

61994C0286

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly fremsat den 20. marts 1997. - Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) og Sanders BVBA (C-47/96) mod Belgische Staat. - Anmodninger om præjudiciel afgørelse: Hof van beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge - Belgien. - Sjette direktiv 77/388/EØF - Anvendelsesområde - Ret til fradrag af moms - Tilbageholdelse af overskydende moms - Proportionalitetsprincippet. - Forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96.

Samling af Afgørelser 1997 side I-07281

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 I disse forenede praejudicielle sager anmodes Domstolen om en afgørelse af spørgsmålet om, hvorvidt en form for tvangssikring udoevet af en national afgiftsmyndighed med hensyn til tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter »moms«), som angiveligt er betalt for meget af en afgiftspligtig person vedrørende bestemte afgiftsperioder, er forenelig med fællesskabsretten og navnlig med sjette momsdirektiv (1). Falder en saadan tvangssikring ind under anvendelsesområdet for sjette direktiv, eller boer den i stedet antages at være en foranstaltning vedrørende afgiftsopkrævningen, som hører under medlemsstaternes enekompetence? Centralt i alle forelæggelseskendelserne staar den eventuelle anvendelse af det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip.

I - Den retlige baggrund

A - Fællesskabsretlige bestemmelser

2 De relevante bestemmelser i sjette direktiv findes hovedsagelig i afsnit XI, »Fradrag«, som omfatter artikel 17-20. I henhold til artikel 17 er en afgiftspligtig person berettiget til i den afgift, der paahviler ham i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for goder, der af en anden afgiftspligtig person er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udfoert for ham af en anden afgiftspligtig person. Bestemmelserne om »fremgangsmaade for udoevelse af fradragsretten«, som jeg vil citere, for saa vidt de er relevante, findes i artikel 18. Artikel 18, stk. 1, omhandler de formelle beviskrav som f.eks. forpligtelsen til at være i besiddelse af de relevante fakturaer. I artikel 18, stk. 2, bestemmes følgende:

»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 opstaaet og blevet udoevet i henhold til stk. 1.«

Saaframt betingelserne i artikel 18, stk. 1 og 2, ikke er opfyldt, indeholder artikel 18, stk. 3, den bestemmelse, at medlemsstaterne »fastsaetter de betingelser og naermere bestemmelser, ifoelge hvilke en afgiftspligtig person kan faa tilladelse til at foretage et fradrag«. Stk. 4, som er afgoerende for de foreliggende sager, har foelgende ordlyd:

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

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

3 Afsnit XIII i sjette direktiv vedroerer »forpligtelser for betalingspligtige personer«. Artikel 22 omhandler afgiftspligtige persons »forpligtelser ved indenlandsk virksomhed« og omfatter forpligtelser vedroerende dokumenter, afgiftsangivelser og regnskabsfoering. I artikel 22, stk. 4, foerste afsnit, paalaegges det afgiftspligtige personer at »afgive en angivelse inden for en af hver medlemsstat naermere fastsat frist«, der »hoejst [maa] vaere paa to maaneder efter udloebet af hver afgiftsperiode at regne«. Artikel 22, stk. 4, andet afsnit, lyder saaledes:

»Angivelsen skal indeholde alle noedvendige oplysninger til fastsaettelse af den skyldige afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder i givet fald, og saaframt det er noedvendigt for fastlaeggelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beloeb for de transaktioner, der vedroerer denne afgift og disse fradrag, samt beloebet for de afgiftsfrie transaktioner.«

I henhold til artikel 22, stk. 5, skal enhver afgiftspligtig person i princippet »indbetale mervaerdiafgiftens nettobeløb samtidig med afgivelsen af den periodiske angivelse«, medmindre medlemsstaten har fastsat en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beloeb. Ifoelge artikel 22, stk. 6, kan medlemsstaterne kraeve, at den afgiftspligtige person »afgiver en angivelse indeholdende alle de i stk. 4 naevnte oplysninger vedroerende samtlige transaktioner i det forudgaaende aar. Denne angivelse skal ligeledes indeholde alle noedvendige oplysninger til brug for eventuelle berigtigelser«. Artikel 22, stk. 8, der isaer har betydning med hensyn til den nationale opkraevning af afgiften, bestemmer foelgende:

»Med forbehold af de bestemmelser, der skal vedtages i medfoer af artikel 17, stk. 4, kan medlemsstaterne fastsaette andre forpligtelser, som de skoenner noedvendige for at sikre en noejagtig opkraevning af afgiften og for at undgaa svig« (min fremhaevelse).

4 Artikel 27, som er den eneste artikel i sjette direktivs afsnit XV, der har overskriften »Forenklet procedure«, fastsaetter en procedure, hvorefter medlemsstaterne kan anmode om tilladelse til at indfoere saerlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i direktivet. Artikel 27, stk. 1, har foelgende ordlyd:

»Raadet kan med enstemmighed paa forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indfoere saerlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkraevningen eller for at undgaa visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkraevningen maa ikke eller kun i ubetydelig grad paavirke stoerrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.«

B - Den belgiske lovgivning

5 Artikel 18, stk. 4, i sjette direktiv er i det vaesentlige gennemfoert i belgisk lovgivning ved artikel 47 i Code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov om mervaerdiafgift), som bestemmer, at naar stoerrelsen af de tilladte fradrag overstiger stoerrelsen af de afgifter, der skal betales for en bestemt periode, overfoeres overskuddet til den foelgende periode. Lovens artikel 76, stk. 1,

foerste afsnit, som aendret ved lov af 28. december 1992 (2), foreskriver, at det overskydende beloeb, der foreligger ved udloebet af kalenderaaret, tilbagebetales paa de af kongen fastsatte betingelser efter ansoegning fra den afgiftspligtige. I henhold til andet afsnit kan kongen bestemme, at det overskydende beloeb tilbagebetales, endog foer kalenderaarets udloeb, paa betingelser, som han fastsaetter. Tredje afsnit er afgoerende for saa vidt angaar de spoergsmaal, der er rejst i de foreliggende sager, og er affattet saaledes:

»I de betingelser, kongen fastsaetter i henhold til foerste og andet afsnit, kan det bestemmes, at Administratie van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, Registratie en Domeinen (3) kan foretage tilbageholdelse, hvilket anses for tvangssikring i fordringer paa tredjemand i henhold til artikel 1445 i Gerechtelijk Wetboek.«

6 Den nye form for tvangssikring i fordringer paa tredjemand blev indfoert ved artikel 7 i kongelig anordning af 29. december 1992 (4), hvorved der bl.a. indsattes en ny artikel 81, stk. 3, i det der i Belgien er kendt som kongelig anordning nr. 4 af 29. december 1969 om tilbagebetalinger af mervaerdiafgift (herefter »kongelig anordning nr. 4«) (5). For saa vidt angaar de foreliggende sager var de to vigtigste aendringer dem, der vedroerte bestemmelserne i artikel 81, stk. 3, fjerde og femte afsnit.

7 Det er imidlertid vigtigt at bemaerke, at i henhold til artikel 81, stk. 3, foerste afsnit, i kongelig anordning nr. 4, kan en afgiftspligtig paa grundlag af sin angivelse kun kraeve et overskydende beloeb tilbagebetalt, saafremt han har betalt alle de skyldige afgifter. Artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, indeholder foelgende bestemmelse:

»Hvis den i foerste afsnit omhandlede afgiftsskyld ikke eller ikke fuldt ud udgoer en sikker, likvid og afviklingsmoden fordring til fordel for afgiftsmyndighederne, hvilket navnlig er tilfaeldet, hvis fordringen bestrides, eller der i medfoer af lovens artikel 85 er givet betalingspaalaeg, hvis fuldbyrdelse er udsat paa grund af begaering om genoptagelse i henhold til lovens artikel 89, tilbageholdes den overskydende afgift for saa vidt angaar den del heraf, der svarer til myndighedernes tilgodehavende. Tilbageholdelsen anses for en tvangssikring i fordringer paa tredjemand, indtil sagen endeligt er afgjort, enten administrativt eller ved endelig retsafgoerelse. Ved gennemfoerelsen af tilbageholdelsen anses betingelsen i artikel 1413 i Gerechtelijk Wetboek (den belgiske retsplejelov) for opfyldt« (6).

Artikel 81, stk. 3, femte afsnit, lyder saaledes:

»Hvis der med hensyn til det overskydende beloeb, som fremgaar af den i lovens artikel 55, stk. 1, nr. 3, naevnte angivelse - uafhaengig af spoergsmaalet, om den afgiftspligtige eventuelt har valgt tilbagebetaling - bestaar en staerk formodning for eller beviser for, at den naevnte angivelse eller angivelserne for de foregaaende perioder indeholder oplysninger, som er urigtige og tyder paa et afgiftstilsvar, uden at der rent faktisk kan ske en opgoerelse forud for tidspunktet for den naevnte anvisning eller den foranstaltning, der er ligestillet med betaling, finder anvisning af dette beloeb eller fremfoersel til den foelgende afgiftsperiode ikke sted, og den overskydende afgift tilbageholdes for at give myndighederne mulighed for at kontrollere rigtigheden af disse oplysninger.«

Virkningen af anmodningen om tilbageholdelse i henhold til enten fjerde eller femte afsnit er, at der foretages en foreloebig tvangssikring af afgiftsmyndighedens momstilgodehavende, som ellers ville blive overfoert til den foelgende afgiftsperiode eller blive tilbagebetalt til den afgiftspligtige person i medfoer af artikel 81, stk. 2.

8 I henhold til sjette afsnit skal den staerke formodning eller beviser, som der henvises til i femte afsnit, dokumenteres ved »processen-verbaal« (protokollater) (7), som er udfaerdiget i henhold til mervaerdiafgiftslovens artikel 59, stk. 1, (8). I syvende afsnit er bestemt, at den i fjerde og femte afsnit omhandlede tilbageholdelse anses for en tvangssikring i fordringer paa tredjemand, og at

den skal opretholdes, indtil beviset i de i sjette afsnit nævnte protokollater er gendrevet, eller indtil det fremgaar af oplysninger indhentet efter de procedurer, der er fastsat i fællesskabsbestemmelserne om udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne og Fællesskabet, at transaktionerne faktisk har fundet sted. Det ottende og niende afsnit vedrører forkyndelse af tvangssikringen og dennes ikrafttræden. Den berørte afgiftspligtige person kan i henhold til retsplejelovens artikel 1420 indbringe tvangssikringen for en beslagrechter (9). I henhold til det tiende afsnit kan en beslagrechter dog ikke ophæve tvangssikringen, så længe beviset i de nævnte protokollater ikke er gendrevet, så længe oplysningerne fra de andre medlemsstater ikke er opnået, eller så længe anklagemyndigheden eller en undersøgelsesdommer undersøger sagen. I henhold til det ellefte afsnit kan den overskydende afgift, naar tvangssikringen af den er ophævet, uden nogen formaliteter i henhold til andet afsnit modregnes i en sikker, likvid og afviklingsmoden fordring, som tilkommer myndighederne.

II - Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

A - Faktiske omstændigheder

9 De faktiske omstændigheder er forskellige i hver af de fire sager. Derfor vil jeg af hensyn til overskueligheden give en kort beskrivelse af hver enkelt sag.

i) Sag C-286/94, Garage Molenheide

10 Det sagsoegende selskab driver et autovaerksted i Antwerpen. Det indgav momsangivelse for perioden 1. januar 1993 til 31. marts 1993 og gjorde gældende, at det havde ret til fradrag af 2 598 398 BFR. Imidlertid gav en kontrolundersøgelse, der af den lokale afgiftsmyndighed blev foretaget i sagsoegerens virksomhed, anledning til alvorlig tvivl om momsangivelsens rigtighed. Sagsoegeren fik ved et protokollat, som blev fremsendt ved rekommanderet skrivelse den 15. juni 1993, meddelelse om, at på grund af den tvivl, der var opstået, ville oppeboerselsmyndigheden tilbageholde en eventuel overskydende afgift, der fremgik af sagsoegerens angivelse. Den 16. juni 1993 modtog sagsoegeren en meddelelse om tilbageholdelsen fra den pågældende oppeboerselsmyndighed, der henviste til, at der var alvorlig grund til at drage rigtigheden af en eller flere af de af sagsoegeren indgivne angivelser i tvivl. I virkeligheden mistænker afgiftsmyndigheden sagsoegeren for at være involveret i fiktive karruselsalg, som kunstigt skabte en tilsyneladende overskydende afgift vedrørende første kvartal 1993. Det blev anført, at tilbageholdelsen af det beløb, der af sagsoegeren blev angivet som overskydende, blev betragtet som en sikringsforanstaltning. I virkeligheden betød foranstaltningen en indefrysning af beløbet, indtil der forelå en endelig administrativ eller retlig afgørelse af, om det påståede overskydende beløb var korrekt. Hjemmelen til tilbageholdelsen var den ændrede affattelse af artikel 81, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4.

11 Den 23. juli 1993 indbragte sagsoegeren sagen om tilbageholdelsen for Rechtbank van eerste aanleg, Antwerpen, for at få ophævet tilbageholdelsen, men fik ikke medhold. Derefter appellerede sagsoegeren til Hof van Beroep, Antwerpen (13. afdeling for civile sager, herefter »den nationale domstol«). Sagsoegeren gjorde gældende, at tilbageholdelsen efter artikel 76, stk. 1, tredje afsnit, i merværdiafgiftsloven og i kongelig anordning nr. 4 var i strid med sjette direktivs artikel 18, stk. 4, og artikel 27. Efter at have hørt modargumenterne fra den belgiske stats advokat besluttede den nationale domstol at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, fortolkes saaledes, at den tillader en medlemsstat ikke at tilbagebetale betydelige momstilgodehavender, som tilkommer personer bosat paa dens omraade, og heller ikke overfoere dem til en efterfoelgende afgiftsperiode, men i henhold til nationale regler at foretage en tvangssikring i disse med den begrundelse, at der bestaar en staerk formodning for afgiftssvig, uden at skabe et klart retsgrundlag herfor, og uden at medlemsstaten har faaet bemyndigelse i henhold til sjette momsdirektivs artikel 27?«

ii) Sag C-340/95, Schepens

12 Sagsoegeren er automobilforhandler. Han indgav en momsangivelse for perioden 1. januar 1993 til 31. marts 1993, hvori han gjorde krav paa tilbagebetaling af et paastaet overskydende beloeb paa 3 311 438 BFR. En kontrol af sagsoegerens regnskaber foretaget i maj 1993 af en fuldmaegtig og en inspektoer fra afgiftsmyndigheden resulterede i, at myndigheden fik det indtryk, at der var alvorlig grund til at drage rigtigheden af sagsoegerens angivelse i tvivl, og at der var beviser paa, at angivelsen indeholdt urigtige og/eller ufuldstaendige oplysninger. Derfor blev der den 15. juni 1993 udfaerdiget et protokollat med resultatet af denne kontrol. I en meddelelse, der blev fremsendt ved rekommanderet skrivelse af 16. juni 1993, blev sagsoegeren underrettet om de resultater, myndigheden var naaet frem til. Han fik ligeledes udleveret en kopi af protokollatet og fik meddelelse om, at i henhold til artikel 81, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4, i den aendrede affattelse, ville myndigheden foretage tilbageholdelse af sagsoegerens eventuelle momstilgodehavende. Den paagaeldende meddelelse om tilbageholdelse blev udfaerdiget og sendt til sagsoegeren den 18. juni 1993. En lignende fremgangsmaade blev fulgt vedroerende sagsoegerens momsangivelse for andet kvartal 1993, der udviste et momstilgodehavende paa 2 419 078 BFR. Efter en kontrol foretaget den 15. september 1993, blev der den 20. september 1993 udarbejdet et protokollat, hvorefter det igen fremgik, at der var en staerk formodning for, at angivelsen var udfaerdiget paa grundlag af urigtige oplysninger. Sagsoegeren blev informeret om dette andet protokollat ved rekommanderet skrivelse af 22. september 1993, og samme dag blev der til ham fremsendt en meddelelse om tilbageholdelsen i henhold til artikel 81, stk. 3, femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4 (10).

13 Afgiftsmyndigheden mistaenker navnlig sagsoegeren for at have deltaget i svigagtige karruselsalg. I hans tilfaelde angives det, at han skulle have koebt forskellige (dyre) biler med fakturaer, hvorpaa var anfoert betydelige momsbeloeb, som han skulle betale som en del af koebprisen - men med hensyn til hvilke afgiftsmyndigheden ikke havde nogen beviser for, at den nogensinde havde modtaget de paagaeldende momsbeloeb fra nogen af sagsoegerens leverandoerer - og skulle have solgt de samme biler videre til koebere i andre medlemsstater med fakturaer, der angav, at der ikke var betalt moms. Resultatet var, at sagsoegerens momsangivelser udviste betydelige momstilgodehavender i hans favoer, selv om han f.eks. var ude af stand til at bevise, at nogen af de biler, som han solgte til koebere, der ikke var bosat i Belgien, faktisk nogen sinde havde forladt Belgien.

14 Sagsoegeren indbragte sagen for beslagrechter ved Rechtbank van eerste aanleg, Antwerpen, der ved afgoerelse af 8. marts 1994 afslog at ophaeve tvangssikringen. Sagsoegeren appellerede derefter til Hof van Beroep, Antwerpen (tredje afdeling for civile sager, herefter »den nationale domstol«), der paa baggrund af tvisten mellem sagsoegeren og den belgiske stats advokat om, hvorvidt de belgiske bestemmelser var forenelige med sjette direktivs artikel 18, stk. 4, og artikel 27, herefter forelagde Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

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

2) Saafremt spoergsmaalet besvares bekræftende, opstiller direktivets artikel 18, stk. 4, da et forbud mod, at en medlemsstat - for saa vidt angaar en bestemt periode eller bestemte perioder,

hvor overskydende moms er opstaaet - hverken tilbagebetaler det overskydende afgiftsbeløb til den afgiftspligtige eller overfører det til en efterfølgende afgiftsperiode, men foretager en indeholdelse af beløbet ved anvendelse af en tilbageholdelse, som i belgisk ret betragtes som en tvangssikring i fordringer på tredjemand i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 1445 i *Gerechtig Wetboek* (den belgiske retsplejelov), for 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?»

iii) Sag C-401/95, *BRD Decan*

15 I modsætning til *Garage Molenheide*- og *Schepens*-sagerne drejer denne sag sig om en tvangssikring foretaget med hjemmel i artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4. I forelæggelseskendelsen er angivet, at afgiftsmyndigheden den 26. september 1995 ved rekommanderet skrivelse meddelte firmaet *BRD Decan* (herefter »sagsoegeren«), at den i henhold til artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, ville tilbageholde et eventuelt overskydende momsbeløb på 705 404 BFR, som var sagsoegerens tilgodehavende ifølge momsangivelsen for perioden 1. juni til 30. juni 1995. Sagsoegeren indbragte sagen for *Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles* (herefter »den nationale domstol«), med påstand om, at tvangssikringen blev ophævet. Efter den nationale domstols opfattelse vedroerte tvangssikringen et af sagsoegeren anført beløb, der er anført i et protokollat af 26. maj 1994, for hvilket afgiftsmyndigheden den 10. oktober 1995 har meddelt et betalingspålæg vedrørende et beløb på 784 305 BFR, en boede på 130 500 BFR og et rentebeløb på 232 064 BFR, beregnet indtil den 20. oktober 1995.

16 Det fremgår af de skriftlige indlæg fra sagsoegeren og den belgiske stat, at sagsoegerens påståede tidligere momsskyld vedroerte perioden 1. september 1990 til 30. august 1992. Den belgiske stat hævder, at sagsoegeren anvendte en oppustet pro rata-metode til beregning af de fradrag, der gøres krav på. En berigtigelsesafgørelse, hvori det blev fastslået, at sagsoegeren i virkeligheden skyldte et beløb på 784 306 BFR (plus en boede og rente), blev af afgiftsmyndigheden fremsendt den 30. august 1993. Denne blev dog den 16. september 1993 formelt bestridt af sagsoegeren. Afgiftsmyndigheden udfærdigede derfor den 26. maj 1994 det protokollat, som den nationale domstol henviser til. En kendelse vedrørende tvangssikring af et beløb på 705 404 BFR blev endelig afsagt den 26. september 1995 i medfør af artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4 (og oejensynlig forkyndt samme dag) (11).

17 Den 13. oktober 1995 indbragte sagsoegeren sagen for den nationale domstol, der på baggrund af argumenterne vedrørende fællesskabsretten besluttede at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, fortolkes saaledes, 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 momsplichtige har en fordring vedrørende en tidligere afgiftsperiode, som bestrides af den momsplichtige og derfor endnu ikke udgør et endeligt krav - selv om medlemsstaten ikke har fået en tilladelse i henhold til sjette momsdirektivs artikel 27?

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

iv) Sag C-47/96, Sanders

18 Selv om det indledningsvis blev hævdet, at der forelå svig, vedrører denne sag ligeledes en tvangssikring i henhold til artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4 (12). I henhold til forelæggelseskendelsen hævdes det i et protokollat udfærdiget af Bijzondere Belastinginspectie (særlig afgiftskontrolmyndighed) den 30. januar 1992, at det sagsoegende selskabs afgiftstilsvær til den belgiske stat andrager 370 791 BFR (plus en boede på 741 582 BFR samt rente fra den 21.1.1988). Protokollatet vedrører for det første købet fra et andet selskab uden faktura af 227 000 kg mel og for det andet formidling af levering af 403 710 kg mel fra dette andet selskab til tredjemand. Disse aktiviteter fandt angiveligt sted i 1987. Sagsoegeren blev ved rekommanderet skrivelse af 23. november 1994 underrettet om, at den pågældende oppeboerselsmyndighed ville foretage tilbageholdelse af et overskydende momsbeløb på 236 215 BFR, som var sagsoegerens tilgodehavende den 31. oktober 1994. Det fremgår klart af sagsoegerens og den belgiske stats skriftlige indlæg - hvortil er vedlagt kopi af den pågældende meddelelse og tvangssikringsafgørelse - at staten foretog denne tilbageholdelse med hjemmel i artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit (13). Den 5. januar 1995 anmodede sagsoegeren bl.a. om at få tvangssikringen ophævet. Anmodningen blev henvist til beslagrechter ved Rechtbank van eerste aanleg, Brugge (herefter »den nationale domstol«), der på baggrund af parternes divergerende argumenter vedrørende fællesskabsretten og det i sagen Garage Molenheide forelagte præjudicielle spørgsmål besluttede at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Skal sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, fortolkes saaledes, at det ifølge denne bestemmelse er tilladt for en medlemsstat ikke at tilbagebetale overskydende moms til den afgiftspligtige eller at overføre beløbet til en følgende afgiftsperiode, men derimod at tilbageholde det ved en tvangssikring på grundlag af en fordring vedrørende en tidligere afgiftsperiode, naar denne fordring bestrides og saaledes ikke udgør et endeligt krav, selv om medlemsstaten ikke har fået en tilladelse i henhold til direktivets artikel 27?

2) Saaframt 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 uopættelig, og

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

B - Retsforhandlinger ved Domstolen

19 Eftersom den skriftlige forhandling i Garage Molenheide-sagen allerede var vidt fremskreden, da Schepens-sagen blev forelagt, og da de fællesskabsretlige spoergsmaal, som blev rejst i de to sager, havde stor lighed med hinanden, blev forhandlingen i Schepens-sagen udsat, indtil dommen i Garage Molenheide-sagen forelaa. Under den mundtlige forhandling i Garage Molenheide-sagen (herefter »den første mundtlige forhandling«) gjorde sagsoegerens advokat gældende, at de belgiske afgiftsmyndigheders praksis og det forhold, at beslagrehters ikke ansaa sig for kompetente til at ophæve en tvangssikring, sammenholdt med at der snarest kunne forventes yderligere to praejudicielle sager vedrørende en anden type tilbageholdelse, som anvendtes af den belgiske afgiftsmyndighed, gav anledning til tvivl om, hvorvidt hele tilbageholdelsessystemet var i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet efter ikrafttraedelsen af den nye version af artikel 81, stk. 3, i kongelig anordning nr. 4. Sagsoegeren anførte, at han ikke havde indvendinger imod den forsinkelse, som en forening af de forskellige praejudicielle sager ville medføre. Derfor besluttede Domstolen ved kendelser af 22. marts 1996 at gænaabne den mundtlige forhandling i Garage Molenheide-sagen, og Domstolens præsident afsagde for den første kendelse om at forene de tre øvrige sager med henblik paa den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen, og for det andet om at forene Garage Molenheide-sagen med de øvrige sager, for saa vidt angik den mundtlige forhandling og dommen (14). For nemheds skyld vil de forskellige nationale domstole og sagsoegerne i de fire praejudicielle sager i fællesskab blive betegnet henholdsvis »de nationale domstole« og »sagsoegerne«.

III - Sammenfatning af de forelagte spoergsmaal

20 Som forventet er der et betydeligt sammenfald mellem de i de fire sager forelagte spoergsmaal. Efter min opfattelse er der tre fællesskabsretlige spoergsmaal, der rejser sig. De vedrører den direkte virkning af sjette direktivs artikel 18, stk. 4, og artikel 27; muligheden for at anvende og rækkevidden af tilbageholdelsen under de omstaendigheder, der er omhandlet i artikel 81, stk. 3, i kongelig anordning nr. 4, og dens forenelighed med afgiftspligtige personers fradragsret i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 4; rækkevidden af en saadan tilbageholdelse og navnlig spoergsmaalet om, hvorvidt det tilsyneladende begrænsede foreløbige grundlag, paa hvilket den kan suspenderes, er foreneligt med det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip.

IV - Indlaeg

21 Der er indgivet skriftlige og mundtlige indlaeg paa vegne af alle sagsoegerne med undtagelse af Schepens. Skriftlige indlaeg er indgivet af Belgien (15) og Sverige, Graekenland og Italien samt Kommissionen, der alle - bortset fra Sverige - ligeledes har afgivet mundtlige indlaeg (16). Disse indlaeg kan for nemheds skyld i alt væsentligt sammenfattes paa følgende maade.

A - Sagsoegerne

22 Sagsoegerne har anfoert, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 18, stk. 4, er tilstraekkelig klare, praecise og ubetingede til at have direkte virkning i medlemsstaternes interne retsorden. De har endvidere i det vaesentlige anfoert, at den tilbageholdelse, der er hjemmel til i belgisk lovgivning, er uforenelig med den ret, der er fastsat i henhold til artikel 18, stk. 4. Naar foerst retten til fradrag opstaar i medfoer af bestemmelserne i artikel 17 og artikel 18, stk. 1, 2 og 3, kan den nationale afgiftsmyndighed ikke underkaste denne nogen andre betingelser, men den skal enten foretage en tilbagebetaling eller overfoere det overskydende beløb til den foelgende afgiftsperiode.

23 BRD Decan og Sanders har endvidere anfoert, at i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 2, skal det overskydende beløb vedroerende fradragsberettiget moms beregnes for en bestemt fradragsperiode. Derfor kan myndighederne ikke haevde, at der ikke skal ske tilbagebetaling, fordi det goeres gaeldende, at den afgiftspligtige person med hensyn til en helt anden periode har gaeld til myndigheden. De har understreget, at myndigheden ikke er forpligtet til at acceptere det overskydende beløb, som ensidigt er blevet anfoert paa den afgiftspligtiges momsangivelse, men at den derimod kan kontrollere, om angivelsen er korrekt (17). Endvidere har alle sagsoegerne gjort gaeldende, at selv om foerste afsnit i artikel 18, stk. 4, tillader medlemsstaterne selv at fastsaette betingelserne for tilbagebetaling, kan de ikke knytte yderligere vaesentlige betingelser til retten til tilbagebetaling. De har anfoert, at den engelske tekst, som anvender ordet »conditions«, afviger fra de oevrige sproglige versioner, hvor ord, der svarer til de engelske begreber for »details« eller »arrangements« anvendes (18). Paa baggrund af noedvendigheden af at anvende en harmonisk fortolkning af denne bestemmelse, som er forenelig med faellesskabsretten, har de gjort gaeldende, at paa trods af den mulige tvetydighed i den engelske tekst har medlemsstaterne ingen kompetence til at fastsaette vaesentlige betingelser vedroerende tilbagebetalingen, idet der i artikel 17 og artikel 18, stk. 1, 2 og 3, er fastsat udtoemmende bestemmelser herfor. Sagsoegerne har anfoert, at som foelge heraf udgoer den tilbageholdelsesordning, som finder anvendelse i Belgien, en ulovlig tillaegsbetingelse. Sagsoegerne har endvidere anfoert, at selv om den belgiske tilbageholdelsesordning skulle ligge inden for medlemsstaternes kompetence vedroerende administrationen af momsordningen, skal den alligevel vaere i overensstemmelse med det faellesskabsretlige proportionalitetsprincip (19). De har gjort gaeldende, at ordningen er en uforholdsmaessig begraensning af den ved sjette direktiv sikrede fradragsret. Foerst og fremmest fordi myndighederne, naesten automatisk, kan foretage tvangssikring af den afgiftspligtiges tilgodehavender, uden at de er forpligtet til at bevise noedvendigheden af dette skridt eller til at acceptere alternativ sikkerhedsstilling eller andet skridt fra den afgiftspligtiges side under omstaendigheder, hvor der ikke betales erstatning, saafremt tvangssikringen ved endelig retsafgoerelse findes uberettiget, men ogsaa fordi der i saa fald kun betales rente fra den 1. april i det paa tvangssikringen foelgende aar. For det andet har den afgiftspligtige person ingen effektive midler mod tvangssikringen, fordi beslagrechter ikke har kompetence til en egentlig proeveelse hverken af noedvendigheden af indgrebet eller af sagens realitet. Under den anden mundtlige forhandling har sagsoegerne anfoert, at selv om den belgiske beslagrechter - som det blev gjort gaeldende af Belgien - i modsætning til det resultat, man er naaet frem til i de fleste, om ikke alle, de relevante domme i belgisk retspraksis, og paa grundlag af den aabenbart utvetydige ordlyd af kongelig anordning nr. 4, kunne udsaette tvangssikringen, indtil sagens realitet var afgjort, ville usikkerheden omkring et saadant retsmiddel vaere i strid med retssikkerhedsprincippet.

B - Belgien og de oevrige medlemsstater

24 Belgien, stoettet af Graekenland, Italien og Sverige, har anfoert, at selv om artikel 18, stk. 4, handler om tilbagebetaling af moms, vedroerer en tilbageholdelse af overskydende afgiftsbeløb kun opkraevningen af afgifter og er ikke omfattet af sjette direktiv. Belgien har anfoert, at mervaerdiafgiftslovens artikel 76, stk. 1, drejer sig om tilbagebetaling og tilbageholdelse af overskydende afgiftsbeløb hver for sig. Mens tilbagebetaling af afgiftsbeløb er reguleret i artikel 76, stk. 1, foerste afsnit, og artikel 76, stk. 1, andet afsnit, og skal opfylde visse materielle og

formelle betingelser, er tilbageholdelse af overskydende afgiftsbeløb reguleret i artikel 76, stk. 1, tredje afsnit, i merværdiafgiftsloven og i kongelig anordning nr. 4, og den udgør et selvstændigt retsbegreb. Efter Belgiens opfattelse har sjette direktiv to væsentlige formål: i) harmonisering af afgifterne, ii) den gensidige økonomiske integration med henblik på at opnå og gennemføre det fælles marked med fri bevægelighed for personer, varer, tjenesteydelser og kapital. Denne harmonisering opnås ved at fastsætte fælles rammer for anvendelsen af moms i hele Fællesskabet. Hver enkelt medlemsstat kan oprette sit eget opkrævningssystem, såfremt det sikres, at disse mål nås.

25 Medlemsstaterne kan frit regulere afgiftsopkrævningen, herunder træffe foranstaltninger til at hindre afgiftsunddragelse og svig. Belgien tager udgangspunkt i sjette direktivs artikel 22, stk. 8 (citeret ovenfor i punkt 3), som tillader medlemsstaterne at træffe de foranstaltninger, de skønner nødvendige for at sikre »opkrævning« af afgiften. Denne fortolkning er i overensstemmelse med det i traktatens artikel 3 B fastsatte subsidiaritetsprincip. I tilfælde af, at sjette direktiv skulle fortolkes således, at det også dækkede opkrævningsforanstaltninger, ville tilbageholdelsen i de foreliggende sager ifølge Belgien være omfattet af artikel 18, stk. 4, som giver medlemsstaterne et vidt skøn med hensyn til at fastsætte betingelserne for tilbagebetaling (20).

26 Tilbageholdelsesproceduren har ikke den virkning, at den i praksis gør det umuligt for afgiftspligtige at udøve de rettigheder, der tilkommer dem i medfør af sjette direktivs artikel 18, stk. 4, men den udsætter kun tilbagebetalingen af overskydende momsbeløb, indtil rigtigheden af den angivelse, der danner grundlag for det påståede overskydende momsbeløb, kan godtgøres. Det er ikke i strid med artikel 18, stk. 4, fordi der med denne bestemmelse kun foretages en foreløbig tvangssikring af et beløb, som stadig anses for at være den afgiftspligtiges »aktiv«, og som stadig kan tilbagebetales, medmindre den afgiftspligtiges angivelse i sidste ende viser sig at være falsk eller urigtig. Derfor er sjette direktivs artikel 27 ifølge Belgien ikke relevant, eftersom opkrævningen af moms ikke er omfattet af sjette direktiv.

27 Belgien har i sine skriftlige indlæg til de senere forelagte sager gjort rede for ovennævnte synspunkter og dets fortolkning af artikel 81, stk. 1, tredje afsnit. Den traditionelle tvangssikringsprocedure, der ikke tillader foreløbige tvangssikringer, gav ikke myndighederne tilstrækkelig beskyttelse i situationer, hvor formodet overskydende afgiftsbeløb enten skulle tilbagebetales eller overføres inden tre måneder efter den pågældende momsangivelse, selv om der var rejst tvivl om en afgiftsskyld til afgiftsmyndighederne for en tidligere periode. Uden en faktisk prøvelse af rigtigheden af det påståede overskydende afgiftsbeløb, går den nye »præventive« tvangssikring foreløbig det overskydende beløb utilgængeligt. Formaålet dermed er således klart at sikre, at moms, som den afgiftspligtige person måske skylder, faktisk bliver betalt. Under den anden mundtlige forhandling anførte Belgien, støttet af Italien og Grækenland, at for at sikre behørig opkrævning af moms, bør opbeboerselsmyndighederne være berettiget til at betragte deres forhold til den afgiftspligtige person som en slags kontokurant, da man ved at betragte hver afgiftsperiode for sig ikke tager hensyn til den mulighed, at et nuværende tilgodehavende (endog selv om det ikke anføres) kunne være opstået alene af den grund, at tidligere angivelser havde været falske eller urigtige.

28 Belgien har erkendt, at foranstaltningerne til opkrævning af moms ikke i realiteten må undergrave de rettigheder, der er indrømmet i medfør af sjette direktiv, men har anført, støttet af Italien, Grækenland og Sverige, at de anførte belgiske foranstaltninger overholder proportionalitetsprincippet. Som svar på spørgsmålet, der blev stillet under den første mundtlige forhandling, fastholdt Belgien, at uanset hvad der havde været den normale praksis, kunne beslagrechter i henhold til kongelig anordning nr. 4 midlertidigt tilsidesætte tvangssikringer, selv dem, der var foretaget på grundlag af artikel 81, stk. 3, femte afsnit, hvis de ikke fandt tilstrækkeligt grundlag for påstandene om svig eller omfattende uregelmæssigheder. Belgien gav senere en nærmere redegørelse for disse indledende synspunkter. Belgien har anført, at i henhold til artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, er beslagrechter ikke alene forpligtet til at påse, at alle

de processuelle retsgarantier overholdes (21), men han kan endvidere afgøøre, om påstandene vedrørende grundlaget for tilbageholdelsen umiddelbart forekommer berettigede. Han har, som Belgien har anført det, ret til at foretage en »overfladisk« undersøgelse af tvangssikringen. Med hensyn til tvangssikring på grundlag af stærk formodning for svig i henhold til artikel 81, stk. 3, femte afsnit, accepterer Belgien, at en beslagrechter's kompetence til at ophæve en sådan tilbageholdelse er betydelig mere begrænset; i virkeligheden kan der ikke gives påbud om ophævelse, medmindre beslagrechter, efter at han har gjort sig bekendt med alle relevante oplysninger vedrørende sagen, er overbevist om, at opretholdelsen ikke længere er berettiget (22). Under den anden mundtlige forhandling understregede Belgien imidlertid, at dette ikke var til hinder for, at der blev foretaget en foreløbig ophævelse af en tilbageholdelse i henhold til femte afsnit. Belgien anførte generelt, at trods den måske »misvisende« ordlyd af artikel 81, stk. 3, syvende afsnit, kan en tvangssikring foreløbig ophæves af en beslagrechter.

C - Kommissionen

29 Kommissionen har anført, at sjette direktiv overdrager bekaempelsen af svig til medlemsstaterne, hvilket fremgaar af mange henvisninger til deres kompetence til at træffe saadanne foranstaltninger (23). Med hensyn til artikel 18, stk. 4, og navnlig fortolkningen af udtrykket »de tilladte fradrag«, har Kommissionen anført, at udøvelsen af fradragsretten kun er underkastet de betingelser, der er fastsat i sjette direktiv; den kan ikke goeres afhaengig af en godkendelse fra de nationale afgiftsmyndigheder. Kommissionen har dog anført, at den belgiske tilbageholdelsesforanstaltning er en opkraevningsforanstaltning, og at den derfor ikke er omfattet af sjette direktiv. Derfor havde Belgien ikke pligt til at indhente tilladelse i henhold til artikel 27, stk. 1.

30 Alligevel maa medlemsstaternes opkraevningsforanstaltninger ikke undergrave de grundlaeggende principper for det faelles merværtdiafgiftssystem. Kommissionen drager en parallel til Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 27 (24). Under denne procedure har Kommissionen den fordel, at den i forvejen i fuld udstraekning er blevet underrettet om de foreslaaede foranstaltninger, og at den derfor er i stand til at sikre, at de overholder proportionalitetsprincippet (25), der ifølge Kommissionen ligeledes finder anvendelse på opkraevningsforanstaltningerne i denne sag. Efter Kommissionens opfattelse boer Domstolen begrænse sig til at fastsaette bestemte kriterier og overlade den konkrete anvendelse af disse til den nationale domstol. I tilfaelde af tvangssikringer, som er foretaget for at sikre en tidligere bestridt afgiftsskyld, kan det antages, at foranstaltningen ikke staar i et rimeligt forhold til gælden. Dette skulle dog ikke vaere tilfaeldet med tvangssikringer, der stoettes på en stærk formodning for eller bevist svig. I sine skriftlige indlaeg har Kommissionen opregnet en række kriterier, der efter dens opfattelse burde overvejes af den nationale domstol, naar proportionalitetsprincippet skal anvendes. Det drejer sig i virkeligheden om, at der skal vaere processuelle garantier på stadiet foer tilbageholdelsen, effektive retsmidler mod tilbageholdelsen, et rimeligt forhold mellem det tvangssikrede beloeb og det paastaaede afgiftstilsvær og muligheden for at myndighederne accepterer alternative garantier, der giver en tilsvarende sikkerhed. På baggrund af modstridende indlaeg vedrørende beslagrechter's kompetence har Kommissionen under den anden mundtlige forhandling anført, at en relevant faktor kunne vaere, om afgiftsmyndigheden, saafremt tilbageholdelse pålaegges, er forpligtet til at tage endelige skridt til at forfølge sagen vedrørende den paastaaede afgiftsskyld. Det anfoeres dog, at det ville vaere overdrevent formalistisk at forlange, at de nationale afgiftsmyndigheder behandler hver afgiftsperiode for sig.

V - Gennemgang

A - Direkte virkning

31 I Schepens-sagen stilles der udtrykkeligt det spoergsmaal til Domstolen, om sjette direktivs artikel 18, stk. 4, og artikel 27 har direkte virkning. På baggrund af den eventuelle konflikt mellem den ordning med foreløbig tilbageholdelse, som anvendes i Belgien, og den ret, som er tillagt

afgiftspligtige personer i henhold til artikel 18, stk. 4, har dette spørgsmål klart relevans, og efter min opfattelse bør det besvares af Domstolen (26). Om det er relevant, om artikel 27 har direkte virkning, hvilket ikke er blevet påberåbt af Belgien, er dog ikke helt klart i forbindelse med afgørelsen af Schepens-sagen. Jeg er af den opfattelse, at Domstolen ikke behøver at besvare dette spørgsmål.

32 Domstolen har altid fastholdt, at selv om gennemførelsesfristen er udløbet, skal et ikke gennemført eller ikke korrekt gennemført direktiv være både tilstrækkeligt præcist og ubetinget, før dets bestemmelser kan påberåbes direkte af en borger ved en medlemsstats domstole (27). Ifølge Domstolens faste praksis, har borgerne ret til at påberåbe sig sjette direktiv (28). I BP Supergaz-dommen udtalte Domstolen (29):

»Det fremgår af denne retspraksis, at borgerne, uanset det relativt vide skoen, som medlemsstaterne raader over ved gennemførelsen af visse bestemmelser i det sjette direktiv, ved de nationale domstole kan påberåbe sig de bestemmelser i direktivet, der er tilstrækkeligt klare, præcise og ubetingede.«

Domstolen udtalte bl.a., at bestemmelserne i artikel 17, stk. 1 og 2, der vedrører fradragsretten »opfylder ... de ovenfor nævnte kriterier og tillægger dermed borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved de nationale domstole over for en national ordning, der strider mod bestemmelserne« (30). Disse bestemmelser er snævert forbundet med artikel 18, stk. 4, der efter min opfattelse af nedenstående grunde opfylder de samme kriterier.

33 Saaframt en afgiftspligtig persons tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb, kan medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 4, enten »overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling«, medmindre »det overskydende beløb er ubetydeligt«. I sine skriftlige indlæg har Garage Molenheide anført, at teksten er helt klar. Saaframt det pågældende beløb ikke er ubetydeligt, skal afgiftsmyndigheden gåe én af to ting. Skoent den belgiske stat oprindeligt bestred, at artikel 18, stk. 4, havde direkte virkning ved den nationale domstol i Garage Molenheide-sagen, blev dette standpunkt dog ikke fastholdt i Belgiens indlæg for Domstolen. Som svar på det udtrykkelige spørgsmål, som er forelagt i Schepens-sagen, har Kommissionen helt korrekt anført, at artikel 18, stk. 4, er tilstrækkeligt klar og præcis til at have direkte virkning, og at den kan påberåbes direkte for de nationale domstole.

34 Trods meningsforskelle med hensyn til, hvad der udgør et »ubetydeligt« overskydende beløb, er den nationale domstol efter min opfattelse i stand til i de fleste tilfælde at identificere et betydeligt overskydende afgiftsbeløb, der skal tilbagebetales eller overføres. Eftersom formålet med sjette direktiv med hensyn til fradrag endvidere er at sikre, at »fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder« (31), er det klart, at medlemsstaternes mulighed for at nægte tilbagebetaling af et »ubetydeligt« overskydende beløb er meget begrænset. Efter min opfattelse »sammenblander regeringen imidlertid spørgsmålet om direkte virkning med spørgsmålet om det skoen, en stat har ved gennemførelsen af direktivet« (32), saaframt den påberåber sig andet afsnit i artikel 18, stk. 4, som grundlag for at afslå, at bestemmelsen har direkte virkning.

35 Alle sagsoegerne har anfoert, at det skoen, som er tillagt medlemsstaterne ved sjette direktivs artikel 18, stk. 4, foerste afsnit, ikke tillader dem at fastsaette materielle betingelser for udoevelsen af fradragsretten. Jeg mener, at medlemsstaterne i medfoer af det foerste punktum i artikel 18, stk. 4, kun har ret til at fastsaette de noedvendige procedurer eller detaljerede ordninger vedroerende saadanne tilbagebetalinger (33). Selv den omstaendighed, at en ved et direktiv paalagt forpligtelse »kan gennemfoeres paa saa mange forskellige maader« (34), udelukker dog ikke, at den har direkte virkning, naar indholdet »kan fastslaas med tilstraekkelig sikkerhed alene paa grundlag af direktivets bestemmelser« (35). Derfor er den ved artikel 18, stk. 4, paalagte forpligtelse efter min opfattelse klar, praecis og ubetinget og kan tillægges direkte virkning.

B - Anvendelsesomraadet for sjette direktivs artikel 18, stk. 4

i) Indledning

36 Merværdiafgiftssystemet er ofte blevet betegnet som et »neutralt« system (36). Kun den endelige forbruger belastes med den samlede momsudgift, og grundlaget for ordningen er, at der »for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne paa de forskellige elementer, der indgaar i prisdannelsen« (37). Hver markedsdeltager overvælter momselementet i sit køb paa den næste handlende (eller til forbrugeren). I dette system spiller fradragsretten en central rolle (38). I det lange løb neutraliserer hver af de handlende disse betalinger gennem fradrag og genvinder den merværdiafgift, der paahviler ham, ved at viderefakturere den i prisen til sine kunder. Denne pengestrøm kan være gunstig eller ugunstig for den handlende, men i det væsentlige kun midlertidig. Naar den handlendes køb i en given afgiftsperiode overstiger hans salg, påvirkes likviditeten i ugunstig retning, da han for indkøbte varer - i hvert fald midlertidigt - skal lægge momsen ud, indtil han til dels kan få den tilbage fra sine kunder, og til dels fra afgiftsmyndighederne. Krav om tilbagebetaling burde ikke forekomme ofte; de tyder paa en tabsgivende handel eller i det mindste, at der i en bestemt regnskabsperiode er en negativ balance mellem købs- og salgsfakturaer med mulige alvorlige følger for likviditeten. Sjette direktivs artikel 18, stk. 4, giver i virkeligheden medlemsstaterne valget mellem to muligheder, naar først retten til et fradrag er fastslaaet i en bestemt afgiftsperiode. De kan enten foretage tilbagebetaling straks, eller de kan udskyde det til udløbet af den følgende afgiftsperiode. I mange tilfælde vil denne udsættelse fjerne behovet for tilbagebetaling, fordi den handlende igen får overskud i den følgende periode. Den ret, som afgiftspligtige personer er tillagt ved artikel 18, stk. 4, forbyder imidlertid medlemsstaterne at tilbageholde tilbagebetaling i mere end én afgiftsperiode og i hvert fald at gøre det paa ubestemt tid i haab om eller blot i forventning om, at handelen igen giver overskud.

ii) Stillingtagen

37 Jeg mener ikke, at den direkte virkning af sjette direktivs artikel 18, stk. 4, er tilstraekkelig til at træffe den afgørelse, at de omstridte belgiske bestemmelser er uforenelige med direktivet. Sagsoegerne har med rette anfoert, at grundlaget for retten til »tilladte fradrag« i henhold til artikel 18, stk. 4, ligger i artikel 17 og artikel 18, stk. 1, 2 og 3, og at naar »der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige«, finder denne ret »umiddelbart anvendelse paa hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i de tidligere omsætningsled« (39). Medlemsstaterne har derfor kun tilladelse til at begrænse retten til fradrag, »naar de kan gøre det i henhold til en af de undtagelser, der er fastsat i det sjette direktiv« (40). I tilfælde af, at de tilladte fradrag overstiger den skyldige afgift, betyder neutraliteten i det fælles merværdiafgiftssystem, at den afgiftspligtige person har ret til tilbagebetaling. Der er dog intet til hinder for, at medlemsstaterne kan træffe kontrolforanstaltninger, som skal sikre, at det tilsyneladende overskydende fradrag paa grundlag af oplysningerne i den underliggende angivelse fra den afgiftspligtige person er korrekt. Et kontrolsystem, der er udarbejdet til at undersøge »tilladte« fradrag i henhold til artikel 18, stk. 4,

inden der foretages udbetaling, er ikke en tilsidesættelse af den pågældende skattepligtiges fradragsret.

38 I sagen *Jeunehomme m.fl. mod den belgiske stat* (41) udtalte Domstolen med hensyn til artikel 22, stk. 8, at medlemsstaterne, naar de stiller krav om, at en faktura skal indeholde andre angivelser end dem, der er anført i direktivets artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra b), ikke er forpligtet til at anvende den i direktivets artikel 27 omhandlede fremgangsmaade »for at sikre en korrekt opkrævning af merværdiafgiften, samt for at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol« (42). Hvis medlemsstaterne har ret til nærmere at angive de oplysninger, der skal medtages på fakturaer, der skal danne grundlag for en fradragsret, bør de tillige have ret til at træffe kontrolforanstaltninger, der skal sikre den korrekte opkrævning af afgifterne.

39 Denne opfattelse finder yderligere støtte i en dom, der for nylig er blevet afsagt af Domstolen i *Reisdorf-sagen* (43). I denne sag, som igen vedrørte fakturaer, bekræftede Domstolen, »at medlemsstaterne har mulighed for at kræve ... for at sikre en korrekt opkrævning af merværdiafgiften, samt for at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol ...« (44). Endvidere fastslog Domstolen, at »artikel 18 ifølge sin overskrift kun omhandler udøvelsen af fradragsretten, ikke beviset for denne ret, efter at den afgiftspligtige har udøvet den« (45). Jeg er af den opfattelse, at medlemsstaterne har kompetence til inden for rammerne af deres nationale momsopkrævningssystem at fastsætte bestemmelser for at undgå risikoen for, at der bliver foretaget tilbagebetalinger i tilfælde, hvor der ikke eksisterer et faktisk overskydende momsbeløb. Fastsættelsen af forebyggende kontrolforanstaltninger giver mulighed for at foretage en afvejning af de nationale afgiftsmyndigheders interesser over for den afgiftspligtiges interesse i at opnå en hurtig betaling af et beløb, som den pågældende umiddelbart ser ud til at være berettiget til i henhold til artikel 18, stk. 4. Jeg mener, at denne fortolkning af artikel 18, stk. 4, er i overensstemmelse med dens henvisning til medlemsstaternes forpligtelse til at foretage fradraget »i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter«. Subsidiært tillader artikel 22, stk. 8, medlemsstaterne at »fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig«. Efter min opfattelse gør det ingen forskel, om de belgiske bestemmelser falder uden for det område, der er harmoniseret ved sjette direktiv, eller i princippet er omfattet af direktivet, men er tilladt i henhold til direktivets artikel 22, stk. 8. De skal i alle tilfælde kunne klare proportionalitetstesten, såfremt de eventuelt kan medføre en overtrædelse af direktivet (jf. nedenstående punkt 42 til 54).

40 Under den anden mundtlige forhandling anførte BRD Decan og Sanders, at artikel 18, stk. 4, skal fortolkes på baggrund af artikel 18, stk. 2, og at naar en medlemsstat først har sikret sig, at det er rigtigt, at et overskydende afgiftsbeløb skyldes med hensyn til en nærmere bestemt afgiftsperiode, er medlemsstaten derfor forpligtet til at tillade den afgiftspligtige person straks at udøve fradragsretten med hensyn til dette overskydende beløb. Jeg er enig med Kommissionens befuldmægtigede, der ansaa denne fremgangsmaade for formalistisk. Det er mere realistisk at betragte forholdet mellem den afgiftspligtige person og de nationale afgiftsmyndigheder som lignende en kontokurant. Sagsoegerne har bl.a. henvist til sagen *Kommissionen mod Frankrig* (46), hvori Domstolen udtalte, at »da der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, finder denne ret umiddelbart anvendelse på hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i de tidligere omsætningsled« (47). I denne sag tillod det anførte franske dekret kun fradrag af en brøkdel af den erlagte moms ved erhvervelse og opførelse af fast ejendom, naar ejendommen blev udlejet for et lejebeløb, der var mindre end 1/15 af ejendommens værdi. De belgiske tilbageholdelsesregler begrænser derimod ikke fradragsretten; de bestemmer blot, at tilbagebetalingen af det for meget erlagte beløb midlertidigt kan udsættes. Såfremt medlemsstater var helt udelukket fra at udsætte tilbagebetaling, selv af ubestridte overskydende afgiftsbeløb i en afgiftsperiode på grund af en alvorlig tvist vedrørende en tidligere periode, ville dette ofte medføre alvorlig skade for medlemsstaternes økonomiske interesser. Jeg er heller ikke af den opfattelse, at artikel 18, stk. 4, skal fortolkes således, at den

begrænser medlemsstaternes ret til at bestride en tilbagebetaling i sager, hvor de har opnået en endelig dom vedrørende den afgiftspligtige persons skyld angående en tidligere periode, eller den svigagtige natur af det påståede overskydende momsbeløb. Endvidere mener jeg ikke, at muligheden for, at en foreløbig tilbageholdelse af et tilgodehavende, der skal udbetales i henhold til artikel 18, stk. 4, skal være afhængig af, at det kan bevises, at der er en årsagsforbindelse med en gæld eller en manglende betaling vedrørende en tidligere periode.

41 Som Domstolen har udtalt i BP Supergaz-sagen, har medlemsstaterne et vidt skoen ved gennemførelsen af merværdiafgiftssystemets bestemmelser. Der er to sider af denne sag. For det første er de almindelige detaljerede bestemmelser vedrørende opkrævning af afgiften, som typisk findes i den nationale lovgivning, ikke reguleret i sjette direktiv overhovedet. Jeg ville tilføje, nærmest som en sidebemaerkning, at der f.eks. kunne være omstændigheder, hvor en medlemsstat uden at ændre noget ved anvendelsen af artikel 18, stk. 4, strengt taget ikke tilbagebetaler et fastslået overskydende beløb. Hvis der er en klart fastslået modfordring vedrørende moms, som den afgiftspligtige skylder, med det resultat, at den afgiftspligtige har klare og sikre beløb både som tilgodehavender og som gæld, ville det være uhensigtsmæssigt at foretage en tilbagebetaling, naar det ene beløb kan modregnes i det andet. Dette kunne ske, saafremt der var blevet betalt for lidt med hensyn til en ellers ubestridt tidligere momsangivelse, enten ved en fejltagelse eller paa grund af likviditetsmangel. Mere generelt overlades ansvaret for administrationen af hele merværdiafgiftssystemet til medlemsstaterne. Som allerede anført (ovenfor, punkt 39), er det ikke nødvendigt at tage stilling til, om dette gøer sig gældende, fordi saadanne forhold ligger uden for sjette direktivs omraade eller udtrykkeligt er tilladt, f.eks. ved artikel 22, stk. 8. Foranstaltninger, der er omfattet af artikel 22, stk. 8, kan dog i sidste ende have indflydelse paa medlemsstatens forpligtelse til straks at foretage tilbagebetaling i henhold til artikel 18, stk. 4, i hvilket tilfaelde disse foranstaltninger (af nedenstaaende grunde) skal bedømmes med hensyn til, om de staar i et rimeligt forhold til det tilsigtede maal.

C - Anvendelsen af proportionalitetsprincippet

42 Saafremt en tilbageholdelse som den, der anfaegtes i hovedsagerne, ikke i sig selv udgøer en tilsidesaettelse af sjette direktivs artikel 18, stk. 4, foelger det ikke nødvendigvis heraf, at den er forenelig med faelleskabsretten. Selv om medlemsstaterne fortsat har kompetence til at fastsaette deres eget momsopkrævningssystem, skal de ikke desto mindre anvende disse ordninger i overensstemmelse med sjette direktiv, og navnlig med dets grundlaeggende bestemmelser som f.eks. fradragsretten.

i) Formaålet med tilbageholdelsesforanstaltninger

43 Jeg er af den opfattelse, at tilbageholdelsesforanstaltninger af den art, som er til behandling i de forelagte sager, har et klart formaal. De medlemsstater, der har afgivet indlaeg, har med rette anført, at da det naesten udelukkende er medlemsstaterne, der har fordel af de modtagne afgiftsbeløb, har de klart en lovlig interesse i at tage passende skridt til at beskytte deres oekonomiske interesser. Dette er efter min opfattelse i al vaesentlighed ogsaa det, som sjette direktivs artikel 22, stk. 8, fastslaar. Som jeg har anført ovenfor (punkt 38), tillader artikel 22, stk. 8, ikke medlemsstaterne at overtraede andre bestemmelser i sjette direktiv med det formaal at hindre svig eller at sikre en effektiv afgiftsopkrævning. I denne henseende er der i artikel 27 udtrykkelig fastsat en fremgangsmaade, hvorefter medlemsstater kan henvende sig til Raadet for at faa tilladelse til bl.a. at anvende nationale foranstaltninger, der tager sigte paa at undgaa »visse former for svig eller unddragelse«, som er i strid med sjette direktiv. Ifoelge Domstolens faste praksis skal saadanne foranstaltninger overholde proportionalitetsprincippet. Derfor udtalte den, f.eks. i sagen Kommissionen mod Belgien (48), at foranstaltninger, som var anmeldt i henhold til artikel 27, skal være af en saadan art, »at svig eller unddragelse herved undgaas, men for at naa dette maal kan beskatningsgrundlaget for momsen, jf. artikel 11, principielt kun fraviges, for saa vidt det anses for strengt nødvendigt« (49). Efter min opfattelse har Kommissionen derfor med

rette anført, at nationale foranstaltninger, der - selv om de ikke har hjemmel i en tilladelse i henhold til artikel 27 - kan påvirke rettigheder, der er tillagt ved sjette direktiv, skal opfylde proportionalitetsprincippet. Kort sagt, hvor det er nødvendigt at søge en løsning på eventuelle konflikter mellem anvendelsen af de nationale afgiftsopkrævningsforanstaltninger, som f.eks. en foreløbig tilbageholdelse i Belgien, og den grundlæggende ret til at fradrage overskydende momsbeløb, som er sikret i sjette direktiv, kan de nationale foranstaltninger ikke gå ud over det, der er nødvendigt til opfyldelse af deres formål.

44 Denne opfattelse støttes af Domstolens praksis. F.eks. udtalte Domstolen i Balocchi-dommen, at den mulighed, som medlemsstaterne havde i henhold til artikel 22, stk. 5, til pålægge afgiftspligtige personer at indbetale moms-afgiftsbeløb i en afgiftsperiode ikke tillod dem at kræve betaling af en fast procentsats (65%) af det samlede tilsvarende for en periode, der endnu ikke er udløbet (50). Det følger heraf, at medlemsstaterne ikke har et ubegrænset skøn med hensyn til ordninger for opkrævning af afgifter.

ii) Effektiv domstolskontrol

45 I en sådan situation tilsiger det fællesskabsretlige krav om en effektiv domstolskontrol først og fremmest, at medlemsstaternes myndigheder begrundes deres afgørelser (51). I det foreliggende tilfælde udoeves denne funktion af det »protokollat«, som skal udfærdiges og meddeles den afgiftspligtige på korrekt måde, før afgiftsmyndigheden må udoeve sin ret til at tilbageholde sin betaling. For så vidt belgisk lovgivning i denne henseende har fastsat bestemmelser om korrekt meddelelse og angivelse af den begrundelse, der gives til en afgiftspligtig person, hvis ret til tilbagebetaling udsættes, opfylder lovgivningen denne del af kravene i fællesskabsretten. Under den anden mundtlige forhandling blev der af BRD Decan og Sanders sat spørgsmålet ved, om de processuelle sikkerhedsforanstaltninger forud for tilbageholdelsen i praksis var tilstrækkelige. Dette er imidlertid et spørgsmål for den nationale domstol, som er enekompetent med hensyn til fortolkningen af de relevante belgiske retsfor skrifter.

46 Medlemsstaternes forpligtelse til at sikre en effektiv domstolskontrol kræver yderligere, at de nationale domstole har tilstrækkelig kompetence til at sikre ligevegten mellem den afgiftspligtiges rettigheder og afgiftsmyndighedernes rettigheder og interesser. Naturligvis er karakteren og omfanget af prøvelsen afhængig af sammenhængen og af hvilken type risiko en foranstaltning skal beskytte imod. For eksempel anførte generaladvokat Jacobs i Werner- og i Leifer-sagen (52), under behandlingen af et helt andet emne, at »karakteren af de problemer, der rejser sig, når en medlemsstats ydre sikkerhed står på spil, typisk [vil] være til hinder for, at en retsinstans kan anlægge en meget streng proportionalitetstest«. I betragtning af, at der blev foretaget vurderinger på grundlag af efterretningsoplysninger, der ikke kunne verificeres af Domstolen, var det efter hans mening ikke muligt at sikre fuld domstolskontrol. De foreliggende sager er ikke omfattet af denne særlige kategori.

47 Artikel 81, stk. 3, fjerde og femte afsnit, i kongelig anordning nr. 4 dækker en række tilfælde og praktiske situationer. Som den ene yderlighed, der er dækket af femte afsnit, består der en stærk formodning for svig støttet på troværdige objektive beviser. Som den anden yderlighed er der tilfælde, hvor det især drejer sig om anførte faktiske omstændigheder og juridisk fortolkning, der højst fører til et bestridt krav fra afgiftsmyndighedernes side. I den foreliggende type sager, hvor Domstolen navnlig skal fastsætte kriterier, som kan danne grundlag for, at den nationale domstol kan udøve sin domstolskontrol for at kunne bedømme, om anvendelsen af den anførte nationale foranstaltning i praksis vil undergrave virkningen af den i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 4, tillagte rettighed, bør Domstolen efter min opfattelse ikke fastlægge detaljerede bestemmelser. Den bør i stedet give en bred vejledning med hensyn til karakteren af det skoen, som tilkommer de nationale domstole.

iii) Stillingtagen

48 Indledningsvis skal jeg understrege, at fællesskabslovgivningen ikke må stille det absolutte krav, at der foretages en fuldstændig prøvelse af de faktiske omstændigheder og beskaffenheden af afgiftsmyndighedernes krav på det tidspunkt, hvor der foretages en domstolsprøvelse af afgørelsen vedrørende tilbageholdelsen. Som det klart fremgår i de foreliggende sager, navnlig af udtrykkene i artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4, skal den endelige afgørelse vedrørende det omtvistede afgiftskrav afvente domstolens endelige afgørelse. Dette medfører en detaljeret prøvelse af de anførte faktiske og retlige omstændigheder med appelmulighed inden for de nationale domstoles hierarki. Det tager nødvendigvis tid, og faktisk blev det under den anden mundtlige forhandling på Garage Molenheide's vegne understreget, at det kan tage flere år, før mange af disse krav er endeligt afgjort. Det er ikke overraskende. Den foreliggende sag vedrører imidlertid bestemmelser om tilbageholdelse af beløb på et foreløbigt grundlag som en sikringsforanstaltning. Efter sin art egner denne type foranstaltning sig ikke til nogen endelig afgørelse af spørgsmålene. Efter min opfattelse kan beslagrechter ikke forventes at træffe en endelig afgørelse, men kun en foreløbig afgørelse, fordi sagen hæfter, om de omstridte og udviklede spørgsmål vedrørende faktum og jus.

49 Beslagrechter skulle dog i princippet have kompetence til at ophæve tilbageholdelsen. I indlæggen, navnlig under den anden mundtlige forhandling, var der betydelig uenighed mellem sagsoegernes advokat på den ene side og Belgiens advokat på den anden side med hensyn til, i hvilket omfang beslagrechter kunne udøve et skoen, hvis han overhovedet kunne. Denne usikkerhed synes til en vis grad at blive genspejlet i den forskellige behandling, som sagerne udsættes for hos de forskellige beslagrechters. Nogle blev beskrevet som meget strenge i fortolkningen af deres kompetence, mens andre synes at være mere liberale. Disse forhold vedrørende belgisk ret kan naturligvis ikke afgøres af Domstolen, der som sagt kun kan angive arten af det skoen, der skal være, og om hvilket det skal være kendt, at det eksisterer, såfremt de ved fællesskabsretten tillagte rettigheder skal nyde tilstrækkelig beskyttelse.

50 Den grundlæggende prøve er naturligvis, om den anvendte foranstaltning står i et rimeligt forhold til det tilsigtede mål. Med andre ord, den må ikke gå videre end strengt nødvendigt for at nå dette mål, nemlig beskyttelsen af selve afgiftsmyndigheden, som er forpligtet til at sikre systemets økonomiske integritet og til at opkræve afgiften. Jeg ville analogt anvende det princip, som Domstolen har fastslået i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien (53), vedrørende en undtagelse i henhold til sjette direktivs artikel 27, nemlig at foranstaltninger, der anvendes, for »at svig eller unddragelse herved undgås«, kun må fravige beskatningsgrundlaget for momsen i artikel 11, »for så vidt det anses for strengt nødvendigt«. Denne fremgangsmaade giver mulighed for, at visse vide fortolkningsprincipper anvendes. Jeg er enig i det synspunkt, som Kommissionen har givet udtryk for under den anden mundtlige forhandling; nemlig at i tilfælde som dem, der er omfattet af artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4 - bredt sagt de tilfælde, hvor

gaelden bestrides - vil der vaere en formodning for, at indeholdelsen er i strid med proportionalitetsprincippet, og at denne formodning i sager som dem, der er omfattet af det femte afsnit, navnlig de sager, hvor der bestaar en staerk formodning for svig, vil gaa i den modsatte retning.

FORSLAG TIL AFGOERELSE FORTSAETTES UNDER DOKNUM: 694C0286.1

51 Den afgoerelse, som den nationale domstol skal traeffe vedroerende opretholdelse eller ophaevelse af en tilbageholdelsesforanstaltning, skal, som alle foreloebige foranstaltninger, vaere afhaengig af de konkrete omstaendigheder i sagen. Jeg vil forsoege at angive, hvorledes man kan behandle en raekke af disse omstaendigheder korrekt. Efter min opfattelse er den vigtigste interesse behovet for at beskytte momsindtaegterne. Det fremgaar, at tilbageholdelsesbestemmelsen i artikel 81, stk. 3, i kongelig anordning nr. 4 aendrer den normale betingelse i belgisk ret med hensyn til, at der skal foreligge uopsaettelighed, dvs. at det skal vaere tvingende noedvendigt at sikre provenuet. Efter min opfattelse skal afgiftsmyndigheden i alle tilfaelde vaere i stand til at begrunde de foranstaltninger, som den traaffer ud fra et noedvendighedskriterium; nemlig at det faktisk er uopsaetteligt noedvendigt at beskytte afgiftsprovenuet. I sager, der er omfattet af femte afsnit, skal protokollatet umiddelbart fastslaa, at der bestaar en staerk formodning for svig, eller at der er bevis for, at der i tidligere perioder er foretaget en alt for lav angivelse, saaledes at det kan forudses, at der vil vaere en gaeld til afgiftsmyndigheden. Det er unoedvendigt at sige, at en saadan formodet gaeld skal vaere af en saadan stoerrelse, at det er berettiget at tilbageholde et tilgodehavende. Er dette tilfaeldet, kan eksistensen af beviser for, at der foreligger svig, eller at der er angivet for lidt (selv om det ikke er svigagtigt), med god grund faa den nationale domstol til at fastslaa, at afgiftsmyndighedernes interesser skal beskyttes. Dette behov skal dog ogsaa fastslaas under hensyntagen til andre relevante omstaendigheder. F.eks. kan omfanget af den afgiftspligtiges virksomhed og dens oekonomiske stabilitet vaere af en saadan art, at domstolen finder, at der ikke er behov for tilbageholdelsen. Saafremt virksomheden paa den anden side viser sig at vaere i fare for at blive insolvent eller gaa konkurs, kan det med god grund siges, at i en uvis situation skal et skyldigt beloeb ikke udbetales til en virksomhed, saafremt dette overgaar til de samlede kreditorer og ikke laengere er til raadighed til at daekke afgiftsmyndighedernes krav.

52 Under den anden mundtlige forhandling bestred sagsoegerne gentagne gange det af Belgien anfoerte om, at en beslagrechter kan tilsidesaette en tilbageholdelse, navnlig i sager i henhold til femte afsnit. Det siger sig selv, uanset de tilsyneladende uklarheder i belgisk lovgivning, at det faellesskabsretlige proportionalitetsprincip kraever, at den afgiftspligtige har en reel mulighed for domstolskontrol. Derfor »er det i medfoer af det i traktatens artikel 5 angivne princip om samarbejde medlemsstaternes domstole, der skal sikre borgerne den retsbeskyttelse, som foelger af faellesskabsrettens direkte virkning« (54). Naar der ikke er udstedt faellesskabsbestemmelser vedroerende opkraevning af moms, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden »at udpege de kompetente retter og fastsaette de processuelle regler for sagsanlaeg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som faellesskabsrettens direkte virkning medfoerer for borgerne« (55). Under omstaendighederne i de foreliggende sager skal de belgiske domstole, og isaer beslagrechters, sikre, at en afvejning af de afgiftspligtige personers rettigheder i medfoer af artikel 18, stk. 4, og afgiftsmyndighedernes interesser, ikke »i praksis goer det umuligt eller uforholdsmaessigt vanskeligt at udoeve de rettigheder, der tillægges i henhold til Faellesskabets retsorden« (56).

53 Naar beslagrechter skal traeffe afgoerelse i den i fjerde afsnit naevnte type af sager, er jeg af den opfattelse, at tilbageholdelsen ikke boer tillades opretholdt, medmindre der er fyldestgoerende bevis for, at det er noedvendigt for at beskytte statskassens interesser. Dette vil ikke kun omfatte tilfaelde af truende insolvens, selv om det her klart er noedvendigt. Jeg mener heller ikke, at statskassens interesser kraever, at der afsiges tilbageholdelseskendelser med det formaal, foruden at sikre betaling af paastaaet momsskyld (og rente heraf), tillige at sikre betaling af

administrative boeder, der paalaegges som foelge af saadanne paastaaede gaeldsposter. En tilbageholdelse af denne art ville udgoere en uberettiget indblanding i udoevelsen af fradragsretten.

54 Efter min opfattelse skal beslagrechter paa grundlag af sin bedoemmelse af de mange faktiske elementer, som han kan forvente at finde, saettes i stand til at traeffe en velovervejede afgoerelse af, om det er noedvendigt at foretage tilbageholdelse af hensyn til afgiftsmyndighedens interesser, idet han i den forbindelse skal tage foelgende i betragtning: hvor staerkt og hvor alvorligt beviset for svig eller for lav angivelse tilsyneladende er, sandsynligheden for, at fordringen kan opkraeves, naar sagen er endeligt afgjort, den afgiftspligtiges oekonomiske stabilitet, den tid, der vil gaa, inden der traeffes afgoerelse vedroerende tvisten, samt tage behoerigt hensyn til noedvendigheden af, at den afgiftspligtiges tilgodehavende udbetales til ham af hensyn til driften af hans virksomhed. I dommen i sagen Factortame m.fl. (57) udtalte Domstolen:

»faellesskabsrettens fulde virkning ville blive begraenset lige saa meget, hvis en national retsregel kunne forhindre en ret, der har faaet forelagt en tvist, som skal afgoeres efter faellesskabsretten, i at traeffe foreloebige forholdsregler med henblik paa at sikre den fulde virkning af den retsafgoerelse, der skal traeffes om eksistensen af de rettigheder, der goeres krav paa efter faellesskabsretten«. Endvidere skal en afgiftspligtig person, der til slut faar medhold i hovedsagen mod afgiftsmyndigheden, have krav paa en ordentlig erstatning fra Belgien, som f.eks. rente fra den dato, da den tilbageholdte tilbagebetaling ellers ville vaere blevet betalt (dvs. hvis den ikke var blevet tilbageholdt).

VI - Forslag til afgoerelse

55 Paa baggrund af ovenstaaende skal jeg foreslaa Domstolen at besvare de forskellige spoergsmaal, der i de fire forenede sager er blevet forelagt af de tre nationale domstole, paa foelgende maade:

»1) Artikel 18, stk. 4, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervardeforforsyningssystem: ensartet beregningsgrundlag er tilstraekkeligt klar, praecis og ubetinget til at kunne paaberaabes direkte af afgiftspligtige personer i medlemsstaternes interne retsordener.

2) Nationale bestemmelser, der tillader en foreloebig tilbageholdelse af overskydende momsbeloeb, der formentlig skal udbetales til en afgiftspligtig person med hensyn til en bestemt afgiftsperiode, er i princippet ikke uforenelige med sjette direktivs artikel 18, stk. 4.

3) Foranstaltninger til tilbageholdelse af moms maa dog ikke gaa ud over det, der er strengt noedvendigt for at beskytte medlemsstaternes afgiftsmaessige interesse i at sikre effektiv opkraevning af moms, og de nationale retter skal sikre, at en afgiftspligtig person, hvis udoevelse af fradragsretten i medfoer af sjette direktivs artikel 18, stk. 4, paavirkes af saadanne tilbageholdelsesforanstaltninger, sikres effektiv retssikkerhed, foer foranstaltningen bringes i anvendelse, hvilket bl.a. skal omfatte en rimelig meddelelse om grunden til den planlagte tilbageholdelse og mulighed for effektiv domstolskontrol af foranstaltningen, efter at den er bragt i anvendelse af afgiftsmyndigheden. I tilfaelde af en tilbageholdelse af et ikke bestridt overskydende momsbeloeb paa grundlag af en bestridt tidligere momsskyld skal bestemmelser i national lovgivning, der forudsætter uopsaettelighed og/eller behov for tilbageholdelsesforanstaltninger, tilsidesaettes af den nationale ret, for hvilken der er anlagt sag med paastand om foreloebig ophaevelse af tilbageholdelsen. En saadan ret skal have kompetence til, paa grundlag af al den forelagte dokumentation og alle sagens omstaendigheder, herunder tilstedevaerelsen af andre virkningsfulde former for beskyttelse for afgiftsmyndigheden, selv at afgoere, om tilbageholdelsen er uopsaetelig. En saadan uopsaettelighed maa dog ikke gaa videre end til at sikre den omstridte gaeld (med tillæg af rente). I tilfaelde af en tilbageholdelse paa grundlag af staerk formodning for svig eller andre alvorlige uregelmaessigheder hos den afgiftspligtige person, der haevder at have krav paa tilbagebetaling af et overskydende momsbeloeb, skal retten eller dommeren, der skal

traeffe afgørelse vedrørende en anmodning om en foreløbig udsættelse, naar den/han ikke paa grundlag af en kontradiktorisk proces, hvorunder dokumentation fremlægges af den afgiftspligtige, finder, at afgiftsmyndighedens tvivl er berettiget, være kompetent til at ophæve tilbageholdelsen paa de betingelser, som den/han anser for passende. I alle tilfælde af en foreløbig tilbageholdelse skal afgiftsmyndighederne, saafremt den afgiftspligtige til sidst faar medhold i hovedsagen vedrørende tilbageholdelsen, betale rente af det beløb, der blev tilbageholdt, fra det tidspunkt, da beløbet efter medlemsstatens normale fradragsregler i forbindelse med gennemførelsen af sjette momsdirektiv, skulle have været betalt til den afgiftspligtige person.»

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«), EFT L 145, s. 1.

(2) - Moniteur belge af 31.12.1992.

(3) - Herefter benævnt afgiftsmyndigheden.

(4) - Moniteur belge (fjerde udgave) af 30.12.1992. Den fransksprogede tekst blev senere ændret og er nu affattet som i den version, der blev indsat ved artikel 6 i kongelig anordning af 14.4.1993 (Moniteur belge, 30.4.1992). Den ændrede kongelige anordning nr. 4 traadte i kraft den 1.1.1993 i medfør af artikel 13 i kongelig anordning af 30.12.1992.

(5) - Moniteur belge af 31.12.1969.

(6) - Artikel 1413 i Gerechtig Wetboek vedrører forpligtelsen til at godtgøre uopsætteligheden af de begærede foreløbige forholdsregler.

(7) - Fodnote der kun har betydning for den engelske version af dette forslag til afgørelse.

(8) - I henhold til lovens artikel 59 antages protokollater at have beviskraft, indtil det modsatte er godtgjort.

(9) - Det tilsvarende udtryk i den franske version af anordningen er »juge des saisies« (den dommer, der træffer afgørelse om udlæg o.l.). For nemheds skyld, og i betragtning af at nederlandsk er processproget, vil det nederlandske udtryk herefter blive anvendt. Flertalsformen, beslagrechters, vil efter omstændighederne blive anvendt.

(10) - Endnu et protokollat vedrørende sagsoegerens momsangivelse for andet kvartal, indeholdende yderligere oplysninger, blev udfærdiget den 26.10.1993.

(11) - I det skriftlige indlæg fra den belgiske stat henvises ogsaa til en anden (den første) tvangssikringskendelse i henhold til artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, af 15.6.1994, som blev forkyndt ved rekommanderet skrivelse til sagsoegeren den 16.6.1994, og som vedrørte et beløb paa 118 984 BFR, der var sagsoegerens tilgodehavende paa en særlig konto for perioden 31.1.1992-30.4.1992.

(12) - Sagsoegeren har anført, at der først var indledt straffesag mod direktoerne for Sanders. Anklagemyndigheden besluttede dog senere at frafalde tiltalen, hvilket skete ved kendelse af 10.12.1991. Først derefter blev der foretaget tvangssikring.

(13) - Sagsoegeren har i sit skriftlige indlaeg understreget, at afgiftsmyndigheden den 7.3.1996 ligeledes foretog tilbageholdelse (tilsyneladende i henhold til artikel 81, stk. 3, fjerde afsnit, i kongelig anordning nr. 4) af et beloeb paa 121 106 BFR, som var sagsoegerens tilgodehavende vedroerende december 1995, paa grundlag af det samme paastaaede skyldige momsbeloeb, som er til behandling i hovedsagen vedroerende Sanders.

(14) - Disse kendelser blev afsagt henholdsvis i henhold til procesreglementets artikel 61 og 43.

(15) - Den »belgiske stat« er formelt set sagsoegte i de enkelte praejudicielle sager. For nemheds skyld vil jeg herefter blot henvise til sagsoegte som »Belgien«.

(16) - Graekenland og Sverige afgav skriftlige indlaeg i Schepens-, BRD Decan- og Sanders-sagerne, hvorimod Italien, der oprindeligt havde indgivet skriftlige indlaeg i Garage Molenheide-sagen, ligeledes indgav skriftlige indlaeg i Schepens- og BRD Decan-sagerne.

(17) - Dom afsagt af High Court of England and Wales i sagen Regina mod Customs and Excise Commissioners, ex parte Strangewood Ltd [1987] STC 502 blev citeret til stoette for det synspunkt, at afgiftsmyndighederne skal udfoere denne kontrol inden for en rimelig frist.

(18) - Der skal her henvises til den nederlandske (»regeling«), tyske (»Einzelheiten«), franske (»modalités«), italienske (»modalità«) og spanske (»modalidades«) version. I den engelske version anvendes samme ord, »conditions« i baade artikel 18, stk. 3 og i stk. 4, hvorimod der i flere af de andre sproglige versioner er anvendt forskellige udtryk i hver af disse bestemmelser.

(19) - Der henvises blandt mange andre domme vedroerende moms til dom af 2.8.1993, sag C-276/91, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4413, og af 20.10.1993, sag C-10/92, Balocchi, Sml. I, s. 5105.

(20) - I Molenheide-sagen gjorde Belgien gaeldende, at det var dette skoen, der udelukker artikel 18, stk. 4, fra at have direkte virkning. I Belgiens indlaeg om de tre oevrige sager blev dette anbringende ikke (eller i hvert fald ikke udtrykkeligt) gentaget.

(21) - F.eks. er det ikke den afgiftspligtiges lokale momskontor, men saerlige embedsmaend fra afgiftsmyndigheden udefra, der foretager undersoegelsen og traeffe den endelige beslutning om tvangssikring.

(22) - Selv om der i femte afsnit ikke anvendes udtrykket »svig«, anfoerte Belgiens advokat under den anden mundtlige forhandling, at tilbageholdelseshandlinger paa grundlag af femte afsnit i praksis kun omfatter tilfaelde af svig. De vedroerer formodede »ukorrekte oplysninger«, saaledes at der eventuelt er et afgiftstilsvar, som man ikke er i stand til at fastsaette straks eller hurtigt. Dette ville ikke vaere tilfaeldet med et eventuelt momstilsvar, der blot var baseret paa urigtigheder eller beregningsfejl i tidligere momsangivelser, hvis omfang forholdsvis let kunne beregnes.

(23) - Den henviser navnlig til artikel 22, stk. 8, artikel 13, punkt A, stk. 1, artikel 13, punkt B, stk. 1, artikel 14, stk. 1, og artikel 15.

(24) - Kommissionen har navnlig henvist til dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, og af 7.4.1987, sag 196/85, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 1597.

(25) - Der henvises tillige til Domstolens praksis vedroerende spoergsmaalet, om sanktioner paa grund af overtraedelse af momsordningen staar i et rimeligt forhold til overtraedelsen: dom af 25.2.1988, sag 299/86, Drexl, Sml. s. 1213, og af 2.8.1993, sag C-276/91, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4413. Under den anden mundtlige forhandling paaberaabtes endvidere den for nyligt afsagte dom af 23.1.1997, sag C-29/95, Pastoors, Sml. I, s. 285.

(26) - Selv om artikel 76, stk. 1, foerste og andet afsnit, i lov om mervaerdiavgift ser ud til at gennemfoere den ret, der er fastsat i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 4, i Belgien, er bestemmelseernes raekevidde begraenset af lovens artikel 76, stk. 1, tredje afsnit, og af kongelig anordning nr. 4.

(27) - Jf. bl.a. dom af 5.4.1979, sag 148/78, Ratti, Sml. s. 1629, og af 14.4.1994, sag C-91/92, Faccini Dori, Sml. I, s. 3325.

(28) - Jf. f.eks. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, og af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883.

(29) - Praemis 34.

(30) - BP Supergaz-dommen, anfoert i fodnote 28, praemis 35.

(31) - Jf. sjette direktivs artikel 17, stk. 1.

(32) - Jf. generaladvokat Mancini's forslag til afgoerelse forud for dom af 4.12.1986, sag 71/85, Nederlandene mod Federatie Nederlandse Vakbeweging, Sml. s. 3867, punkt 3 i forslaget til afgoerelse.

(33) - I sagen Nederlandene mod Federatie Nederlandse Vakbeweging skulle Domstolen tage stilling til det spoergsmaal, om artikel 4, stk. 1, i Raadets direktiv 79/7/EOEF af 9.12.1978 om gradvis gennemfoerelse af princippet om ligebehandling af maend og kvinder med hensyn til social sikring (EFT L 6, s. 24), havde direkte virkning. Der var rejst tvivl med hensyn til direktivets princip om forbud mod forskelsbehandling, idet der var (mindst) fire forskellige maader, paa hvilke Nederlandene alene kunne have gennemfoert det. Domstolen afviste dog det synspunkt, at saadanne muligheder fratog forpligtelsen dens karakter af ubetingethed, som var fastlagt i den paagaeldende bestemmelse.

(34) - Udtrykket blev brugt af Domstolen til at beskrive Irlands indsigelse mod at tilaegge direktiv 79/7 direkte virkning i dom af 24.3.1987, sag 286/85, McDermott og Cotter, Sml. s. 1453, praemis 15.

(35) - Dom af 19.11.1991, forenede sager C-6/90 og C-9/90, Francovich m.fl., Sml. I, s. 5357, praemis 17. I BP Supergaz-dommen (naevnt ovenfor) udtalte Domstolen, at artikel 11, punkt A, stk. 1, og artikel 11, punkt B, stk. 1 og 2, samt artikel 17, stk. 1 og 2, i sjette direktiv havde direkte virkning, »uanset den frihed, som medlemsstaterne i henhold til artikel 11, punkt B, stk. 2, har til som beskatningsgrundlag i forbindelse med indfoersel at vaelge den vaerdi, der er fastsat i forordning nr. 803/68« (generaladvokat Jacobs' forslag til afgoerelse, punkt 48), fordi »disse bestemmelser (ikke) overlader ... noget skoen for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemfoerelse« (praemis 35).

(36) - Jf. f.eks. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, praemis 16, og af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, praemis 15.

(37) - Jf. dom af 5.5.1982, sag 15/81, Schul, Sml. s. 1409, praemis 10.

- (38) - Den beskrives som et »grundlaeggende princip« i systemet i Rompelman-dommen, praemis 16.
- (39) - Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, praemis 27.
- (40) - Lennartz-dommen, anfoert i fodnote 39, praemis 29.
- (41) - Dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Sml. s. 4517.
- (42) - Ibidem (praemis 16). Generaladvokat Sir Gordon Slynn anfoerte udtrykkeligt, at »sjette direktiv ikke (har) medfoert en fuldstaendig harmonisering af samtlige de regler, der vedroerer administrationen af momssystemet, og efter min opfattelse har Raadet givet medlemsstaterne handlefrihed til, af hensyn til systemets administration, at kraeve, at en faktura indeholder supplerende angivelser, saa laenge de vedtagne foranstaltninger forfoelger samme formaal som direktivet, ikke fraviger faelleskabsordningen og ikke begrænser dens rækkevidde«, Sml. s. 4533.
- (43) - Dom af 5.12.1996, sag C-85/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257.
- (44) - A.st., praemis 24.
- (45) - A.st., praemis 26.
- (46) - Dom anfoert i fodnote 36.
- (47) - A.st., praemis 16.
- (48) - Dom anfoert i fodnote 24.
- (49) - Samme dom, praemis 29. Det skal bemaerkes, at de paagaeldende foranstaltninger i denne sag eksisterede den 1.1.1977, og at de derfor var omfattet af den overgangsordning, der er fastsat i artikel 27, stk. 5. Der er dog ingen grund til at antage, at Domstolen ville have indtaget et andet standpunkt, saafremt artikel 27, stk. 5, ikke havde fundet anvendelse: jf. i denne anledning mit forslag til afgoerelse af 27.2.1997 i sag C-63/96, Skripalle, navnlig punkt 25-28.
- (50) - Dom anfoert i fodnote 19.
- (51) - Dom af 15.10.1987, sag 222/86, Heylens m.fl., Sml. s. 4097, praemis 14 og 15.
- (52) - Domme af 17.10.1995, sag C-70/94, Werner, Sml. I, s. 3189, og sag C-83/94, Leifer, Sml. I, s. 3231; generaladvokat Jacobs' forslag til afgoerelse, Sml. I, s. 3191, punkt 65.
- (53) - Dom anfoert i fodnote 24, praemis 29.
- (54) - Dom af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, praemis 12.
- (55) - A.st.
- (56) - A.st.
- (57) - Sag C-213/89, Sml. I, s. 2433, praemis 21.