

61994J0286

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 18. december 1997. - Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) og Sanders BVBA (C-47/96) mod Belgische Staat. - Anmodninger om præjudiciel afgørelse: Hof van beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge - Belgien. - Sjette direktiv 77/388/EØF - Anvendelsesområde - Ret til fradrag af moms - Tilbageholdelse af overskydende moms - Proportionalitetsprincippet. - Forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96.

Samling af Afgørelser 1997 side I-07281

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fradrag af indgående afgift - tilbagebetaling af det overskydende beløb - foranstaltninger til tilbageholdelse anvendt, naar der foreligger formodninger for svig eller andre moms krav - lovlighed - betingelse - forholdsmaessighed

(Raadets direktiv 77/388, art. 18, stk. 4)

Sammendrag

Artikel 18, stk. 4, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som bemyndiger medlemsstaterne til, naar fradraget af indgående merværdiafgift overstiger det skyldige afgiftsbeløb, enten at overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling, er i princippet ikke til hinder for nationale foranstaltninger, som tillader afgiftsmyndighederne som sikrende foranstaltning at tilbageholde afgiftsbeløb, der kan tilbagebetales, naar der bestaar formodning for afgiftssvig, eller naar disse myndigheder paaberaaber sig et moms krav, som ikke fremgaar af den afgiftspligtiges angivelser, og som bestrides af denne.

Proportionalitetsprincippet finder dog anvendelse paa saadanne foranstaltninger, der traeffes af en medlemsstat under udøvelsen af sin kompetence paa momsomraadet, for saa vidt som disse foranstaltninger, saafremt de gik ud over, hvad der er noedvendigt for at opnaa deres formaal, ville

goere indgreb i det faelles merværdiafgiftssystems principper, navnlig i fradragsordningen, som er et væsentligt led i dette.

Det tilkommer den nationale domstol at tage stilling til, om de pågældende foranstaltninger og myndighedernes anvendelse heraf er forholdsmæssige. Ved en sådan stillingtagen skal der ses bort fra nationale bestemmelser eller en fortolkning af disse, som er til hinder for en effektiv domstolskontrol, navnlig kontrollen med, at tilbageholdelsen af den overskydende afgift, der kan tilbagebetales, er uopsættelig og nødvendig, samt for den afgiftspligtiges mulighed for under rettens kontrol at begære, at tilbageholdelsen erstattes med en anden sikkerhed, der er tilstrækkelig til at beskytte statskassens interesser, men mindre indgribende over for den afgiftspligtige, eller som forhindrer, at der kan træffes bestemmelse om hel eller delvis ophævelse af tilbageholdelsen. Saaframt tilbageholdelsen ophæves, vil en beregning af renter, der tilkommer statskassen, som ikke tager udgangspunkt i det tidspunkt, da den pågældende overskydende afgift normalt skulle have været tilbagebetalt, desuden være i strid med proportionalitetsprincippet.

Parter

I de forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96,

angaaende anmodninger, som Hof van Beroep, Antwerpen (Belgien) (sagerne C-286/94 og C-340/95), Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles (sag C-401/95) og Rechtbank van eerste aanleg, Brugge (Belgien) (sag C-47/96), i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Garage Molenheide BVBA (sag C-286/94),

Peter Schepens (sag C-340/95),

Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (sag C-401/95),

Sanders BVBA (sag C-47/96)

mod

Belgische Staat,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 18, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida, P. Jann (refererende dommer) og L. Sevón,

generaladvokat: N. Fennelly

justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Garage Molenheide BVBA ved advokat V. Dauginet, Antwerpen

- Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) og Sanders BVBA ved advokaterne L. Vandenberghe og R. Tournicourt, Bruxelles

- den belgiske regering ved kommitteret i Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde Jan Devadder, som befuldmaegtiget

- den græske regering (sagerne C-340/95, C-401/95 og C-47/96) ved konsulent hos statens advokat F. Georgakopoulos og kommitteret hos viceudenrigsministeren A. Rokophyllo, som befuldmaegtigede

- den italienske regering (sagerne C-286/94, C-340/95 og C-401/95) ved professor, afdelingschef Umberto Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, og ved statens advokat Maurizio Fiorilli

- den svenske regering (sag C-401/95) ved kontorchef Erik Brattgaard, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B.J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

på grundlag af retsmoder rapporten,

efter at der i retsmodet den 30. januar 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Garage Molenheide BVBA ved advokat Vanden Broeck, Antwerpen, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) og Sanders BVBA ved advokat L. Vandenberghe, den belgiske regering ved advokaterne B. Van de Walle de Ghelcke og G. de Wit, Bruxelles, den græske regering ved F. Georgakopoulos, den italienske regering ved statens advokat, Gianni De Bellis, og Kommissionen ved B.J. Drijber,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. marts 1997,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelser af 17. oktober 1994 (sag C-286/94), 25. oktober 1995 (sag C-340/95), 12. december 1995 (sag C-401/95) og 6. februar 1996 (sag C-47/96), indgaaet til Domstolen henholdsvis den 21. oktober 1994, den 30. oktober 1995, den 21. december 1995 og den 16. februar 1996, har Hof van Beroep, Antwerpen (sagerne C-286/94 og C-340/95), Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles (sag C-401/95) og Rechtbank van eerste aanleg, Brugge (sag C-47/96), i henhold til EF-traktatens artikel 177 stillet en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 18, stk. 4, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Disse spoergsmaal er blevet rejst under fire sager mellem den belgiske stat og henholdsvis Garage Molenheide BVBA (herefter »Molenheide«), Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (herefter »Decan«) og Sanders BVBA (herefter »Sanders«).

Faellesskabslovgivningen

3 Sjette direktivs artikel 18, stk. 2 og 4, om fremgangsmaade for udoevelse af fradragsretten bestemmer foelgende:

»2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den mervaerdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeloeb, for hvilke fradragsretten i loebet af samme periode er opstaaet og blevet udoevet i henhold til stk. 1.

...«

»4. Naar de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeloeb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overfoere det overskydende beloeb til den foelgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsaetter.

Medlemsstaterne kan dog afslaa overfoerelse eller tilbagebetaling, naar det overskydende beloeb er ubetydeligt.«

Den belgiske lovgivning

4 I belgisk ret er sjette direktivs artikel 18, stk. 4, navnlig blevet gennemfoert ved artikel 47 i Code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov om mervaerdiafgift), som bestemmer, at naar stoerrelsen af de tilladte fradrag overstiger stoerrelsen af de afgifter, der skal betales for en bestemt periode, overfoeres overskuddet til den foelgende periode.

5 Samme lovs artikel 76, stk. 1, foerste afsnit, som aendret ved lov af 28. december 1992, tilfoejer, at det overskydende beloeb, der foreligger ved udloebet af kalenderaaret, tilbagebetales paa de af kongen fastsatte betingelser efter ansogning fra den afgiftspligtige. I henhold til andet afsnit kan kongen bestemme, at det overskydende beloeb tilbagebetales, endog foer kalenderaarets udloeb, paa betingelser, som han fastsaetter. Endelig bestemmer tredje afsnit foelgende:

»I de betingelser, kongen fastsaetter i henhold til foerste og andet afsnit, kan det bestemmes, at Administratie van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, Registratie en Domeinen kan foretage tilbageholdelse, hvilket anses for tvangssikring i fordringer paa tredjemand i henhold til artikel 1445 i Gerechtelijk wetboek.«

6 Denne bestemmelse er blevet gennemfoert ved artikel 7 i kongelig anordning af 29. december 1992, som har indsat artikel 81, stk. 3, i kongelig anordning nr. 4 af 29. december 1969 om tilbagebetalinger af mervaerdiafgift (herefter »kongelig anordning nr. 4«), der er affattet saaledes:

»Hvis den i foerste afsnit omhandlede afgiftsskyld ikke eller ikke fuldt ud udgoer en sikker, likvid og afviklingsmoden fordring til fordel for afgiftsmyndighederne, hvilket navnlig er tilfaeldet, hvis fordringen bestrides, eller der i medfoer af lovens artikel 85 er givet betalingspaalaeg, hvis fuldbyrdelse er udsat paa grund af begaering om genoptagelse i henhold til lovens artikel 89, tilbageholdes den overskydende afgift for saa vidt angaar den del heraf, der svarer til myndighedernes tilgodehavende. Tilbageholdelsen anses for en tvangssikring i fordringer paa tredjemand, indtil sagen endeligt er afgjort, enten administrativt eller ved endelig retsafoerelse. Ved gennemfoerelsen af tilbageholdelsen anses betingelsen i artikel 1413 i Gerechtelijk wetboek (den belgiske retsplejelov) for opfyldt [fjerde afsnit].

Hvis der med hensyn til det overskydende beløb, som fremgaar af den i lovens artikel 53, stk. 1, nr. 3, nævnte angivelse - uafhængig af spørgsmaalet om, den afgiftspligtige eventuelt har valgt tilbagebetaling - bestaar en stærk formodning for eller beviser for, at den nævnte angivelse eller angivelserne for de foregaaende perioder indeholder oplysninger, som er urigtige og tyder paa et afgiftstilsvær, uden at der rent faktisk kan ske en opgørelse forud for tidspunktet for den nævnte anvisning eller den foranstaltning, der er ligestillet med en betaling, finder anvisning af dette beløb eller fremførsel til den følgende afgiftsperiode ikke sted, og den overskydende afgift tilbageholdes for at give myndighederne mulighed for at kontrollere rigtigheden af disse oplysninger [femte afsnit].

...

Den i foregaaende afsnit nævnte stærke formodning eller beviser, som godtgør eller giver holdepunkter for afgiftsskyld, skal dokumenteres i protokollater i overensstemmelse med lovens artikel 59, stk. 1. Disse protokollater bringes til den afgiftspligtiges kundskab ved rekommanderet skrivelse [sjette afsnit].

Den i afsnit 4 og 5 nævnte tilbageholdelse anses for en tvangssikring i fordringer paa tredjemand, indtil beviset i de i foregaaende afsnit nævnte protokollater er gendrevet, eller indtil det fremgaar af oplysninger indhentet efter de procedurer, der er fastsat i fællesskabsbestemmelserne om udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne og Fællesskabet, at transaktionerne faktisk har fundet sted [syvende afsnit].

...

Den afgiftspligtige kan alene modsætte sig den i afsnit 4 og 5 nævnte tilbageholdelse under henvisning til retsplejelovens artikel 1420. Retten kan dog ikke ophæve tvangssikringen, saa længe beviset i de i afsnit 6 nævnte protokollater ikke er gendrevet, saa længe de oplysninger, der fremgaar af udvekslingen af oplysninger mellem medlemsstaterne og Fællesskabet ikke er opnaaet, eller saa længe anklagemyndigheden eller en undersøgelsesdommer undersøger sagen. Tilbageholdelsen ophører, naar tvangssikringen ophæves af forvaltningsmyndighederne eller ved en retsafgørelse. Hvis ophævelsen foretages af forvaltningsmyndighederne, underrettes den afgiftspligtige herom ved rekommanderet skrivelse, i hvilken datoen for ophævelsen skal anføres [tiende afsnit].

Naar den overskydende afgift ikke længere tilbageholdes, godkendes afgiftsskylden, som for forvaltningsmyndighederne udgør en sikker, likvid og afviklingsmoden fordring, efter andet afsnit, uden at der skal opfyldes nogen formalitet [ellefte afsnit].«

7 I henhold til den belgiske retsplejelovs artikel 1413, som der henvises til i artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4, kan der kun foretages tvangssikring i tilfælde, der kræver hurtig afgørelse.

8 Ifølge de forelaeggende retter er formaålet med tilbageholdelsen i henhold til artikel 81, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4, der anses for en tvangssikring i fordringer paa tredjemand i den belgiske retsplejelovs artikel 1445's forstand, som tvangssikring at indefryse det overskydende momsbeløb, der skal tilbagebetales, indtil en tvist vedrørende et momsbeløb, som den afgiftspligtige eventuelt skylder, er afsluttet, enten ved forvaltningsafgoerelse eller ved retskraftig dom, eller indtil det bevis eller den stærke formodning, der henvises til i protokollatet, er blevet gendrevet, eller indtil det fremgaar af oplysninger indhentet efter de procedurer, der er fastsat i fællesskabsbestemmelserne om udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne, eller under anklagemyndighedens eller en undersøgelsesdommers undersøgelser, at transaktionerne faktisk har fundet sted. Mekanismen er i det væsentlige den samme i det andet tilfælde af tilbageholdelse, der er omhandlet i denne bestemmelses fjerde afsnit.

Sag C-286/94

9 Selskabet Molenheide driver et autovaerksted i Antwerpen (Belgien). Det har for perioden fra 1. januar 1993 til 31. december 1993 indgivet en momsangivelse, hvorved det gjorde krav paa fradragsret for et beløb paa 2 598 398 BFR.

10 Under en kontrolundersøgelse foretaget i selskabets lokaler konstaterede afgiftsmyndighederne en række omstaendigheder, der gav anledning til en stærk formodning for, at denne angivelse indeholdt urigtige og ufuldstændige oplysninger.

11 Paa grundlag af disse konstateringer blev der udarbejdet et protokollat af den ledende fuldmægtig paa momskontrolkontoret i Wijnegem, som blev tilsendt Molenheide ved rekommanderet skrivelse af 15. juni 1993. I dette protokollat blev det ligeledes anført, at oppeboerselsmyndigheden ville foretage en tilbageholdelse paa dette grundlag.

12 Ved rekommanderet skrivelse af 16. juni 1993 blev Molenheide underrettet om en afgøerelse om tilbageholdelse. I afgørelsen gjorde afgiftsmyndighederne gældende, at der bestod en stærk formodning eller endog beviser for, at den nævnte angivelse indeholdt urigtige oplysninger, og at denne formodning eller disse beviser tydede paa en afgiftsskyld, hvis størrelse ikke kunne fastslås præcist paa dette tidspunkt.

13 Tilbageholdelsen, som vedrørte det beløb, som kunne tilbagebetales, saaledes som det fremgik af den af Molenheide indgivne momsangivelse, skete i henhold til artikel 81, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4.

14 Den 23. juli 1993 indbragte Molenheide afgørelsen om tilbageholdelse for Beslagrechter ved Rechtbank van eerste aanleg, Antwerpen, og paaberaabte sig, at artikel 81, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4 var ugyldig.

15 Ved kendelse afsagt den 4. november 1993 erklærede Beslagrechter indsigelsen for grundløs.

16 Den 24. december 1993 kaerede Molenheide denne kendelse til Hof van Beroep, Antwerpen. Under denne sag har Molenheide gjort gældende, at tilbageholdelsen af den overskydende afgift, saaledes som det er foreskrevet i den belgiske momslovs artikel 76, stk. 1, tredje afsnit, og i artikel 81, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4, var i strid med sjette direktivs artikel 18, stk. 4, og artikel 27.

17 Da Hof van Beroep, Antwerpen, naerede tvivl om, hvorledes disse bestemmelser skal fortolkes, har den forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, fortolkes saaledes, at den tillader en medlemsstat ikke at tilbagebetale betydelige momstilgodehavender, som tilkommer personer bosat paa dens

omraade, og heller ikke overføre dem til en efterfølgende afgiftsperiode, men i henhold til nationale regler at foretage en tvangssikring i disse med den begrundelse, at der bestaar en stærk formodning for afgiftssvig, uden at skabe et klart retsgrundlag herfor, og uden at medlemsstaten har faaet bemyndigelse i henhold til sjette momsdirektivs artikel 27?»

Sag C-340/95

18 I denne sag er der ligeledes tale om en tilbageholdelse i henhold til artikel 81, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4 paa grundlag af stærk formodning for svig.

19 Peter Schepens er automobilforhandler. Han har for perioden fra 1. januar 1993 til 31. marts 1993 indgivet en momsangivelse, hvori han anførte, at han havde ret til tilbagebetaling af et beløb paa 3 311 438 BFR.

20 Efter en kontrolundersøgelse i maj 1993 udfærdigede en fuldmægtig og en inspektoer ved momsforvaltningen den 15. juni 1993 et protokollat, hvori de konkluderede, at der bestod en stærk formodning for, at momsangivelserne for første kvartal 1993 indeholdt urigtige oplysninger og tydede paa afgiftsskyld. Ved rekommanderet skrivelse af 16. juni 1993 blev Schepens underrettet om konklusionerne af kontrolundersøgelsen. Han modtog ligeledes en genpart af protokollatet, og myndighederne meddelte ham, at de havde til hensigt at tilbageholde de beløb, som skulle tilbagebetales ham. Den 18. juni 1993 blev tilbageholdelsesafgoerelsen tilsendt ham.

21 Afgiftsmyndighederne gik frem paa samme maade med hensyn til afgiftsangivelsen for andet kvartal 1993, som resulterede i et overskydende beløb paa 2 419 078 BFR. Efter at have foretaget en kontrol den 15. september 1993 udarbejdede de den 20. september 1993 et protokollat, som de underrettede Schepens om ved rekommanderet skrivelse af 22. september, og som samme dag blev fulgt af en tilbageholdelsesafgoerelse.

22 Denne stærke formodning vedrørte bl.a. en type svig, saakaldt »karruselsalg«, som ikke bestaar i at unddrage sig moms, men i at skabe fiktive momsoverskud, bl.a. ved leveringer inden for Faellesskabet. Ifølge de belgiske myndigheder ville Schepens saaledes opnaa tilbagebetaling af forskellige momsbeløb ved at hævde at have betalt dem ved køb af forskellige motorkoeretoer. Ifølge afgiftsmyndighedernes konstateringer havde otte af den afgiftspligtiges leverandoerer ikke indgivet momsangivelser for første kvartal 1993 og heller ikke betalt moms. Desuden havde den afgiftspligtige heller ikke bevist, at han havde betalt moms til disse leverandoerer, idet alle transaktionerne var sket kontant eller ved check. De fleste af disse motorkoeretoer var blevet leveret uden for Belgien, men inden for Faellesskabet, og i hvert fald nogle af dem var blevet købt mere end en gang i Belgien. Ved ingen af disse transaktioner var den moms, der var anført paa den belgiske købsfaktura, blevet betalt af de personer, der havde udstedt fakturaerne, og Schepens havde ikke ved hjælp af de bevismidler, der er omhandlet i artikel 3 i kongelig anordning nr. 52, kunnet godtgøre, at han faktisk havde leveret disse motorkoeretoer uden for Belgien, men inden for Faellesskabet. For maanederne februar og marts 1993 udgjorde transaktionerne inden for Faellesskabet 11 625 000 BFR.

23 Med hensyn til leveringerne inden for Faellesskabet var momsen ikke blevet påført salgsfakturaerne, og paa grund af momsmekanismen opstod retten til tilbagebetaling af den moms, der var anført paa de tilsvarende købsfakturaer. Desuden bestod der en stærk formodning for, at disse koeretoer aldrig havde forladt Belgien.

24 Schepens anmodede derefter om ophævelse af de foretagne tilbageholdelser eller tvangssikringer.

25 Da den kompetente ret i første instans ikke gav ham medhold i hans krav, appellerede han til Hof van Beroep, Antwerpen, og gjorde med en retlig argumentation, der svarede til Molenheide's, gældende, at sjette direktivs artikel 18, stk. 4, kun gav valget mellem overførsel af det

overskydende beløb til den følgende periode og tilbagebetaling. Hvis den belgiske stat ønskede at handle anderledes, måtte den følgelig anmode Raadet om tilladelse i henhold til samme direktivs artikel 27. Endvidere påberaabte Schepens sig proportionalitetsprincippet.

26 Hof van Beroep, Antwerpen, har derfor stillet Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Har artikel 18, stk. 4, og artikel 27 i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (momsdirektiv 77/388/EOEF) direkte virkning i medlemsstaternes interne retsorden, i dette tilfælde i den interne belgiske retsorden?

2) Saaframt spørgsmålet besvares bekræftende, opstiller direktivets artikel 18, stk. 4, da et forbud mod, at en medlemsstat - for saa vidt angaar en bestemt periode eller bestemte perioder, hvori overskydende moms er opstået - hverken tilbagebetaler det overskydende afgiftsbeløb til den afgiftspligtige eller overfører det til en efterfølgende afgiftsperiode, men foretager en indeholdelse af beløbet ved anvendelse af en tilbageholdelse, som i belgisk ret betragtes som en tvangssikring i fordringer på tredjemand i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 1445 i *Gerechtig Wetboek* (den belgiske retsplejelov), for saa vidt som der i denne forbindelse ikke opstår et endeligt retsgrundlag og for et beløb svarende til efterfølgende afgiftskrav med hensyn til samme eller tidligere afgiftsperioder, i tilfælde hvor de efterfølgende krav bestrides af den afgiftspligtige?

3) Finder direktivets artikel 18, stk. 4, anvendelse, saaframt tilbageholdelsen, som hævdet af den belgiske stat, må antages at være en foranstaltning vedrørende afgiftsopkrævningen?

Saaframt spørgsmålet besvares bekræftende, finder direktivets artikel 27 da anvendelse, saaframt tilbageholdelsen må anses for at indgaa som et led i 'bestemmelser' (*modalités*), som fastsættes?

Saaframt spørgsmålet besvares benægtende, finder direktivets artikel 27 da anvendelse, saaframt det må antages, at tilbageholdelsen er en foranstaltning vedrørende afgiftsopkrævningen?

4. Saaframt direktivets artikel 18, stk. 4, finder anvendelse på tilbageholdelsen, må dette belgiske retsinstitut da antages at være i strid med proportionalitetsprincippet, saaledes som det er fastlagt af Domstolen?»

Sag C-401/95

27 I denne sag blev tilbageholdelsen ikke foretaget i henhold til artikel 81, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4, men i henhold til samme bestemmelses fjerde afsnit.

28 Ved rekommanderet skrivelse af 26. september 1995 underrettede afgiftsmyndighederne Decan om, at de samme dag ville foretage en tilbageholdelse eller tvangssikring i det momstilgodehavende på 705 404 BFR, der fremgik af Decan's momsangivelse for perioden fra 1. til 30. juni 1995. Denne tilbageholdelse blev foretaget til sikring af et momskrav, som den belgiske stat påberaabte sig, og som vedroerte en tidligere angivelsesperiode. Uden at give nærmere oplysninger om dette krav har den forelæggende ret anført, at det er optaget i et protokollat af 26. maj 1994 og er genstand for et betalingspålæg, som blev meddelt den 10. oktober 1995 og vedroerte et beløb på 784 305 BFR samt en bøde på 130 500 BFR og 232 064 BFR i rente.

29 For Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles, har parterne udvekslet de samme argumenter som dem, der er anført i de to andre ovennævnte sager, idet den ret, som sagen verserer for, blot har henvist til de forelæggelseskendelser, som vedroerer dem. Den har dog tilføjet, at mens der i Molenheide-sagen bestod en stærk formodning om afgiftssvig, er dette ikke tilfældet i Decan-sagen.

30 Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles, har derfor stillet følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4 (77/388/EFT), fortolkes således, at det er tilladt en medlemsstat hverken at tilbagebetale overskydende moms for en afgiftsperiode eller at overføre beløbet til en følgende afgiftsperiode, men i stedet at tilbageholde det - med den begrundelse, at den over for den pågældende momspligtige har en fordring vedrørende en tidligere afgiftsperiode, som bestrides af den momspligtige og derfor endnu ikke udgør et endeligt krav - selv om medlemsstaten ikke har fået en tilladelse i henhold til sjette momsdirektivs artikel 27?

2) Saaframt spørgsmål 1 besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at medlemsstaten kan bestemme, at spørgsmålet om, hvorvidt tilbageholdelsen er nødvendig eller uopsættelig, ikke kan anfaegtes på nogen måde, og at tilbageholdelsen ikke på nogen måde kan erstattes af en sikkerhedsstillelse eller kan ophæves, indtil det omtvistede moms krav er fastslået ved en endelig retsafgørelse?»

Sag C-47/96

31 Ligesom i Decan-sagen er tilbageholdelsen foretaget i henhold til artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4.

32 Ifølge et protokollat af 30. januar 1992 skylder Sanders den belgiske stat et momsbeløb på 370 791 BFR (med tillæg af en boede på 741 582 BFR og rente fra den 21.1.1988) i anledning af, at selskabet har købt 227 000 kg mel uden faktura af CERES NV og har optrådt som mellemmand i forbindelse med CERES NV's levering af 403 710 kg mel til tredjemand. Disse transaktioner fandt sted i 1987.

33 Da Sanders har bestridt denne fordring, som følgelig ikke er sikker, likvid og afviklingsmoden i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4, meddelte en fuldmægtig ved momskontoret i Roeselare ved rekommanderet skrivelse af 23. november 1994, at der med hensyn til denne afgiftsskyld ville blive foretaget en tilbageholdelse af det pr. 31. oktober 1994 overskydende beløb ifølge den vedrørende sagsoegerens periodiske momsangivelser førte kontokurant, der udgjorde 236 215 BFR.

34 Den 5. januar 1995 anlagde Sanders sag mod den belgiske stat ved Beslagrechter ved Rechtbank van eerste aanleg, Brugge, med påstand om ophævelse af tvangssikringen, og påberaabte sig de samme argumenter som dem, der er påberaabt i de to andre sager, samt proportionalitetsprincippet, da tilbageholdelsen efter hans opfattelse hverken var nødvendig eller den eneste mulige foranstaltning.

35 Da retten fandt det tvivlsomt, hvorledes de påberaabte fællesskabsbestemmelser skal fortolkes, har den ligeledes besluttet at stille følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, fortolkes således, at det ifølge denne bestemmelse er tilladt for en medlemsstat ikke at tilbagebetale overskydende moms til den afgiftspligtige eller at overføre beløbet til en følgende afgiftsperiode, men derimod at tilbageholde det ved en tvangssikring på grundlag af en fordring vedrørende en tidligere afgiftsperiode, naar denne fordring retligt bestrides og således ikke udgør et endeligt krav, selv

om medlemsstaten ikke har faaet en tilladelse i henhold til direktivets artikel 27?

2) Saafremt det foerste spoergsmaal besvares bekræftende, oenskes det oplyst, om det efter det faellesskabsretlige proportionalitetsprincip og bestemmelserne i sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, er tilladt for en medlemsstat at fastsaette regler, hvorefter

1) den afgiftspligtige kun kan anfaegte tvangssikringen (der er foretaget ved tilbageholdelse) ved at foere modbevis mod, hvad myndighederne har fastslaaet i protokollatet, men ikke ved at anfaegte vurderingen af, hvorvidt tilbageholdelsen er noedvendig eller uopsaettelig, og

2) tilbageholdelsen ikke kan erstattes af en anden sikkerhedsstillelse eller ophaeves, foer der er truffet endelig afgoerelse vedroerende statskassens krav, der bestrides?»

De praejudicielle spoergsmaal

36 I disse fire sager spoerger de forelaeggende retter naermere bestemt, om sjette direktivs artikel 18, stk. 4, er til hinder for foranstaltninger som de i hovedsagerne omhandlede, og i benaegtende fald hvilken betydning proportionalitetsprincippet kan have i denne sammenhaeng.

37 Hvad for det foerste angaar sjette direktivs artikel 18, stk. 4, spoerger de forelaeggende retter naermere bestemt, om denne bestemmelse er til hinder for nationale regler, hvorefter der som tvangssikring foretages tilbageholdelse af overskydende moms, der kan tilbagebetales, naar der enten bestaar en staerk formodning om afgiftssvig eller et moms krav til fordel for afgiftsmyndighederne, som bestrides af den afgiftspligtige.

38 Sagsoegerne er af den opfattelse, at de tilbageholdelser, der er foreskrevet i artikel 81, stk. 3, fjerde og femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4, er uforenelige med sjette direktivs artikel 18, stk. 4, fordi de nationale myndigheder, naar den overskydende moms ikke er ubetydelig, kun kan vaelge mellem tilbagebetaling af den overskydende moms eller overfoersel heraf til den foelgende periode. Tilbageholdelse af det overskydende beloeb, som ikke er en af valgmulighederne, ville i virkeligheden simpelthen vaere en naegtelse af den afgiftspligtiges ret til momsfradrag.

39 Sagsoegerne har desuden anfoert, at det sjette direktivs artikel 18, stk. 2 og 4, henviser til afgiftsperioder og udleder heraf, at de belgiske myndigheder ikke kan tilbageholde et overskydende momsbeloeb for en anden periode end den omtvistede periode, hvilket i oevrigt er i overensstemmelse med kravet om en rimelig frist.

40 Herooverfor har den belgiske, den graeske, den italienske og den svenske regering samt Kommissionen anfoert, at de tilbageholdelser, der er foreskrevet i den belgiske lovgivning, er »inddrivelsesforanstaltninger«, og at de som saadanne ikke er omfattet af sjette direktiv eller af gaeldende faellesskabslovgivning paa omraadet, men at de henhoerer under medlemsstaternes enekompetence.

41 Hertil bemaerkes, at foranstaltninger som de i hovedsagerne omhandlede har til formaal at goere det muligt for afgiftsmyndighederne som tvangssikring at tilbageholde momsbeloeb, der kan tilbagebetales, naar der bestaar formodning om afgiftssvig, eller naar disse myndigheder paaberaaber sig et moms krav, som ikke fremgaar af den afgiftspligtiges angivelser, og som bestrides af denne.

42 Det fremgaar imidlertid af sjette direktiv i sin helhed, at det har til formaal at tilvejebringe et ensartet beregningsgrundlag, som skal sikre ordningens neutralitet, og, som det angives i dets tolvte betragtning, at harmonisere fradragsordningen »i det omfang, den har indvirkning paa opkraevningens virkelige stoerrelse«; det har ogsaa til formaal at bevirke, at »beregningen af pro ratasatsen for fradraget ... foretages paa ensartet maade i samtlige medlemsstater«.

43 Det foelger heraf, at sjette direktivs afsnit XI, der handler om fradrag, og navnlig artikel 18, er et led i det faelles merværdiafgiftssystems normale funktion og i princippet ikke omfatter foranstaltninger som dem, der er beskrevet i præmis 41.

44 Der skal foelgelig gives det svar, at sjette direktivs artikel 18, stk. 4, i princippet ikke er til hinder for foranstaltninger som de i hovedsagerne omhandlede.

45 Hvad dernæst angaar den betydning, som proportionalitetsprincippet kan have i denne sammenhaeng, skal det fremhaeves, at skønt medlemsstaterne i princippet kan træffe saadanne foranstaltninger, kan disse dog have betydning for de nationale myndigheders forpligtelse til at foretage en ojeblinkelig tilbagebetaling i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 4.

46 I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet skal medlemsstaterne saaledes anvende midler, som - idet de goer det muligt effektivt at naa det maal, der forfoelges med national ret - goer det mindste indgreb i de af den paagaeldende faelleskabslovgivning opstillede formaal og principper.

47 Mens det saaledes er lovligt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, gaar ud paa saa effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, maa de ikke gaa ud over, hvad der er noedvendigt af hensyn til dette formaal. De kan foelgelig ikke anvendes paa en saadan maade, at de systematisk anfaegter retten til fradrag af moms, som er et grundlaeggende princip i det faelles merværdiafgiftssystem, der er indfoert ved faelleskabslovgivningen paa omraadet.

48 Der skal derfor i denne henseende gives det svar, at proportionalitetsprincippet finder anvendelse paa nationale foranstaltninger, der som de i hovedsagerne omhandlede træffes af en medlemsstat under udoevelsen af sin kompetence paa momsomraadet, for saa vidt som disse foranstaltninger, saafremt de gik ud over, hvad der er noedvendigt for at opnaa deres formaal, ville goere indgreb i det faelles merværdiafgiftssystems principper, navnlig i fradragsordningen, som er et vaesentligt led i dette.

49 Med hensyn til den konkrete anvendelse af dette princip tilkommer det den forelaeggende ret at tage stilling til, om de nationale foranstaltninger er forenelige med faelleskabsretten, idet Domstolen kun er kompetent til at forsyne den med alle fortolkningsbidrag vedroerende faelleskabsretten, som kan saette den i stand til at vurdere spoergsmaalet om denne forenelighed (jf. bl.a. dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165).

50 I denne forbindelse har sagsoegerne for det foerste fremhaevet, at tilbageholdelsen angiveligt har absolut og automatisk karakter, saa snart der er en tvist mellem myndighederne og den afgiftspligtige person. Den tilbageholdelse, der omhandles i artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4, er ifoelge bestemmelsens egen ordlyd nemlig obligatorisk, saa snart der bestaar en bestridt fordring, og dette gaelder uden den mindste undtagelse; den ret, som sagen indbringes for, skal ikke undersøge, om en saadan tilbageholdelse er noedvendig, eller om der foreligger uopsaettelighed, idet der er en uigendrivelig formodning for, at disse betingelser er opfyldt. Det samme gaelder den tilbageholdelse, der er omhandlet i samme bestemmelses femte afsnit.

51 Det bemaerkes, at naar en tvangssikringsprocedure fremstaar som en procedure, der fraviger de almindelige regler om tvangssikring, derved at der er en uigendrivelig formodning for, at den er

noedvendig og uopsaetelig, kan der legitimt rejses tvivl om, hvorvidt den er noedvendig for at sikre inddrivelsen af de skyldige beloeb.

52 Det maa foelgelig fastslaas, at en uigendrivelig formodning, i modsætning til en gendrivelig formodning, gaar ud over, hvad der er noedvendigt for at sikre en effektiv inddrivelse og strider mod proportionalitetsprincippet, da den ikke giver den afgiftspligtige mulighed for at foere modbevis under rettens kontrol under sagen om foreloebige retsmidler.

53 For det andet har sagsoegerne henledt opmaerksomheden paa, at der ikke er noget effektivt retsmiddel, hverken under sagen om foreloebige retsmidler eller under justificationssagen. Ifoelge sagsoegerne kan den ret, der behandler sagen om foreloebige retsmidler, nemlig aldrig uden afgiftsmyndighedernes samtykke, medmindre der foreligger en formel mangel, traeffe afgoerelse om hel eller delvis ophaevelse af tilbageholdelsen af det overskydende beloeb, der kan tilbagebetales. Denne situation er en foelge af en kombination af forskellige lovbestemmelser, som i det vaesentlige fraviger de almindelige retsforskrifter om tvangssikring, der bestemmer, at retten under sagen om foreloebige retsmidler ikke kan anordne en saadan foranstaltning, saa laenge det bevis, der fremgaar af de protokollater, som afgiftsmyndighederne har udarbejdet, ikke er gendrevet, eller saa laenge det ikke fremgaar af oplysninger, som er opnaaet ved faelleskabsprocedurerne for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne, at transaktionerne virkelig har fundet sted. Retten kan saaledes under sagen om foreloebige retsmidler kun tage stilling til, om tvangssikringen formelt er lovlig, men ikke til de materielle betingelser for tvangssikringen.

54 Af de samme grunde er det, saafremt afgiftsmyndighederne appellerer en afgoerelse, der er til fordel for den afgiftspligtige, umuligt at opnaa selv en delvis ophaevelse (f.eks. med hensyn til boeder), fordi afgoerelsen ikke er materielt endelig. Tilbageholdelsen gaelder nemlig som tvangssikring i fordringer paa tredjemand, indtil tvisten er endeligt afsluttet, enten ved forvaltningsakt eller ved retskraftig dom.

55 I denne forbindelse bemaerkes, at for at efterproeve, om indgrebet i fradragsretten staar i rimeligt forhold til det forfulgte formaal, er det noedvendigt, at der sker en effektiv domstolskontrol, saavel under justificationssagen som under sagen om foreloebige retsmidler.

56 Foelgelig maa retsforskrifter, som er til hinder for, at retten under en sag om foreloebige retsmidler traeffe afgoerelse om hel eller delvis ophaevelse af en tilbageholdelse af overskydende moms, der kan tilbagebetales - skoent retten raader over beviser, som giver den grundlag for umiddelbart at konkludere, at de konstateringer, som er indeholdt i de af afgiftsmyndighederne udarbejdede protokollater, er urigtige - derfor anses for at gaa ud over, hvad der er noedvendigt for at sikre en effektiv inddrivelse; de ville derfor udgoere et uforholdsmaessigt indgreb i fradragsretten.

57 Retsforskrifter, som foerer til, at det er umuligt for den ret, der skal behandle sagens realitet, at traeffe afgoerelse om en hel eller delvis ophaevelse af tilbageholdelsen af den overskydende moms, der kan tilbagebetales, foer den trufne realitetsafgoerelse bliver endelig, er ligeledes uforholdsmaessige.

58 Sagsoegerne har for det tredje anfoert, at det er umuligt for den afgiftspligtige at nedlaegge paastand om, at retten erstatter tilbageholdelsen med en anden sikrende foranstaltning, som er tilstraekkelig til at beskytte statskassens interesser, men som er mindre indgribende over for den afgiftspligtige, som f.eks. en kaution eller en bankgaranti. En saadan mulighed er kun givet afgiftsmyndighederne og henhoerer alene under deres skoen.

59 Det bemaerkes, at en saadan umulighed, saafremt den blev godtgjort, ligeledes ville gaa ud over, hvad der er noedvendigt for at sikre inddrivelse af eventuelt skyldige beloeb, da en saadan sikrende foranstaltning ville kunne mildne indgrebet i fradragsretten, og da en afgoerelse herom

skal kunne proeves af en domstol.

60 Sagsoegerne har for det fjerde anfoert, at tilbageholdelsen ikke er begraenset til selve det beloeb, der skyldes i moms, men ogsaa omfatter renter af dette beloeb, sagsomkostninger og boeder, der kan andrage indtil 200% af hovedfordringen. Denne foranstaltning staar saaledes ifoelge sagsoegerne i misforhold til sit formaal, navnlig naar tvisten drejer sig om et rent retsspoergsmaal og ikke om svig i egentlig forstand.

61 I denne forbindelse bemaerkes, at udoevelse af en effektiv domstolskontrol som naevnt ovenfor, navnlig muligheden for, at retten, saavel under justificationssagen som under sagen om foreloebige retsmidler, paa den afgiftspligtiges begaering og paa ethvert trin af sagens behandling kan ophaeve tilbageholdelsen helt eller delvis, er tilstraekkelig til at goere en saadan beregning af de tilbageholdte beloeb, navnlig hvad angaar boeder, forholdsmaessig.

62 Sagsoegerne har for det femte fremhaevet, at efter belgisk ret skal statskassen kun betale renter i tilfaelde af, at en tilbageholdelse af overskydende moms ophaeves, saafremt de tilbageholdte beloeb ikke faktisk er blevet tilbagebetalt senest den 31. marts aaret efter det aar, hvor de overskydende beloeb, der kan tilbagebetales, er opstaaet, og paa betingelse af, at der skal tilbagebetales et beloeb paa mindst 10 000 BFR, at den seneste momsangivelse for det kalenderaar, i hvilket momstilgodehavendet er opstaaet, er blevet underskrevet paa det sted paa formularen, der er bestemt hertil, og at alle momsangivelser er blevet indgivet rettidigt.

63 Hertil bemaerkes, at det ikke er noedvendigt for at opnaa det formaal, der forfoelges med en lovgivning som den i tvisterne i hovedsagerne omhandlede, nemlig at sikre inddrivelse af skyldige beloeb, at der beregnes renter fra et andet tidspunkt end det, paa hvilket den tilbageholdte overskydende moms normalt skulle vaere tilbagebetalt i henhold til sjettede direktiv, og foelgelig, at proportionalitetsprincippet er til hinder for anvendelse af en saadan lovgivning. Det samme gaelder de oevrige ovennaevnte betingelser, idet forsinkelse med indgivelsen af angivelserne bl.a. kan forfoelges paa en maade, der er uafhaengig af tilbageholdelsesprocedurerne, og uden at goere indgreb i retten til tilbagebetaling af overskydende moms.

64 Der skal derfor gives det svar, at det tilkommer den nationale ret at tage stilling til, om de paagaeldende foranstaltninger og myndighedernes anvendelse heraf er forholdsmaessige. Ved en saadan stillingtagen skal der ses bort fra nationale bestemmelser eller en fortolkning af disse, som er til hinder for en effektiv domstolskontrol, navnlig kontrollen med, at tilbageholdelsen af den overskydende moms, der kan tilbagebetales, er uopsaetelig og noedvendig, samt for den afgiftspligtiges mulighed for under rettens kontrol at begaere, at tilbageholdelsen erstattes med en anden sikkerhed, der er tilstraekkelig til at beskytte statskassens interesser, men mindre indgribende for den afgiftspligtige, eller som forhindrer, at der paa ethvert trin af sagens behandling kan traeffes bestemmelse om hel eller delvis ophaevelse af tilbageholdelsen. Saafremt tilbageholdelsen ophaeves, vil en beregning af renter, der tilkommer statskassen, som ikke tager udgangspunkt i det tidspunkt, da den paagaeldende overskydende moms normalt skulle have vaeret tilbagebetalt, desuden vaere i strid med proportionalitetsprincippet.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagsomkostninger

65 De udgifter, der er afholdt af den belgiske, den græske, den italienske og den svenske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de nationale retter, tilkommer det dem at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedrørende de spoergsmaal, der er forelagt af Hof van Beroep, Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles, og Rechtbank van eerste aanleg, Brugge, ved kendelser af 17. oktober 1994, 25. oktober 1995, 12. december 1995 og 6. februar 1996, for ret:

1) Artikel 18, stk. 4, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er i princippet ikke til hinder for foranstaltninger som de i hovedsagerne omhandlede.

2) Proportionalitetsprincippet finder dog anvendelse paa nationale foranstaltninger, der som de i hovedsagerne omhandlede, træffes af en medlemsstat under udøvelsen af sin kompetence paa momsområdet, for saa vidt som disse foranstaltninger, saafremt de gik ud over, hvad der er nødvendigt for at opnaa deres formaal, ville goere indgreb i det fælles merværdiafgiftssystems principper, navnlig i fradragsordningen, som er et væsentligt led i dette.

Det tilkommer den nationale ret at tage stilling til, om de paagaeldende foranstaltninger og myndighedernes anvendelse heraf er forholdsmaessige. Ved en saadan stillingtagen skal der ses bort fra nationale bestemmelser eller en fortolkning af disse, som er til hinder for en effektiv domstolskontrol, navnlig kontrollen med, at tilbageholdelsen af den overskydende moms, der kan tilbagebetales, er uopsaetelig og nødvendig, samt for den afgiftspligtiges mulighed for under rettens kontrol at begaere, at tilbageholdelsen erstattes med en anden sikkerhed, der er tilstraekkelig til at beskytte statskassens interesser, men mindre indgribende over for den afgiftspligtige, eller som forhindrer, at der kan træffes bestemmelse om hel eller delvis ophævelse af tilbageholdelsen. Saafremt tilbageholdelsen ophæves, vil en beregning af renter, der tilkommer statskassen, som ikke tager udgangspunkt i det tidspunkt, da den paagaeldende overskydende moms normalt skulle have været tilbagebetalt, desuden vaere i strid med proportionalitetsprincippet.