

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 20. marts 1997 *

1. I disse forenede præjudicielle sager anmodes Domstolen om en afgørelse af spørgsmålet om, hvorvidt en form for tvangssikring udøvet 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 momsdirektiv¹. Falder en sådan tvangssikring ind under anvendelsesområdet for sjette direktiv, eller bør den i stedet antages at være en foranstaltning vedrørende afgiftsopkrævningen, som hører under medlemsstaternes enekompetence? Centralt i alle forelæggelseskendelserne står den eventuelle anvendelse af det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip.

2. I disse forenede præjudicielle sager omfatter artikel 17-20. I henhold til artikel 17 er en afgiftspligtig person berettiget til i den afgift, der påhviler 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 udført for ham af en anden afgiftspligtig person. Bestemmelserne om »fremgangsmåde for udøvelse af fradragsretten«, som jeg vil citere, for så 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:

I — Den retlige baggrund

A — Fællesskabsretlige bestemmelser

»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.«

2. De relevante bestemmelser i sjette direktiv findes hovedsagelig i afsnit XI, »Fradrag«,

Såfremt betingelserne i artikel 18, stk. 1 og 2, ikke er opfyldt, indholder artikel 18, stk. 3, den bestemmelse, at medlemsstaterne »fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person

* Originalsprog: engelsk.

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

kan få tilladelse til at foretage et fradrag«. Stk. 4, som er afgørende for de foreliggende sager, har følgende ordlyd:

»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.«

3. Afsnit XIII i sjette direktiv vedrører »forpligtelser for betalingspligtige personer«. Artikel 22 omhandler afgiftspligtige personers »forpligtelser ved indenlandsk virksomhed« og omfatter forpligtelser vedrørende dokumenter, afgiftsangivelser og regnskabsføring. I artikel 22, stk. 4, første afsnit, pålægges det afgiftspligtige personer at »afgive en angivelse inden for en af hver medlemsstat nærmere fastsat frist«, der »højest [må] være på to måneder efter udløbet af hver afgiftsperiode at regne«. Artikel 22, stk. 4, andet afsnit, lyder således:

»Angivelsen skal indeholde alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den skyldige afgift og de fradrag, der skal foretages,

herunder i givet fald, og såfremt det er nødvendigt for fastlæggelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de afgiftsfrie transaktioner.«

I henhold til artikel 22, stk. 5, skal enhver afgiftspligtig person i princippet »indbetale merværdiafgiftens nettobeløb samtidig med afgivelsen af den periodiske angivelse«, medmindre medlemsstaten har fastsat en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb. Ifølge artikel 22, stk. 6, kan medlemsstaterne kræve, at den afgiftspligtige person »afgiver en angivelse indeholdende alle de i stk. 4 nævnte oplysninger vedrørende samtlige transaktioner i det forudgående år. Denne angivelse skal ligeledes indeholde alle nødvendige oplysninger til brug for eventuelle berigtigelser«. Artikel 22, stk. 8, der især har betydning med hensyn til den nationale opkrævning af afgiften, bestemmer følgende:

»Med forbehold af de bestemmelser, der skal vedtages i medfør af artikel 17, stk. 4, kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig« (min fremhævelse).

4. Artikel 27, som er den eneste artikel i sjette direktivs afsnit XV, der har overskriften

»Forenklet procedure«, fastsætter en procedure, hvorefter medlemsstaterne kan anmode om tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i direktivet. Artikel 27, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.«

B — Den belgiske lovgivning

5. Artikel 18, stk. 4, i sjette direktiv er i det væsentlige gennemført i belgisk lovgivning 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. Lovens artikel 76, stk. 1, første afsnit, som ændret ved lov af 28. december 1992², foreskriver, 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. Tredje afsnit er afgørende for så vidt angår de spørgsmål, der er rejst i de foreliggende sager, og er affattet således:

»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 Domeinen³ kan foretage tilbageholdelse, hvilket anses for tvangssikring i fordringer på tredjemand i henhold til artikel 1445 i Gerechtelijk Wetboek.«

6. Den nye form for tvangssikring i fordringer på tredjemand blev indført ved artikel 7 i kongelig anordning af 29. december 1992⁴, 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 merværdiafgift (herefter »kongelig anordning nr. 4«)⁵. For så vidt angår de foreliggende sager var de to vigtigste ændringer dem, der vedrørte bestemmelserne i artikel 8¹, stk. 3, fjerde og femte afsnit.

7. Det er imidlertid vigtigt at bemærke, at i henhold til artikel 8¹, stk. 3, første afsnit, i kongelig anordning nr. 4, kan en afgiftspligtig på grundlag af sin angivelse kun kræve et overskydende beløb tilbagebetalt,

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 trådte 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.

2 — *Moniteur belge* af 31.12.1992.

såfremt han har betalt alle de skyldige afgifter. Artikel 8¹, stk. 3, fjerde afsnit, indeholder følgende bestemmelse:

»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«⁶.

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

»Hvis der med hensyn til det overskydende beløb, som fremgår af den i lovens artikel 55, 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 betaling, finder anvisning af dette beløb eller fremførsel til den følgende afgiftsperiode ikke sted, og den overskydende afgift tilbageholdes for at give myndighederne mulighed for at kontrollere rigtigheden af disse oplysninger.«

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

8. I henhold til sjette afsnit skal den stærke formodning eller beviser, som der henvises til i femte afsnit, dokumenteres ved »processen-verbaal« (protokollater)⁷, som er udfærdiget i henhold til merværdiafgiftslovens 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 på tredjemand, og at den skal opretholdes, indtil beviset i de i sjette 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. Det ottende og niende afsnit vedrører forkyndelse af tvangssikringen og

⁶ — Artikel 1413 i *Gerechtelijk 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.

dennes ikrafttræden. Den berørte afgiftspligtige person kan i henhold til retsplejelovens artikel 1420 indbringe tvangssikringen for en beslagrechter⁹. 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, når 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 retshandlinger

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 sagsøgende selskab driver et autoværksted i Antwerpen. Det indgav momsangivelse for perioden 1. januar 1993 til 31.

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 nederlandske er processproget, vil det nederlandske udtryk herefter blive anvendt. Flertalsformen, beslagrechter, vil efter omstændighederne blive anvendt.

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 sagsøgerens virksomhed, anledning til alvorlig tvivl om momsangivelsens rigtighed. Sagsøgeren 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 oppebørselsmyndigheden tilbageholde en eventuel overskydende afgift, der fremgik af sagsøgerens angivelse. Den 16. juni 1993 modtog sagsøgeren en meddelelse om tilbageholdelsen fra den pågældende oppebørselsmyndighed, der henviste til, at der var alvorlig grund til at drage rigtigheden af en eller flere af de af sagsøgeren indgivne angivelser i tvivl. I virkeligheden mistænker afgiftsmyndigheden sagsøgeren 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 sagsøgeren blev angivet som overskydende, blev betragtet som en sikringsforanstaltning. I virkeligheden betød foranstaltningen en indfrysning 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 sagsøgeren sagen om tilbageholdelsen for Rechtbank van eerste aanleg, Antwerpen, for at få ophævet tilbageholdelsen, men fik ikke medhold. Derefter appellerede sagsøgeren til Hof van Beroep, Antwerpen (13. afdeling for civile sager, herefter »den nationale domstol«). Sagsøgeren 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 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?«

ii) Sag C-340/95, Schepens

12. Sagsøgeren er automobilforhandler. Han indgav en momsangivelse for perioden 1. januar 1993 til 31. marts 1993, hvori han gjorde krav på tilbagebetaling af et påstået overskydende beløb på 3 311 438 BFR. En kontrol af sagsøgerens regnskaber foretaget i maj 1993 af en fuldmægtig og en inspektør fra afgiftsmyndigheden resulterede i, at myndigheden fik det indtryk, at der var alvorlig grund til at drage rigtigheden af sagsøgerens angivelse i tvivl, og at der var beviser på, at

angivelsen indeholdt urigtige og/eller ufuldstændige oplysninger. Derfor blev der den 15. juni 1993 udfærdiget et protokollat med resultatet af denne kontrol. I en meddelelse, der blev fremsendt ved rekommanderet skrivelse af 16. juni 1993, blev sagsøgeren underrettet om de resultater, myndigheden var nået 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 ændrede affattelse, ville myndigheden foretage tilbageholdelse af sagsøgerens eventuelle momstilgodehavende. Den pågældende meddelelse om tilbageholdelse blev udfærdiget og sendt til sagsøgeren den 18. juni 1993. En lignende fremgangsmåde blev fulgt vedrørende sagsøgerens momsangivelse for andet kvartal 1993, der udviste et momstilgodehavende på 2 419 078 BFR. Efter en kontrol foretaget den 15. september 1993, blev der den 20. september 1993 udarbejdet et protokollat, hvoraf det igen fremgik, at der var en stærk formodning for, at angivelsen var udfærdiget på grundlag af urigtige oplysninger. Sagsøgeren 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. 4¹⁰.

13. Afgiftsmyndigheden mistænker navnlig sagsøgeren for at have deltaget i svigagtige karruselsalg. I hans tilfælde angives det, at

10 — Endnu et protokollat vedrørende sagsøgerens momsangivelse for andet kvartal, indeholdende yderligere oplysninger, blev udfærdiget den 26.10.1993.

han skulle have købt forskellige (dyre) biler med fakturaer, hvorpå var anført betydelige momsbeløb, som han skulle betale som en del af købsprisen — men med hensyn til hvilke afgiftsmyndigheden ikke havde nogen beviser for, at den nogensinde havde modtaget de pågældende momsbeløb fra nogen af sagsøgerens leverandører — og skulle have solgt de samme biler videre til købere i andre medlemsstater med fakturaer, der angav, at der ikke var betalt moms. Resultatet var, at sagsøgerens momsangivelser udviste betydelige momstilgodehavender i hans favør, selv om han f.eks. var ude af stand til at bevise, at nogen af de biler, som han solgte til købere, der ikke var bosat i Belgien, faktisk nogen sinde havde forladt Belgien.

14. Sagsøgeren indbragte sagen for beslagrechter ved Rechtbank van eerste aanleg, Antwerpen, der ved afgørelse af 8. marts 1994 afslog at ophæve tvangssikringen. Sagsøgeren appellerede derefter til Hof van Beroep, Antwerpen (tredje afdeling for civile sager, herefter »den nationale domstol«), der på baggrund af tvisten mellem sagsøgeren 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 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 afgiftsoprævningen?

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

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

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 bøde på 130 500 BFR og et rentebeløb på 232 064 BFR, beregnet indtil den 20. oktober 1995.

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 »sagsøgeren«), at den i henhold til artikel 8¹, stk. 3, fjerde afsnit, ville tilbageholde et eventuelt overskydende momsbeløb på 705 404 BFR, som var sagsøgerens tilgodehavende ifølge momsangivelsen for perioden 1. juni til 30. juni 1995. Sagsøgeren indbragte sagen for Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles (herefter »den nationale domstol«), med påstand om, at tvangssikringen blev ophævet. Efter den nationale domstols opfattelse vedrørte tvangssikringen et af sagsøgeren anfægtet

16. Det fremgår af de skriftlige indlæg fra sagsøgeren og den belgiske stat, at sagsøgerens påståede tidligere momsskyld vedrørte perioden 1. september 1990 til 30. august 1992. Den belgiske stat hævder, at sagsøgeren anvendte en oppustet pro rata-metode til beregning af de fradrag, der gøres krav på. En berigtigelsesafgørelse, hvori det blev fastslået, at sagsøgeren i virkeligheden skyldte et beløb på 784 306 BFR (plus en bøde og rente), blev af afgiftsmyndigheden fremsendt den 30. august 1993. Denne blev dog den 16. september 1993 formelt bestridt af sagsøgeren. 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 øjensynlig forkyndt samme dag)¹¹.

17. Den 13. oktober 1995 indbragte sagsøgeren sagen for den nationale domstol, der på baggrund af argumenterne vedrørende

¹¹ — I det skriftlige indlæg fra den belgiske stat henvises også 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 sagsøgeren den 16.6.1994, og som vedrørte et beløb på 118 984 BFR, der var sagsøgerens tilgodehavende på en særlig konto for perioden 31.1.1992-30.4.1992.

fællesskabsretten besluttede at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

iv) Sag C-47/96, Sanders

»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?»

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. 4¹². I henhold til forelæggelseskendelsen hævdes det i et protokollat udfærdiget af *Bijzondere Belastingsinspectie* (særlig afgifts-kontrolmyndighed) den 30. januar 1992, at det sagsøgende selskabs afgiftstilsvær til den belgiske stat andrager 370 791 BFR (plus en bøde på 741 582 BFR samt rente fra den 21.1.1988). Protokollatet vedrører for det første køb 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. Sagsøgeren blev ved rækommanderet skrivelse af 23. november 1994 underrettet om, at den pågældende oppebørselsmyndighed ville fortage tilbageholdelse af et overskydende momsbeløb på 236 215 BFR, som var sagsøgerens tilgodehavende den 31. oktober 1994. Det fremgår klart af sagsøgerens 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 afsnit¹³. Den 5. januar 1995 anmodede sagsøgeren *bl.a.* om at få tvangssikringen ophævet. Anmodningen blev henvist til beslagrechter ved Rechtenbank van eerste aanleg, Brugge (herefter »den nationale domstol«),

12 — Sagsøgeren har anført, at der først var indledt straffesag mod direktørerne for Sanders. Anklagemyndigheden besluttede dog senere at frafalde tiltalen, hvilket skete ved kendelse af 10.12.1991. Først derefter blev der foretaget tvangssikring.

13 — Sagsøgeren har i sit skriftlige indlæg 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 beløb på 121 106 BFR, som var sagsøgerens tilgodehavende vedrørende december 1995, på grundlag af det samme påståede skyldige momsbeløb, som er til behandling i hovedsagen vedrørende Sanders.

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:

anfægte vurderingen af, hvorvidt tilbageholdelsen er nødvendig eller uopsættelig, og

»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 bestrides og således ikke udgør et endeligt krav, selv om medlemsstaten ikke har fået en tilladelse i henhold til direktivets artikel 27?

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*

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

19. Eftersom den skriftlige forhandling i *Garage Molenheide*-sagen allerede var vidt fremskreden, da *Schepens*-sagen blev forelagt, og da de fællesskabsretlige spørgsmål, som blev rejst i de to sager, havde stor lighed med hinanden, blev forhandlingen i *Schepens*-sagen udsat, indtil dommen i *Garage Molenheide*-sagen forelå. Under den mundtlige forhandling i *Garage Molenheide*-sagen (herefter »den første mundtlige forhandling«) gjorde sagsøgerens advokat gældende, at de belgiske afgiftsmyndigheders praksis og det forhold, at beslagrechter ikke anså sig for kompetente til at ophæve en tvangssikring, sammenholdt med at der snarest kunne forventes yderligere to præjudicielle 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 ikrafttrædelsen af den nye version af artikel 8¹, stk. 3, i kongelig

anordning nr. 4. Sagsøgeren anførte, at han ikke havde indvendinger imod den forsinkelse, som en forening af de forskellige præjudicielle sager ville medføre. Derfor besluttede Domstolen ved kendelser af 22. marts 1996 at genåbne den mundtlige forhandling i Garage Molenheide-sagen, og Domstolens præsident afsagde for det første kendelse om at forene de tre øvrige sager med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen, og for det andet om at forene Garage Molenheide-sagen med de øvrige sager, for så vidt angik den mundtlige forhandling og dommen¹⁴. For nemheds skyld vil de forskellige nationale domstole og sagsøgerne i de fire præjudicielle sager i fællesskab blive betegnet henholdsvis »de nationale domstole« og »sagsøgerne«.

III — Sammenfatning af de forelagte spørgsmål

20. Som forventet er der et betydeligt sammenfald mellem de i de fire sager forelagte spørgsmål. Efter min opfattelse er der tre fællesskabsretlige spørgsmål, 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 omstændigheder, 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 sådan

tilbageholdelse og navnlig spørgsmålet om, hvorvidt det tilsyneladende begrænsede foreløbige grundlag, på hvilket den kan suspenderes, er foreneligt med det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip.

IV — Indlæg

21. Der er indgivet skriftlige og mundtlige indlæg på vegne af alle sagsøgerne med undtagelse af Schepens. Skriftlige indlæg er indgivet af Belgien¹⁵ og Sverige, Grækenland og Italien samt Kommissionen, der alle — bortset fra Sverige — ligeledes har afgivet mundtlige indlæg¹⁶. Disse indlæg kan for nemheds skyld i alt væsentligt sammenfattes på følgende måde.

A — Sagsøgerne

22. Sagsøgerne har anført, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 18, stk. 4, er tilstrækkelig klare, præcise og ubetingede til at have direkte virkning i medlemsstaternes interne

14 — Disse kendelser blev afsagt henholdsvis i henhold til procesreglementets artikel 61 og 43.

15 — Den »belgiske stat« er formelt set sagsøgte i de enkelte præjudicielle sager. For nemheds skyld vil jeg herefter blot henviser til sagsøgte som »Belgien«.

16 — Grækenland og Sverige afgav skriftlige indlæg i Schepens-, BRD Decan- og Sanders-sagerne, hvorimod Italien, der oprindeligt havde indgivet skriftlige indlæg i Garage Molenheide-sagen, ligeledes indgav skriftlige indlæg i Schepens- og BRD Decan-sagerne.

retsorden. De har endvidere i det væsentlige anført, 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. Når først retten til fradrag opstår i medfør 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 overføre det overskydende beløb til den følgende afgiftsperiode.

23. BRD Decan og Sanders har endvidere anført, at i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 2, skal det overskydende beløb vedrørende fradragsberettiget moms beregnes for en bestemt fradragsperiode. Derfor kan myndighederne ikke hævde, at der ikke skal ske tilbagebetaling, fordi det gøres gældende, at den afgiftspligtige person med hensyn til en helt anden periode har gæld til myndigheden. De har understreget, at myndigheden ikke er forpligtet til at acceptere det overskydende beløb, som ensidigt er blevet anført på den afgiftspligtiges momsangivelse, men at den derimod kan kontrollere, om angivelsen er korrekt¹⁷. Endvidere har alle sagsøgerne gjort gældende, at selv om første afsnit i artikel 18, stk. 4, tillader medlemsstaterne selv at fastsætte betingelserne for tilbagebetaling, kan de ikke knytte yderligere væsentlige betingelser til retten til tilbagebetaling. De har anført, at den engelske tekst, som anvender ordet »conditions«, afviger fra de øvrige

sproglige versioner, hvor ord, der svarer til de engelske begreber for »details« eller »arrangements« anvendes¹⁸. På baggrund af nødvendigheden af at anvende en harmonisk fortolkning af denne bestemmelse, som er forenelig med fællesskabsretten, har de gjort gældende, at på trods af den mulige tvetydighed i den engelske tekst har medlemsstaterne ingen kompetence til at fastsætte væsentlige betingelser vedrørende tilbagebetalingen, idet der i artikel 17 og artikel 18, stk. 1, 2 og 3, er fastsat udtømmende bestemmelser herfor. Sagsøgerne har anført, at som følge heraf udgør den tilbageholdelsesordning, som finder anvendelse i Belgien, en ulovlig tillægsbetingelse. Sagsøgerne har endvidere anført, at selv om den belgiske tilbageholdelsesordning skulle ligge inden for medlemsstaternes kompetence vedrørende administrationen af momsordningen, skal den alligevel være i overensstemmelse med det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip¹⁹. De har gjort gældende, at ordningen er en uforholdsmæssig begrænsning af den ved sjette direktiv sikrede fradragsret. Først og fremmest fordi myndighederne, næsten automatisk, kan foretage tvangssikring af den afgiftspligtiges tilgodehavender, uden at de er forpligtet til at bevise nødvendigheden af dette skridt eller til at acceptere alternativ sikkerhedsstillelse eller andet skridt fra den afgiftspligtiges side under omstændigheder, hvor der ikke betales erstatning, såfremt tvangssikringen ved endelig retsafgørelse findes uberettiget, men også fordi der i så fald kun betales rente fra den 1. april i det på tvangssikringen følgende år. For det andet

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 støtte for det synspunkt, at afgiftsmyndighederne skal udføre 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 både 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 vedrørende 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.

har den afgiftspligtige person ingen effektive midler mod tvangssikringen, fordi beslagrechter ikke har kompetence til en egentlig prøvelse hverken af nødvendigheden af indgrebet eller af sagens realitet. Under den anden mundtlige forhandling har sagsøgerne anført, at selv om den belgiske beslagrechter — som det blev gjort gældende af Belgien — i modsætning til det resultat, man er nået frem til i de fleste, om ikke alle, de relevante domme i belgisk retspraksis, og på grundlag af den åbenbart utvetydige ordlyd af kongelig anordning nr. 4, kunne udsætte tvangssikringen, indtil sagens realitet var afgjort, ville usikkerheden omkring et sådant retsmiddel være i strid med retssikkerhedsprincippet.

B — Belgien og de øvrige medlemsstater

24. Belgien, støttet af Grækenland, Italien og Sverige, har anført, at selv om artikel 18, stk. 4, handler om tilbagebetaling af moms, vedrører en tilbageholdelse af overskydende afgiftsbeløb kun opkrævningen af afgifter og er ikke omfattet af sjette direktiv. Belgien har anført, at merværdiafgiftslovens 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, første 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 subsidaritetsprincip. 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 tilbagebetaling²⁰.

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

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 urigtigt. 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, gør den nye »præventive« tvangssikring foreløbig det overskydende beløb utilgængeligt. Formålet 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 oppebørselsmyndighederne 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 anfægtes) 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 anfægtede belgiske foranstaltninger overholder proportionalitetsprincippet. Som svar på spørgsmål, der blev stillet under den første mundtlige forhandling, fastholdt Belgien, at uanset hvad der havde været den normale praksis, kunne beslagrehters 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 beslagrehter ikke alene forpligtet til at påse, at alle de processuelle retsgarantier overholdes²¹, men han kan endvidere afgøre, om påstandene vedrørende grundlaget for tilbageholdelsen umiddelbart forekommer

21 — F.eks. er det ikke den afgiftspligtiges lokale momskontor, men særlige embedsmænd fra afgiftsmyndigheden udfra, der foretager undersøgelsen og træffer den endelige beslutning om tvangssikring.

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 berettiget²². 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 bekæmpelsen af svig til medlemsstaterne, hvilket fremgår af mange henvisninger til deres kompetence til at

træffe sådanne foranstaltninger²³. 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 gøres afhængig af en godkendelse fra de nationale afgiftsmyndigheder. Kommissionen har dog anført, at den belgiske tilbageholdelsesforanstaltning er en opkrævningsforanstaltning, 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 må medlemsstaternes opkrævningsforanstaltninger ikke undergrave de grundlæggende principper for det fælles merværdiafgiftssystem. Kommissionen drager en parallel til Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 27²⁴. Under denne procedure har Kommissionen den fordel, at den i forvejen i fuld udstrækning er blevet underrettet om de foreslåede foranstaltninger, og at den derfor er i stand til at sikre, at de overholder proportionalitetsprincippet²⁵, der ifølge Kommissionen ligeledes finder anvendelse på opkrævningsforanstaltningerne i denne sag. Efter Kommissionens

22 — Selv om der i femte afsnit ikke anvendes udtrykket »svig«, anførte Belgiens advokat under den anden mundtlige forhandling, at tilbageholdelseshandlinger på grundlag af femte afsnit i praksis kun omfatter tilfælde af svig. De vedrører formodede »ukorrekte oplysninger«, således at der eventuelt er et afgiftstilsvær, som man ikke er i stand til at fastsætte straks eller hurtigt. Dette ville ikke være tilfældet med et eventuelt momstilsvær, der blot var baseret på 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 vedrørende spørgsmålet, om sanktioner på grund af overtrædelse af momsordningen står i et rimeligt forhold til overtrædelsen: dom af 25.2.1988, sag 299/86, Drexler, Sml. s. 1213, og af 2.8.1993, sag C-276/91, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4413. Under den anden mundtlige forhandling påberåbtes endvidere den for nyligt afsagte dom af 23.1.1997, sag C-29/95, Pastoors, Sml. I, s. 285.

opfattelse bør Domstolen begrænse sig til at fastsætte bestemte kriterier og overlade den konkrete anvendelse af disse til den nationale domstol. I tilfælde af tvangssikringer, som er foretaget for at sikre en tidligere bestridt afgiftsskyld, kan det antages, at foranstaltningen ikke står i et rimeligt forhold til gælden. Dette skulle dog ikke være tilfældet med tvangssikringer, der støttes på en stærk formodning for eller bevist svig. I sine skriftlige indlæg har Kommissionen opregnet en række kriterier, der efter dens opfattelse burde overvejes af den nationale domstol, når proportionalitetsprincippet skal anvendes. Det drejer sig i virkeligheden om, at der skal være processuelle garantier på stadiet før tilbageholdelsen, effektive retsmidler mod tilbageholdelsen, et rimeligt forhold mellem det tvangssikrede beløb og det påståede afgiftstilsvær og muligheden for at myndighederne accepterer alternative garantier, der giver en tilsvarende sikkerhed. På baggrund af modstridende indlæg vedrørende beslagrechter's kompetence har Kommissionen under den anden mundtlige forhandling anført, at en relevant faktor kunne være, om afgiftsmyndigheden, såfremt tilbageholdelse pålægges, er forpligtet til at tage endelige skridt til at forfølge sagen vedrørende den påståede afgiftsskyld. Det anføres dog, at det ville være 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 spørgsmål 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 Domstolen²⁶. 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 domstole²⁷. Ifølge Domstolens faste praksis, har borgerne ret til at påberåbe sig sjette direktiv²⁸. I BP Supergaz-dommen udtalte Domstolen²⁹:

»Det fremgår af denne retspraksis, at borgerne, uanset det relativt vide skøn, som

26 — Selv om artikel 76, stk. 1, første og andet afsnit, i lov om merværdiafgift ser ud til at gennemføre den ret, der er fastsat i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 4, i Belgien, er bestemmelsernes rækkevidde begrænset 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 — Præmis 34.

medlemsstaterne råder 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. Såfremt 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. Såfremt det pågældende beløb ikke er ubetydeligt, skal afgiftsmyndigheden gøre én af to ting. Skønt 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 skøn, en stat har ved gennemførelsen af direktivet«³², såfremt den påberåber sig andet afsnit i artikel 18, stk. 4, som grundlag for at afslå, at bestemmelsen har direkte virkning.

31 — Jf. sjette direktivs artikel 17, stk. 1.

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

30 — BP Supergaz-dommen, anført i fodnote 28, præmis 35.

35. Alle sagsøgerne har anført, at det skøn, som er tillagt medlemsstaterne ved sjette direktivs artikel 18, stk. 4, første afsnit, ikke tillader dem at fastsætte materielle betingelser for udøvelsen af fradragsretten. Jeg mener, at medlemsstaterne i medfør af det første punktum i artikel 18, stk. 4, kun har ret til at fastsætte de nødvendige procedurer eller detaljerede ordninger vedrørende sådanne tilbagebetalinger³³. Selv den omstændighed, at en ved et direktiv pålagt forpligtelse »kan gennemføres på så mange forskellige måder«³⁴, udelukker dog ikke, at den har direkte virkning, når indholdet »kan fastslås med tilstrækkelig sikkerhed alene på grundlag af direktivets bestemmelser«³⁵. Derfor er den ved artikel 18, stk. 4, pålagte forpligtelse efter min opfattelse klar, præcis og ubetinget og kan tillægges direkte virkning.

33 — I sagen *Nederlandene mod Federatie Nederlandse Vakbeweging* skulle Domstolen tage stilling til det spørgsmål, om artikel 4, stk. 1, i Rådets direktiv 79/7/EØF af 9.12.1978 om gradvis gennemførelse af princippet om ligebehandling af mænd 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 måder, på hvilke Nederlandene alene kunne have gennemført det. Domstolen afviste dog det synspunkt, at sådanne muligheder fratog forpligtelsen dens karakter af ubetingethed, som var fastlagt i den pågældende bestemmelse.

34 — Udtrykket blev brugt af Domstolen til at beskrive Irlands indsigelse mod at tillægge direktiv 79/7 direkte virkning i dom af 24.3.1987, sag 286/85, *McDermott og Cotter*, Sml. s. 1453, præmis 15.

35 — Dom af 19.11.1991, forenede sager C-6/90 og C-9/90, *Francovich m.fl.*, Sml. I, s. 5357, præmis 17. I BP *Supergazdommen* (nævnt 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 indførsel at vælge den værdi, der er fastsat i forordning nr. 803/68« (generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse, punkt 48), fordi »disse bestemmelser (ikke) overlader ... noget skøn for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse« (præmis 35).

B — *Anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 18, stk. 4*

i) Indledning

36. Merværdiafgiftssystemet er ofte blevet betegnet som et »neutralt« system³⁶. 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 på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen«³⁷. Hver markedsdeltager overvælter momsselementet i sit køb på den næste handlende (eller til forbrugeren). I dette system spiller fradragsretten en central rolle³⁸. I det lange løb neutraliserer hver af de handlende disse betalinger gennem fradrag og genvinder den merværdiafgift, der påhviler 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. Når 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

36 — Jf. f.eks. dom af 14.2.1985, sag 268/83, *Rompelman*, Sml. s. 655, præmis 16, og af 21.9.1988, sag 50/87, *Kommisjonen mod Frankrig*, Sml. s. 4797, præmis 15.

37 — Jf. dom af 5.5.1982, sag 15/81, *Schul*, Sml. s. 1409, præmis 10.

38 — Den beskrives som et »grundlæggende princip« i systemet i *Rompelman-dommen*, præmis 16.

sine kunder, og til dels fra afgiftsmyndighederne. Krav om tilbagebetaling burde ikke forekomme ofte; de tyder på 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. Sjettes direktivs artikel 18, stk. 4, giver i virkeligheden medlemsstaterne valget mellem to muligheder, når først retten til et fradrag er fastslået 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 på ubestemt tid i håb om eller blot i forventning om, at handelen igen giver overskud.

når »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«³⁹. Medlemsstaterne har derfor kun tilladelse til at begrænse *retten* til fradrag, »når 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 på 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.

ii) Stillingtagen

37. Jeg mener ikke, at den direkte virkning af sjettes direktivs artikel 18, stk. 4, er tilstrækkelig til at træffe den afgørelse, at de omstridte belgiske bestemmelser er uforenelige med direktivet. Sagsøgerne har med rette anført, 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

38. I sagen Jeunhomme m.fl. mod den belgiske stat⁴¹ udtalte Domstolen med hensyn til artikel 22, stk. 8, at medlemsstaterne, når 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 fremgangsmåde »for at sikre en

39 — Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27.

40 — Lennartz-dommen, anført i fodnote 39, præmis 29.

41 — Dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Sml. s. 4517.

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-sagen⁴³. 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 når 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 anså denne fremgangsmåde for formalistisk. Det er mere realistisk at betragte forholdet

42 — Ibidem (præmis 16). Generaladvokat Sir Gordon Slynn anførte udtrykkeligt, at »sjette direktiv ikke (har) medført en fuldstændig harmonisering af samtlige de regler, der vedrører administrationen af momssystemet, og efter min opfattelse har Rådet givet medlemsstaterne handlefrihed til, af hensyn til systemets administration, at kræve, at en faktura indeholder supplerende angivelser, så længe de vedtagne foranstaltninger forfølger samme formål som direktivet, ikke fraviger løjesskabsordningen 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., præmis 24.

45 — A.st., præmis 26.

mellem den afgiftspligtige person og de nationale afgiftsmyndigheder som lignende en kontokurant. Sagsøgerne har bl.a. henvist til sagen Kommissionen mod Frankrig⁴⁶, 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 anfægtede franske dekret kun fradrag af en brøkdel af den erlagte moms ved erhvervelse og opførelse af faste ejendom, når 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 mang-

lende betaling vedrørende en tidligere periode.

41. Som Domstolen har udtalt i BP Supergaz-sagen, har medlemsstaterne et vidt skøn 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 sidebemærkning, 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, når det ene beløb kan modregnes i det andet. Dette kunne ske, såfremt der var blevet betalt for lidt med hensyn til en ellers ubestridt tidligere momsangivelse, enten ved en fejltagelse eller på 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 gør sig gældende, fordi sådanne forhold ligger uden for sjette direktivs område 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 på medlemsstatens forpligtelse til straks at foretage tilbagebetaling i henhold til artikel 18, stk. 4, i hvilket tilfælde disse foranstaltninger (af nedenstående grunde) skal bedømmes med hensyn til, om de står i et rimeligt forhold til det tilsigtede mål.

46 — Dom anført i fodnote 36.

47 — A.st., præmis 16.

C — *Anvendelsen af proportionalitetsprincippet*

42. Såfremt en tilbageholdelse som den, der anfægtes i hovedsagerne, ikke i sig selv udgør en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 18, stk. 4, følger det ikke nødvendigvis heraf, at den er forenelig med fællesskabsretten. Selv om medlemsstaterne fortsat har kompetence til at fastsætte deres eget momsopkrævnings-system, skal de ikke desto mindre anvende disse ordninger i overensstemmelse med sjette direktiv, og navnlig med dets grundlæggende bestemmelser som f.eks. fradragsretten.

i) Formålet med tilbageholdelsesforanstaltninger

43. Jeg er af den opfattelse, at tilbageholdelsesforanstaltninger af den art, som er til behandling i de forelagte sager, har et klart formål. De medlemsstater, der har afgivet indlæg, har med rette anført, at da det næsten 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 økonomiske interesser. Dette er efter min opfattelse i al væsentlighed også det, som sjette direktivs artikel 22, stk. 8, fastslår. Som jeg har anført ovenfor (punkt 38), tillader artikel 22, stk. 8, ikke medlemsstaterne at overtræde andre bestemmelser i sjette direktiv med det formål at hindre svig eller at sikre en effektiv afgiftsopkrævning. I denne henseende er der i artikel 27 udtrykkelig fastsat en fremgangsmåde, hvorefter medlemsstater kan henvende sig til Rådet for at få tilladelse til bl.a. at anvende nationale foranstaltninger, der tager sigte på at undgå »visse former for svig eller unddragelse«, som er i strid med sjette direktiv. Ifølge Domstolens faste praksis skal sådanne foranstaltninger overholde proportionalitetsprincippet. Derfor udtalte den, f.eks. i sagen Kommissionen mod Belgien⁴⁸, at foranstaltninger, som var anmeldt i henhold til artikel 27, skal være af en sådan art, »at svig eller unddragelse herved undgås, men for at nå dette mål kan beskatningsgrundlaget for momsen, jf. artikel 11, principielt kun fraviges, for så 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

48 — Dom anført i fodnote 24.

49 — Samme dom, præmis 29. Det skal bemærkes, at de pågældende 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, såfremt artikel 27, stk. 5, ikke havde fundet anvendelse: jf. i denne anledning mit forslag til afgørelse af 27.2.1997 i sag C-63/96, Skripalle, dom af 29.5.1997, Sml. I, s. 2847, navnlig punkt 25-28.

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 at pålægge afgiftspligtige personer at indbetale moms-acontobeløb 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 udløbet⁵⁰. 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 afgørelser⁵¹. I det foreliggende tilfælde udøves denne funktion af det »protokollat«, som skal udfærdiges og meddeles den afgiftspligtige på korrekt måde, før afgiftsmyndigheden må udøve 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 spørgsmålstejn ved, om de processuelle sikkerhedsforanstaltninger forud for tilbageholdelsen i praksis var tilstrækkelige. Dette er imidlertid et spørgsmål for den nationale domstol, som er enkompetent 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 ligevægten 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-sagen⁵², 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 retsinstant 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.

50 — Dom anført i fodnote 19.

51 — Dom af 15.10.1987, sag 222/86, Heylens m.fl., Sml. s. 4097, præmis 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 afgørelse, Sml. I, s. 3191, punkt 65.

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 anfægtede 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 anfægtede 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 skøn, som tilkommer de nationale domstole.

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 afgifts-krav afvente domstolenes endelige afgørelse. Dette medfører en detaljeret prøvelse af de anfægtede 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 haster, om de omstridte og indviklede spørgsmål vedrørende faktum og jus.

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

49. Beslagrechter skulle dog i princippet have kompetence til at ophæve tilbageholdelsen. I indlæggene, navnlig under den anden mundtlige forhandling, var der betydelig uenighed mellem sagsøgerens advokat på den ene side og Belgiens advokat på den anden side med hensyn til, i hvilket omfang beslagrechter kunne udøve et skøn, 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 beslagrechter. 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 skøn, der skal være, og *om hvilket det skal være kendt, at det eksisterer*, såfremt de ved fællesskabsretten tillagte ret-tigheder 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 Belgien⁵³, 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 moms i artikel 11, »for så vidt det anses for strengt nødvendigt«. Denne fremgangsmåde 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 gælden bestrides — vil der være 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 består en stærk formodning for svig, vil gå i den modsatte retning.

51. Den afgørelse, som den nationale domstol skal træffe vedrørende opretholdelse eller ophævelse af en tilbageholdelsesforanstaltning, skal, som alle foreløbige foranstaltninger, være afhængig af de konkrete omstændigheder i sagen. Jeg vil forsøge at angive, hvorledes man kan behandle en række af disse omstændigheder korrekt. Efter min opfattelse er den vigtigste interesse behovet for at beskytte momsindtægterne. Det fremgår, at tilbageholdelsesbestemmelsen i artikel 8¹, stk. 3, i kongelig anordning nr. 4 ændrer den normale betingelse i belgisk ret med hensyn til, at der skal foreligge uopsættelighed, dvs. at det skal være tvingende nødvendigt at sikre provenuet. Efter min opfattelse skal afgiftsmyndigheden i alle tilfælde være i stand til at begrunde de foranstaltninger, som den træffer ud fra et nødvendighedskriterium; nemlig at det faktisk er uopsætteligt nødvendigt at beskytte afgiftsprovenuet. I sager, der er omfattet af femte afsnit, skal protokollatet umiddelbart fastslå, at der består en stærk formodning for svig, eller at der er bevis for, at der i tidligere perioder er foretaget en alt for lav angivelse, således at det kan forudses, at der vil være en gæld til afgiftsmyndigheden. Det er unødvendigt at sige, at en sådan formodet gæld skal være af en sådan størrelse, at det er berettiget at tilbageholde et tilgodehavende. Er dette tilfældet, 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 få den nationale domstol til at fastslå, at afgiftsmyndighedernes

53 — Dom anført i fodnote 24, præmis 29.

interesser skal beskyttes. Dette behov skal dog også fastslås under hensyntagen til andre relevante omstændigheder. F.eks. kan omfanget af den afgiftspligtiges virksomhed og dens økonomiske stabilitet være af en sådan art, at domstolen finder, at der ikke er behov for tilbageholdelsen. Såfremt virksomheden på den anden side viser sig at være i fare for at blive insolvent eller gå konkurs, kan det med god grund siges, at i en uvis situation skal et skyldigt beløb ikke udbetales til en virksomhed, såfremt dette overgår til de samlede kreditorer og ikke længere er til rådighed til at dække afgiftsmyndighedernes krav.

52. Under den anden mundtlige forhandling bestred sagsøgerne gentagne gange det af Belgien anførte om, at en beslagrechter kan tilsidesætte en tilbageholdelse, navnlig i sager i henhold til femte afsnit. Det siger sig selv, uanset de tilsyneladende uklarheder i belgisk lovgivning, at det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip kræver, at den afgiftspligtige har en reel mulighed for domstolskontrol. Derfor »er det i medfør af det i traktatens artikel 5 angivne princip om samarbejde medlemsstaternes domstole, der skal sikre borgerne den retsbeskyttelse, som følger af fællesskabsrettens direkte virkning«⁵⁴. Når der ikke er udstedt fællesskabsbestemmelser vedrørende opkrævning af moms, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden »at udpege de kompetente retter og fastsætte de procesuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for

borgerne«⁵⁵. Under omstændighederne i de foreliggende sager skal de belgiske domstole, og især beslagrechter, sikre, at en afvejning af de afgiftspligtige personers rettigheder i medfør af artikel 18, stk. 4, og afgiftsmyndighedernes interesser, ikke »i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden«⁵⁶.

53. Når beslagrechter skal træffe afgørelse i den i fjerde afsnit nævnte type af sager, er jeg af den opfattelse, at tilbageholdelsen ikke bør tillades opretholdt, medmindre der er fyldestgørende bevis for, at det er nødvendigt for at beskytte statskassens interesser. Dette vil ikke kun omfatte tilfælde af truende insolvens, selv om det her klart er nødvendigt. Jeg mener heller ikke, at statskassens interesser kræver, at der afsiges tilbageholdelseskendelser med det formål, foruden at sikre betaling af påstået momsskyld (og rente heraf), tillige at sikre betaling af administrative bøder, der pålægges som følge af sådanne påståede gældsposter. En tilbageholdelse af denne art ville udgøre en uberettiget indblanding i udøvelsen af fradragsretten.

54. Efter min opfattelse skal beslagrechter på grundlag af sin bedømmelse af de mange faktiske elementer, som han kan forvente at finde, sættes i stand til at træffe en velovervejet afgørelse af, om det er nødvendigt at foretage tilbageholdelse af hensyn til afgiftsmyndighedens interesser, idet han i den

54 — Dom af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, præmis 12.

55 — A.st.

56 — A.st.

forbindelse skal tage følgende i betragtning: hvor stærkt og hvor alvorligt beviset for svig eller for lav angivelse tilsyneladende er, sandsynligheden for, at fordringen kan opkræves, når sagen er endeligt afgjort, den afgiftspligtiges økonomiske stabilitet, den tid, der vil gå, inden der træffes afgørelse vedrørende tvisten, samt tage behørigt hensyn til nødvendigheden 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: »fællesskabsrettens fulde virkning ville blive begrænset lige så meget, hvis en national

retsregel kunne forhindre en ret, der har fået forelagt en tvist, som skal afgøres efter fællesskabsretten, i at træffe foreløbige forholdsregler med henblik på at sikre den fulde virkning af den retsafgørelse, der skal træffes om eksistensen af de rettigheder, der gøres krav på efter fællesskabsretten«. Endvidere skal en afgiftspligtig person, der til slut får medhold i hovedsagen mod afgiftsmyndigheden, have krav på en ordentlig erstatning fra Belgien, som f.eks. rente fra den dato, da den tilbageholdte tilbagebetaling ellers ville være blevet betalt (dvs. hvis den ikke var blevet tilbageholdt).

VI — Forslag til afgørelse

55. På baggrund af ovenstående skal jeg foreslå Domstolen at besvare de forskellige spørgsmål, der i de fire forenede sager er blevet forelagt af de tre nationale domstole, på følgende måde:

- »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 tilstrækkeligt klar, præcis og ubetinget til at kunne påberåbes direkte af afgiftspligtige personer i medlemsstaternes interne retsordener.
- 2) Nationale bestemmelser, der tillader en foreløbig tilbageholdelse af overskydende momsbeløb, 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.

⁵⁷ — Sag C-213/89, Sml. I, s. 2433, præmis 21.

- 3) Foranstaltninger til tilbageholdelse af moms må dog ikke gå ud over det, der er strengt nødvendigt for at beskytte medlemsstaternes afgiftsmæssige interesse i at sikre effektiv opkrævning af moms, og de nationale retter skal sikre, at en afgiftspligtig person, hvis udøvelse af fradragsretten i medfør af sjette direktivs artikel 18, stk. 4, påvirkes af sådanne tilbageholdelsesforanstaltninger, sikres effektiv retssikkerhed, før 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 tilfælde af en tilbageholdelse af et ikke bestridt overskydende momsbeløb på grundlag af en bestridt tidligere momsskyld skal bestemmelser i national lovgivning, der forudsætter uopsættelighed og/eller behov for tilbageholdelsesforanstaltninger, tilsidesættes af den nationale ret, for hvilken der er anlagt sag med påstand om foreløbig ophævelse af tilbageholdelsen. En sådan ret skal have kompetence til, på grundlag af al den forelagte dokumentation og alle sagens omstændigheder, herunder tilstedeværelsen af andre virkningsfulde former for beskyttelse for afgiftsmyndigheden, selv at afgøre, om tilbageholdelsen er uopsættelig. En sådan uopsættelighed må dog ikke gå videre end til at sikre den omstridte gæld (med tillæg af rente). I tilfælde af en tilbageholdelse på grundlag af stærk formodning for svig eller andre alvorlige uregelmæssigheder hos den afgiftspligtige person, der hævder at have krav på tilbagebetaling af et overskydende momsbeløb, skal retten eller dommeren, der skal træffe afgørelse vedrørende en anmodning om en foreløbig udsættelse, når den/han ikke på grundlag af en kontradiktorisk proces, hvorunder dokumentation fremlægges af den afgiftspligtige, finder, at afgiftsmyndighedens tvivl er berettiget, være kompetent til at ophæve tilbageholdelsen på de betingelser, som den/han anser for passende. I alle tilfælde af en foreløbig tilbageholdelse skal afgiftsmyndighederne, såfremt den afgiftspligtige til sidst får 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.»