

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

18. december 1997 *

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

angående 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 retter 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,

* Processprog: nederlandsk.

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 18, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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-Hubcau,

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 Jan Devadder, Ministeriet for Udenrigs-
anliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmægtiget

- 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. Rokofyllou, som befuldmægtigede

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

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

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

på grundlag af retsmøderapporten,

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

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

afsagt følgende

Dom

- 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), indgået 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 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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 spørgsmål 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«).

Fællesskabslovgivningen

- 3 Sjette direktivs artikel 18, stk. 2 og 4, om fremgangsmåde for udøvelse af fradragsretten bestemmer følgende:
 - »2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

...«

»4. Når de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

Medlemsstaterne kan dog afslå overførelse eller tilbagebetaling, når det overskydende beløb er ubetydeligt.«

Den belgiske lovgivning

- 4 I belgisk ret er sjette direktivs artikel 18, stk. 4, navnlig blevet gennemført ved artikel 47 i Code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov om merværdiafgift), som bestemmer, at når størrelsen af de tilladte fradrag overstiger størrelsen af de afgifter, der skal betales for en bestemt periode, overføres overskuddet til den følgende periode.
- 5 Samme lovs artikel 76, stk. 1, første afsnit, som ændret ved lov af 28. december 1992, tilføjer, at det overskydende beløb, der foreligger ved udløbet af kalenderåret, tilbagebetales på de af kongen fastsatte betingelser efter ansøgning fra den afgiftspligtige. I henhold til andet afsnit kan kongen bestemme, at det overskydende beløb tilbagebetales, endog før kalenderårets udløb, på betingelser, som han fastsætter. Endelig bestemmer tredje afsnit følgende:

»I de betingelser, kongen fastsætter i henhold til første 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 på tredjemand i henhold til artikel 1445 i Gerechtelijk wetboek.«

- 6 Denne bestemmelse er blevet gennemført 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 merværdiafgift (herefter »kongelig anordning nr. 4«), der er affattet således:

»Hvis den i første afsnit omhandlede afgiftsskyld ikke eller ikke fuldt ud udgør en sikker, likvid og afviklingsmoden fordring til fordel for afgiftsmyndighederne, hvilket navnlig er tilfældet, hvis fordringen bestrides, eller der i medfør af lovens artikel 85 er givet betalingspålæg, hvis fuldbyrdelse er udsat på grund af begæring om genoptagelse i henhold til lovens artikel 89, tilbageholdes den overskydende afgift for så vidt angår den del heraf, der svarer til myndighedernes tilgodehavende. Tilbageholdelsen anses for en tvangssikring i fordringer på tredjemand, indtil sagen endeligt er afgjort, enten administrativt eller ved endelig retsafgørelse. Ved gennemførelsen 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 fremgår af den i lovens artikel 53, stk. 1, nr. 3, nævnte angivelse — uafhængig af spørgsmålet, om den afgiftspligtige eventuelt har valgt tilbagebetaling — består en stærk formodning for eller beviser for, at den nævnte angivelse eller angivelserne for de foregående perioder indeholder oplysninger, som er urigtige og tyder på 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 fremførelse 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 foregående 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 på tredjemand, indtil beviset i de i foregående afsnit nævnte protokollater er gendrevet, eller indtil det fremgår 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, så længe beviset i de i afsnit 6 nævnte protokollater ikke er gendrevet, så længe de oplysninger, der fremgår af udvekslingen af oplysninger mellem medlemsstaterne og Fællesskabet ikke er opnået, eller så længe anklagemyndigheden eller en undersøgelsesdommer undersøger sagen. Tilbageholdelsen ophører, når 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].

Når 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 [elleve 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 forelæggende retter er formålet med tilbageholdelsen i henhold til artikel 8¹, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4, der anses for en tvangssikring i fordringer på tredjemand i den belgiske retsplejclovs 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 forvaltningsafgørelse eller ved retskraftig dom, eller indtil det bevis eller den stærke formodning, der henvises til i protokollet, er blevet gendrevet, eller indtil det fremgår 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 Molenheide driver et autoværksted i Antwerpen (Belgien). Selskabet har for perioden 1. januar 1993 til 31. december 1993 indgivet en momsangivelse, hvorved det gjorde krav på fradragsret for et beløb på 2 598 398 BFR.
- 10 Under en kontrolundersøgelse foretaget i selskabets lokaler konstaterede afgiftsmyndighederne en række omstændigheder, der gav anledning til en stærk formodning for, at denne angivelse indeholdt urigtige og ufuldstændige oplysninger.
- 11 På grundlag af disse konstateringer blev der udarbejdet et protokollat af den ledende fuldmægtig på momskontrolkontoret i Wijnegem, som blev tilsendt Molenheide ved rekommanderet skrivelse af 15. juni 1993. I dette protokollat blev det ligeledes anført, at oppebørselsmyndigheden ville foretage en tilbageholdelse på dette grundlag.

- 12 Ved rekommanderet skrivelse af 16. juni 1993 blev Molenheide underrettet om en afgørelse 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 på en afgiftsskyld, hvis størrelse ikke kunne fastslås præcist på dette tidspunkt.
- 13 Tilbageholdelsen, som vedrørte det beløb, som kunne tilbagebetales, således 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 påberåbte 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 kærede Molenheide denne kendelse til Hof van Beroep, Antwerpen. Under denne sag har Molenheide gjort gældende, at tilbageholdelsen af den overskydende afgift, således 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, nærede tvivl om, hvorledes disse bestemmelser skal fortolkes, har den forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, fortolkes således, at den tillader en medlemsstat ikke at tilbagebetale betydelige momstilgodehavender, som tilkommer personer bosat på dens område, 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 består en stærk formodning for afgiftssvig, uden at skabe et klart retsgrundlag herfor, og uden at medlemsstaten har fået 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 på grundlag af stærk formodning for svig.
- 19 Peter Schepens er automobilforhandler. Han har for perioden 1. januar 1993 til 31. marts 1993 indgivet en momsangivelse, hvori han anførte, at han havde ret til tilbagebetaling af et beløb på 3 311 438 BFR.
- 20 Efter en kontrolundersøgelse i maj 1993 udfærdigede en fuldmægtig og en inspektør 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 på 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 tilbageholdelsesafgørelsen tilsendt ham.

- 21 Afgiftsmyndighederne gik frem på samme måde med hensyn til afgiftsangivelsen for andet kvartal 1993, som resulterede i et overskydende beløb på 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 tilbageholdelsesafgørelse.
- 22 Denne stærke formodning vedrørte bl.a. en type svig, såkaldt »karruselsalg«, som ikke består i at unddrage sig moms, men i at skabe fiktive momsoverskud, bl.a. ved leveringer inden for Fællesskabet. Ifølge de belgiske myndigheder ville Schepens således opnå tilbagebetaling af forskellige momsbeløb ved at hævde at have betalt dem ved køb af forskellige motorkøretøjer. Ifølge afgiftsmyndighedernes konstateringer havde otte af den afgiftspligtiges leverandører 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 leverandører, idet alle transaktionerne var sket kontant eller ved check. De fleste af disse motorkøretøjer var blevet leveret uden for Belgien, men inden for Fællesskabet, 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 på 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 motorkøretøjer uden for Belgien, men inden for Fællesskabet. For månederne februar og marts 1993 udgjorde transaktionerne inden for Fællesskabet 11 625 000 BFR.
- 23 Med hensyn til leveringerne inden for Fællesskabet var momsen ikke blevet påført salgsfakturaerne, og på grund af momsmekanismen opstod retten til tilbagebetaling

af den moms, der var anført på de tilsvarende købsfakturaer. Desuden bestod der en stærk formodning for, at disse køretøjer 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 Rådet om tilladelse i henhold til samme direktivs artikel 27. Endvidere påberåbte 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 Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (momsdirektiv 77/388/EØF) direkte virkning i medlemsstaternes interne retsorden, i dette tilfælde i den interne belgiske retsorden?
- 2) Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende, opstiller direktivets artikel 18, stk. 4, da et forbud mod, at en medlemsstat — for så vidt angår 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 *Gerechtelijk Wetboek* (den belgiske retsplejelov), for så 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, såfremt tilbageholdelsen, som hævdet af den belgiske stat, må antages at være en foranstaltning vedrørende afgiftsopkrævningen?

Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende, finder direktivets artikel 27 da anvendelse, såfremt tilbageholdelsen må anses for at indgå som et led i 'bestemmelser' (modalités), som fastsættes?

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

- 4) Såfremt direktivets artikel 18, stk. 4, finder anvendelse på tilbageholdelsen, må dette belgiske retsinstitut da antages at være i strid med proportionalitetsprincippet, således 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 tvangs sikring 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 moms krav, som den belgiske stat påberåbte sig, og som vedrørte 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 vedrørte 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 vedrører 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, 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) Såfremt 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 anfægtes 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 bøde 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 tredjemænd. 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 sagsøgerens 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 påberåbte sig de samme argumenter som dem, der er påberåbt 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 påberåbte 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, når denne fordring retligt bestrides og således ikke udgør et endeligt krav, selv om medlemsstaten ikke har fået en tilladelse i henhold til direktivets artikel 27?

- 2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om det efter det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip og bestemmelserne i sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, er tilladt for en medlemsstat at fastsætte regler, hvorefter
 - 1) den afgiftspligtige kun kan anfægte tvangssikringen (der er foretaget ved tilbageholdelse) ved at føre modbevis mod, hvad myndighederne har fastslået i protokollatet, men ikke ved at anfægte vurderingen af, hvorvidt tilbageholdelsen er nødvendig eller uopsættelig, og

 - 2) tilbageholdelsen ikke kan erstattes af en anden sikkerhedsstillelse eller ophæves, før der er truffet endelig afgørelse vedrørende statskassens krav, der bestrides?»

De præjudicielle spørgsmål

- 36 I disse fire sager spørger de forelæggende retter nærmere bestemt, om sjette direktivs artikel 18, stk. 4, er til hinder for foranstaltninger som de i hovedsagerne omhandlede, og i benægtende fald hvilken betydning proportionalitetsprincippet kan have i denne sammenhæng.
- 37 Hvad for det første angår sjette direktivs artikel 18, stk. 4, spørger de forelæggende retter nærmere bestemt, om denne bestemmelse er til hinder for nationale regler, hvorefter der som tvangssikring foretages tilbageholdelse af overskydende moms, der kan tilbagebetales, når der enten består en stærk formodning om afgiftssvig eller et moms krav til fordel for afgiftsmyndighederne, som bestrides af den afgiftspligtige.
- 38 Sagsøgerne 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, når den overskydende moms ikke er ubetydelig, kun kan vælge mellem tilbagebetaling af den overskydende moms eller overførsel heraf til den følgende periode. Tilbageholdelse af det overskydende beløb, som ikke er en af valgmulighederne, ville i virkeligheden simpelt hen være en nægtelse af den afgiftspligtiges ret til momsfradrag.
- 39 Sagsøgerne har desuden anført, 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 momsbeløb for en anden periode end den omtvistede periode, hvilket i øvrigt er i overensstemmelse med kravet om en rimelig frist.
- 40 Heroverfor har den belgiske, den græske, den italienske og den svenske regering samt Kommissionen anført, at de tilbageholdelser, der er foreskrevet i den belgiske

lovgivning, er »inddrivelsesforanstaltninger«, og at de som sådanne ikke er omfattet af sjette direktiv eller af gældende fællesskabslovgivning på området, men at de henhører under medlemsstaternes enekompetence.

- 41 Hertil bemærkes, at foranstaltninger som de i hovedsagerne omhandlede har til formål at gøre det muligt for afgiftsmyndighederne som tvangssikring at tilbageholde momsbeløb, der kan tilbagebetales, når der består formodning om afgifts-
svig, eller når disse myndigheder påberåber sig et moms krav, som ikke fremgår af den afgiftspligtiges angivelser, og som bestrides af denne.
- 42 Det fremgår imidlertid af sjette direktiv i sin helhed, at det har til formål 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 på opkrævningens virkelige størrelse«; det har også til formål at bevirke, at »beregningen af pro ratasatsen for fradraget ... foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater«.
- 43 Det følger heraf, at sjette direktivs afsnit XI, der handler om fradrag, og navnlig artikel 18, er et led i det fælles merværdiafgiftssystems normale funktion og i princippet ikke omfatter foranstaltninger som dem, der er beskrevet i præmis 41.
- 44 Der skal følgelig 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 angår den betydning, som proportionalitetsprincippet kan have i denne sammenhæng, skal det fremhæves, at skønt medlemsstaterne i princippet kan træffe sådanne foranstaltninger, kan disse dog have betydning for de nationale

myndigheders forpligtelse til at foretage en øjeblikkelig tilbagebetaling i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 4.

- 46 I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet skal medlemsstaterne således anvende midler, som — idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret — gør det mindste indgreb i de af den pågældende fællesskabslovgivning opstillede formål og principper.
- 47 Mens det således er lovligt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms, som er et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen på området.
- 48 Der skal derfor i denne henseende gives det svar, at proportionalitetsprincippet finder anvendelse på nationale foranstaltninger, der som de i hovedsagerne omhandlede træffes af en medlemsstat under udøvelsen af sin kompetence på momsområdet, for så vidt som disse foranstaltninger, såfremt de gik ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå deres formål, ville gøre indgreb i det fælles merværdiafgiftsystems principper, navnlig i fradragssystemet, som er et væsentligt led i dette.
- 49 Med hensyn til den konkrete anvendelse af dette princip tilkommer det den forelæggende ret at tage stilling til, om de nationale foranstaltninger er forenelige med fællesskabsretten, idet Domstolen kun er kompetent til at forsyne den med alle fortolkningsbidrag vedrørende fællesskabsretten, som kan sætte den i stand til at vurdere spørgsmålet 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 sagsøgerne for det første fremhævet, at tilbageholdelsen angiveligt har absolut og automatisk karakter, så 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 ifølge bestemmelsens egen ordlyd nemlig obligatorisk, så snart der består en bestridt fordring, og dette gælder uden den mindste undtagelse; den ret, som sagen indbringes for, skal ikke undersøge, om en sådan tilbageholdelse er nødvendig, eller om der foreligger uopsættelighed, idet der er en uigendrivelig formodning for, at disse betingelser er opfyldt. Det samme gælder den tilbageholdelse, der er omhandlet i samme bestemmelses femte afsnit.
- 51 Det bemærkes, at når en tvangssikringsprocedure fremstår som en procedure, der fraviger de almindelige regler om tvangssikring derved, at der er en uigendrivelig formodning for, at den er nødvendig og uopsættelig, kan der legitimt rejses tvivl om, hvorvidt den er nødvendig for at sikre inddrivelsen af de skyldige beløb.
- 52 Det må følgelig fastslås, at en uigendrivelig formodning, i modsætning til en gendrivelig formodning, går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en effektiv inddrivelse og strider mod proportionalitetsprincippet, da den ikke giver den afgiftspligtige mulighed for at føre modbevis under rettens kontrol under sagen om foreløbige retsmidler.
- 53 For det andet har sagsøgerne henledt opmærksomheden på, at der ikke er noget effektivt retsmiddel, hverken under sagen om foreløbige retsmidler eller under justificationssagen. Ifølge sagsøgerne kan den ret, der behandler sagen om foreløbige retsmidler, nemlig aldrig uden afgiftsmyndighedernes samtykke, medmindre der foreligger en formel mangel, træffe afgørelse om hel eller delvis ophævelse af tilbageholdelsen af det overskydende beløb, der kan tilbagebetales. Denne situation er en følge af en kombination af forskellige lovbestemmelser, som i det væsentlige fraviger de almindelige retsfor skrifter om tvangssikring, der bestemmer, at retten under sagen om foreløbige retsmidler ikke kan anordne en sådan foranstaltning, så længe det bevis, der fremgår af de protokollater, som afgiftsmyndighederne har udarbejdet, ikke er gendrevet, eller så længe det ikke fremgår af oplysninger, som er opnået ved fællesskabsprocedurerne for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne, at transaktionerne virkelig har fundet sted. Retten kan således under sagen om foreløbige retsmidler kun tage stilling til, om tvangssikringen formelt er lovlige, men ikke til de materielle betingelser for tvangssikringen.

- 54 Af de samme grunde er det, såfremt afgiftsmyndighederne appellerer en afgørelse, der er til fordel for den afgiftspligtige, umuligt at opnå selv en delvis ophævelse (f.eks. med hensyn til bøder), fordi afgørelsen ikke er materielt endelig. Tilbageholdelsen gælder nemlig som tvangssikring i fordringer på tredjemand, indtil tvisten er endeligt afsluttet, enten ved forvaltningsakt eller ved retskraftig dom.
- 55 I denne forbindelse bemærkes, at for at efterprøve, om indgrebet i fradragsretten står i rimeligt forhold til det forfulgte formål, er det nødvendigt, at der sker en effektiv domstolskontrol, såvel under justifikationssagen som under sagen om foreløbige retsmidler.
- 56 Følgelig må retsfor skrifter, som er til hinder for, at retten under en sag om foreløbige retsmidler træffer afgørelse om hel eller delvis ophævelse af en tilbageholdelse af overskydende moms, der kan tilbagebetales — skønt retten råder 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 gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en effektiv indrivelse; de ville derfor udgøre et uforholdsmæssigt indgreb i fradragsretten.
- 57 Retsfor skrifter, som fører til, at det er umuligt for den ret, der skal behandle sagens realitet, at træffe afgørelse om en hel eller delvis ophævelse af tilbageholdelsen af den overskydende moms, der kan tilbagebetales, før den trufne realitetsafgørelse bliver endelig, er ligeledes uforholdsmæssige.
- 58 Sagsøgerne har for det tredje anført, at det er umuligt for den afgiftspligtige at nedlægge påstand om, at retten erstatter tilbageholdelsen med en anden sikrende foranstaltning, som er tilstrækkelig til at beskytte statskassens interesser, men som er mindre indgribende over for den afgiftspligtige, som f.eks. en kaution eller en bankgaranti. En sådan mulighed er kun givet afgiftsmyndighederne og henhører alene under deres skøn.

- 59 Det bemærkes, at en sådan umulighed, såfremt den blev godtgjort, ligeledes ville gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre inddrivelse af eventuelt skyldige beløb, da en sådan sikrende foranstaltning ville kunne mildne indgrebet i fradragsretten, og da en afgørelse herom skal kunne prøves af en domstol.
- 60 Sagsøgerne har for det fjerde anført, at tilbageholdelsen ikke er begrænset til selve det beløb, der skyldes i moms, men også omfatter renter af dette beløb, sagsomkostninger og bøder, der kan andrage indtil 200% af hovedfordringen. Denne foranstaltning står således ifølge sagsøgerne i misforhold til sit formål, navnlig når tvisten drejer sig om et rent retsspørgsmål og ikke om svig i egentlig forstand.
- 61 I denne forbindelse bemærkes, at udøvelse af en effektiv domstolskontrol som nævnt ovenfor, navnlig muligheden for, at retten, såvel under justificationssagen som under sagen om foreløbige retsmidler, på den afgiftspligtiges begæring og på ethvert trin af sagens behandling kan ophæve tilbageholdelsen helt eller delvis, er tilstrækkelig til at gøre en sådan beregning af de tilbageholdte beløb, navnlig hvad angår bøder, forholdsmæssig.
- 62 Sagsøgerne har for det femte fremhævet, at efter belgisk ret skal statskassen kun betale renter i tilfælde af, at en tilbageholdelse af overskydende moms ophæves, såfremt de tilbageholdte beløb ikke faktisk er blevet tilbagebetalt senest den 31. marts året efter det år, hvor de overskydende beløb, der kan tilbagebetales, er opstået, og på betingelse af, at der skal tilbagebetales et beløb på mindst 10 000 BFR, at den seneste momsangivelse for det kalenderår, i hvilket momstilgodehavendet er opstået, er blevet underskrevet på det sted på formularen, der er bestemt hertil, og at alle momsangivelser er blevet indgivet rettidigt.

63 Hertil bemærkes, at det ikke er nødvendigt for at opnå det formål, der forfølges med en lovgivning som den i tvisterne i hovedsagerne omhandlede, nemlig at sikre inddrivelse af skyldige beløb, at der beregnes renter fra et andet tidspunkt end det, på hvilket den tilbageholdte overskydende moms normalt skulle være tilbagebetalt i henhold til sjette direktiv, og følgelig, at proportionalitetsprincippet er til hinder for anvendelse af en sådan lovgivning. Det samme gælder de øvrige ovennævnte betingelser, idet forsinkelse med indgivelsen af angivelserne bl.a. kan forfølges på en måde, der er uafhængig af tilbageholdelsesprocedurerne, og uden at gøre 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 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 moms, 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 for den afgiftspligtige, eller som forhindrer, at der på ethvert trin af sagens behandling kan træffes bestemmelse om hel eller delvis ophævelse af tilbageholdelsen. Såfremt tilbageholdelsen ophæves, vil en beregning af renter, der tilkommer statskassen, som ikke tager udgangspunkt i det tidspunkt, da den pågældende overskydende moms normalt skulle have været tilbagebetalt, desuden være i strid med proportionalitetsprincippet.

Sagsomkostninger

65 De udgifter, der er afholdt af den belgiske, den græske, den italienske og den svenske regering samt af 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.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, 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 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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 på nationale foranstaltninger, der som de i hovedsagerne omhandlede træffes af en medlemsstat under udøvelsen af sin kompetence på momsområdet, for så vidt som disse foranstaltninger, såfremt de gik ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå deres formål, ville gøre indgreb i det fælles merværdiafgiftsystems principper, navnlig i fradragsordningen, som er et væsentligt led i dette.

Det tilkommer den nationale ret 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 moms, 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. Såfremt tilbageholdelsen ophæves, vil en beregning af renter, der tilkommer statskassen, som ikke tager udgangspunkt i det tidspunkt, da den pågældende overskydende moms normalt skulle have været tilbagebetalt, desuden være i strid med proportionalitetsprincippet.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Jann

Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 18. december 1997.

R. Grass

Justitssekretær

C. Gulmann

Formand for Femte Afdeling