse med artikelns titel såsom denna anges i artikel 28h i samma direktiv, anges endast vilka skyldigheter som gäller för personer som är ansvariga för betalning av mervärdesskatten och inte vilka dessa personer är, vilket i stället framgår av artikel 21 i samma direktiv.
- 43 I själva verket är det enligt artikel 22.8 i sjätte direktivet tillåtet för medlemsstaterna att ålägga personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatten och personer som är solidariskt betalningsansvariga för den, vilka definieras i artikel 21 i nämnda direktiv, andra skyldigheter än dem som föreskrivs i artikel 22.1–22.7 i direktivet, som medlemsstaterna finner nödvändiga för uppbörden av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt, till exempel att ställa säkerhet för inbetalningen av mervärdesskatt.

- 44 Härav följer att solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatt inte kan införas med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet och att denna bestämmelse inte heller ger medlemsstaterna rätt att kräva att en person som varken är betalningsskyldig eller solidariskt betalningsansvarig för mervärdesskatten enligt artikel 21 i sjätte direktivet skall ställa säkerhet för betalningen av mervärdesskatt som en tredje person är betalningsskyldig för.
- 45 Såsom framgår av svaret på den första och den tredje frågan kan medlemsstaterna emellertid med stöd av artikel 21.3 i sjätte direktivet införa ett solidariskt betalningsansvar för betalning av mervärdesskatt, med de begränsningar som följer av de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.
- 46 Härav följer att medlemsstaterna enligt artikel 22.8 i sjätte direktivet kan ålägga en person som är solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatt enligt en nationell bestämmelse som har antagits med stöd av artikel 21.3 i samma direktiv att ställa säkerhet för inbetalning av mervärdesskatt.
- 47 Av det ovan anförda följer att den andra och den fjärde frågan skall besvaras så, att artikel 22.8 i sjätte direktivet skall tolkas så, att den inte ger en medlemsstat rätt att anta lagstiftning såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en skattskyldig som har tillhandahållits varor eller tjänster och som visste, eller hade skälig anledning att misstänka, att hela eller en del av den ingående mervärdesskatten för tillhandahållandet av varorna eller tjänsterna, eller för tidigare eller senare tillhandahållanden av varorna eller tjänsterna, inte skulle komma att betalas kan åläggas solidariskt betalningsansvar för nämnda skatt tillsammans med den person som är betalningsskyldig för den. Den skall vidare tolkas så, att den inte ger en medlemsstat rätt att anta lagstiftning enligt vilken en skattskyldig kan åläggas

att ställa säkerhet för betalningen av sådan mervärdesskatt som en annan skattskyldig person till vilken den skattskyldige tillhandahåller eller genom vilken denne tillhandahålls nämnda varor eller tjänster är eller kan bli betalningsskyldig för.

- 48 Ovannämnda bestämmelse utgör däremot inte hinder för nationell lagstiftning enligt vilken varje person som är solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatt enligt en nationell bestämmelse som har antagits med stöd av artikel 21.3 i sjätte direktivet åläggs att ställa säkerhet för inbetalning av mervärdesskatt.

Den femte frågan

- 49 Med hänsyn till svaret på de fyra första frågorna saknas det skäl att besvara den femte frågan.

Rättegångskostnader

- 50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) Artikel 21.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 och rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001, skall tolkas så, att det är tillåtet för en medlemsstat att anta lagstiftning såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en skattskyldig som har tillhandahållits varor eller tjänster och som visste, eller hade skälig anledning att misstänka, att hela eller en del av den ingående mervärdesskatten för tillhandahållandet av varorna eller tjänsterna, eller för tidigare eller senare tillhandahållanden av varorna eller tjänsterna, inte skulle komma att betalas kan åläggas solidariskt betalningsansvar för nämnda skatt tillsammans med den person som är betalningsskyldig för den. Sådan lagstiftning måste emellertid vara förenlig med de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapernas rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet och proportionalitet.

- 2) Artikel 22.8 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiven 2000/65 och 2001/15, skall tolkas så, att den inte ger en medlemsstat rätt att anta lagstiftning såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en skattskyldig som har tillhandahållits varor eller tjänster och som visste, eller hade skälig anledning att misstänka, att hela eller en del av den ingående mervärdesskatten för tillhandahållandet av varorna eller tjänsterna, eller för tidigare eller senare tillhandahållanden av varorna eller tjänsterna, inte skulle komma att betalas kan åläggas solidariskt betalningsansvar för nämnda skatt tillsammans med den person som är betalningsskyldig för den. Den skall vidare tolkas så, att den inte ger en medlemsstat rätt att anta lagstiftning enligt vilken en skattskyldig kan åläggas att ställa säkerhet för betalningen av sådan mervärdesskatt som en annan skattskyldig person till vilken den skattskyldige tillhandahåller eller genom vilken denne tillhandahålls nämnda varor eller tjänster är eller kan bli betalningsskyldig för.

Bestämmelsen utgör däremot inte hinder för nationell lagstiftning enligt vilken varje person som är solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatt enligt en nationell bestämmelse som har antagits med stöd av artikel 21.3 i sjätte direktivet 77/388 åläggs att ställa säkerhet för inbetalning av mervärdesskatt.

Underskrifter