

61994J0286

Domstolens dom (femte avdelningen) den 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) och Sanders BVBA (C-47/96) mot Belgische Staat. - Begäran om förhandsavgörande: Hof van beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge - Belgien. - Sjätte direktivet 77/388/EEG - Tillämpningsområde - Rätt till avdrag för mervärdesskatt - Innehållande av det överskjutande mervärdesskattebelopp som skall betalas - Proportionalitetsprincipen. - Förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96.

Rättsfallssamling 1997 s. I-07281

Sammanfattning

Parter

Domsål

Beslut om rättegångskostnader

Domsål

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Avdrag för ingående skatt - Återbetalning av det överskjutande beloppet - Innehållande vid misstankar om skatteundandragande eller annan fordran på mervärdesskatt - Tillåtlighet - Villkor - Proportionerlig åtgärd

(Rådets direktiv 77/388, artikel 18.4)

Sammanfattning

Artikel 18.4 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, enligt vilket medlemsstaterna, om avdraget från den ingående skatten överstiger den skatt som skall betalas, antingen kan föra över det överskjutande beloppet till nästa skatteperiod eller återbetala det, utgör i princip inte hinder för nationella bestämmelser som gör det möjligt för de behöriga skattemyndigheterna att som en säkerhetsåtgärd innehålla de skattebelopp som skall återbetalas, om det föreligger misstankar om skatteundandragande eller dessa myndigheter åberopar en fordran på mervärdesskatt som inte följer av den skattskyldiges deklarationer och som den senare bestrider.

Proportionalitetsprincipen är emellertid tillämplig på sådana bestämmelser som en medlemsstat har antagit under utövandet av sin behörighet på mervärdesskatteområdet, i den mån bestämmelserna - om de går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med dem - skulle

åsidosätta principerna i det gemensamma systemet för nämnda skatt, särskilt avdragsreglerna, vilka utgör en väsentlig beståndsdel i systemet.

Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida bestämmelserna i fråga, och det sätt som den behöriga myndigheten tillämpar dem på, är proportionerliga eller inte. Det skall, till följd av en sådan bedömning, bortses från nationella bestämmelser eller från en tolkning av sådana bestämmelser som skulle hindra en faktisk domstolsprövning - särskilt prövning av huruvida innehållandet av det överskjutande mervärdesskattebelopp som skall återbetalas är brådskande och nödvändigt - eller som inte skulle ge den skattskyldige någon möjlighet att få prövat i domstol huruvida innehållandet skall ersättas med en annan säkerhet, som är tillräcklig för att skydda det allmännas intressen men som är mindre ingripande för den skattskyldige, eller som skulle hindra denne från att kunna utverka ett beslut om en total eller partiell hävning av innehållandet. För det fall innehållandet hävs skulle det dessutom strida mot proportionalitetsprincipen att inte beräkna den ränta som staten är skyldig att erlagga från den dag då det överskjutande beloppet i fråga normalt skulle ha återbetalats.

Parter

I de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från respektive Hof van Beroep te Antwerpen (Belgien) (C-286/94 och C-340/95), Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) och Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgien) (C-47/96), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid de nationella domstolarna anhängiga målen mellan

Garage Molenheide BVBA (C-286/94),

Peter Schepens (C-340/95),

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

Sanders BVBA (C-47/96)

och

Belgiska staten,

angående tolkningen av artikel 18.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann samt domarna M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida, P. Jann (referent) och L. Sevón,

generaladvokat: N. Fennelly,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Garage Molenheide BVBA, genom advokaten V. Dauginet, Anvers,
- Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) och Sanders BVBA, genom advokaterna L. Vandenberghe och R. Tournicourt, Bryssel,
- Belgiens regering, genom rådgivaren MB. J. Devadder, utrikes-, utrikeshandels- och utvecklingsbiståndsministeriet, i egenskap av ombud,
- Greklands regering (C-340/95, C-401/95 och C-47/96), genom biträdande juridiske rådgivaren F. Georgakopoulos, statens rättsliga råd, och biträdande utrikesministerns särskilda rådgivare A. Rokophyllou, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering (C-286/94, C-340/95 och C-401/95), genom chefen för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister U. Leanza, i egenskap av ombud, och M. Fiorilli, avvocato dello Stato,
- Sveriges regering (C-401/95), genom departementsrådet Erik Brattgård, Utrikesdepartementet, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom B.J. Drijber, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 30 januari 1997 av: Garage Molenheide BVBA, företrätt av advokaten Vanden Broeck, Anvers, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) och Sanders BVBA, företrädna av L. Vandenberghe, Belgiens regering, företräd av advokaterna B. Van de Walle de Ghelcke och G. de Wit, Bryssel, Greklands regering, företräd av F. Georgakopoulos, Italiens regering, företräd av G. de Bellis, avvocato dello Stato, samt kommissionen, företräd av B.J. Drijber,

och efter att den 20 mars 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Hof van Breroep te Antwerpen (C-286/94 och C-340/95), Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) och Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (C-47/96) har genom beslut av den 17 oktober 1994 (C-286/94), den 25 oktober 1995 (C-340/94), den 12 december 1995 (C-401/95) och den 6 februari 1996 (C-47/96), som inkom till domstolen den 21 oktober 1994, den 30 oktober 1995, den 21 december 1995 respektive den 16 februari 1996, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt frågor om tolkningen av artikel 18.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Dessa frågor har uppkommit i fyra tvister mellan den belgiska staten samt Garage Molenheide BVBA (nedan kallat Molenheide), Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (nedan kallat Decan) och Sanders BVBA (nedan kallat Sanders).

Gemenskapslagstiftning

3 I artikel 18.2 och 18.4 i sjätte direktivet, som avser regler om avdragsrätten, föreskrivs följande:

"2. Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1.

...

4. Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

Om det överskjutande beloppet är ringa, kan medlemsstaterna dock vägra att återbetala det eller föra över det till nästa period."

Belgisk lagstiftning

4 Artikel 18.4 i sjätte direktivet har i belgisk rätt huvudsakligen genomförts genom artikel 47 i mervärdesskattelagen, i vilken det föreskrivs att tillåtna avdrag för en viss period som överstiger den skatt som skall betalas skall föras över till nästa period.

5 I artikel 76.1 första stycket i samma lag, i dess lydelse enligt lag av den 28 december 1992, tilläggs att på yrkande av den skattskyldige skall det överskjutande belopp som utestår vid kalenderårets slut återbetalas i enlighet med de villkor som fastställs av konungen. Enligt andra stycket kan konungen medge återbetalning av det överskjutande beloppet även före kalenderårets slut i enlighet med de villkor som den fastställer. I tredje stycket föreskrivs slutligen följande:

"Konungen kan, i fråga om de villkor som avses i första och andra stycket, bestämma att ett belopp skall innehållas med kvarstadsverkan i den mening som avses i artikel 1445 i lagen om rättegång till förmån för mervärdesskatte-, registrerings- och fastighetsmyndigheten."

6 Denna bestämmelse har genomförts genom artikel 7 i kunglig förordning [arrêté royal] av den 29 december 1992, genom vilken en ny artikel 81.3 infördes i kunglig förordning nr 4 av den 29 december 1969 om återbetalning avseende mervärdesskatt (nedan kallad kunglig förordning nr 4), med följande lydelse:

"Om den skatteskuld som avses i första stycket inte utgör en fordran som myndigheten har och som i sin helhet eller delvis är säker, till beloppet fastställd och förfallen, vilket bland annat är fallet när den har bestritts eller har givit upphov till en sådan tvångsåtgärd som avses i artikel 85 i lagen och verkställigheten av denna har avbrutits på grund av en invändning enligt artikel 89 i lagen, skall myndigheten innehålla ett belopp av den överskjutande skatten motsvarande myndighetens fordran. Innehållandet skall ha kvarstadsverkan till dess att tvisten slutligt har avgjorts, antingen genom beslut av förvaltningsmyndighet eller genom domstols dom eller beslut som har vunnit laga kraft. Villkoret i artikel 1413 i lagen om rättegång skall anses uppfyllt avseende innehållandet /fjärde stycket/.

Om med avseende på det överskjutande belopp som skall återbetalas och som framgår av den deklaration som avses i artikel 53 första stycket tredje strecksatsen i lagen, avseende vilket den skattskyldige har valt återbetalning eller inte, det antingen föreligger välgrundade misstankar eller

bevis för att ovannämnda deklaration eller deklarationer för tidigare perioder innehåller oriktiga uppgifter och om dessa misstankar eller bevis tyder på att det föreligger en skatteskuld vars faktiska förekomst emellertid inte kan fastställas före tidpunkten för beslutet om utbetalning eller för den transaktion som kan jämföras med en utbetalning, skall det inte beslutas vare sig att det överskjutande beloppet skall utbetalas eller att det skall föras över till nästa skatteperiod. Den överskjutande skatten skall innehållas för att göra det möjligt för myndigheten att undersöka uppgifternas riktighet /femte stycket/.

...

De välgrundade misstankar eller bevis som avses i föregående stycke och som visar eller tyder på att det föreligger en skatteskuld, skall motiveras i protokoll i överensstämmelse med artikel 59.1 i lagen. Dessa protokoll skall delges den skattskyldige genom rekommenderat brev /sjätte stycket/.

Det innehållande som avses i stycke 4 och 5 skall ha kvarstadsverkan till dess att bevisen i det protokoll som avses i föregående stycke har motbevisats, eller till dess att transaktionernas riktighet framgår av de uppgifter som har erhållits enligt de förfaranden som föreskrivs i de av Europeiska gemenskaperna fastställda bestämmelserna om informationsutbyte mellan medlemsstaterna inom gemenskapen /sjunde stycket/.

...

Den skattskyldige kan endast framställa invändningar mot det innehållande som avses i stycke 4 och 5 med stöd av artikel 1420 i lagen om rättegång. Den domare som avgör kvarstads mål [kvarstadsdomaren] kan emellertid inte häva kvarstaden om bevisen i de protokoll som avses i stycke 6 inte har motbevisats, om uppgifter med anledning av informationsutbytet mellan medlemsstaterna inom gemenskapen inte har erhållits, eller om åklagarmyndigheten eller undersökningsdomaren utför en undersökning. Innehållandet gäller till dess att det hävs av myndigheten eller genom ett domstolsbeslut. För det fall innehållandet hävs av myndigheten underrättas den skattskyldiga personen genom ett rekommenderat brev, i vilket dagen för hävningen anges /tionde stycket/.

En skatteskuld som utgör en säker, till beloppet fastställd och förfallen fordran som myndigheten har skall, när den överskjutande skatten inte längre innehålls, i förekommande fall regleras i enlighet med stycke 2 utan att några formaliteter är nödvändiga /elfte stycket/."

7 Enligt artikel 1413 i lagen om rättegång, som det hänvisas till i artikel 81.3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4, får kvarstad endast beviljas i brådsak fall.

8 Enligt de nationella domstolarna har det innehållande som avses i artikel 81.3 femte stycket i kunglig förordning nr 4 och som har kvarstadsverkan i den mening som avses i artikel 1445 i lagen om rättegång till syfte att som en säkerhetsåtgärd frysa det överskjutande mervärdesskattebelopp som skall återbetalas, till dess att en tvist avseende det belopp som den skattskyldige eventuellt skall betala som mervärdesskatt har avgjorts, antingen genom beslut av förvaltningsmyndighet eller genom domstols dom eller beslut som har vunnit laga kraft, eller till dess att det bevis eller den välgrundade misstanke som det hänvisas till i protokollet har motbevisats, eller till dess att transaktionernas riktighet framgår av de uppgifter som har erhållits enligt de förfaranden som föreskrivs i de av Europeiska gemenskaperna fastställda bestämmelserna om informationsutbyte mellan medlemsstaterna eller av en av åklagarmyndigheten eller undersökningsdomaren utförd undersökning. Detsamma skulle i huvudsak gälla i det andra fallet av innehållande som avses i fjärde stycket i denna bestämmelse.

9 Molenheide driver en bilverkstad i Anvers (Belgien). Bolaget ingav en mervärdesskattedeklaration för perioden mellan den 1 januari 1993 och den 31 december samma år och gjorde gällande rätt till avdrag med 2 598 398 BFR.

10 Mervärdesskattemyndigheten konstaterade emellertid vid en kontroll som den utförde i bolagets anläggningar att det fanns förhållanden som gav upphov till välgrundade misstankar att denna deklaration innehöll oriktiga och ofullständiga uppgifter.

11 Chefsinspektören vid huvudkontoret för mervärdesskattefrågor i Wijnegem upprättade på grundval av dessa konstateranden ett protokoll som han delgav Molenheide genom rekommenderat brev av den 15 juni 1993. I protokollet angavs även att den behörige uppbördsman skulle innehålla ett belopp på denna grund.

12 Den 16 juni 1993 delgavs Molenheide ett meddelande om innehållande genom rekommenderat brev. Skattemyndigheten gjorde i detta meddelande gällande att det förelåg välgrundade misstankar, och även bevis, för att ovannämnda deklaration innehöll oriktiga uppgifter, och att dessa misstankar eller bevis tydde på att det förelåg en skatteskuld vars exakta belopp inte kunde fastställas vid denna tidpunkt.

13 Innehållandet, som avsåg det belopp som skulle återbetalas, såsom det framgick av den mervärdesskattedeklaration som Molenheide hade ingett, grundades på artikel 81.3 femte stycket i kunglig förordning nr 4.

14 Den 23 juli 1993 överklagade Molenheide beslutet om innehållande till kvarstadsdomaren vid Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen under åberopande av att artikel 81.3 femte stycket i kunglig förordning nr 4 var ogiltig.

15 Kvarstadsdomaren ogillade överklagandet genom beslut av den 4 november 1993.

16 Den 24 december 1993 överklagade Molenheide detta beslut till Hof van Beroep te Antwerpen. Molenheide har inom ramen för denna talan gjort gällande att innehållande av överskjutande skatt, i enlighet med artikel 76.1 tredje stycket i den belgiska mervärdesskattelagen och artikel 81.3 femte stycket i kunglig förordning nr 4, strider mot artiklarna 18.4 och 27 i sjätte direktivet.

17 Eftersom Hof van Beroep te Antwerpen var osäker på hur de senare bestämmelserna skulle tolkas, fann den det lämpligt att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 18.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en medlemsstat får underlåta att återbetala betydande mervärdesskattebelopp till sina invånare eller att föra över dem till nästa skatteperiod, och i stället belägga dem med kvarstad som en säkerhetsåtgärd, i enlighet med bestämmelser i nationell rätt, på grund av att det föreligger välgrundade misstankar om skatteundandragande, utan att det för detta ändamål meddelas eller upprättas någon exekutionstitel och utan att medlemsstaten har erhållit ett sådant bemyndigande som avses i artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet?"

Mål C-340/95

18 Det rör sig även i detta mål om ett innehållande som har verkställts enligt artikel 81.3 femte stycket i kunglig förordning nr 4 på grundval av välgrundade misstankar om skatteundandragande.

19 Peter Schepens äger en bilverkstad. Han ingav en mervärdesskattedeklaration för perioden från och med den 1 januari 1993 till och med den 31 mars samma år och gjorde gällande rätt till återbetalning av 3 311 483 BFR.

20 Efter en kontroll som utfördes i maj 1993 upprättade en chefsinspektör och en revisor från mervärdesskattemyndigheten, den 15 juni samma år, ett protokoll i vilket det ansågs att det förelåg välgrundade misstankar att mervärdesskattedeklarationerna för det första kvartalet av år 1993 innehöll oriktiga uppgifter och tydde på att det förelåg en skatteskuld. Den 16 juni 1993 underrättades sökanden om slutsatserna av kontrollerna genom rekommenderat brev. Han fick även en kopia av protokollet och informerades om att myndigheten avsåg att innehålla de belopp som skulle återbetalas till honom. Han tillställdes meddelandet om innehållande den 18 juni 1993.

21 Myndigheten handlade på samma sätt beträffande skattedeklarationen för det andra kvartalet av år 1993, i vilken ett överskjutande belopp av 2 419 078 BFR upptogs. Efter att ha utfört en kontroll den 15 september 1993 upprättade myndigheten den 20 september samma år ett protokoll som den berörde informerades om genom rekommenderat brev av den 22 september, vilket samma dag åtföljdes av ett meddelande om innehållande.

22 Dessa välgrundade misstankar avsåg särskilt den typ av undandragande som kallas bedräglig kringgående handel [ventes de carousel], som inte bestod i att kringgå skyldigheten att betala mervärdesskatt utan i stället hade till syfte att skapa ett fiktivt överskjutande mervärdesskattebelopp, bland annat för leveranser inom gemenskapen. Peter Schepens ville följaktligen, enligt den belgiska myndigheten, återfå viss mervärdesskatt under åberopande av att han hade betalat den i samband med köp av olika fordon. Av skattemyndighetens slutsatser följde emellertid att åtta av den skattskyldiges leverantörer varken hade ingett några mervärdesskattedekclarationer för det första kvartalet av år 1993 eller betalat någon mervärdesskatt. Dessutom kunde den skattskyldige inte heller bevisa att han hade betalat mervärdesskatten till dem, eftersom alla transaktioner hade gjorts kontant eller med check. De flesta av dessa fordon hade levererats utanför Belgien men inom gemenskapen, och åtminstone vissa av dem hade köpts mer än en gång i Belgien. Inte för någon av transaktionerna hade de personer som hade upprättat fakturorna betalat den mervärdesskatt som angavs på fakturan eller Peter Schepens kunnat visa, genom sådana bevismedel som avses i artikel 3 i kunglig förordning nr 52, att han faktiskt hade levererat dessa fordon utanför Belgien men inom gemenskapen. Transaktionerna inom gemenskapen uppgick för februari och mars 1993 till 11 625 000 BFR.

23 Eftersom det rörde sig om leveranser inom gemenskapen, hade det inte debiterats någon mervärdesskatt på utförsselfakturorna, och till följd av mervärdesskattesystemet uppkom det en rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som hade angetts på motsvarande inköpsfakturer. Dessutom kunde det misstänkas att dessa fordon aldrig hade lämnat Belgien.

24 Peter Schepens begärde därefter att verkställt innehållande eller kvarstad skulle hävas.

25 Sedan Peter Schepens begäran hade ogillats av den domstol som är behörig i första instans överklagade han till Hof van Beroep te Antwerpen, varvid han, med en rättslig argumentering liknande den argumentering som har anförts av Molenheide, har gjort gällande att det enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet endast är möjligt att välja mellan att föra över det överskjutande beloppet till nästa period och att återbetala beloppet. Om den belgiska staten ville handla på annat sätt skulle den följaktligen ha varit tvungen att av rådet begära ett bemyndigande enligt artikel 27 i samma direktiv. Peter Schepens har dessutom åberopat proportionalitetsprincipen.

26 Hof van Beroep har således ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Har artiklarna 18.4 och 27 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG) direkt effekt i medlemsstaternas nationella rättsordningar - i det föreliggande fallet i den belgiska nationella rättsordningen?

2. Om så är fallet, står det i strid med artikel 18.4 i direktivet att en medlemsstat - med avseende på en viss period eller vissa perioder under vilka ett överskjutande mervärdesskattebelopp har uppkommit - varken återbetalar det överskjutande beloppet till den skattskyldige eller för över det till nästa period, utan innehåller det med stöd av det belgiska rättsliga institutet innehållande med kvarstadsverkan i den mening som avses i artikel 1445 i den belgiska lagen om rättegång så länge som det i detta avseende inte finns någon exekutionstitel och till ett belopp som motsvarar skattetillägg för dessa skatteperioder eller tidigare skatteperioder, om detta skattetillägg har bestritts av den skattskyldige?

3. Är artikel 18.4 i direktivet tillämplig om innehållandet är en indrivningsåtgärd, såsom den belgiska staten hävdar?

Om så är fallet, är då artikel 27 i direktivet tillämplig om innehållandet skulle utgöra del av villkoren (reglerna)?

Om så inte är fallet, är då artikel 27 tillämplig om innehållandet är en indrivningsåtgärd?

4. Om artikel 18.4 i direktivet är tillämplig på innehållandet, står detta belgiska rättsliga institut i strid med proportionalitetsprincipen såsom den har fastslagits av Europeiska gemenskapernas domstol?"

Mål C-401/95

27 I detta mål har innehållandet inte grundats på artikel 81.3 femte stycket i kunglig förordning nr 4 utan på fjärde stycket i denna bestämmelse.

28 Skattemyndigheten informerade Decan genom rekommenderat brev av den 26 september 1995 om att den hade beslutat att det överskjutande mervärdesskattebeloppet på 705 404 BFR, som följde av mervärdessskattedeklarationen för perioden mellan den 1 och den 30 juni 1995, skulle innehållas eller beläggas med kvarstad samma dag. Innehållandet verkställdes med anledning av en fordran på mervärdesskatt som den belgiska staten gjorde gällande och som avsåg en tidigare skatteperiod. Den nationella domstolen har, utan att närmare ange vari denna fordran bestod, förklarat att den upptas i ett protokoll av den 26 maj 1994 och att den har varit föremål för ett kravbrev som delgavs den 10 oktober 1995 och avsåg ett belopp av 784 305 BFR jämte 130 500 BFR i böter och 232 064 BFR i ränta.

29 Parterna har vid Rechtbank van eerste aanleg te Brussel framställt samma argument som de argument som har utvecklats i de två övriga målen ovan, och den nationella domstolen har därför inskränkt sig till att hänvisa till de beslut om hänskjutande som avser dessa mål. Den har emellertid tillagt att om det föreligger välgrundade misstankar om skatteundandragande i målet Molenheide är detta inte fallet i målet Decan.

30 Rechtbank van eerste aanleg te Brussel har således ställt följande tolkningsfrågor:

"1. Skall artikel 18.4 i sjätte mervärdessskattedirektivet tolkas så, att en medlemsstat med avseende på en viss skatteperiod får vägra såväl att återbetala ett överskjutande mervärdesskattebelopp till den skattskyldige som att föra över det till nästa period, och - på grund av att medlemsstaten har en fordran på den skattskyldige som avser ett skattetillägg för en tidigare period - i stället innehålla beloppet så länge som denna fordran inte är betald, om skattetillägget bestrids av den skattskyldige och det således ännu inte finns någon exekutionstitel och då medlemsstaten inte har erhållit något bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte mervärdessskattedirektivet?

2. Om fråga 1 besvaras jakande: Skall artikel 18.4 i sjätte mervärdessskattedirektivet jämförd med proportionalitetsprincipen tolkas så, att en medlemsstat får föreskriva att det inte är möjligt att

ifrågasätta huruvida det kan anses vara nödvändigt eller brådskande att innehålla beloppet, och att det inte heller är möjligt att under den tid som det tvistiga mervärdesskattetillägget inte har blivit föremål för ett slutligt rättsligt avgörande ersätta innehållandet genom att ställa säkerhet för beloppet eller förklara innehållandet ogiltigt?"

Mål C-47/96

31 Innehållandet har, såsom i målet Decan, verkställts med stöd av artikel 81.3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4.

32 Enligt ett protokoll av den 30 januari 1992 har Sanders en skuld till den belgiska staten på 370 791 BFR i mervärdesskatt (jämt 741 582 BFR i böter samt ränta från och med den 21 januari 1988) för att dels ha inköpt 227 000 kg mjöl från CERES NV utan fakturor, dels ha medverkat vid leveransen av 403 710 kg mjöl från det senare bolaget till tredje man. Denna verksamhet ägde rum år 1987.

33 Eftersom Sanders hade bestritt denna fordran, som följaktligen inte var säker, till beloppet fastställd och förfallen i den mening som avses i artikel 81.3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4, underrättades det av uppbördsmanen vid mervärdesskattemyndigheten i Roeselare genom rekommenderat brev av den 23 november 1994 om att denne skulle innehålla ovannämnda fordran, med kvarstadsverkan, upp till det överskjutande beloppet för bolagets löpande konto avseende dess mervärdesskattedeklaration för perioden fram till den 31 oktober 1993, det vill säga 236 215 BFR.

34 Den 5 januari 1995 väckte Sanders talan mot den belgiska staten inför kvarstadsdomaren vid Rechtbank och yrkade att kvarstaden skulle hävas, varvid det åberopade samma argument som de som har åberopats i de övriga målen samt proportionalitetsprincipen, eftersom det ansåg att innehållandet varken var nödvändigt eller den enda möjliga åtgärden.

35 Eftersom kvarstadsdomaren var osäker på hur de åberopade gemenskapsbestämmelserna skulle tolkas, beslutade den att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Skall artikel 18.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att en medlemsstat - med avseende på en viss skatteperiod under vilken ett överskjutande mervärdesskattebelopp har uppkommit - får vägra såväl att återbetala det överskjutande beloppet till den skattskyldige som att föra över det till nästa period, och i stället 'innehålla' beloppet med kvarstadsverkan på grund av ett skattetillägg som hänför sig till en tidigare skatteperiod, om skattetillägget bestrids inför rätta och det således inte finns någon exekutionstitel och om medlemsstaten inte har erhållit något bemyndigande enligt artikel 27 i nämnda mervärdesskattedirektiv?"

2. Om fråga 1 besvaras jakande:

Skall proportionalitetsprincipen i gemenskapsrätten och artikel 18.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en medlemsstat får föreskriva

1. att den skattskyldige endast kan ifrågasätta kvarstaden (som är i kraft till följd av beslutet att 'innehålla' beloppet), genom att motbevisa de påståenden som staten har anfört i protokollet, och inte genom att bestrida huruvida åtgärden kan anses vara nödvändig eller brådskande,

2. att innehållandet varken kan ersättas genom att det ställs en annan säkerhet eller hävas innan statens bestridda fordran har blivit föremål för ett slutligt rättsligt avgörande?"

Tolkningsfrågorna

36 De nationella domstolarna har i dessa fyra mål i huvudsak frågat om artikel 18.4 i sjätte direktivet utgör hinder för sådana åtgärder som de som är aktuella i målen vid nämnda domstolar

och, om så inte är fallet, vilken betydelse som proportionalitetsprincipen kan ha i detta sammanhang.

37 Vad först avser artikel 18.4 i sjätte direktivet har de nationella domstolarna i huvudsak frågat om denna bestämmelse utgör hinder för nationella bestämmelser, i vilka det föreskrivs att ett överskjutande mervärdesskattebelopp som skall återbetalas kan innehållas som en säkerhetsåtgärd, om det föreligger antingen välgrundade misstankar om skatteundandragande eller en fordran på mervärdesskatt för skattemyndigheten som den skattskyldige har bestritt.

38 Sökandena anser att det innehållande som föreskrivs i artikel 81.3 fjärde och femte stycket i kunglig förordning nr 4 är oförenligt med artikel 18.4 i sjätte direktivet, eftersom den nationella myndigheten, om det överskjutande mervärdesskattebeloppet inte är ringa, endast kan välja mellan att återbetala det överskjutande beloppet eller föra över det till nästa skatteperiod. Innehållandet av detta belopp, som inte ingår i detta val, skulle i själva verket utgöra ett rent underkännande av den skattskyldiges rätt till avdrag för mervärdesskatten.

39 Sökandena har dessutom gjort gällande att det i artikel 18.2 och 18.4 i sjätte mervärdessskattedirektivet hänvisas till skatteperioder och drar av detta slutsatsen att den belgiska myndigheten inte kan innehålla ett överskjutande mervärdesskattebelopp som hänför sig till en annan period än den omtvistade perioden, vilket för övrigt skulle vara förenligt med kravet på rimlig tidsfrist.

40 Den belgiska, den grekiska, den italienska och den svenska regeringen samt kommissionen har däremot hävdats att det innehållande som stadgas i den belgiska lagstiftningen utgör "indrivningsåtgärder", vilka som sådana varken regleras i sjätte direktivet eller i den gemenskapslagstiftning som är tillämplig på området utan faller under medlemsstaternas exklusiva behörighet.

41 Det skall i detta hänseende påpekas att sådana bestämmelser som de som är aktuella i målen vid de nationella domstolarna har till syfte att göra det möjligt för de behöriga skattemyndigheterna att som en säkerhetsåtgärd innehålla de mervärdesskattebelopp som skall återbetalas, om det föreligger misstankar om skatteundandragande eller dessa myndigheter åberopar en fordran på mervärdesskatt som inte följer av den skattskyldiges deklarationer och som den senare bestrider.

42 Av sjätte direktivet följer emellertid sammantaget att det har till syfte att införa en enhetlig beräkningsgrund som är ämnad att säkerställa neutraliteten i systemet samt, såsom anges i tolfte övervägandet i ingressen till direktivet, att harmonisera avdragsreglerna "till den del de påverkar de faktiska belopp som uppbärs." Direktivet har även till syfte att beräkna "[d]en avdragsgilla andelen [...] på liknande sätt i alla medlemsstater."

43 Av detta följer att avdelning XI i sjätte direktivet, som gäller för avdrag, och i synnerhet artikel 18 i denna avser den normala hanteringen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och i princip inte avser sådana bestämmelser som de som har beskrivits i punkt 41 ovan.

44 Svaret blir därför att artikel 18.4 i sjätte direktivet i princip inte utgör hinder för sådana bestämmelser som de som är aktuella i målen vid de nationella domstolarna.

45 Vad slutligen avser den betydelse som proportionalitetsprincipen kan ha i detta sammanhang skall det understrykas att även om medlemsstaterna i princip kan anta sådana bestämmelser, kan bestämmelserna emellertid inverka på de nationella myndigheternas skyldighet att genast verkställa en utbetalning enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet.

46 I överensstämmelse med proportionalitetsprincipen skall medlemsstaterna också använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de syften och principer som uppställs

genom gemenskapslagstiftningen i fråga.

47 Även om de bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna tjänar ett legitimt syfte, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk, får de följaktligen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatten - som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området - systematiskt äventyras.

48 Det skall i detta hänseende därför lämnas det svaret att proportionalitetsprincipen är tillämplig på sådana nationella bestämmelser som de som är aktuella i målen vid de nationella domstolarna, som en medlemsstat har antagit under utövningen av sin behörighet på mervärdesskatteområdet, i den mån bestämmelserna - om de går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med dem - skulle åsidosätta principerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt avdragsreglerna, vilka utgör en väsentlig beståndsdel i systemet.

49 Vad beträffar den konkreta tillämpningen av denna princip är det på den nationella domstolen som det ankommer att besluta om huruvida en nationell åtgärd är förenlig med gemenskapsrätten, eftersom EG-domstolen endast har behörighet att tillhandahålla den nationella domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten skall tolkas som kan göra det möjligt för den nationella domstolen att bedöma förenlighetsfrågan (se bland annat dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard, REG 1995, s. I-4165).

50 Sökandena har i detta avseende för det första framhållit den absoluta och automatiska karaktär som innehållandet påstås ha om det föreligger en tvist mellan myndigheten och den skattskyldige. Enligt sökandena är nämligen det innehållande som avses i artikel 81.3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4, enligt själva lydelsen, undantagslöst obligatorisk om det föreligger en fordran som har bestritts, och den nationella domstolen får inte undersöka huruvida en sådan åtgärd kan anses vara nödvändig eller brådskande, eftersom dessa förutsättningar presumeras vara uppfyllda utan att motbevisning får föras. Det skulle förhålla sig på samma sätt med det innehållande som avses i femte stycket i samma bestämmelse.

51 Det kan konstateras att om ett kvarstadsförfarande utgör ett förfarande som avviker från allmän kvarstadsrätt, i det att en åtgärd presumeras vara nödvändig och brådskande utan att motbevisning får föras, kan det med fog ifrågasättas om åtgärden är nödvändig för att säkerställa indrivningen av de belopp som skall betalas.

52 Det kan därför fastställas att en presumtion som utesluter motbevisning, i motsats till en presumtion som kan motbevisas, skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv indrivning och åsidosätta proportionalitetsprincipen, eftersom den inte tillåter den skattskyldige att framlägga motbevisning inför kvarstadsdomarens bedömning.

53 Sökandena har för det andra riktat uppmärksamheten på den omständigheten att det inte finns något verksamt rättsmedel, vare sig i målet vid kvarstadsdomaren eller i målet om huvudsaken. Enligt sökandena kan kvarstadsdomaren, utan mervärdesskattemyndighetens medgivande, nämligen aldrig avgöra frågan om innehållandet av det överskjutande belopp som skall återbetalas helt eller delvis skall hävas, såvida det inte rör sig om ett formfel. Denna situation skulle följa av flera lagbestämmelser i förening, vilka i huvudsak avviker från den allmänna kvarstadsrätten och enligt vilka kvarstadsdomaren endast kan besluta om en sådan åtgärd om bevisningen i de av skattemyndigheten upprättade protokollen inte har motbevisats eller om transaktionernas riktighet inte framgår av de uppgifter som har erhållits genom gemenskapsförfarandena med informationsutbyte mellan medlemsstaterna. Kvarstadsdomaren skulle således endast avgöra huruvida kvarstadsförfarandet är rättsenligt i formellt hänseende, men inte huruvida de materiella förutsättningarna för kvarstaden är uppfyllda.

54 För det fall myndigheten överklagar ett beslut som har meddelats till den skattskyldiges förmån skulle det av samma skäl vara omöjligt att utverka en hävning, även en partiell sådan (till exempel avseende böter), eftersom beslutet inte utgör ett slutligt avgörande i huvudsaken. Innehållandet har nämligen kvarstadsverkan till dess att tvisten slutligt har avgjorts, antingen genom beslut av förvaltningsmyndighet eller genom domstols dom eller beslut som har vunnit laga kraft.

55 Det skall i detta hänseende påpekas att en faktisk domstolsprövning är nödvändig för att undersöka om ett åsidosättande av avdragsrätten är proportionerligt, såväl i målet om huvudsaken som i målet vid kvarstadsdomaren.

56 Bestämmelser i lagar och andra författningar som hindrar kvarstadsdomaren från att besluta om total eller partiell hävning av innehållande av ett överskjutande mervärdesskattebelopp som skall återbetalas, trots att domaren förfogar över bevisning som tillåter honom att vid en första anblick dra slutsatsen att de konstateranden som förekommer i de av myndigheten upprättade protokollen är oriktiga, måste anses gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv indrivning samt utgöra ett oproportionerligt åsidosättande av avdragsrätten.

57 Även sådana bestämmelser i lagar och andra författningar som medför att det blir omöjligt för den domstol vid vilken målet om huvudsaken är anhängiggjort att besluta om total eller partiell hävning av innehållande av ett överskjutande mervärdesskattebelopp som skall återbetalas innan avgörandet av huvudsaken blir slutgiltigt skulle vara oproportionerliga.

58 Sökandena har för det tredje påpekat att den skattskyldige omöjligt kan begära att en domare skall ersätta innehållandet med en annan säkerhetsåtgärd, som är tillräcklig för att skydda det allmännas intressen men som är mindre ingripande för den skattskyldige, såsom exempelvis en borgen eller en bankgaranti. Enligt sökandena kan endast skattemyndigheten besluta om detta och beslutet omfattar endast dess utrymme för skönsmässig bedömning.

59 Det kan konstateras att även en sådan omöjlighet, om den visades föreligga, skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa indrivningen av de belopp som eventuellt skall betalas, eftersom vidtagande av en annan åtgärd skulle kunna medföra att avdragsrätten åsidosattes i mindre grad och eftersom frågan om beviljande av en annan åtgärd måste kunna underkastas en domstols bedömning.

60 Sökandena har för det fjärde påpekat att innehållandet inte är begränsat till det kapitalbelopp som motsvarar mervärdesskatteskulden utan även avser ränta på detta belopp, rättegångskostnader och straffavgifter som kan uppgå till 200 procent av kapitalbeloppet. Denna åtgärd skulle således vara oproportionerlig i förhållande till sitt syfte, i synnerhet om tvisten avser en ren rättsfråga och inte ett undandragande i strikt mening.

61 Det kan i detta hänseende konstateras att utövningen av en sådan faktisk domstolsprövning som har angetts ovan, och särskilt möjligheten för såväl domstolen i målet om huvudsaken som kvarstadsdomaren att på den skattskyldiges begäran och när som helst under förfarandet bevilja denne en total eller partiell hävning av innehållandet, skulle vara tillräcklig för att undanröja en eventuell oproportionerlighet i fråga om beräkningen av de belopp som innehålls, särskilt vad avser straffavgifter.

62 Sökandena har för det femte framhållit att för det fall innehållande av överskjutande mervärdesskattebelopp hävs, gäller enligt belgisk rätt att det allmänna endast är skyldigt att betala ränta om innehållna belopp inte har återbetalats senast den 31 mars året efter det år då de överskjutande belopp som skall återbetalas uppkom och endast om det rör sig om en återbetalning av ett belopp på minst 10 000 BFR, den senaste mervärdesskattedeklarationen för det kalenderår under vilket det överskjutande beloppet uppkom har undertecknats på det ställe i blanketten som är avsett för detta ändamål och samtliga mervärdesskattedeklarationer har ingetts inom vederbörlig tid.

63 Det kan i detta hänseende konstateras att det, för att uppnå det syfte som eftersträvas med en sådan lagstiftning som den som är aktuell i målen vid de nationella domstolarna, det vill säga att säkerställa indrivningen av skuldbelopp, inte är nödvändigt att beräkna räntan från en annan dag än den dag då det överskjutande mervärdesskattebelopp som har innehållits normalt skulle ha betalats enligt sjätte direktivet. Proportionalitetsprincipen utgör därför hinder för att tillämpa en sådan lagstiftning. Det förhåller sig på samma sätt beträffande de övriga villkor som nämns ovan, varvid för sent ingivna deklARATIONER bland annat kan sanktioneras på ett sätt som är oberoende av förfarandena med innehållande och utan att rätten till återbetalning av det överskjutande beloppet åsidosätts.

64 Svaret blir därför att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida bestämmelserna i fråga, och det sätt som den behöriga myndigheten tillämpar dem på, är proportionerliga eller inte. Det skall, till följd av en sådan bedömning, bortses från nationella bestämmelser eller från en tolkning av sådana bestämmelser som skulle hindra en faktisk domstolsprövning - särskilt prövning av huruvida innehållandet av det överskjutande mervärdesskattebelopp som skall återbetalas är brådskande och nödvändigt - eller som inte skulle ge den skattskyldige någon möjlighet att få prövat i domstol huruvida innehållandet skall ersättas med en annan säkerhet som är tillräcklig för att skydda det allmännas intressen men som är mindre ingripande för den skattskyldige, eller som skulle hindra denne från att när som helst under förfarandet kunna utverka ett beslut om en total eller partiell hävning av innehållandet. För det fall innehållandet hävs skulle det dessutom strida mot proportionalitetsprincipen att inte beräkna den ränta som det allmänna är skyldigt från den dag då det överskjutande beloppet i fråga normalt skulle ha återbetalats.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

65 De kostnader som har förorsakats den belgiska, den grekiska, den italienska och den svenska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 17 oktober 1994, den 25 oktober 1995, den 12 december 1995 och den 6 februari 1996 har ställts av Hof van Beroep te Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg te Brussel och Rechtbank van eerste aanleg te Brugge - följande dom:

66 Artikel 18.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund utgör i princip inte hinder för sådana bestämmelser som de som är aktuella i målen vid de nationella domstolarna.

67 Proportionalitetsprincipen är emellertid tillämplig på sådana nationella bestämmelser som de som är aktuella i målen vid de nationella domstolarna, som en medlemsstat har antagit under utövningen av sin behörighet på mervärdesskatteområdet, i den mån bestämmelserna - om de går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med dem - skulle åsidosätta principerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt avdragsreglerna, vilka utgör en väsentlig beståndsdel i systemet.

Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida bestämmelserna i fråga, och det sätt som den behöriga myndigheten tillämpar dem på, är proportionerliga eller inte. Det skall, till följd av en sådan bedömning, bortses från nationella bestämmelser eller från en tolkning av sådana bestämmelser som skulle hindra en faktisk domstolsprövning - särskilt prövning av huruvida innehållandet av det överskjutande mervärdesskattebelopp som skall återbetalas är brådskande och nödvändigt - eller som inte skulle ge den skattskyldige någon möjlighet att få prövat i domstol huruvida innehållandet skall ersättas med en annan säkerhet som är tillräcklig för att skydda det allmännas intressen men som är mindre ingripande för den skattskyldige, eller som skulle hindra denne från att kunna utverka ett beslut om en total eller partiell hävning av innehållandet. För det fall innehållandet hävs skulle det dessutom strida mot proportionalitetsprincipen att inte beräkna den ränta som det allmänna är skyldigt från den dag då det överskjutande beloppet i fråga normalt skulle ha återbetalats.