

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 18. december 1997 *

I — Indledning

1. Denne præjudicielle forelæggelse fra en belgisk ret har to aspekter. De to første spørgsmål går ud på, hvad der i momsretlig henseende er leveringsstedet for tjenesteydelser, der består i udlejning af biler i henhold til leasingkontrakter, og alle parter i sagen er enige om, at svaret på dette spørgsmål følger af Domstolens dom i ARO Lease-sagen¹. Det resterende tredje spørgsmål går ud på, om det er foreneligt med traktaten, at der anvendes forskellige regler om, hvilken rente der svares af momsbeløb, som skal tilbagebetales, og fra hvilket tidspunkt en sådan rente beregnes². Det er gjort gældende, at disse regler er diskriminerende, eftersom de finder anvendelse, alt efter om den afgiftspligtige person, som skal modtage tilbagebetalingen, ifølge momsreglerne er etableret i Belgien eller ikke.

drag«³. Det bestemmes i artikel 17, som omhandler »Fradragsrettens indtræden og omfang«, at afgiftspligtige personer, der er etableret i medlemsstaterne, har ret til at få fradrag for eller tilbagebetaling af de momsbeløb, som de betaler af indkøb af varer og tjenesteydelser som led i deres økonomiske virksomhed. De vigtigste principper for udøvelsen af denne ret er fastlagt i artikel 17, stk. 3. Artikel 18 indeholder regler om »Fremgangsmåde[n] for udøvelse af fradragsretten«. Artikel 18, stk. 4, er af særlig betydning i den foreliggende sag. Bestemmelsen 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.«

II — Sagens retlige omstændigheder

A — Fællesskabsbestemmelserne

2. Afsnit XI i Rådets sjette momsdirektiv omfatter artikel 17 til 20 og omhandler »Fra-

3. Herudover havde fællesskabslovgiver i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 4, besluttet inden den 31. december 1977 at vedtage »fællesskabsretlige gennemførelsesbestemmelser, hvorefter tilbagebetaling skal ske ... når der er tale om afgiftspligtige

* Originalsprog: engelsk.

1 — Dom af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383.

2 — Det bemærkes, at det udelukkende er gennem de indgivne skriftlige og mundtlige indlæg, at Domstolen har fået oplysninger om indholdet af reglerne om rentebetalingen.

3 — 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).

personer, som ikke er etableret i indlandet«. Disse regler blev udstedt den 6. december 1979 i form af Rådets ottende momsdirektiv om tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet⁴. I artikel 1 fastlægges ottende direktivs personelle anvendelsesområde: Det omfatter afgiftspligtige personer, som i den relevante periode i den medlemsstat, hvor der ansøges om tilbagebetaling, »hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet ... og som ... ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land ...«. Det præciseres i artikel 2, at det beløb, der skal tilbagebetales, er »den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret [til den afgiftspligtige person]« i forbindelse med økonomiske transaktioner, som ville have givet ret til fradrag, hvis de var blevet udført i det land, hvor den afgiftspligtige er etableret.

4. Ottende direktivs artikel 7 omhandler selve tilbagebetalingen, og i artikel 7, stk. 4, bestemmes følgende:

»Afgørelser om ansøgninger om tilbagebetaling skal meddeles inden seks måneder efter,

⁴ — Ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11).

at disse ansøgninger tillige med alle de dokumenter, som i henhold til nærværende direktiv er nødvendige for at behandle ansøgningen, blev indgivet til den i stk. 3 omhandlede kompetente myndighed. Tilbagebetaling skal finde sted inden udløbet af ovennævnte frist, på ansøgerens anmodning enten i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen, eller i den stat, hvor den pågældende er etableret. I sidstnævnte tilfælde bærer ansøgeren selv bankomkostningerne i forbindelse med overførselen.

Afslag skal begrundes. De kan appelleres til den kompetente instans i den pågældende medlemsstat under de former og inden for de frister, som gælder for klager vedrørende tilbagebetalinger, hvormed afgiftspligtige etableret i denne stat har søgt.«

B — *De relevante nationale bestemmelser*

5. Sjette direktivs artikel 18, stk. 4, er gennemført i Belgien ved artikel 47 og 76 i BTW-Wetboek (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«). I henhold til artikel 47 skal det beløb, hvormed de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en bestemt afgiftsperiode, fremføres til den følgende periode. Det bestemmes i artikel 76,

stk. 1, som angår tilbagebetaling, at overskydende beløb, som ikke er afregnet ved *kalendarårets udløb*, tilbagebetales inden for en frist på *tre måneder*, når en afgiftspligtig person, som er etableret i Belgien, ansøger herom⁵. Afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i Belgien, har i henhold til momslovens artikel 76, stk. 2, ret til tilbagebetaling af den moms, som de har betalt for goder og tjenesteydelser leveret til dem i Belgien af belgiske afgiftspligtige. Reglerne om, hvordan der skal ansøges om en sådan tilbagebetaling, findes i artikel 9, stk. 2, som ændret, i kongelig anordning nr. 4⁶.

fra udløbet af tremånedersperioden⁸.

6. Såfremt afgiftspligtige personer, der er etableret i Belgien, ikke får tilbagebetalt det pågældende momsbeløb inden for den i momslovens artikel 76, stk. 1, foreskrevne periode på tre måneder, svares der i medfør af artikel 91, stk. 3, en rente på 0,8% *pr. måned*⁷

7. Når der er tale om tilbagebetalingskrav, som fremsættes i henhold til momslovens artikel 76, stk. 2, af afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Belgien, fremgår det derimod af artikel 91, stk. 4, at der skal svares morarenter efter rentesatsen i civile sager og efter de herfor gældende regler. Det fremgår af de indlæg, der er afgivet for Domstolen, for det første, at renten for sådanne krav indtil den 31. august 1996 var 8% *pr. år*, og for det andet, at denne rente ikke påløber, før fordringshaveren har afgivet et formelt *påkrav* over for den belgiske stat⁹. Eftersom medlemsstaterne i medfør af ottende direktivs artikel 7, stk. 4, har en frist på seks måneder til at træffe afgørelse om de i bestemmelsen omhandlede krav, kan et sådant påkrav desuden først fremsættes efter udløbet af denne periode.

5 — Det synes dog bl.a. at fremgå af artikel 8(1), stk. 2., andet afsnit, i *Koninklijk Besluit* nr. 4 (kongelig anordning nr. 4) af 29.12.1969 om tilbagebetaling af moms (*Belgisch Staatsblad* af 31.12.1969, herefter »kongelig anordning nr. 4«), som sagsøger henviser til i sit skriftlige indlæg, og særlig af bestemmelsens tredje afsnit, at reglen om kalenderåret plus tre måneder ikke gælder tilbagebetaling af beløb over en vis størrelse (tilsyneladende 25 000 BEF, når der er tale om afgiftspligtige, som afgiver momsangivelser hvert kvartal).

6 — Ansøgning skal indgives i tre eksemplarer til den centrale afgiftsmyndighed for udenlandske afgiftspligtige inden fem år fra den dato, hvor kravet opstod, og beløbet skal overstige 1 100 BEF.

7 — Efter bestemmelsens ordlyd skal der svares fuld rente efter loven (*«is van rechtswege verschuldigd»* i den nederlandske version eller *«est exigible de plein droit»* i den franske version). Det må derfor antages, at der påløber rente hver måned. Det er således muligt, at den af sagsøgerens advokat under retsmødet nævnte rente på 9,6% over tolv måneder (nemlig 0,8% gange 12) ikke afspejler den fulde værdi af reglen i momslovens artikel 91, stk. 3, for indenlandske afgiftspligtige, eftersom den sammensatte rente på årsbasis bliver nærmere 10,9%, såfremt der påløber rente hver måned.

8 — Sagsøgeren henviser i sit skriftlige indlæg også til artikel 8(1), stk. 3, tredje afsnit, i kongelig anordning nr. 4. Det følger tilsyneladende af denne bestemmelse, at når betingelserne i artikel 8(1), stk. 2, andet afsnit, for at få tilbagebetaling hvert kvartal eller hver måned er opfyldt (jf. fodnote 5), skal tilbagebetalingen finde sted inden henholdsvis tre eller to måneder fra udløbet af det pågældende kvartal eller den pågældende måned. Eftersom kongelig anordning nr. 4 bl.a. har til formål at gennemføre momslovens artikel 76, er der ingen grund til at antage, at den i artikel 76, stk. 1, foreskrevne rentesats på 0,8% *pr. måned* ikke også skulle finde anvendelse på krav omfattet af anordningens artikel 8(1), stk. 2.

9 — Det er oplyst for Domstolen, at denne rente ved kongelig anordning af 4.8.1996, *Belgisch Staatsblad* af 15.8.1996, er blevet nedsat til 7% med virkning fra den 1.9.1996. Den belgiske regering oplyste under retsmødet, at renten i al væsentlighed fastsættes på grundlag af markedsforholdene.

III — Faktiske omstændigheder og sagen for den nationale ret

8. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at sagsøgeren i hovedsagen, Lease Plan Luxembourg SA (herefter »LPL« eller »sagsøgeren«), den 20. juli 1995¹⁰ udtog stævning mod den belgiske stat med påstand om, at denne tilpligtedes at tilbagebetale et beløb på 7 669 095 BEF samt yderligere beløb¹¹, som forfaldt til tilbagebetaling under sagen, med tillæg af den lovbestemte rente på 0,8% pr. måned fra de respektive forfaldstidspunkter for det nævnte beløb og alle andre relevante fremtidige beløb¹².

9. LPL er et selskab med hjemsted i Luxembourg, hvor det driver virksomhed med udlejning af biler i henhold til leasingkon-

trakter, navnlig til kunder i Luxembourg. Størstedelen af LPL's biler var i afgiftsperioden udlejet i henhold til længerevarende leasingkontrakter til kunder i Luxembourg, som leasede flere biler samtidigt. Alle disse biler var købt i Luxembourg, de var forsikret i luxembourgske forsikringsselskaber, og de blev leaset i henhold til såkaldte »totalaftaler«, hvilket betød, at de luxembourgske kunder betalte en leasingafgift, som blandt andet omfattede såvel finansierings- og forsikringsomkostninger som omkostninger til vedligeholdelse og reparationer (herefter »værkstedsydelser«). I henhold til disse totalaftaler kunne værkstederne sende deres fakturaer for værkstedsydelser direkte til LPL.

10. LPL's kunder i Luxembourg stillede i afgiftsperioden undertiden de leasede biler til rådighed for deres medarbejdere, og nogle af medarbejderne boede i Belgien. Når disse medarbejdere anvendte værksteder i Belgien, blev fakturaerne, som naturligvis var påført belgisk moms, sendt direkte til LPL, som betalte dem.

10 — Det fremgår af den belgiske regerings skriftlige indlæg, at stævningen (»dagvaarding«) blev udtaget den 27.6.1995, og at der den 26.8.1994 blev afgivet et formelt påkrav (»ingebrekestelling«) i overensstemmelse med reglerne om betaling af rente. Det er naturligvis den nationale ret, som skal fastlægge de relevante datoer endeligt.

11 — Den belgiske regering oplyser i sit skriftlige indlæg, at det drejer sig om et beløb på 142 176 BEF for det første halvår af 1994 og et beløb på 181 710 BEF for perioden fra januar til maj 1995.

12 — Regeringen anfører i sit skriftlige indlæg, at de relevante tilbagebetalingsansøgninger blev fremsat i perioden fra den 18.6.1990 til den 12.6.1995 (herefter »afgiftsperioden«). Det er udtrykkeligt anført i LPL's skriftlige indlæg (jf. punkt 19 nedenfor), at selskabet kun kræver rente for det tidsrum, som ligger seks måneder efter fremsættelsen af hver enkelt ansøgning.

11. Sagsøgeren indgik også i afgiftsperioden et begrænset antal leasingkontrakter, der ikke var totalaftaler, med leasingtagere i Bel-

gien¹³. LPL købte de pågældende biler i Belgien hos belgiske forhandlere. I forbindelse med disse køb betalte LPL en anden form for moms til den belgiske stat, nemlig den moms, som indgik i købsprisen for bilerne.

der fandtes en »flåde af biler« i Belgien, måtte indebære, at ansøgeren havde et fast forretningssted i Belgien.

12. Under sagen for Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles (herefter »den nationale ret«), kræver LPL at få tilbagebetalt den moms, med rente, som selskabet har betalt i de to beskrevne situationer, nemlig momsen for værkstedsydelser i henhold til kontrakterne med leasingtagerne i Luxembourg og momsen for de i Belgien købte og leasede biler.

14. Eftersom dette blev bestridt af LPL, og under hensyn til det yderligere spørgsmål om, hvilken rente der skal svares af momsbeløb, som kræves tilbagebetalt, besluttede den nationale ret at forelægge følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Skal begrebet 'fast forretningssted' i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 1, fortolkes således, at en virksomhed, som er etableret i en medlemsstat, og som udlejer eller leaser et antal biler til kunder, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, alene i kraft af denne udlejning har et fast forretningssted i den anden medlemsstat?

13. Som begrundelse for sit oprindelige afslag på at tilbagebetale de krævede beløb anførte den belgiske stat først, for så vidt angår de reparationer, som var udført i Belgien på biler leaset til kunder i Luxembourg, men som ikke hørte til normal vedligeholdelse, at ansøgeren burde have været registreret som afgiftspligtig i Belgien. Hvad angår perioden efter den 1. januar 1993 anførte den belgiske stat, at det fulgte af en ændring af momsloven, at udøvelse af en økonomisk virksomhed, som medførte, at

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at tjenesteydelser, der består i leasing af køretøjer, kan anses for udført fra et fast forretningssted i Belgien, når tjenesteyderen har hjemsted i Luxembourg, og når næsten alle aftaler forhandles og indgås fra hjemstedet i Luxembourg med luxembourgske kunder, og kun et begrænset antal køretøjer (en halv snes biler ud af en flåde på næsten et tusinde køretøjer) købes i

¹³ — Sagsøgeren oplyser i sit skriftlige indlæg, at selskabet mellem 1989 og 1993 indgik otte længerevarende aftaler med belgiske kunder og to med henholdsvis et nederlandsk og et schweizisk selskab. De biler, der blev leaset i henhold til disse aftaler, var alle indkøbt i Belgien.

Belgien og vedligeholdes og reparerer på belgisk område?

- 3) Skal EØF-traktatens artikel 6 og 59 fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for, at der til udenlandske afgiftspligtige, som i Belgien modtager goder eller tjenesteydelser, og som ansøger om tilbagebetaling af momsen herfor i overensstemmelse med ottende momsdirektiv, svares en lavere rente ved for sen tilbagebetaling, og at der endvidere først påløber rente fra det tidspunkt, hvor den udenlandske afgiftspligtige fremsætter påkrav over for den belgiske stat, mens der ved for sen tilbagebetaling til belgiske afgiftspligtige svares en højere rente, som påløber uden videre og uden påkrav fra udløbet af den lovbestedte tilbagebetalingsfrist?»

blotte tilstedeværelse i Belgien af et mindre antal leasede biler, som ejes af en virksomhed, som har hjemsted i Luxembourg, indebærer, at leasingselskabet har et fast forretningssted i Belgien. På baggrund af Domstolens dom i ARO Lease-sagen er alle de parter, som har afgivet indlæg for Domstolen, herunder også den belgiske regering, nu enige om, at de to første spørgsmål blot kan besvares med, at LPL ikke havde et fast forretningssted i Belgien, hvorfra det i afgiftsperioden leverede tjenesteydelser. Det er således ikke længere bestridt, at LPL har ret til at få de krævede momsbeløb tilbagebetalt. Derimod er der ikke enighed om det tredje spørgsmål vedrørende LPL's rentekrav. Det drejer sig om et tilsyneladende enkelt, men i virkeligheden ganske vanskeligt spørgsmål om forskelsbehandling. Da forelæggelsesafgørelsen blev truffet, var der tale om et mindre bispørgsmål, og der er ikke givet en tilstrækkelig beskrivelse af indholdet af de relevante nationale retsregler. Jeg skal ikke desto mindre forsøge at besvare spørgsmålet på grundlag af de oplysninger, som LPL og den belgiske regering har givet.

IV — Indlæg for Domstolen

15. Lease Plan Luxembourg SA, Kongeriget Belgien og Kommissionen har afgivet både skriftlige og mundtlige indlæg, mens Storher-tugdømmet Luxembourg kun har indgivet et skriftligt indlæg.

VI — Gennemgang af det tredje spørgsmål

A — Ottende direktivs artikel 7, stk. 4 — bestemmelsens karakter og retsvirkning

V — De to første spørgsmål

16. Med de to første spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om de belgiske afgiftsmyndigheder med rette kan hævde, at den

17. Der kan efter min opfattelse ikke være nogen tvivl om, at en virksomhed som LPL,

som er en »afgiftspligtig person« i Luxembourg, er omfattet af det personelle anvendelsesområde for ottende direktiv, således som dette defineres i artikel 1¹⁴. LPL havde i afgiftsperioden intet fast forretningssted og kunne ikke anses for at have leveret momspligtige tjenesteydelser i Belgien. Domstolen har i sagen Kommissionen mod Spanien, som netop drejede sig om fortolkningen af ottende direktivs artikel 7, stk. 4, udtalt, at »medlemsstaterne ifølge Domstolens faste praksis er forpligtet til fuldstændigt og nøje at sikre gennemførelsen af direktivers bestemmelser«¹⁵. Baggrunden for sagen var, at tilbagebetaling systematisk blev foretaget for sent. Efter min opfattelse er den forpligtelse, som foreskrives i artikel 7, stk. 4, så præcis og ubetinget, at den har direkte virkning, og denne virkning kan påberåbes af afgiftspligtige personer som LPL¹⁶.

18. Formålet med ottende direktivs artikel 7, stk. 4, er ifølge anden betragtning til direktivet at undgå, at »en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, definitivt skal afholde den afgift, der i en medlemsstat er faktureret for levering af goder eller præstation af tjenesteydelser ... og således være udsat for dobbelt beskatning«. Det var ifølge tredje betragtning nødvendigt at indføre fællesskabsregler, fordi »forskellene mellem de bestemmelser«, som var gældende i medlemsstaterne, »ofte er årsag til omlægninger i samhandelen og konkurrencefordrejning«.

Formuleringen af femte betragtning, hvorefter bestemmelserne ikke må »medføre, at afgiftspligtige behandles forskelligt, alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i«, viser, at formålet med selve direktivet fortrinsvis har været at undgå forskelsbehandling af afgiftspligtige personer. Dette er baggrunden for bestemmelserne om, at afgørelser om ansøgninger »skal meddeles inden seks måneder«, og at »afslag skal begrundes«¹⁷.

B — Indlæg vedrørende det tredje spørgsmål

19. LPL rejser ikke indsigelse imod, at der i Belgien i medfør af momslovens artikel 76, stk. 1, og artikel 8(1), stk. 3, første afsnit, i kongelig anordning nr. 4 gælder en generel frist på tre måneder for tilbagebetaling af beløb til belgiske afgiftspligtige, hvorimod fristen er på seks måneder, når afgiftspligtige, der er etableret i andre lande, ansøger om tilbagebetaling i overensstemmelse med bestemmelserne i ottende direktiv. Sagsøgeren erkender, at denne forskelsbehandling er begrundet, eftersom fristerne for den administrative sagsbehandling nødvendigvis må være længere, når det drejer sig tilbagebetalingsansøgninger fra personer, der ikke er etableret i Belgien. Derimod kan det efter LPL's opfattelse ikke begrundes, at renten er lavere, og at forrentningen sker fra et senere tidspunkt, fordi der skal fremsættes påkrav. LPL gør gældende, at denne dobbelte forskelsbehandling er udtryk for en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationa-

14 — Bestemmelsen er delvis citeret ovenfor i punkt 3.

15 — Dom af 14.12.1995, sag C-16/95, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4883, præmis 8.

16 — Jf. herom den opfattelse, som jeg gav udtryk for i punkt 14 i mit forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Spanien, anført ovenfor.

17 — Artikel 7, stk. 4, er citeret i sin helhed ovenfor i punkt 4.

litet i strid med traktaten, eftersom flere ikke-indenlandske end indenlandske afgiftspligtige har andre medlemsstaters nationalitet.

20. LPL påberåber sig først og fremmest traktatens artikel 59 og subsidiært artikel 6. Efter LPL's opfattelse er artikel 59 anvendelig, selv om de tjenesteydelser, som LPL leverer til kunder i Belgien, efter momsreglerne anses for at være leveret i Luxembourg, eftersom disse tjenesteydelser rent faktisk præsteres i Belgien. LPL anfører også, at selskabet er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 59, eftersom det har modtaget tjenesteydelser i Belgien fra både bilforhandlere og værksteder. LPL påberåber sig for så vidt angår begge former for krav særligt Domstolens dom i sagen *The Queen mod IRC*, ex parte *Commerzbank*¹⁸, til støtte for kravet om at opnå samme forrentning som belgiske afgiftspligtige fra udløbet af seks månedersfristen i henhold til ottende direktiv. LPL anfører også, at der, uanset hvor små forskellene måtte være i nogle tilfælde, ikke gælder nogen bagatelgrænse for, hvad der er ubegrundet forskelsbehandling som omhandlet i traktatens artikel 59¹⁹.

21. Den belgiske regering har anført, at reglerne om betaling af rente ikke er diskriminerende. Hvis LPL havde været momsregi-

streret i Belgien, ville selskabet i tilfælde af for sen tilbagebetaling have haft ret til en forrentning efter den rentesats og på de vilkår, der er fastsat i momslovens artikel 76, stk. 1, og artikel 91, stk. 3. Omvendt behandles ansøgninger om tilbagebetaling fra afgiftspligtige, der ikke er etableret i Belgien, som LPL, ikke mindre fordelagtigt end de ansøgninger, som lejlighedsvis indgives af personer, som er etableret i Belgien, men som ikke er afgiftspligtige²⁰. Regeringen hævder også, at de regler, som gælder for afgiftspligtige, der er etableret i andre medlemsstater, undertiden er mere fordelagtige end de regler, som gælder for personer, der er etableret i Belgien²¹.

22. Kommissionen deler sagsøgerens opfattelse af, at det forhold, at der er forskel mellem den rente, som svares til indenlandske afgiftspligtige og afgiftspligtige, der er etableret i andre lande, udgør en forskels-

20 — Den belgiske regerings befuldmægtigede påpegede under retsmødet, at selv afgiftspligtige personer i Belgien i visse tilfælde ikke kan påberåbe sig de mere fordelagtige bestemmelser om tilbagebetaling i momslovens artikel 92, stk. 3. Som eksempel blev nævnt en bager, som køber et nyt hus med henblik på anvendelse både erhvervmæssigt og privat, og som senere sælger huset med tab, mens det stadig i henhold til momsreglerne anses for nyt. Hvis der i et sådant tilfælde i Belgien skulle opstå forsinkelse med tilbagebetalingen af det overskydende momsbeløb, ville momslovens artikel 92, stk. 4, efter det oplyste finde anvendelse.

21 — Den belgiske regering sammenligner i sit skriftlige indlæg en i Belgien og en i en anden stat etableret afgiftspligtig, som den 20. april i et givet år begge fremsætter krav om tilbagebetaling af beløb for årets første kvartal. Hvor den ikke-indenlandske afgiftspligtige tilsyneladende kan kræve rente med virkning fra den 21. oktober samme år, skulle den i indlandet afgiftspligtige i medfør af momslovens artikel 76, stk. 1, og artikel 91, stk. 3, først kunne opnå rente fra den 1. april næste år. Heroverfor har LPL's advokat under retsmødet påberåbt sig »avoir fiscal«-sagen og anført, at det forhold, at de pågældende regler i visse tilfælde er til fordel for den afgiftspligtige, der er etableret i en anden medlemsstat, ikke kan begrunde, at denne i andre tilfælde udsættes for forskelsbehandling, således som det f.eks. er tilfældet i hovedsagen.

18 — Dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Sml. I, s. 4017, herefter »Commerzbank-dommen«.

19 — Sagsøgeren henviser på dette punkt bl.a. til den såkaldte »avoir fiscal«-sag, dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273.

behandling på grundlag af, i hvilket land den afgiftspligtige er etableret. Selv om medlemsstaterne ikke i medfør af ottende direktiv er forpligtet til at svare rente, når tilbagebetaling sker for sent, skal de, når de indrømmer indenlandske afgiftspligtige en sådan forrentning, svare rente på samme grundlag, når det drejer sig om tilsvarende krav fremsat af afgiftspligtige etableret i andre lande. Traktatens artikel 6 er eventuelt også anvendelig, eftersom denne artikel ifølge Kommissionen generelt omhandler forskelsbehandling af juridiske personer på grundlag af, i hvilket land de er etableret ²².

66 om tjenesteydelser, tjener således som gennemførelsesbestemmelser i forhold til forbudet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet for så vidt angår de af bestemmelserne omfattede former for virksomhed ²⁴. Eftersom det tredje spørgsmål omfatter både traktatens artikel 6 og 59, skal jeg derfor først undersøge, om anvendelsen af de omtvistede regler på de to punkter vedrørende tilbagebetalingskrav medfører forskelsbehandling som omhandlet i artikel 59.

C — Stillingtagen til det tredje spørgsmål

i) Indledning

23. Traktatens artikel 6 (tidligere EØF-traktatens artikel 7) omhandler forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, inden for traktatens anvendelsesområde ²³. Artikel 6 finder imidlertid ikke anvendelse, når den virksomhed, der er tale om, falder ind under en af traktatens mere specielle bestemmelser. Traktatens bestemmelser om virkningerne af den frie bevægelighed for personer, f.eks. artikel 59 til

ii) Anvendelsesområdet for traktatens artikel 59

24. Den belgiske regering bestrider ikke, at de to første spørgsmål, som den nationale ret har forelagt, er blevet besvaret med Domstolens dom i ARO Lease-sagen. Belgien skal således tilbagebetale de momsbeløb, som ansøgeren har erlagt i Belgien for levering af goder og tjenesteydelser ²⁵. Tvisten mellem den belgiske stat og LPL angår herefter udelukkende, hvilken rente der skal svares af disse beløb.

22 — Kommissionen oplyser, at den har indledt et traktatbrudssøgsmål i henhold til traktatens artikel 169, idet den den 5.7.1995 har fremsendt en åbningsskrivelse til Belgien, bl.a. vedrørende de renteforskelle, som er omhandlet i den foreliggende sag.

23 — Der findes nu en meget omfattende retspraksis angående anvendelsen af forbuddet i artikel 6: Jf. f.eks. dom af 13.2.1969, sag 14/68, Wilhelm m.fl., Sml. 1969, s. 1, org. ref.: Rec. s. 1, præmis 13, af 13.2.1985, sag 293/83, Gravier, Sml. s. 593, præmis 15, af 20.10.1993, forenede sager C-92/92 og C-326/92, Phil Collins m.fl., Sml. 1, s. 5145, præmis 30, 31 og 32, og af 10.2.1994, sag C-398/92, Mund og Fester, Sml. 1, s. 467, præmis 14.

24 — Jf. f.eks. dom af 12.12.1974, sag 36/74, Walrave, Sml. s. 1405, præmis 5 og 6.

25 — Der er ingen tvivl om, at LPL altid har været momspligtig i Luxembourg af sin leasingvirksomhed. Omstændighederne i denne sag adskiller sig derfor fra dem, der forelå i sag C-302/93, Debouche, Sml. 1996 I, s. 4495, hvor en belgisk advokat, hvis virksomhed i Belgien var omfattet af en midlertidig afgiftsfritagelse i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), søgte at få tilbagebetalt den moms, han havde betalt som en del af udgifterne til en bil, som han havde lejet af et leasingselskab i Nederlandene, og som han udelukkende anvendte i forbindelse med sin erhvervsmaessige virksomhed i Belgien.

25. Der er for det første tale om den moms, som LPL betalte for værkstedsydelse leveret af belgiske værksteder i henhold til kontrakterne med de luxembourgske kunder. Dernæst er der tale om den moms, som LPL betalte for de nye biler, som blev købt hos belgiske forhandlere og derefter leaset til belgiske kunder. I dette sidste tilfælde leverede LPL leasingtjenesteydelser til belgiske kunder, dvs. en grænseoverskridende virksomhed omfattet af anvendelsesområdet for artikel 59. Det spiller i denne sammenhæng ingen rolle, at leveringsstedet for disse tjenesteydelser i henhold til momsreglerne anses for at befinde sig i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen er etableret. Reglerne i sjette direktivs artikel 9 om, hvad der skal anses for leveringssted, har blandt andet til formål at undgå »kompetencekonflikter, der kan medføre en dobbelt afgiftspåligning«²⁶. De er således ikke relevante for fortolkningen af artikel 59. Efter min opfattelse har det heller ikke betydning for fortolkningen af artikel 59, at bilerne blev indkøbt, inden samtlige formelle forhold vedrørende leasingen var tilendebragt. Bilerne blev indkøbt med henblik på levering af grænseoverskridende leasingtjenesteydelser.

26. Herefter er der tale om værkstedsydelse. Den bagvedliggende transaktion, levering af leasingtjenesteydelser til leasingtagere, der er hjemmehørende i Luxembourg, er ikke omfattet af anvendelsesområdet for

artikel 59²⁷. Sagsøgeren har imidlertid også påberåbt sig retten til at modtage tjenesteydelser, som også er omfattet af artikel 59²⁸. Uanset at det var helt tilfældigt, at visse af LPL's luxembourgske kunder havde ansatte, som indleverede de leasede biler på belgiske værksteder, er det klart, at LPL på grund af totalaftalerne med de luxembourgske kunder var den egentlige modtager af tjenesteydelserne. Tjenesteydelserne blev udført på biler, som var LPL's ejendom, og det var også direkte til LPL, at de belgiske værksteder sendte deres fakturaer med de relevante momsbeløb. Artikel 59 finder anvendelse, når blot transaktionen har et grænseoverskridende element og omfatter levering af en tjenesteydelse mod betaling²⁹. LPL må således efter min opfattelse anses for at være modtager af værkstedsydelse med henblik på anvendelsen af artikel 59.

27. Det skal derfor afgøres, om den forskellige behandling af henholdsvis afgiftspligtige med eller uden etableringssted i Belgien, som følger af de omtvistede belgiske regler, er udtryk for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i strid med artikel 59, og om denne forskelsbehandling i givet fald kan anses for begrundet.

27 — Det fremgår af Domstolens faste praksis, at rent interne situationer ikke er omfattet af artikel 59, jf. f.eks. dom af 23.4.1991, sag C-41/90, Höfnér og Elser, Sml. I, s. 1979, præmis 37, og af 17.6.1997, sag C-70/95, Sodemarc m.fl., Sml. I, s. 3395, præmis 38 og 39.

28 — Sagsøgeren henviser til dom af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377, præmis 16, og af 2.2.1989, sag 186/87, Cowan, Sml. s. 195, præmis 15.

29 — I dom af 26.4.1988, sag 352/85, Bond van Adverteerders m.fl., Sml. s. 2085, udtalte Domstolen i præmis 16, at når en kabelistributionsvirksomhed, der er etableret i en medlemsstat, leverer tjenesteydelser til fjernsynsstationer i andre medlemsstater, er det »... uden større betydning, at stationerne normalt ikke selv betaler kabelistributionselskaberne for fordelingen af udsendelserne«, eftersom »artikel 60 [ikke] kræver ... at tjenesteydelsen betales af den, der modtager ydelsen«.

26 — Jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, og af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels og Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 10.

iii) Forskelsbehandling og traktatens artikel 59

28. De omtvistede regler er ikke udtryk for en direkte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Den foreliggende forskelsbehandling er ikke begrundet i nationalitet, men beror i stedet på, om den afgiftspligtige person er registreret i Belgien eller i en anden medlemsstat. Således ville de samme belgiske regler, som gælder for LPL, gælde for f.eks. en belgisk virksomhed, som gennem et luxembourgsk datterselskab drev leasingvirksomhed med biler. Den belgiske regering anfører i sit indlæg, at samme regler gælder for en afgiftspligtig person, som er etableret i Belgien, men som kun lejlighedsvis foretager momspligtige økonomiske transaktioner. Da der imidlertid må antages at være flere ikke-belgiske end belgiske virksomheder, som betaler moms for varer og tjenesteydelser, der leveres i Belgien, under omstændigheder, som giver dem ret til at kræve tilbagebetaling i medfør af bestemmelserne i ottende direktiv, vil enhver mindre fordelagtig regel, som finder anvendelse på krav fremsat af afgiftspligtige etableret i andre medlemsstater, navnlig være til skade for disse afgiftspligtige. Sådanne regler kan derfor medføre skjult eller indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet ³⁰.

29. Diskriminationsbegrebet er dog ikke udelukkende formelt. Domstolen har mange gange understreget, at »... forskellig behand-

ling af uens situationer ... ikke automatisk [fører] til den konklusion, at der foreligger forskelsbehandling, idet en formel forskelsbehandling i realiteten kan vise sig at være en ikke-materiel forskelsbehandling«, og at materiel forskelsbehandling foreligger, når ensartede situationer behandles forskelligt, eller forskellige situationer behandles ens ³¹. Denne definition af diskriminationsbegrebet har været grundlæggende for Domstolens anvendelse af forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet på alle områder af fællesskabsretten ³². For at bedømme, om reglerne i den foreliggende sag er diskriminerende, er det således afgørende at bestemme, om den situation, som en afgiftspligtig person som LPL befinder sig i, virkelig er sammenlignelig med situationen for en indenlandsk, belgisk afgiftspligtig.

30. Den belgiske regering har anført, at selv om både indenlandske afgiftspligtige og afgiftspligtige, der er etableret i andre medlemsstater, udøver økonomisk virksomhed, er deres situation ikke sammenlignelig. Efter regeringens opfattelse skal en afgiftspligtig person i Luxembourg, som betaler momsbeløb i Belgien, sammenlignes med en belgisk afgiftspligtig person, som kun med uregelmæssige mellemrum udøver afgiftspligtig økonomisk virksomhed, og som derfor kun lejlighedsvis indleverer momsangivelser i Belgien, eller med en afgiftspligtig person, som vedvarende betaler moms i forbindelse med sin erhvervs-mæssige virksomhed, men

30 — Jf. for så vidt angår indkomstskat, dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779, præmis 14, og hvad angår selskabsbeskatning dommen i Commerzbank-sagen, jf. ovenfor, præmis 15.

31 — Jf. dom af 17.7.1984, sag 13/63, Italien mod Kommission, Sml. 1954-1964, s. 433, org. ref.: Rec. s. 335, på s. 360.

32 — Jf. f.eks. dom af 13.12.1984, sag 106/83, Sernide, Sml. s. 4209, præmis 28.

som søger tilbagebetaling af moms for en transaktion, som ikke udelukkende er foretaget som led i hans erhvervsvirksomhed³³.

31. Jeg er ikke enig i denne opfattelse, eftersom jeg ikke finder, at analogien mellem de af regeringen anførte enkeltstående transaktioner og LPL's vedvarende erhvervsvirksomhed er overbevisende. Der er blevet opkrævet moms i Belgien hos en afgiftspligtig person, og momsen er blevet betalt som led i prisen for transaktioner, som har fundet sted i denne medlemsstat med henblik på at udøve afgiftspligtig leasingvirksomhed med biler i en anden medlemsstat. Der er i henhold til momsreglerne kun den egentlige forskel mellem en sådan afgiftspligtig og en indenlandsk belgisk afgiftspligtig, som også er et konkurrerende belgisk leasingselskab, at sådanne konkurrenter i henhold til sjette direktivs artikel 9 skal svare moms af deres tjenesteydelser i Belgien. Alene det forhold, at det er en afgiftspligtig etableret i en anden medlemsstat, som fremsætter kravet, kan ikke begrunde, at hans situation kun skal sammenlignes med personer, som enten lejlighedsvis indleverer momsangivelser i Belgien, eller som søger tilbagebetaling i den specielle situation, hvor en person sælger et hus med tab og kræver tilbagebetaling af momsen.

32. Efter min opfattelse skal der på det tidspunkt, hvor der indgives ansøgning om tilbagebetaling, foretages en sammenligning mellem en indenlandsk og en ikke-indenlandsk afgiftspligtig, dvs. mellem på den ene side en belgisk afgiftspligtig, som i medfør af sjette direktivs artikel 18, stk. 4, har krav på et overskydende beløb, og på

den anden side en afgiftspligtig, som er etableret i en anden stat, og som har betalt momsbeløb i Belgien enten som led i eller med henblik på gennemførelse af økonomisk virksomhed, der er momspligtig i en anden medlemsstat.

33. Det er efter min opfattelse ikke relevant, at sådanne ansøgninger uvægerligt ikke vil blive fremsat nær så ofte af belgiske afgiftspligtige som af afgiftspligtige med etableringssted i andre stater, eftersom afgiftspligtige, som udøver vedvarende erhvervsvirksomhed i Belgien, normalt vil have et afgiftstilsvær, som overstiger de tilladte fradrag. Det må ikke glemmes, at LPL vil skulle betale moms i den medlemsstat, hvor selskabet i henhold til sjette direktivs artikel 9 anses for at have leveringsstedet for sine tjenesteydelser, dvs. i den foreliggende sag i Luxembourg.

34. Der gøres i princippet heller ikke nogen forskel i sjette direktivs artikel 17 mellem den i indlandet etableredes fradragsret og den i en anden medlemsstat etableredes ret til tilbagebetaling. I stedet blev det i artikel 17, stk. 4, bestemt, at Rådet skulle fastsætte regler med henblik på at sikre afgiftspligtige i andre stater ret til tilbagebetaling, hvilket skete ved ottende direktiv, og det fremgår af artikel 17, stk. 4, at tilbagebetaling skal ske »i henhold til stk. 3«, hvori det hedder, at medlemsstaterne indrømmer »enhver afgiftspligtig person fradrag eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift ...«, dvs. moms erlagt for goder og tjenesteydelser, som »anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner«. Det hedder i femte betragtning til ottende direktiv (jf. punkt 18 ovenfor), at afgiftspligtige ikke må behandles

33 — Jf. punkt 21 og fodnote 20 ovenfor.

forskelligt, alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i.

35. Hertil kommer, at det fordrejer konkurrenceforholdene til skade for afgiftspligtige, der ikke er etableret i indlandet, når en medlemsstats afgiftsmyndigheder, som foretager tilbagebetaling for sent, rent faktisk har pligt til at udbetale mindre til ansøgere fra andre stater. Hvis medlemsstaterne svarer rente af endnu ikke afregnede beløb, skal renten og betingelserne for, hvornår en sådan kan påløbe, ikke afhænge af, i hvilket land ansøgeren ifølge momsreglerne anses for at være etableret.

36. Er der således i den foreliggende sag tale om sammenlignelige situationer? For det første beregnes der i medfør af de almindelige regler for afgiftspligtige, der er etableret i Belgien, rente enten tre måneder efter udløbet af det kalenderår, i hvilket det overskydende beløb er opstået eller, såfremt artikel 8(1), stk. 3, i kongelig anordning nr. 4 finder anvendelse, tre måneder efter det kvartal, i hvilket det overskydende beløb er opstået. Hertil kommer, at den afgiftspligtige skal have anmodet om tilbagebetaling og skal have indgivet alle relevante momsangivelser rettidigt fra udløbet af den afgiftsperiode, hvori kravet er opstået³⁴. Derimod vil afgiftspligtige, der ikke er etableret i indlandet, ikke kunne opnå en forrentning, før

de har afgivet et formelt påkrav over for den belgiske stat. Dette påkrav kan først afgives efter udløbet af den frist på seks måneder, som er indrømmet medlemsstaterne i ottende direktivs artikel 7, stk. 4, hvorefter det klart fremgår, at tilbagebetaling skal ske senest ved udløbet af denne frist. Hvor en afgiftspligtig, som er etableret i Belgien, således *uden videre* vil opnå rente efter udløbet af en vis periode, må hans konkurrent, som har et tilsvarende krav, men som ikke er etableret i Belgien, *yderligere* tage initiativ til at afgive et formelt påkrav i overensstemmelse med de relevante belgiske processuelle regler. Eftersom kravet om et sådant initiativ må anses for at medføre forsinkelse og ekstra udgifter for den, som ikke er etableret i Belgien, er der tale om en diskriminerende hindring for dennes ret til frit at levere og modtage tjenesteydelser i Belgien.

37. For det andet mener jeg, at det forhold, at der er forskel på den rente, som svares, medfører en diskriminerende hindring for ikke-indenlandske afgiftspligtiges ret til frit at levere og modtage tjenesteydelser. Den rente, som efter udløbet af de i momsloven eller i kongelig anordning nr. 4 foreskrevne frister svares *uden videre* og *hver måned* til belgiske afgiftspligtige, er højere end den rente, som udbetales til afgiftspligtige, som ikke er etableret i Belgien, og som har afgivet et formelt påkrav over for den belgiske stat.

38. Af de anførte grunde (særligt punkt 35 til 37) kan reglerne medføre forskelsbehandling af leasingvirksomheder, som er hjemmehørende i andre stater, men som leverer eller

³⁴ — Tilsyneladende inden den 20. januar det følgende år, når reglen om kalenderåret plus tre måneder finder anvendelse, og, når der foretages kvartalsvis momsangivelse, inden den 20. i den måned, som følger efter det pågældende kvartals udløb, jf. artikel 8(1), stk. 3, i kongelig anordning nr. 4.

modtager tjenesteydelser i Belgien. Den belgiske regering har imidlertid ikke anført nogen specifik begrundelse for dette aspekt af reglerne. Efter min opfattelse kan det ikke begrundes. Man har ved fastsættelsen af perioden på seks måneder i ottende direktiv erkendt, at der er særlige vanskeligheder forbundet med tilbagebetaling af beløb til afgiftspligtige, der er etableret i andre medlemsstater. Når denne periode er udløbet, er medlemsstaterne forpligtet til at foretage tilbagebetalinger til personer, der ikke er etableret i inddlandet, i henhold til regler, som ikke er mindre fordelagtige end de regler, som gælder, når indenlandske afgiftspligtige fremsætter krav om momstilbagebetaling. Således må i den foreliggende sag en afgiftspligtig som LPL, der er etableret i en anden stat, i medfør af de direkte anvendelige bestemmelser i både traktatens artikel 59 og artikel 7, stk. 4, i ottende direktiv have samme ret til at opnå rente som en tilsvarende afgiftspligtig i inddlandet, som har et lignende tilbagebetalingskrav.

39. Heraf følger ikke, at det er enkelt at afgøre, hvordan forbuddet mod forskelsbehandling indebærer det ikke nødvendigvis, at den afgiftspligtige med etableringssted i en anden stat uden videre har ret til rente fra udløbet af den periode på seks måneder, som er foreskrevet i ottende direktivs artikel 7, stk. 4. Hvad indebærer ligebehandling i en sag som hovedsagen? Eftersom en belgisk afgiftspligtig, som ikke får et overskydende beløb tilbagebetalt, alt efter størrelsen af det pågældende beløb, og alt efter hvor ofte han foretager momsangivelser, efter en vis periode uden videre vil opnå en forrentning,

må ligebehandlingsprincippet i almindelighed indebære, at også en virksomhed som LPL uden videre skal opnå rente efter udløbet af den i ottende direktiv foreskrevne periode på seks måneder. Hvis derimod den afgiftspligtiges krav er af en sådan størrelse, at der — hvis der var tale om en belgisk afgiftspligtig — kun ville påløbe rente uden videre fra tre måneder efter udløbet af det kalenderår, i hvilket kravet er opstået, er de belgiske afgiftsmyndigheder kun forpligtet til at anvende tilsvarende regler på denne afgiftspligtiges krav og således uden videre svare rente fra den 1. april i det år, som følger efter det kalenderår, hvori kravet er opstået, naturligvis under forudsætning af, at denne 1. april ikke falder senere end seks måneder efter den dag, på hvilken det oprindelige tilbagebetalingskrav blev fremsat.

40. Det er den nationale ret, som skal fortolke de relevante bestemmelser i momsloven og i kongelig anordning nr. 4, og som skal foretage den nødvendige vurdering af de faktiske omstændigheder med henblik på at sikre, at der sker ligebehandling af afgiftspligtige, der er etableret i andre medlemsstater. Jeg skal dog måske alligevel nævne, at LPL's krav synes at være af en sådan størrelse, at selskabet, hvis det havde været etableret i Belgien, ville have haft ret til rente fra et tidligere tidspunkt end tre måneder efter udløbet af det kalenderår, i hvilket de forskellige krav opstod³⁵.

35 — Der skal tilsyneladende, når der indleveres kvartalsvise momsangivelser, på begæring ske tilbagebetaling af beløb på over 25 000 BEF inden tre måneder efter udløbet af det kvartal, i hvilket kravet er opstået, jf. artikel 8(1), stk. 2, og artikel 8(1), stk. 3, i kongelig anordning nr. 4, som omtalt i fodnote 5 og 8 samt i punkt 36 ovenfor.

41. Målet er at opnå ligebehandling af de personer, som ansøger om tilbagebetaling af momsbeløb. Jeg har foretaget en sammenligning af de eksisterende belgiske regler om tilbagebetaling af moms og de almindelige regler om forrentning af krav i civile sager, alene med henblik på at bedømme, om anvendelse af disse sidste regler er til skade for ansøgere, som er etableret i andre stater. Det er ikke ønskeligt, at der gribes ind i disse civilretlige regler, som indgår i en selvstændig, ikke-diskriminerende sammenhæng. I særdeleshed bør en ansøger fra et andet land ikke miste retten til at få rente efter den *rentesats* og på de betingelser, som er foreskrevet i momslovens artikel 91, stk. 3, når ansøgeren rent faktisk har afgivet et formelt påkrav i overensstemmelse med disse civilretlige regler, og dette er en ret, som fordringshavere normalt har i henhold til belgisk ret. Ud over disse almindelige rettigheder, men dog naturligvis ikke således, at der opnås dobbelt rente for noget tidsrum, må en sådan ansøger yderligere have ret til at få udbetalt en rente, som omhandlet i momsreglerne gengivet ovenfor i punkt 39, fra det

tidspunkt, hvorfra en sådan rente kan kræves udbetalt.

D — *Traktatens artikel 6*

42. Den nationale ret har også stillet spørgsmål vedrørende artikel 6. På baggrund af mit forslag om, at artikel 59 finder anvendelse under omstændigheder som dem, der foreligger i denne sag (punkt 24 til 41 ovenfor), mener jeg ikke, at der er anledning til at anvende artikel 6 selvstændigt. Hvis forskelsbehandlingen af belgiske afgiftspligtige og afgiftspligtige, der er etableret i andre stater, i den foreliggende sag i modsætning til den opfattelse, som jeg har givet udtryk for, ikke skulle udgøre skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som omhandlet i artikel 59, mener jeg heller ikke, at dette kan være tilfældet i henseende til artikel 6. Jeg er derfor af den opfattelse, at det ikke er nødvendigt, at Domstolen udtaler sig om artikel 6 i sit svar på den nationale rets tredje spørgsmål.

VII — Forslag til afgørelse

43. Herefter foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene fra *Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles*, således:

- »1) De to første spørgsmål skal i overensstemmelse med begrundelsen for Domstolens dom af 17. juli 1997 i sag C-190/95, *ARO Lease BV mod Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen, Amsterdam*, besvares med, at et

leasingselskab, der er etableret i medlemsstat A, ikke leverer tjenesteydelser fra et fast forretningssted i medlemsstat B, når selskabet hverken råder over et kontor eller andre fysiske eller menneskelige ressourcer i medlemsstat B, men i henhold til leasingkontrakter blot udlejer et antal biler indkøbt i medlemsstat B til kunder, der er hjemmehørende i denne stat, og i medlemsstat B betaler for vedligeholdelse af biler, som det i henhold til leasingkontrakter har udlejet til andre kunder etableret i medlemsstat A.

- 2) Traktatens artikel 59 skal fortolkes således, at afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i Belgien, men som får leveret goder eller tjenesteydelser i Belgien med henblik på at udøve grænseoverskridende virksomhed bestående i leasing af motorkøretøjer til kunder, der er hjemmehørende i Belgien, eller som modtager tjenesteydelser leveret af belgiske værksteder som led i virksomhedens ydelser til kunder i Luxembourg, og som derefter i overensstemmelse med Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, anmoder om tilbagebetaling af den moms, som de har erlagt for disse goder og tjenesteydelser, ikke, såfremt tilbagebetaling ikke sker inden for den i ottende direktivs artikel 7, stk. 4, foreskrevne periode på seks måneder, må opnå en lavere forrentning eller en rente, som først beregnes fra det tidspunkt, hvor de afgiver et formelt påkrav over for den belgiske stat, når der i lignende tilfælde, hvor tilbagebetaling af overskydende momsbeløb til afgiftspligtige personer, der er etableret i Belgien, finder sted for sent, både svares en højere rente, og denne beregnes uden videre ved udløbet af en for disse krav særlig fastsat lovbestemt frist.«