Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61994J0286 - NL
Avis juridique important

|

61994J0286

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 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) en Sanders BVBA (C-47/96) tegen Belgische Staat. - Verzoeken om een prejudiciële beslissing: Hof van beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge - België. - Zesde richtlijn 77/388/EEG - Werkingssfeer - Recht op aftrek van BTW - Inhouding van verschuldigd BTW-overschot - Evenredigheidsbeginsel. - Gevoegde zaken C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96.

Jurisprudentie 1997 bladzijde I-07281

Partijen
Overwegingen van het arrest
Beslissing inzake de kosten
Dictum

Partijen

In de gevoegde zaken C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Hof van Beroep te Antwerpen (C-286/94 en C-340/95), de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) en de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (C-47/96), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Garage Molenheide BVBA (C-286/94),

P. Schepens (C-340/95),

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

Sanders BVBA (C-47/96)

en

Belgische Staat,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 18, lid 4, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1)

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: C. Gulmann, kamerpresident, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann (rapporteur) en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: N. Fennelly

griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Garage Molenheide BVBA, vertegenwoordigd door V. Dauginet, advocaat te Antwerpen,

- Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) en Sanders BVBA, vertegenwoordigd door L. Vandenberghe en R. Tournicourt, advocaten te Brussel,

- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J. Devadder, adviseur-generaal bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, Buitenlandse handel en Ontwikkelingssamenwerking, als gemachtigde,

- de Griekse regering (C-340/95, C-401/95 en C-47/96), vertegenwoordigd door F. Georgakopoulos, adjunct juridisch adviseur bij de Juridische dienst van de staat, en A. Rokofyllou, bijzonder adviseur bij de adjunct-minister van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,

- de Italiaanse regering (C-286/94, C-340/95 en C-401/95), vertegenwoordigd door professor U. Leanza, hoofd van de dienst Diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken als gemachtigde, bijgestaan door M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

- de Zweedse regering (C-401/95), vertegenwoordigd door E. Brattgård, departementsråd bij de dienst Buitenlandse handel van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Garage Molenheide BVBA, vertegenwoordigd door M. Vanden Broeck, advocaat te Antwerpen, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) en Sanders BVBA, vertegenwoordigd door L. Vandenberghe, de Belgische regering, vertegenwoordigd door B. Van de Walle de Ghelcke en G. de Wit, advocaten te Brussel, de Griekse regering, vertegenwoordigd door F. Georgakopoulos, de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. de Bellis, avvocato dello Stato, en de Commissie, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, ter terechtzitting van 30 januari 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 maart 1997,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikkingen van 17 oktober 1994 (zaak C-286/94), 25 oktober 1995 (zaak C-340/95), 12 december 1995 (zaak C-401/95) en 6 februari 1996 (zaak C-47/96), ingekomen bij het Hof op respectievelijk 21 oktober 1994, 30 oktober 1995, 21 december 1995 en 16 februari 1996, hebben het Hof van Beroep te Antwerpen (zaken C-286/94 en C-340/95), de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (zaak C-401/95) en de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (zaak C-47/96) krachtens artikel 177 EG-Verdrag prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 18, lid 4, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1, hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in vier gedingen tussen enerzijds de Belgische Staat en anderzijds Garage Molenheide BVBA (hierna: "Molenheide"), P. Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (hierna: "Decan") en Sanders BVBA (hierna: "Sanders").

De gemeenschapsregeling

3 Artikel 18, leden 2 en 4, van de Zesde richtlijn betreffende de wijze van uitoefening van het recht op aftrek, bepaalt:

"2. De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan en krachtens het bepaalde in lid 1 kan worden uitgeoefend.

(...)"

"4. Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de Lid-Staten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De Lid-Staten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgende periode wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is."

De Belgische wetgeving

4 Artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn is in Belgisch recht omgezet bij in het bijzonder artikel 47 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, dat bepaalt dat wanneer voor een bepaald tijdvak het bedrag van de toegestane aftrek meer bedraagt dan dat van de verschuldigde belasting, het overschot naar het volgende tijdvak wordt overgebracht.

5 Artikel 76, § 1, eerste lid, van dit Wetboek, zoals gewijzigd bij de wet van 28 december 1992, voegt daaraan toe, dat het aan het einde van het kalenderjaar bestaande overschot op verzoek van de belastingplichtige, onder de voorwaarden bepaald door de Koning, wordt teruggegeven. Krachtens het tweede lid kan de Koning bepalen, dat het overschot onder de door hem te stellen voorwaarden vóór het einde van het kalenderjaar wordt teruggegeven. Ten slotte luidt het derde lid:

"Met betrekking tot de in het eerste en tweede lid bedoelde voorwaarden kan de Koning ten voordele van de administratie van de BTW, registratie en domeinen een inhouding voorzien die

geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek."

6 Ter uitvoering van deze bepaling is in koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "KB nr. 4") bij artikel 7 van het koninklijk besluit van 29 december 1992 een artikel 81, § 3, ingevoegd, dat luidt:

"Indien de in het eerste lid bedoelde belastingschuld in het voordeel van de administratie geen schuldvordering vormt die geheel of gedeeltelijk zeker, opeisbaar en vaststaand is, wat onder meer het geval is wanneer ze wordt betwist of aanleiding heeft gegeven tot een dwangbevel bedoeld in artikel 85 van het Wetboek, waarvan de tenuitvoerlegging werd gestuit door het verzet bedoeld in artikel 89 van het Wetboek, wordt het belastingkrediet tot beloop van de schuldvordering van de administratie ingehouden. Deze inhouding geldt als bewarend beslag onder derden tot het geschil definitief wordt beëindigd op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest. Voor de toepassing van deze inhouding wordt de voorwaarde vereist door artikel 1413 Gerechtelijk wetboek geacht te zijn vervuld [vierde lid].

Indien ten aanzien van een voor teruggaaf vatbaar overschot dat blijkt uit de aangifte als bedoeld in artikel 53, eerste lid, 3_ van het Wetboek en waarvoor de belastingplichtige al dan niet voor de teruggaaf heeft geopteerd, hetzij ernstige vermoedens, hetzij bewijzen bestaan dat de voormelde aangifte of de aangiften voor daaraan voorafgaande perioden gegevens bevatten die onjuist zijn en een belastingschuld in het vooruitzicht stellen zonder dat een daadwerkelijke bepaling ervan vóór het tijdstip van de genoemde ordonnancering of de verrichting gelijkgesteld met een betaling kan geschieden, heeft de ordonancering van dit overschot of de overbrenging ervan naar het volgend aangiftetijdvak niet plaats en wordt het belastingkrediet ingehouden teneinde de administratie toe te laten de waarachtigheid van die gegevens na te gaan [vijfde lid].

(...)

De voormelde ernstige vermoedens of bewijzen die de belastingschuld aantonen of helpen aantonen, dienen te worden gerechtvaardigd in processen-verbaal overeenkomstig artikel 59, § 1, van het Wetboek en worden per aangetekende brief vooraf ter kennis gebracht van de belastingplichtige [zesde lid].

De inhouding bedoeld in het vierde en het vijfde lid geldt als bewarend beslag onder derden tot op het ogenblik dat het bewijs vervat in de in het vorige lid bedoelde processen-verbaal is weerlegd, of tot op het ogenblik dat de waarachtigheid van de handelingen blijkt uit gegevens verkregen overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de Lid-Staten van de Gemeenschap (...) [zevende lid].

(...)

De belastingplichtige kan enkel verzet doen tegen de inhouding bedoeld in het vierde en het vijfde lid door toepassing te maken van artikel 1420 van het Gerechtelijk Wetboek. De beslagrechter kan evenwel de opheffing van het beslag niet gelasten zolang het door de processen-verbaal, bedoeld in het zesde lid, geleverde bewijs niet is weerlegd, zolang de gegevens overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de Lid-Staten van de Gemeenschap niet werden bekomen of gedurende een opsporingsonderzoek van het Parket of een gerechtelijk onderzoek van de onderzoeksrechter. De inhouding neemt een einde ten gevolge van de opheffing ervan door de administratie of ten gevolge van een rechterlijke beslissing. In geval van opheffing door de administratie wordt ze aan de belastingplichtige ter kennis gebracht per aangetekend schrijven met vermelding van de datum van de opheffing [tiende lid].

Na het einde van de inhouding wordt, in voorkomend geval, de belastingschuld, zijnde de schuldvordering van de administratie, die zeker, opeisbaar en vaststaand is, aangezuiverd overeenkomstig het tweede lid van deze paragraaf en zonder dat enige formaliteit moet worden nageleefd [elfde lid]."

7 Krachtens artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek, waarnaar artikel 81, § 3, vierde lid, van KB nr. 4 verwijst, kan slechts in spoedeisende gevallen bewarend beslag worden gelegd.

8 Volgens de verwijzende rechters beoogt de inhouding uit hoofde van artikel 81, § 3, vijfde lid, van KB nr. 4, die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Belgisch Gerechtelijk Wetboek, het voor teruggaaf vatbare BTW-overschot bij wijze van bewarende maatregel te blokkeren totdat een geschil omtrent een eventuele BTW-schuld van de belastingplichtige op administratieve wijze of door een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest is beëindigd, totdat het in het proces-verbaal vervatte bewijs of ernstige vermoeden is weerlegd, of totdat de waarachtigheid van de handelingen blijkt uit gegevens die zijn verkregen overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de Lid-Staten of gedurende een opsporingsonderzoek van het Parket of een gerechtelijk onderzoek van een onderzoeksrechter. In wezen geldt dezelfde regeling in het andere geval van inhouding, bedoeld in het vierde lid van deze bepaling.

Zaak C-286/94

9 Molenheide exploiteert een garagebedrijf in het Antwerpse (België). Deze vennootschap diende voor de periode van 1 januari 1993 tot 31 maart 1993 een BTW-aangifte in, waarbij zij een recht op aftrek van een bedrag van 2 598 398 BFR liet gelden.

10 Bij een controle in haar onderneming stelde de BTW-administratie evenwel feiten vast, die ernstige vermoedens wekten dat deze aangifte onjuist en onvolledig was.

11 Op basis van deze vaststellingen werd door de hoofdcontroleur van de BTW van Wijnegem een proces-verbaal opgesteld en per aangetekend schrijven van 15 juni 1993 aan Molenheide betekend. In dit proces-verbaal werd eveneens medegedeeld, dat de bevoegde belastingontvanger op grond daarvan overging tot inhouding.

12 Op 16 juni 1993 werd Molenheide bij aangetekend schrijven een akte van inhouding aangezegd. In deze akte stelde de belastingadministratie, dat ernstige vermoedens of zelfs bewijzen bestonden, dat voormelde aangifte onjuist was en dat op grond van deze vermoedens of bewijzen een belastingschuld te verwachten was, waarvan de omvang op dat tijdstip niet nauwkeurig kon worden bepaald.

13 De inhouding van het voor teruggaaf vatbare bedrag zoals dit uit de door Molenheide ingediende BTW-aangifte voortvloeide, geschiedde op grond van artikel 81, § 3, vijfde lid, van KB nr. 4.

14 Op 23 juli 1993 tekende Molenheide bij de beslagrechter van de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen tegen de inhouding verzet aan, stellende dat artikel 81, § 3, vijfde lid, van KB nr. 4 ongeldig was.

15 Bij beschikking van 4 november 1993 verklaarde de beslagrechter het verzet ongegrond.

16 Op 24 december 1993 kwam Molenheide van deze beschikking in hoger beroep bij het Hof van Beroep te Antwerpen. In dat beroep betoogde Molenheide, dat de inhouding van belastingkredieten, zoals bepaald in artikel 76, § 1, derde lid, van het Belgische BTW-Wetboek en krachtens artikel 81, § 3, vijfde lid, van KB nr. 4 in strijd was met de artikelen 18, lid 4, en 27 van

de Zesde richtlijn.

17 Aangezien het twijfel koesterde omtrent de uitlegging die aan deze laatste bepalingen moest worden gegeven, was het Hof van Beroep te Antwerpen van oordeel, dat het Hof de volgende prejudiciële vraag diende te worden gesteld:

"Moet artikel 18, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn dusdanig worden geïnterpreteerd dat het een Lid-Staat toelaat aanzienlijke BTW-tegoeden van haar ingezetenen niet terug te geven noch over te dragen naar een volgend aangiftetijdperk, doch er, overeenkomstig internrechtelijk vastgelegde regelen, bewarend beslag op te leggen wegens ernstige vermoedens van belastingfraude, zonder dienaangaande een definitieve titel te creëren en zonder dat de Lid-Staat een machtiging heeft bekomen in de zin van artikel 27 van de Zesde BTW-richtlijn?"

Zaak C-340/95

18 Ook in deze zaak gaat het om een inhouding die krachtens artikel 81, § 3, vijfde lid, van KB nr. 4 is verricht wegens ernstige vermoedens van fraude.

19 Schepens is eigenaar van een garagebedrijf. Over de periode van 1 januari 1993 tot 31 maart 1993 diende hij een BTW-aangifte in, waarbij hij aanspraak maakte op teruggaaf van een bedrag van 3 311 438 BFR.

20 Na een controle in mei 1993 stelden een hoofdcontroleur en een verificateur van de BTW-administratie op 15 juni daaraanvolgend een proces-verbaal op, waarin zij tot de bevinding kwamen dat ernstige vermoedens bestonden dat de BTW-aangiften over het eerste kwartaal 1993 onjuist waren en dat een belastingschuld te verwachten was. Op 16 juni 1993 werd verzoeker bij aangetekend schrijven op de hoogte gebracht van de bevindingen van de controle. Ook ontving hij een afschrift van het proces-verbaal en deelde de administratie hem mede, dat zij voornemens was, de hem verschuldigde teruggaaf in te houden. Op 18 juni 1993 werd hem de akte van inhouding gezonden.

21 Voor de BTW-aangifte over het tweede kwartaal 1993 waaruit een tegoed van 2 419 078 BFR bleek, volgde de administratie een zelfde procedure. Naar aanleiding van een controle op 15 september 1993 stelde zij op 20 september daaraanvolgend een proces-verbaal op, waarvan zij de belanghebbende bij aangetekend schrijven van 22 september in kennis stelde en die dezelfde dag door een akte van inhouding werd gevolgd.

22 Deze ernstige vermoedens betroffen in het bijzonder een soort van fraude, "carrouselverkopen" genaamd, waarbij niet de BTW wordt ontdoken, doch veeleer fictieve BTW-overschotten worden gecreëerd, vooral ingeval van intracommunautaire leveringen. Aldus wilde Schepens volgens de Belgische administratie teruggaaf verkrijgen van verschillende BTW-bedragen die hij beweerdelijk bij aankoop van verschillende auto's had voldaan. De belastingdienst kwam evenwel tot de bevinding, dat acht leveranciers van de belastingplichtige over het eerste kwartaal 1993 geen BTW-aangifte hadden ingediend, noch BTW hadden betaald. Voorts toonde de belastingplichtige evenmin aan, dat hij hun de BTW had betaald, daar alle transacties contant of per cheque waren geregeld. De meeste van deze voertuigen waren buiten België, doch binnen de Gemeenschap geleverd, en zeker enkele daarvan waren meer dan éénmaal in België aangekocht. Bij elke transactie was de op de Belgische aankoopfactuur aangegeven BTW niet afgedragen door de personen die de factuur had uitgereikt, en Schepens had niet door middel van de bij artikel 3 van KB nr. 52 bedoelde bewijzen kunnen aantonen, dat hij deze voertuigen daadwerkelijk buiten België, doch binnen de Gemeenschap had geleverd. Over de maanden februari en maart 1993 bereikten de intracommunautaire handelingen een bedrag van 11 625 000 BFR.

23 Met betrekking tot de intracommunautaire leveringen was geen BTW op de uitgaande facturen in rekening gebracht en door het BTW-mechanisme ontstond een recht op teruggaaf van de BTW

die op de desbetreffende aankoopfacturen was vermeld. Bovendien bestonden vermoedens, dat deze voertuigen België nooit hadden verlaten.

24 Vervolgens verzocht Schepens om opheffing van de betrokken inhoudingen of bewarende beslagen onder derden.

25 Nadat zijn verzoek door de bevoegde rechter van eerste aanleg was afgewezen, stelde hij bij het Hof van Beroep te Antwerpen hoger beroep in, waarin hij op basis van juridische argumenten die vergelijkbaar waren met die van Molenheide, betoogde dat volgens artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn enkel kon worden gekozen tussen overbrenging van het overschot naar de volgende periode en teruggaaf. Indien de Belgische Staat zulks anders had willen regelen, had hij derhalve ingevolge artikel 27 van deze richtlijn de Raad om machtiging moeten verzoeken. Bovendien beriep Schepens zich op het evenredigheidsbeginsel.

26 Het Hof van Beroep te Antwerpen heeft het Hof derhalve de volgende prejudiciële vragen gesteld:

"1) Hebben de artikelen 18, lid 4, en 27 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (BTW-richtlijn 77/388/EEG) directe werking in de interne rechtsorde der Lid-Staten c.q. in de Belgische interne rechtsorde?

2) Bij bevestiging, verbiedt artikel 18, lid 4, van die richtlijn een Lid-Staat het BTW-tegoed, met betrekking tot een bepaalde periode of periodes waarin dat tegoed werd gevormd, niet aan de BTW-belastingplichtige terug te geven, noch over te dragen naar een volgende aangifteperiode, doch dit in te houden via de Belgische rechtsfiguur van de inhouding die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Belgische Gerechtelijk Wetboek zolang dienaangaande geen definitieve titel is gecreëerd en ten belope van het bedrag van navordering met betrekking tot deze of vroegere aangifteperiodes, indien deze navordering door de BTW-belastingplichtige wordt betwist?

3) Is artikel 18, lid 4, van die richtlijn van toepassing, gesteld dat volgens de Belgische Staat de inhouding een invorderingsmaatregel is?

Bij bevestiging, is dan artikel 27 van die richtlijn van toepassing zo de inhouding deel zou uitmaken van de `voorwaarden' (modalités)?

Bij negatie, is dat artikel 27 dan van toepassing, gesteld dat de inhouding een invorderingsmaatregel is?

4) Indien artikel 18, lid 4, van die richtlijn van toepassing zou zijn op de inhouding, is deze Belgische rechtsfiguur dan een inbreuk op het evenredigheidsbeginsel zoals door het Hof van Justitie bepaald?"

Zaak C-401/95

27 In deze zaak geschiedde de inhouding niet krachtens het vijfde lid, doch krachtens het vierde lid van artikel 81, § 3, van KB nr. 4.

28 Bij aangetekend schrijven van 26 september 1995 stelde de belastingadministratie Decan ervan in kennis, dat zij die dag nog overging tot inhouding van of bewarend beslag op het uit haar BTW-aangifte over de periode van 1 tot 30 juni 1995 voortvloeiend BTW-krediet van 705 404 BFR. Deze inhouding werd verricht wegens een BTW-schuldvordering van de Belgische Staat betreffende een eerdere aangifteperiode. Zonder nadere preciseringen omtrent deze schuldvordering deelt de verwijzende rechter mede, dat zij in een proces-verbaal van 26 mei 1994 was opgenomen en dat dienaangaande op 10 oktober 1995 een dwangbevel was betekend voor

een bedrag van 784 305 BFR, vermeerderd met een boete van 130 500 BFR en 232 064 BFR rente.

29 Voor de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel hebben partijen dezelfde argumenten aangevoerd als in de beide andere hiervoor genoemde zaken naar voren zijn gebracht, en de aangezochte rechter bepaalt zich tot een verwijzing naar de desbetreffende verwijzingsbeschikkingen. Hij voegt daaraan evenwel toe, dat in de zaak Decan, anders dan in de zaak Molenheide, geen ernstige vermoedens van belastingfraude bestaan.

30 De Rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft het Hof derhalve de volgende prejudiciële vragen gesteld:

"1) Moet artikel 18, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn aldus worden geïnterpreteerd dat het een Lid-Staat toelaat het BTW-tegoed van een bepaald aangiftetijdperk niet aan de BTW-belastingplichtige terug te geven noch over te dragen naar een volgend aangiftetijdperk, doch dit in te houden omwille van het feit en zolang zij tegen de betrokken BTW-belastingplichtige beschikt over een navordering met betrekking tot een vroegere aangifteperiode, indien deze navordering door de BTW-belastingplichtige wordt betwist en dus nog geen definitieve titel vormt, wanneer de Lid-Staat geen machtiging heeft bekomen in de zin van artikel 27 van de Zesde BTW-richtlijn?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag positief zou zijn: moet artikel 18, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn in combinatie met het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat het de Lid-Staat toegelaten is te bepalen dat de noodzakelijkheid of de spoedeisendheid van de inhouding op geen enkele manier kan worden aangevochten, en dat de inhouding op geen enkele wijze kan worden vervangen door een zekerheidsstelling of kan worden ongedaan gemaakt zolang de betwiste BTW-navordering niet het voorwerp uitmaakt van een definitieve rechterlijke beslissing?"

Zaak C-47/96

31 Evenals in de zaak Decan geschiedde de inhouding krachtens artikel 81, § 3, vierde lid, van KB nr. 4.

32 Volgens een proces-verbaal van 30 januari 1992 is Sanders de Belgische Staat een bedrag van 370 791 BFR aan BTW (vermeerderd met een boete van 741 582 BFR en rente vanaf 21 januari 1988) verschuldigd enerzijds voor de aankoop zonder factuur van 227 000 kg bloem bij NV Ceres, en anderzijds voor bemiddeling bij de levering van 403 710 kg bloem door deze laatste vennootschap aan derden. Deze handelingen zijn verricht in 1987.

33 Daar Sanders deze schuldvordering heeft betwist, zodat deze niet zeker, opeisbaar en vaststaand is in de zin van artikel 81, § 3, vierde lid, van KB nr. 4, stelde de BTW-ontvanger van Roeselare hem bij aangetekend schrijven van 23 november 1994 ervan in kennis, dat hij overging tot inhouding, geldend als bewarend beslag onder derden, van voormelde schuld ten belope van het saldo van de rekening-courant betreffende zijn periodieke BTW-aangifte van 31 oktober 1994, zijnde 236 215 BFR.

34 Op 5 januari 1995 dagvaardde Sanders de Belgische Staat voor de beslagrechter bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge tot opheffing van het beslag, waarbij hij dezelfde argumenten aanvoerde als in de andere zaken naar voren zijn gebracht, en zich tevens beriep op het evenredigheidsbeginsel, daar de inhouding zijns inziens niet nodig, noch de enig mogelijke maatregel was.

35 Aangezien hij twijfel koesterde omtrent de uitlegging die aan de aangevoerde gemeenschapsbepalingen moest worden gegeven, heeft de beslagrechter eveneens besloten, de volgende twee prejudiciële vragen te stellen:

"1) Moet artikel 18, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn zó geïnterpreteerd worden dat het een Lid-Staat toelaat een BTW-tegoed van een bepaald aangiftetijdperk niet aan de belastingplichtige terug te geven of over te dragen naar een volgend aangiftetijdperk, doch integendeel `in te houden' bij middel van bewarend beslag te leggen op basis van een navordering over een vroegere aangifteperiode wanneer deze navordering in rechte betwist wordt en dus niet gesteund is op een definitieve titel, en dit zonder dat de Lid-Staat een machtiging bekwam in de zin van artikel 27 van dezelfde BTW-richtlijn?

2) Voor het geval op de eerste vraag gunstig moet geantwoord worden:

Laten het proportionaliteitsbeginsel inzake het gemeenschapsrecht en de bepaling van artikel 18, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn aan de Lid-Staat toe om te bepalen:

1) dat de belastingplichtige het beslag (gevalideerd bij wijze van de maatregel van `inhouding') slechts kan aanvatten door het tegenbewijs te leveren van wat door de Schatkist in het proces-verbaal wordt beweerd, en niet door de noodzakelijkheid en de spoedeisendheid zelf van de maatregel van inhouding aan te vechten;

2) dat de inhouding niet door een andere zekerheidsstelling kan worden vervangen en evenmin kan worden opgeheven zolang niet definitief is beslist over de betwiste schuldvordering van de Schatkist?"

De prejudiciële vragen

36 In deze vier zaken wensen de verwijzende rechters in wezen te vernemen, of artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen maatregelen zoals die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, en, zo neen, welke invloed in deze context het evenredigheidsbeginsel kan hebben.

37 Wat om te beginnen artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn betreft, wensen de verwijzende rechters in wezen te vernemen, of deze bepaling in de weg staat aan nationale maatregelen krachtens welke een voor teruggaaf vatbaar BTW-krediet bij wege van bewarende maatregel kan worden ingehouden wanneer hetzij ernstige vermoedens van belastingfraude bestaan, hetzij de belastingadministratie een BTW-schuldvordering heeft die door de belastingplichtige wordt betwist.

38 Verzoekers achten de inhoudingen krachtens artikel 81, § 3, vierde en vijfde lid, van KB nr. 4 onverenigbaar met artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, omdat, wanneer het BTW-overschot niet onbeduidend is, de nationale administratie volgens hen alleen kan kiezen tussen teruggaaf van het BTW-overschot en overbrenging van dit overschot naar de volgende aangifteperiode. De inhouding van het overschot, die niet tot de keuzemogelijkheden behoort, levert volgens hen in feite een regelrechte negatie van het recht op BTW-aftrek van de belastingplichtige op.

39 Bovendien stellen verzoekers, dat artikel 18, leden 2 en 4, van de Zesde richtlijn doelt op de aangifteperiodes, en zij leiden daaruit af, dat de Belgische administratie geen BTW-overschot betreffende een andere dan de betwiste periode kan inhouden, wat volgens hen overigens in overeenstemming is met een vereiste van een redelijke termijn.

40 Daarentegen stellen de Belgische, de Italiaanse, de Griekse en de Zweedse regering, alsmede de Commissie, dat de inhoudingen als bedoeld in de Belgische wettelijke regeling "invorderingsmaatregelen" zijn, die als zodanig niet door de Zesde richtlijn, noch door de terzake toepasselijke gemeenschapswetgeving worden beheerst, doch ten aanzien waarvan de Lid-Staten bij uitsluiting bevoegd zijn.

41 Dienaangaande zij opgemerkt, dat maatregelen zoals die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, de bevoegde belastingautoriteiten in staat dienen te stellen, voor teruggaaf vatbare BTW-bedragen bij wege van bewarende maatregel in te houden, wanneer vermoedens van belastingfraude bestaan of deze autoriteiten een BTW-schuldvordering laten gelden die niet voortvloeit uit de aangiften van de belastingplichtige en die laatstgenoemde betwist.

42 Uit de Zesde richtlijn in haar geheel volgt evenwel, dat daarin een uniforme grondslag wordt vastgesteld, die de neutraliteit van het systeem dient te waarborgen en, zoals blijkt uit de twaalfde overweging van haar considerans, de aftrekregelingen dient te harmoniseren "voor zover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van heffing"; ook moet zij bewerkstelligen, dat "de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle Lid-Staten op overeenkomstige wijze [geschiedt]".

43 Titel XI van de Zesde richtlijn, betreffende de aftrek, en inzonderheid artikel 18 daarvan, heeft dus een functie in het kader van de normale werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel en heeft in beginsel dus niet betrekking op maatregelen zoals die welke hiervoor in rechtsoverweging 41 zijn omschreven.

44 Er moet dus worden geantwoord, dat artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn in beginsel niet in de weg staat aan maatregelen zoals die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn.

45 Wat vervolgens de mogelijke invloed van het evenredigheidsbeginsel in deze context betreft, zij beklemtoond, dat ofschoon de Lid-Staten in beginsel dergelijke maatregelen kunnen vaststellen, deze niettemin van invloed kunnen zijn op de verplichting van de nationale autoriteiten uit hoofde van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn om onmiddellijk tot teruggaaf over te gaan.

46 Ook moeten de Lid-Staten in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel middelen aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken gemeenschapsregeling zo min mogelijk aantasten.

47 Ofschoon het geoorloofd is, dat de maatregelen van de Lid-Staten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan voor dit doel noodzakelijk is. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij een systematische belemmering voor het recht op BTW-aftrek opleveren, welk recht een basisbeginsel is van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke BTW-stelsel.

48 Terzake moet dus worden geantwoord, dat het evenredigheidsbeginsel van toepassing is op nationale maatregelen als in de hoofdgedingen aan de orde zijn, welke door een Lid-Staat in de uitoefening van zijn bevoegdheid op het gebied van de BTW worden genomen, voor zover deze maatregelen, indien zij verder gaan dan nodig is voor het bereiken van het daarmee beoogde doel, de beginselen van het gemeenschappelijke BTW-stelsel en in het bijzonder de aftrekregeling, een wezenlijk bestanddeel daarvan, aantasten.

49 Wat de toepassing van dit beginsel in de praktijk betreft, staat het aan de verwijzende rechter om de nationale maatregelen op hun verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht te toetsen; het Hof is slechts bevoegd om hem alle uitleggingsgegevens betreffende het gemeenschapsrecht te

geven om hem in staat te stellen die verenigbaarheid te toetsen (zie met name arrest van 30 november 1995, zaak C-55/94, Gebhard, Jurispr. 1995, blz. I-4165).

50 Dienaangaande wijzen verzoekers in de eerste plaats met nadruk op het vermeende absolute en automatische karakter van de inhouding, zodra er een geschil tussen de administratie en de belastingplichtige bestaat. De inhouding krachtens artikel 81, § 3, vierde lid, van KB nr. 4 is huns inziens naar de letter ervan namelijk dwingend, zodra er een betwiste schuldvordering is, zonder dat daarop enige uitzondering mogelijk is, en de aangezochte rechter behoeft niet na te gaan of een dergelijke inhouding nodig of spoedeisend is, daar deze voorwaarden onweerlegbaar als vervuld worden beschouwd. Hetzelfde zou gelden voor de inhouding, bedoeld in het vijfde lid van deze bepaling.

51 Vastgesteld zij, dat wanneer een procedure van bewarend beslag het karakter heeft van een procedure die afwijkt van het gemene recht inzake bewarend beslag, door een onweerlegbaar vermoeden van noodzaak en spoedeisendheid, twijfel gerechtvaardigd is, of zij wel noodzakelijk is om de invordering van de verschuldigde bedragen te verzekeren.

52 Anders dan een eenvoudig vermoeden gaat een onweerlegbaar vermoeden dus verder dan nodig is om een doelmatige invordering te waarborgen en schendt dit het evenredigheidsbeginsel, aangezien het de belastingplichtige niet in staat stelt tegenbewijs te leveren onder rechterlijk toezicht van de beslagrechter.

53 In de tweede plaats vestigen verzoekers de aandacht op het ontbreken van doeltreffende rechtsmiddelen zowel voor de beslagrechter als in het bodemgeding. Zonder instemming van de BTW-administratie kan de beslagrechter volgens hen namelijk nooit, behalve ingeval van een formele onregelmatigheid, de inhouding van het voor teruggaaf vatbare overschot volledig of gedeeltelijk opheffen. Deze situatie is een gevolg van een combinatie van verschillende wettelijke bepalingen, die op wezenlijke punten van het gemene recht inzake bewarend beslag afwijken, en volgens welke de beslagrechter een dergelijke maatregel niet kan gelasten zolang het bewijs, vervat in de door de belastingadministratie opgestelde processen-verbaal, niet is weerlegd of de waarachtigheid van de handelingen niet blijkt uit gegevens verkregen overeenkomstig de communautaire procedures inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de Lid-Staten. De beslagrechter toetst dus alleen de formele regelmatigheid van de bewarende procedure, en niet de materiële voorwaarden voor het beslag.

54 Om dezelfde redenen is volgens hen bij hoger beroep of hogere voorziening van de administratie tegen een voor de belastingplichtige gunstige beslissing geen opheffing, zelfs geen gedeeltelijke (bij voorbeeld van de boetes), mogelijk, aangezien niet definitief over de grond van de zaak is beslist. De inhouding geldt namelijk als bewarend beslag onder derden totdat het geschil op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest definitief is beëindigd.

55 Terzake zij opgemerkt, dat de aantasting van het recht op aftrek kan slechts op haar evenredigheid worden getoetst, indien er een doelmatige rechterlijke toetsing bestaat in het kader van zowel de rechtsmiddelen in de zaak ten gronde, als de rechtsmiddelen voor de beslagrechter.

56 Wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen die de beslagrechter beletten, de inhouding van het voor teruggaaf vatbare BTW-overschot volledig of gedeeltelijk op te heffen, terwijl hij over alle bewijzen beschikt om te kunnen concluderen dat de vaststellingen in de processen-verbaal van de administratie op het eerste gezicht onjuist zijn, moeten derhalve worden geacht, verder te gaan dan nodig is om een doelmatige invordering te garanderen en het recht op aftrek onevenredig aan te tasten.

57 Ook wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen die het uiteindelijk onmogelijk maken voor de rechter in het bodemgeschil om de inhouding van het voor teruggaaf vatbare BTW-overschot

volledig of gedeeltelijk op te heffen, voordat de beslissing ten gronde definitief wordt, zijn onevenredig.

58 In de derde plaats merken verzoekers op, dat de belastingplichtige niet de mogelijkheid heeft om een rechter te verzoeken, de inhouding te vervangen door een andere zekerheid die de belangen van de schatkist afdoende beschermt, doch voor de belastingplichtige minder bezwaarlijk is, zoals bijvoorbeeld een waarborg of een bankgarantie. Een dergelijke mogelijkheid heeft alleen de belastingadministratie en die beschikte terzake over een discretionaire bevoegdheid.

59 Opgemerkt zij, dat indien een dergelijk verzoek inderdaad onmogelijk mocht blijken, zulks ook verder gaat dan nodig om de invordering van de eventueel verschuldigde bedragen te garanderen, voor zover de vervanging de aantasting van het recht op aftrek kan afzwakken en de beslissing terzake door de rechter moet kunnen worden getoetst.

60 In de vierde plaats is de inhouding volgens verzoekers niet beperkt tot het bedrag dat aan BTW verschuldigd is, doch omvat zij ook de rente over dit bedrag, de procedurekosten en de boetes, die tot 200 % van het BTW-bedrag kunnen oplopen. Deze maatregel staat huns inziens dus niet in verhouding tot zijn doel, vooral wanneer het geschil een zuivere rechtsvraag en geen fraude in strikte zin betreft.

61 Dienaangaande zij opgemerkt dat een doelmatige rechterlijke controle, zoals hiervoor bedoeld, en met name de mogelijkheid van zowel de rechter in het bodemgeschil als de beslagrechter om op verzoek van de belastingplichtige in alle stadia van de procedure de inhouding geheel of gedeeltelijk op te heffen, volstaat om het eventueel onevenredige karakter van een dergelijke berekening van de ingehouden bedragen weg te nemen, in het bijzonder wat de boetes betreft.

62 In de vijfde plaats beklemtonen verzoekers, dat ingeval van een opheffing van de inhouding van de BTW-overschotten, de schatkist naar Belgisch recht slechts rente verschuldigd is, indien de ingehouden bedragen niet uiterlijk op 31 maart van het jaar na dat van het ontstaan van de voor teruggaaf vatbare overschotten daadwerkelijk zijn teruggegeven en mits het terug te geven bedrag ten minste 10 000 BFR bedraagt, ongeacht of de laatste BTW-aangifte van het kalenderjaar waarin het BTW-krediet ontstond, in het daartoe bestemde vak van het formulier is ondertekend en alle BTW-aangiften tijdig zijn ingediend.

63 Wat dit aangaat, zij opgemerkt dat het voor het bereiken van het doel dat wordt nagestreefd door een wetgeving als in de hoofdgedingen aan de orde is, namelijk de invordering van de verschuldigde bedragen te garanderen, niet nodig is dat de rente wordt berekend vanaf een andere datum dan die waarop het ingehouden BTW-overschot ingevolge de Zesde richtlijn normaal gesproken zou moeten worden betaald, zodat het evenredigheidsbeginsel in de weg staat aan de toepassing van een dergelijke wetgeving. Hetzelfde geldt voor de andere hiervoor vermelde voorwaarden, daar op een te late indiening van de aangiften een sanctie kan worden gesteld, onafhankelijk van de inhoudingsprocedures en zonder aantasting van het recht op teruggaaf van het BTW-overschot.

64 Derhalve moet worden geantwoord, dat de nationale rechter dient te beoordelen of de betrokken maatregelen en de toepassing daarvan door de bevoegde administratie evenredig zijn. Bij een dergelijke beoordeling wordt geen rekening gehouden met de nationale bepalingen, of een uitlegging daarvan, die in de weg staan aan een doelmatige rechterlijke toetsing, en in het bijzonder aan de toetsing van de spoedeisendheid en de noodzaak van de inhouding van het voor teruggaaf vatbare BTW-overschot, alsmede aan de mogelijkheid voor de belastingplichtige om onder toezicht van een rechter te verzoeken dat de inhouding wordt vervangen door een andere zekerheid die de belangen van de schatkist afdoende beschermt, doch voor de belastingplichtige minder bezwarend is, of die zouden beletten dat in alle stadia van de procedure een volledige of gedeeltelijke opheffing van de inhouding kan worden gelast. Ingeval van opheffing van de

inhouding is een berekening van de door de schatkist verschuldigde rente die niet uitgaat van de dag waarop het betrokken BTW-overschot normaal gesproken had moeten worden teruggegeven, eveneens in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

65 De kosten door de Belgische, de Griekse, de Italiaanse en de Zweedse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Hof van Beroep te Antwerpen, de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel en de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge bij beschikkingen van 17 oktober 1994, 25 oktober 1995, 12 december 1995 en 6 februari 1996 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 18, lid 4, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, staat niet in de weg aan maatregelen als in de hoofdgedingen aan de orde zijn.

2) Het evenredigheidsbeginsel is evenwel van toepassing op nationale maatregelen als in de hoofdgedingen aan de orde zijn, welke door een Lid-Staat in de uitoefening van zijn bevoegdheid op het gebied van de BTW worden genomen, voor zover deze maatregelen, indien zij verder gaan dan nodig is voor het bereiken van het daarmee beoogde doel, de beginselen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel en in het bijzonder de aftrekregeling, een wezenlijk bestanddeel daarvan, aantasten.

De nationale rechter dient te beoordelen of de betrokken maatregelen en de toepassing daarvan door de bevoegde administratie evenredig zijn. Bij een dergelijke beoordeling wordt geen rekening gehouden met de nationale bepalingen of een uitlegging daarvan, die in de weg staan aan een doelmatige rechterlijke toetsing, en met name aan de toetsing van de spoedeisendheid en de noodzaak van de inhouding van het voor teruggaaf vatbare BTW-overschot, alsmede aan de mogelijkheid voor de belastingplichtige om onder toezicht van een rechter te verzoeken dat de inhouding wordt vervangen door een andere zekerheid die de belangen van de schatkist afdoend beschermt doch voor de belastingplichtige minder bezwarend is, of die zouden beletten dat in alle stadia van de procedure een volledige of gedeeltelijke opheffing van de inhouding wordt gelast. Ingeval van opheffing van de inhouding is een berekening van de door de schatkist verschuldigde rente die niet uitgaat van de dag waarop het betrokken BTW-overschot normaal gesproken had moeten worden teruggegeven, eveneens in strijd met het evenredigheidsbeginsel.