CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. POIARES MADURO
van 7 december 2005 [1]

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing van de Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) betreft de uitlegging van de artikelen 21, lid 3, en 22, lid 8, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad. [2] Het verzoek is ingediend in het kader van een beroep tot „judicial review" van 53 ondernemers in mobiele telefoons en computerprocessoren en hun beroepsvereniging, de Federation of Technological Industries (hierna gezamenlijk: „Federation"), ingesteld tegen de Commissioners of Customs and Excise en de Attorney-General (hierna gezamenlijk: „Commissioners"). Het gaat om de geldigheid van de Sections 17 en 18 van de Finance Act 2003, die zijn vastgesteld om het hoofd te bieden aan misbruik van de BTW-regels betreffende de intracommunautaire verkoop van goederen. Het Hof van Justitie wordt verzocht een uitspraak te doen om de nationale rechter in staat te stellen de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van de Sections 17 en 18 te beoordelen.

I — Rechtskader

A — *Bepalingen van gemeenschapsrecht*

2. Artikel 21 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. In het binnenlandse verkeer is de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd

a) door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht, met uitzondering van de sub b en c bedoelde gevallen.

1 — Oorspronkelijke taal: Portugees.

2 — Richtlijn van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bepaling van degene die tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is (PB L 269, blz. 44; hierna: „Zesde richtlijn").

Wanneer de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst wordt verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige kunnen de lidstaten onder door henzelf vast te stellen voorwaarden bepalen dat de belasting verschuldigd is door degene voor wie de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst wordt verricht;

b) door de belastingplichtige ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e), of de voor BTW-doeleinden in het binnenland geregistreerde ontvanger van een in artikel 28 ter, punten C, D, E en F, bedoelde dienst, wanneer de dienst door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige wordt verricht;

c) door degene voor wie de belastbare levering van goederen is bestemd wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

— de belastbare handeling is een levering van goederen die onder de voorwaarden van artikel 28 quater, punt E, lid 3, wordt verricht,

— degene voor wie deze levering is bestemd, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor BTW-doeleinden in het binnenland is geregistreerd,

— de door de niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige uitgereikte factuur is in overeenstemming met artikel 22, lid 3.

De lidstaten kunnen evenwel een afwijking van deze verplichting toestaan wanneer de niet op het grondgebied van het land gevestigde belastingplichtige in dat land een fiscaal vertegenwoordiger heeft aangewezen;

d) door eenieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur;

e) door de persoon die een belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verricht.

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 geldt het volgende:

a) Indien degene die volgens lid 1 de belasting verschuldigd is, een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige is, kunnen de lidstaten hem de mogelijkheid geven een fiscaal ver-

tegenwoordiger aan te wijzen als degene die in zijn plaats de belasting verschuldigd is. Deze mogelijkheid is afhankelijk van de voorwaarden en uitvoeringsbepalingen die iedere lidstaat vaststelt.

b) Wanneer de belastbare handeling wordt verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige en er met het land van het hoofdkantoor of de vestiging van deze belastingplichtige geen rechtsinstrument van gelijke strekking is overeengekomen als in de richtlijnen 76/308/EEG en 77/799/EEG en verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (BTW), kunnen de lidstaten bepalen dat een door deze belastingplichtige aangewezen fiscaal vertegenwoordiger tot voldoening van de belasting wordt gehouden.

3. In de in de leden 1 en 2 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.

4. Bij invoer is de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd door degene(n) die als zodanig door de lidstaat van invoer wordt (worden) aangewezen of erkend."

3. Artikel 22, lid 7, van de Zesde richtlijn luidt:

„De lidstaten treffen de nodige maatregelen opdat de personen die, overeenkomstig artikel 21, leden 1 en 2, worden geacht tot voldoening van de belasting te zijn gehouden in plaats van een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige, de in dit artikel bedoelde verplichtingen inzake aangifte en betaling nakomen; zij treffen voorts de nodige maatregelen opdat de personen die, overeenkomstig artikel 21, lid 3, worden geacht hoofdelijk verplicht te zijn de belasting te voldoen, de in dit artikel bedoelde verplichtingen inzake betaling nakomen."

4. Artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag slechts worden benut voor het opleggen van verplichtingen die een aanvulling zijn op de bij lid 3 vastgestelde verplichtingen."

B — *Bepalingen van nationaal recht*

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

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

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

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

(a) de belastingplichtige zelf, of

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Indien

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

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

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

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

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

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

jegens de Commissioners hoofdelijk aansprakelijk zijn voor dit bedrag.

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

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

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

(5) In de zin van lid (4)(b) wordt een bedrag ook geacht door iemand verschuldigd te zijn, indien dat bedrag hem niet is meegedeeld omdat dat niet mogelijk was.

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

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

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

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

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

(9) De ontvanger kan lid (1) bij algemene maatregel van bestuur wijzigen. Bij een dergelijke maatregel kan elke door de ontvanger passend geachte ad-hocmaatregel, aanvullende maatregel, uitvoerings- of overgangsmaatregel worden genomen.

(10) Voor de toepassing van dit artikel:

(a) omvat ‚goederen' ook diensten;

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

II — Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

7. Het hoofdgeding betreft de verenigbaarheid van de bepalingen van de Sections 17 en 18 van de Finance Act 2003 met het gemeenschapsrecht. Deze Sections werden vastgesteld ter bestrijding van het fenomeen van intracommunautaire fraude in het Verenigd Koninkrijk door zogenoemde „ploffers". Zoals uitgelegd in de verwijzingsbeslissing, kan onderscheid worden gemaakt tussen twee categorieën van fraude door ploffers.

8. De eerste categorie is wat de Commissioners „verwervingsfraude" noemen. Het komt erop neer dat een ondernemer met een BTW-registratie in het Verenigd Koninkrijk goederen uit een andere lidstaat verwerft en in het Verenigd Koninkrijk verkoopt. De verkoop is krachtens artikel 28 quater, punt A, sub a, van de Zesde richtlijn in de lidstaat van verzending vrijgesteld van BTW en de koper moet krachtens artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in het Verenigd Koninkrijk de BTW voldoen. De ondernemer verkoopt de goederen tegen een prijs inclusief BTW, maar laat na de over de daaropvolgende levering ontvangen BTW aan de Commissioners te betalen en verdwijnt.

9. De tweede categorie staat bekend als „carrouselfraude". Dit is een ingewikkelder constructie, die er in grote lijnen als volgt uitziet. Een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming („B") koopt goederen van een onderneming („A") in een andere lidstaat. A is geen BTW verschuldigd over de verwerving, maar B moet BTW betalen over de daaropvolgende verkoop in het Verenigd Koninkrijk. B verkoopt de goederen, gewoonlijk met korting, aan een derde, eveneens in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming („C"), maar betaalt de BTW niet. C is een zogenoemde „buffer", die de goederen aan een andere onderneming in het Verenigd Koninkrijk verkoopt met een kleine winst, BTW over de verkoop betaalt, maar verzoekt om teruggave van voorbelasting. Eventueel na nog meer verkopen komen de goederen uiteindelijk terecht bij een onderneming die ze aan een ondernemer met BTW-registratie in een andere lidstaat verkoopt. Deze verkoop is vrijgesteld van BTW, maar de verkoper kan

de voorbelasting terugvragen en tracht derhalve van de Commissioners de BTW terug te krijgen die hij heeft betaald over de aankoop van de goederen van de laatste buffer. Indien die wordt teruggegeven, betalen de Commissioners aan deze onderneming de BTW die is geheven over de verkoop door de laatste buffer zonder dat zij echter het door B als BTW gefactureerde bedrag ontvangen. Het kenmerk van echte carrouselfraude is dat de goederen uiteindelijk opnieuw worden verkocht aan de eerste verkoper, onderneming A. En dan kan alles weer van voren af aan beginnen. Bij elke ronde van de carrousel wordt het als BTW aan B betaalde bedrag onttrokken aan de staatskas. Zo kan de carrousel dagelijks rondjes draaien. B kan gebruik maken van een „gekaapt" BTW-nummer van een nietsvermoedende derde of kan zelf een BTW-registratie aanvragen en gewoon verdwijnen voordat de belastinginstanties in actie komen. Het gaat gewoonlijk om kleine, maar waardevolle goederen. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat dit soort fraude de staatskas van het Verenigd Koninkrijk ruim 1,5 miljard GBP per jaar kost.

10. Het beroep tot „judicial review" van de Sections 17 en 18 van de Finance Act 2003 werd in eerste instantie behandeld door de High Court of Justice of England and Wales, (Administrative Court), Queen's Bench Division, en vervolgens, in hoger beroep, door de Court of Appeal of England and Wales (Civil Division). De Federation bestrijdt de Sections 17 en 18 van de Finance Act 2003 wegens onbevoegdheid van de wetgever. Zij stelt dat noch artikel 21, lid 3, noch artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn de wetgever de bevoegdheid tot vaststelling van die bepalingen geeft. De Court of Appeal heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

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

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

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

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

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

11. De Federation, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse, de Ierse, de Cypriotische, de Nederlandse en de Portugese regering alsook de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting van 5 oktober 2005 zijn de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Federation, de Ierse regering en de Commissie door het Hof in hun pleidooien gehoord.

III — Beoordeling

12. Ik zal in de eerste plaats de vragen met betrekking tot artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn en vervolgens die met betrekking tot artikel 22, lid 8, daarvan bespreken.

13. Vooraf wil ik echter in herinnering brengen dat het Hof in krachtens artikel 234 EG ingestelde procedures niet bevoegd is om zich uit te spreken over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met het gemeenschapsrecht. De taak van het Hof is ertoe beperkt een uitlegging van het gemeenschapsrecht te geven die de nationale rechter in staat stelt om zich over die verenigbaarheid uit te spreken.[3]

A — *Eerste en derde vraag*

14. Met zijn eerste en zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of en in hoeverre artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn de lidstaten de bevoegdheid geeft om iemand hoofdelijk aansprakelijk te

3 — Zie bijvoorbeeld arresten van 30 april 1986, Asjes e.a. (209/84-213/84, Jurispr. blz. 1425, punt 12); 15 december 1993, Hünermund e.a. (C-292/92, Jurispr. blz. I-6787, punt 8); 7 juli 1994, Lamaire (C-130/93, Jurispr. blz. I-3215, punt 10); 25 juni 1997, Tombesi e.a. (C-304/94, C-330/94, C-342/94 en C-224/95, Jurispr. blz. I-3561, punt 36); 1 december 1998, Ambry (C-410/96, Jurispr. blz. I-7875, punt 19), 3 mei 2001, Verdonck e.a. (C-28/99, Jurispr. blz. I-3399, punt 28), 12 juli 2001, Ordine degli Architetti e.a. (C-399/98, Jurispr. blz. I-5409, punt 48), 27 november 2001, Lombardini en Mantovani (C-285/99 en C-286/99, Jurispr. blz. I-9233, punt 27), en 9 september 2003, Jaeger (C-151/02, Jurispr. blz. I-8389, punt 43).

stellen voor de betaling van door een ander verschuldigde BTW.

15. De Federation voert aan dat artikel 21, lid 3, de lidstaten machtigt om te voorzien in hoofdelijke aansprakelijkheid, maar dat die bevoegdheid strikt moet worden uitgelegd. Volgens de Federation verleent artikel 21, lid 3, enkel in de situaties waarin artikel 21, leden 1 en 2, paren van individuen vaststelt die hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gehouden, de lidstaten de bevoegdheid om iemand hoofdelijk tot betaling te verplichten. In dit verband verwijst de Federation naar de vier situaties genoemd in artikel 21, lid 1, sub a, tweede alinea, artikel 21, lid 1, sub c, artikel 21, lid 2, sub a, en artikel 21, lid 2, sub b. De Federation voegt daaraan toe dat de lidstaten de algemene beginselen van gemeenschapsrecht dienen te respecteren wanneer zij besluiten op grond van artikel 21, lid 3, in hoofdelijke aansprakelijkheid te voorzien.

16. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt dat artikel 21, lid 3, de lidstaten toestaat te bepalen dat iemand hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van BTW tezamen met elke andere persoon die daartoe op grond van artikel 21, lid 1 of 2, is gehouden, onder het enkele voorbehoud van de inachtneming van de algemene beginselen van gemeenschapsrecht. Volgens deze regering verwijzen de eerste woorden van artikel 21, lid 3, naar alle situaties bedoeld in artikel 21, leden 1 en 2, en niet slechts naar enkele daarvan. De Portugese, de Ierse en de Cypriotische regering alsook de Commissie delen op dat punt in wezen de mening van het Verenigd Koninkrijk.

17. De Nederlandse regering voert aan dat een maatregel als die van Section 18 van de Finance Act buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, omdat hij geen betrekking heeft op de heffing, maar op de inning van BTW. In dit verband verwijst Nederland onder meer naar de beschikking van het Hof van 3 maart 2004, Transport Service, waarin het Hof heeft geoordeeld dat het in beginsel aan de lidstaten staat om vast te stellen onder welke voorwaarden de belastinginstanties BTW kunnen invorderen en dat zij daarbij binnen de grenzen van het gemeenschapsrecht moeten blijven.[4] In het bijzonder onder verwijzing naar het arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a.[5], stelt de Nederlandse regering dat de lidstaten op het gebied van de inning van BTW-schulden bepalingen mogen vaststellen waarbij iemand hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van BTW die door een ander is verschuldigd en niet betaald, mits zij zich aan de uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende beperkingen, met name de beginselen van evenredigheid en rechtszekerheid, houden.

4 — C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 28.

5 — C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 43.

18. Om te beginnen behandel ik het argument dat voor een maatregel zoals die welke in de onderhavige zaak aan de orde is, geen rechtsgrondslag in de Zesde richtlijn is vereist.

19. Onderscheid moet worden gemaakt tussen het bepalen van de persoon die de BTW dient te voldoen en de maatregelen die enkel de invordering van BTW betreffen. Uit het arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, volgt onder meer dat lidstaten bevoegd zijn maatregelen te nemen om zichzelf te beschermen tegen het risico dat zij BTW teruggeven zonder dat sprake is van een echt BTW-krediet [6], zoals regels om het recht op BTW-aftrek te bewijzen [7] of regels met betrekking tot de informatie die moet worden opgenomen in facturen waarop een recht op aftrek wordt gegrond. [8] In de zaak Transport Service, die betrekking had op een levering die ten onrechte, maar zogezegd te goeder trouw, met vrijstelling van BTW was gefactureerd, heeft het Hof verklaard dat het aan de lidstaten staat om te bepalen onder welke voorwaarden de BTW door de belastinginstanties kan worden geïnd, aangezien geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn daarop betrekking heeft. [9] Deze rechtspraak betreft echter alleen de invordering en inning van BTW. Het bepalen van wie de BTW verschuldigd is — een stap die logischerwijze voorafgaat aan de invordering of inning — wordt specifiek behandeld in artikel 21 van de Zesde richtlijn. Met betrekking tot het bepalen van degenen die de BTW verschuldigd zijn, moeten de lidstaten zich derhalve strikt houden aan de geharmoniseerde voorschriften van de richtlijn. Daarom behandel ik nu eerst de argumenten betreffende de uitlegging van artikel 21, lid 3.

20. Artikel 21, lid 3, bepaalt: „[i]n de in de leden 1 en 2 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen".

21. Mijns inziens is de stelling van de Federation dat artikel 21, lid 3, slechts naar *enkele* van de in artikel 21, leden 1 en 2, bedoelde situaties verwijst, niet juist. Niets in de formulering van artikel 21, lid 3, wijst in die richting. De uitlegging die de Federation aan artikel 21, lid 3, geeft, kan evenmin worden afgeleid uit de systematiek van de BTW-richtlijn. Artikel 21, lid 3, introduceert weliswaar een uitzondering op het algemene beginsel dat per soort transactie slechts één persoon de belasting verschuldigd is, maar die uitzondering is in het leven geroepen tot waarborging van de inning van de belasting

6 — Arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, punt 41, en conclusie van advocaat-generaal Fennelly in die zaak, punt 39.

7 — Zoals in het arrest Molenheide e.a. Zie ook arrest van 5 december 1996, Reisdorf (C-85/95, Jurispr. blz. I-6257, punt 29).

8 — Arrest van 14 juli 1988, Jeunehomme e.a. (123/87 en 330/87, Jurispr. blz. 4517, punt 16).

9 — Reeds aangehaald, punt 27. Het Hof heeft geoordeeld dat het beginsel van belastingneutraliteit zich niet ertegen verzet dat een lidstaat BTW navordert van een belastingplichtige die een levering van goederen ten onrechte met vrijstelling van die belasting heeft gefactureerd.

en tot voorkoming van misbruik, twee doelstellingen die in de Zesde richtlijn worden erkend en door deze richtlijn worden bevorderd. [10]

22. De Federation stelt dat haar restrictieve uitlegging van artikel 21, lid 3, steun vindt in de voorbereidende werkzaamheden van artikel 21. Immers, vóór de vaststelling van richtlijn 2000/65, die de huidige formulering van artikel 21, lid 3, heeft geïntroduceerd, lijkt de mogelijkheid om een ander aansprakelijk te stellen voor de betaling van BTW, beperkter te zijn geweest. [11] Mijns inziens is dit echter geen voldoende reden om artikel 21, lid 3, uit te leggen op een wijze die in tegenspraak is met de betekenis die het kennelijk heeft: met de woorden „de in de leden 1 en 2 bedoelde situaties" zijn immers duidelijk alle in artikel 21, leden 1 en 2, genoemde situaties bedoeld.

23. Dit betekent uiteraard niet dat het gemeenschapsrecht de belastinginstanties carte blanche geeft om in hoofdelijke aansprakelijkheid voor voldoening van BTW te voorzien. Bij de uitvoering van de bepalingen van de Zesde richtlijn zijn de nationale instanties gehouden de algemene beginselen van gemeenschapsrecht te eerbiedigen. [12] Zoals de verwijzende rechter juist heeft opgemerkt, zijn dat onder meer de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid.

24. In dit verband breng ik in herinnering dat het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat de op grond van artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn vastgestelde maatregelen duidelijk zijn en dat hun toepassing voor de justitiabelen voorzienbaar is [13], terwijl het evenredigheidsbeginsel vereist dat de maatregelen passend zijn in verhouding tot het ermee nagestreefde doel. [14]

25. In deze zaak zal de nationale rechter het juiste evenwicht moeten vinden tussen de noodzaak de BTW te innen en het belang ervoor te zorgen dat het normale handelsverkeer niet onredelijk wordt bemoeilijkt door de dreiging van aansprakelijkheid voor de niet-betaling van door een ander verschuldigde BTW.

10 — Zie, met betrekking tot de doelstelling van voorkoming van misbruik, mijn conclusies in de zaken Halifax e.a. (C-255/02), Bupa (C-419/02) en University of Huddersfield (C-223/03), in het bijzonder punt 73 en de daar aangehaalde rechtspraak.

11 — Zo bepaalde artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, vóór de laatste wijziging ervan, bijvoorbeeld dat de leverancier bij de levering van immateriële diensten hoofdelijk kon worden verplicht de belasting te voldoen, terwijl er in artikel 21, lid 1, sub c, geen sprake was van de mogelijkheid van hoofdelijke aansprakelijkheid voor personen die de belasting over de toegevoegde waarde op een factuur vermeldden. De mogelijkheid tot oplegging van hoofdelijke aansprakelijkheid bestond echter uitdrukkelijk op grond van artikel 21, lid 1, sub a, voor personen die tot voldoening van de belasting waren gehouden, wanneer de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst werd verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige. Zie ook: Terra, B. en 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, nr. 6 (2000), blz. 272-273. Deze auteurs verwijzen naar de negende overweging van de considerans van richtlijn 2000/65, waarin wordt bepaald dat de lidstaten *nog steeds* in hoofdelijke aansprakelijkheid kunnen voorzien. Hieruit concluderen zij dat artikel 21, lid 3, niet tot doel had de mogelijkheid om een ander hoofdelijk aansprakelijk te stellen *uit te breiden*. Mijns inziens moet die overweging echter algemener worden uitgelegd in die zin dat artikel 21 nog steeds de mogelijkheid biedt om in hoofdelijke aansprakelijkheid te voorzien en dat de wijziging van de richtlijn hoe dan ook niet tot doel had om die mogelijkheid te *beperken*.

12 — Zie onder meer arrest van 26 april 1988, Krücken (316/86, Jurispr. blz. 2213, punt 22).

13 — Zie onder meer arresten van 22 februari 1984, Kloppenburg (70/83, Jurispr. blz. 1075, punt 11) en 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, Jurispr. blz. I-4243).

14 — Zie bijvoorbeeld arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, punt 47.

26. De Federation stelt dat de vermoedens in Section 77A (6) van de VAT Act 1994 strijdig zijn met de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, omdat het op de markten voor mobiele telefoons en CVE's bijzonder moeilijk is om te bepalen wat de vrije-marktprijs is en derhalve om te zien of de prijs van een offerte lager is dan die prijs. Volgens de Federation leidt hoofdelijke aansprakelijkheid voor alle ondernemingen in dezelfde leveringsketen, inzonderheid wanneer zij is gebaseerd op vermoedens met betrekking tot de prijs voor eerdere leveringen, tot onaanvaardbare financiële risico's voor investeerders. Voor ondernemers is het in de praktijk onmogelijk om binnen een leveringsketen een onderzoek te verrichten dat verder reikt dan hun onmiddellijke klanten en leveranciers. Daarom kunnen ondernemers zich niet adequaat beschermen, ongeacht hoe zorgvuldig zij werk gaan en ondanks het feit dat zij wellicht niets hebben misdaan.

27. Mijns inziens kunnen lidstaten op grond van de Zesde richtlijn iemand hoofdelijk verplichten BTW te betalen, indien hij op het moment dat hij de transactie verrichtte, wist of redelijkerwijs had moeten weten dat de BTW niet zou worden betaald in de leveringsketen. [15] In dat opzicht kunnen de nationale belastinginstanties dus uitgaan van vermoedens over die kennis. Deze vermoedens mogen echter niet de facto tot een stelsel van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid leiden.

28. Hieruit volgt dat vermoedens met betrekking tot BTW-fraude moeten berusten op omstandigheden die wijzen op BTW-fraude waarvan redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de ondernemers ervan op de hoogte waren. De lidstaten kunnen de ondernemers verplichten waakzaam te zijn en zich te informeren over de achtergrond van de goederen waarin zij handelen. Deze verplichting mag echter geen te zware last leggen op ondernemers die de nodige voorzorgen nemen om ervoor te zorgen dat zij te goeder trouw handel drijven.

29. De vermoedens moeten bovendien weerlegbaar zijn, zonder dat van de ondernemers bewijs wordt verlangd van feiten die uiterst moeilijk te achterhalen zijn. [16]

30. Indien niet aan deze voorwaarden is voldaan, zou door de toepassing van vermoedens immers de dwingende eis worden omzeild dat iemand slechts hoofdelijk kan worden verplicht de BTW te voldoen, indien hij wist of redelijkerwijs had moeten weten dat de BTW niet zou worden voldaan. Dat

15 — Zie, naar analogie, mijn conclusie in de zaak Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, bl. I-485, punt 41).

16 — Zie arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, punt 52, en, naar analogie, arrest van 14 juli 2005, British American Tobacco (C-435/03, Jurispr. blz. I-7077, punt 28), alsook mijn conclusie in deze zaak, punt 17.

zou erop neerkomen dat onvoorwaardelijke aansprakelijkheid via de achterdeur zou worden binnengehaald.

31. De beoordeling van het systeem van vermoedens in Section 77A (6) van de VAT Act 1994 in het licht van deze criteria moet worden overgelaten aan de nationale rechter, wiens taak het is om de nationale regels en praktijken op hun verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht te toetsen. [17]

B — *Tweede en vierde vraag*

32. Met zijn tweede en zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of en in hoeverre artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn de lidstaten toestaat iemand hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor betaling van de belasting en of deze bepaling de lidstaten toestaat een ander dan degene die de belasting verschuldigd is, te verplichten zekerheid te stellen voor de betaling ervan.

33. De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt dat de bevoegdheid om bepalingen inzake hoofdelijke aansprakelijkheid vast te stellen weliswaar niet kan worden afgeleid uit artikel 21, maar dat artikel 22, lid 8, wel die bevoegdheid verleent. Volgens deze regering staat die bepaling de lidstaten toe te bepalen dat eenieder hoofdelijk met ieder ander die krachtens artikel 21, leden 1 of 2, van de Zesde richtlijn tot betaling van BTW is gehouden, kan worden verplicht de BTW te voldoen, of te bepalen dat iemand kan worden verplicht zekerheid te stellen voor de door een ander verschuldigde BTW, mits de betrokken bepalingen noodzakelijk worden geacht voor een juiste inning van de BTW en de voorkoming van fraude en onder het voorbehoud van de inachtneming van de algemene beginselen van gemeenschapsrecht.

34. De Federation stelt daarentegen dat artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn de lidstaten niet toestaat maatregelen vast te stellen waarbij verplichtingen worden opgelegd aan anderen dan de belastingplichtige zoals omschreven in artikel 21 van die richtlijn.

35. Ierland voert in dezelfde geest aan dat artikel 22, lid 8, niet zelf de basis voor hoofdelijke aansprakelijkheid kan vormen. De lidstaten kunnen onder het voorbehoud van de inachtneming van de algemene beginselen van gemeenschapsrecht bepalen dat van eenieder die krachtens artikel 21, lid 3, hoofdelijk verplicht is de BTW te voldoen, krachtens artikel 22, lid 8, kan worden geëist zekerheid te stellen voor de betaling van de door een ander verschuldigde belasting. De Portugese en Cypriotische regering delen in wezen dat standpunt.

17 — Zie, naar analogie, arrest Molenheide e.a., punt 49, en de rechtspraak aangehaald in voetnoot 3 daarvan.

36. De Commissie stelt insgelijks dat artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn de lidstaten niet toestaat de aansprakelijkheid voor voldoening van de BTW uit te breiden tot personen die krachtens artikel 21 van die richtlijn niet tot betaling daarvan zijn gehouden. Artikel 22, lid 8, zelf staat de lidstaten evenmin toe te bepalen dat van iemand kan worden geëist zekerheid te stellen voor de betaling van door een ander verschuldigde BTW. Maar wanneer overeenkomstig een krachtens artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn vastgestelde maatregel hoofdelijke aansprakelijkheid is komen vast te staan, staat artikel 22, lid 8, gelezen in samenhang met lid 7 van dit artikel, toe dat eenieder die hoofdelijk verplicht is de BTW te voldoen, wordt verplicht zekerheid te stellen voor de verschuldigde bedragen, onder het voorbehoud van de inachtneming van de algemene beginselen van gemeenschapsrecht.

37. Ik onderschrijf dit standpunt. Artikel 22, lid 8, staat de lidstaten toe om „andere verplichtingen voor [te] schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude". Deze bepaling roept echter geen aansprakelijkheid voor de voldoening van belasting in het leven waarin elders in de Zesde richtlijn niet is voorzien. Het bepalen van de persoon die verplicht is de BTW te voldoen, wordt geregeld in artikel 21 van de richtlijn. Artikel 22 van de richtlijn omvat specifieke administratieve verplichtingen voor degenen die de BTW verschuldigd zijn en artikel 22, lid 8, staat de lidstaten toe aan *deze personen* andere verplichtingen op te leggen dan die welke uitdrukkelijk in de vorige leden van artikel 22 zijn genoemd.[18] Hoofdelijke aansprakelijkheid kan derhalve enkel op artikel 21, lid 3, worden gebaseerd, terwijl de administratieve verplichtingen die deze aansprakelijkheid met zich brengt, voortvloeien uit artikel 22. In dit verband heeft de Commissie terecht erop gewezen dat artikel 22, lid 7, de lidstaten verplicht de nodige maatregelen te treffen opdat de personen die overeenkomstig artikel 21, lid 3, hoofdelijk tot voldoening van de BTW zijn gehouden, de in artikel 22 bedoelde verplichtingen nakomen. Artikel 22, leden 7 en 8, staat de lidstaten bijgevolg toe, eenieder die krachtens artikel 21, lid 3, verplicht is de BTW te voldoen, te verplichten zekerheid te stellen voor die betaling. Artikel 22, lid 8, biedt echter geen grondslag voor de uitbreiding van de aansprakelijkheid voor de voldoening van BTW en staat de lidstaten evenmin toe, iemand die niet krachtens artikel 21 tot voldoening van de BTW is gehouden, te verplichten zekerheid te stellen voor de betaling van de door een ander verschuldigde BTW.

C — *Vijfde vraag*

38. Gelet op de antwoorden op de eerste vier vragen hoeft de vijfde prejudiciële vraag mijns inziens niet afzonderlijk te worden behandeld.

18 — Zie ook arrest Reisdorf, reeds aangehaald, punt 27.

IV — Conclusie

39. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„1) Artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, staat de lidstaten toe te bepalen dat eenieder hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van BTW tezamen met eenieder die krachtens artikel 21, leden 1 of 2, van dezelfde richtlijn tot betaling daarvan is gehouden, onder het voorbehoud van de inachtneming van de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, zoals het evenredigheids- en het rechtszekerheidsbeginsel.

In het licht van deze beginselen kan iemand hoofdelijk worden verplicht BTW te betalen, indien hij op het moment dat hij de transactie verrichtte, wist of had moeten weten dat de BTW niet zou worden betaald in de leveringsketen. In dit verband mogen de nationale belastinginstanties uitgaan van vermoedens, mits deze vermoedens weerlegbaar zijn en zijn gebaseerd op omstandigheden die wijzen op BTW-fraude, waarvan de ondernemers mogen geacht worden op de hoogte te zijn of waarover zij zich redelijkerwijs hadden moeten informeren.

2) Artikel 22, lid 8, van dezelfde richtlijn staat de lidstaten niet toe te bepalen dat eenieder hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van BTW tezamen met eenieder die krachtens artikel 21, leden 1 of 2, van de richtlijn tot betaling daarvan is gehouden, en staat de lidstaten evenmin toe iemand die niet krachtens artikel 21 tot voldoening van de BTW is gehouden, te verplichten zekerheid te stellen voor de betaling van de door een ander verschuldigde BTW."