CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL N. FENNELLY

van 20 maart 1997 *

1. In deze gevoegde prejudiciële zaken wordt het Hof verzocht een vorm van conservatoire inhouding die door een nationale belastingadministratie wordt toegepast over de terugbetaling van over bepaalde aangifteperiodes van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") door een belastingplichtige kennelijk te veel betaalde BTW-bedragen, te toetsen op haar verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht en met name met de Zesde BTW-richtlijn. [1] Valt een dergelijke inhouding onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn of moet zij worden beschouwd als een invorderingsmaatregel waarvoor de Lid-Staten bij uitsluiting bevoegd zijn? Centraal in al de verwijzingsbeschikkingen staat de eventuele toepassing van het gemeenschapsrechtelijke evenredigheidsbeginsel.

I — Rechtskader

A — *Gemeenschapsrecht*

2. De relevante bepalingen van de Zesde richtlijn staan vooral in titel XI, „Aftrek", artikelen 17 tot en met 20. Krachtens artikel 17 kan de belastingplichtige van de BTW die hij verschuldigd is over zijn belastbare leveringen de BTW aftrekken, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten. De regels betreffende de „wijze van uitoefening van het recht op aftrek" die ik zal weergeven voor zover zij relevant zijn, staan in artikel 18. Artikel 18, lid 1, betreft de formele bewijsvereisten, zoals de verplichting in het bezit te zijn van de desbetreffende facturen. Artikel 18, lid 2, bepaalt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan en krachtens het bepaalde in lid 1 kan worden uitgeoefend."

Wanneer niet is voldaan aan de vereisten van artikel 18, leden 1 en 2, stellen de Lid-Staten volgens artikel 18, lid 3, „de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten".

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — Zesde richtlijn [77/388/EEG] van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde BTW-richtlijn"; PB 1977, L 145, blz. 1).

Lid 4, dat centraal staat in de onderhavige zaken, bepaalt:

„Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de Lid-Staten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De Lid-Staten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgende periode wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is."

3. Hoofdstuk XIII van de Zesde richtlijn betreft de „verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn". Artikel 22 betreft de „verplichtingen [van de belastingplichtige] in het binnenlands verkeer" en bevat verplichtingen betreffende documenten, aangiften en boekhouding. Krachtens artikel 22, lid 4, eerste alinea, moet „iedere belastingplichtige (...) binnen een door elke Lid-Staat vast te stellen termijn een aangifte indienen", welke termijn „niet langer [mag] zijn dan twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak". Artikel 22, lid 4, tweede alinea, bepaalt:

„In de aangifte moeten alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij eventueel inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen."

Krachtens artikel 22, lid 5, moet in beginsel „iedere belastingplichtige (...) het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde bij de indiening van de periodieke aangifte voldoen", tenzij de Lid-Staat een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag heeft vastgesteld. Krachtens artikel 22, lid 6, kunnen „de Lid-Staten (...) de belastingplichtige verzoeken een aangifte in te dienen betreffende alle in het voorgaande jaar verrichte handelingen met daarin alle in lid 4 bedoelde gegevens [alsmede] alle gegevens (...) die nodig zijn voor eventuele herzieningen". Artikel 22, lid 8, dat van bijzonder belang is wat de nationale invorderingsmaatregelen betreft, bepaalt:

„Onverminderd de krachtens artikel 17, lid 4, vast te stellen bepalingen, *kunnen de Lid-Staten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude*" (cursivering van mij).

4. Artikel 27, het enige artikel van hoofdstuk XV, „Vereenvoudigingsmaatregelen",

van de Zesde richtlijn, stelt een procedure vast waarbij de Lid-Staten om machtiging kunnen verzoeken voor maatregelen die afwijken van de bepalingen van de richtlijn. Artikel 27, lid 1, luidt als volgt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke Lid-Staat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik."

B — *De Belgische wettelijke regeling*

5. Artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn is in Belgisch recht hoofdzakelijk omgezet bij artikel 47 van het BTW-Wetboek, dat bepaalt dat ingeval de toegestane aftrek over een bepaald belastingtijdvak hoger is dan de belasting, het overschot naar het volgende belastingtijdvak wordt overgebracht. Artikel 76, § 1, lid 1, van het BTW-Wetboek, zoals gewijzigd bij wet van 28 december 1992 [2], voorziet in de teruggaaf op verzoek van de belastingplichtige van aan het eind van het kalenderjaar uitstaande overschotten overeenkomstig de bij koninklijk besluit bepaalde voorwaarden. Volgens lid 2 kan de Koning teruggaaf onder de door hem te stellen voorwaarden zelfs vóór het einde van het kalenderjaar toestaan. Lid 3 staat centraal in de onderhavige geschillen en luidt als volgt:

„Met betrekking tot de in het eerste en tweede lid bedoelde voorwaarden kan de Koning ten voordele van de Administratie van de BTW, registratie en domeinen [3], een inhouding voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek."

6. De nieuwe vorm van derdenbeslag werd ingevoerd bij artikel 7 van het koninklijk besluit van 29 december 1992 [4], waarbij met name een nieuw artikel 8^1, § 3, in het Belgisch koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 betreffende BTW-teruggaaf (hierna: „KB nr. 4") is ingevoegd. [5] In het kader van de onderhavige verwijzingen betroffen de twee belangrijkste wijzigingen artikel 8^1, § 3, leden 4 en 5.

7. Er zij evenwel op gewezen, dat een belastingplichtige volgens artikel 8^1, § 3, lid 1, van KB nr. 4 op basis van zijn aangifte een

2 — *Belgisch Staatsblad*, 31 december 1992.

3 — Hierna: „BTW-administratie".

4 — *Belgisch Staatsblad, (vierde uitgave)*, 30 december 1992. De Franse versie van de tekst werd achteraf gewijzigd en is nu opgenomen in de bij artikel 6 van het koninklijk besluit van 14 april 1993 (*Belgisch Staatsblad*, 30 april 1993) ingevoerde versie. Ingevolge artikel 13 van het besluit van 30 december 1992 trad het gewijzigde koninklijk besluit nr. 4 in werking op 1 januari 1993.

5 — *Belgisch Staatsblad*, 31 december 1969.

overschot alleen kan terugvorderen indien hij al zijn belastingschulden heeft betaald. Artikel 8[1], § 3, lid 4, luidt als volgt:

„Indien de in het eerste lid bedoelde belastingschuld in het voordeel van de administratie geen schuldvordering vormt die geheel of gedeeltelijk zeker, opeisbaar en vaststaand is, wat onder meer het geval is wanneer ze wordt betwist of aanleiding heeft gegeven tot een dwangbevel bedoeld in artikel 85 van het Wetboek, waarvan de tenuitvoerlegging werd gestuit door het verzet bedoeld in artikel 89 van het Wetboek, wordt het belastingkrediet tot beloop van de schuldvordering van de administratie ingehouden. Deze inhouding geldt als bewarend beslag onder derden tot het geschil definitief wordt beëindigd op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest. Voor de toepassing van deze inhouding wordt de voorwaarde vereist door artikel 1413 Gerechtelijk wetboek geacht te zijn vervuld." [6]

Artikel 8[1], § 3, lid 5, bepaalt:

„Indien ten aanzien van een voor teruggaaf vatbaar overschot dat blijkt uit de aangifte als bedoeld in artikel 53, eerste lid, 3°, van het Wetboek en waarvoor de belastingplichtige al dan niet voor de teruggaaf heeft geopteerd, hetzij ernstige vermoedens, hetzij bewijzen bestaan dat de voormelde aangifte of de aangiften voor daaraan voorafgaande perioden gegevens bevatten die onjuist zijn en een belastingschuld in het vooruitzicht stellen zonder dat een daadwerkelijke bepaling ervan vóór het tijdstip van de genoemde ordonnancering of de verrichting gelijkgesteld met een betaling kan geschieden, heeft de ordonnancering van dit overschot of de overbrenging ervan naar het volgend aangiftetijdvak niet plaats en wordt het belastingkrediet ingehouden teneinde de administratie toe te laten de waarachtigheid van die gegevens na te gaan."

Door de toepassing van een inhouding krachtens lid 4 of 5 wordt voorlopig beslag gelegd op de BTW-schuld, die anders ingevolge artikel 8[1], § 2, naar de volgende BTW-periode zou worden overgebracht of aan de belastingplichtige zou worden teruggegeven.

8. Krachtens lid 6 moeten de in lid 5 vermelde ernstige vermoedens of bewijzen overeenkomstig artikel 59, § 1, van het BTW-Wetboek [7] in processen-verbaal [8] worden vastgesteld. Lid 7 bepaalt, dat de inhouding, bedoeld in de leden 4 en 5, geldt als bewarend beslag onder derden tot op het ogenblik dat het bewijs vervat in de in lid 6 bedoelde processen-verbaal is weerlegd, of tot op het ogenblik dat de waarachtigheid van de relevante handelingen blijkt uit gegevens verkregen overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de Lid-Staten. De leden 8 en 9 betreffen de kennisgeving en

6 — Artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek betreft het bewijs van de spoedeisendheid van voorlopige maatregelen.

7 — Voetnoot alleen van belang voor de Engelse tekst.

8 — Volgens artikel 59 van het Wetboek geldt een proces-verbaal tot bewijs van het tegendeel.

de inwerkingtreding van het bewarend derdenbeslag. De betrokken belastingplichtige kan het beslag overeenkomstig artikel 1420 van het Gerechtelijk Wetboek betwisten voor de *beslagrechter.* [9] Krachtens lid 10 kan de beslagrechter evenwel de opheffing van het beslag niet gelasten, zolang het door de betrokken processen-verbaal geleverde bewijs niet is weerlegd, zolang de gegevens van de andere Lid-Staten van de Gemeenschap niet zijn verkregen of gedurende een opsporingsonderzoek van het parket of een gerechtelijk onderzoek van een onderzoeksrechter. Volgens lid 11 kan, wanneer de inhouding van het belastingtegoed wordt opgeheven, de belastingschuld, zijnde de schuldvordering van de administratie, die zeker, opeisbaar en vaststaand is, worden aangezuiverd overeenkomstig lid 2 en zonder dat enige formaliteit moet worden nageleefd.

II — Feiten en procesverloop

A — *De feiten*

9. De feiten verschillen in elk van de 4 zaken. Duidelijkheidshalve geef ik van elke zaak een korte uiteenzetting.

i) Zaak C-286/94: Molenheide

10. De verzoekende vennootschap is een garagebedrijf in het Antwerpse. Zij diende voor de periode van 1 januari 1993 tot 31 maart 1993 een BTW-aangifte in waarbij zij recht op aftrek van een bedrag van 2 598 398 BFR liet gelden. Een controle in verzoeksters onderneming deed bij het lokale BTW-kantoor ernstige twijfels rijzen omtrent de waarachtigheid van de BTW-aangifte. Verzoekster werd bij aangetekend schrijven van 15 juni 1993 in kennis gesteld van een proces-verbaal, op grond waarvan de belastingontvanger gelet op de gerezen twijfel een inhouding zou verrichten op een eventuele uit verzoeksters BTW-aangifte voortvloeiende BTW-teruggaaf. Op 16 juni 1993 werd verzoekster door de bevoegde belastingontvanger een akte van inhouding aangezegd, waarin werd medegedeeld, dat ernstige vermoedens/bewijzen bestonden, dat een of meer van verzoeksters aangiften onjuist waren. De BTW-administratie verdenkt verzoekster hoofdzakelijk van carrouselverkoop waardoor fictief een tegoed over het eerste kwartaal van 1993 is gecreëerd. De inhouding van het door verzoekster als tegoed teruggevorderde bedrag werd als een bewarende maatregel omschreven. In feite werd het bedrag geblokkeerd zolang er geen definitieve administratieve of rechterlijke beslissing was over de waarachtigheid van het vermeende tegoed. De rechtsgrondslag voor de inhouding was de gewijzigde versie van artikel 8[1], § 3, lid 5, van KB nr. 4.

11. Op 23 juli 1993 tekende verzoekster bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen tevergeefs verzet aan tegen de inhouding teneinde het beslag te doen opheffen. Vervolgens stelde zij hoger beroep in bij het Hof van Beroep te Antwerpen (Dertiende burgerlijke kamer; hierna: „de nationale rechter"). Verzoekster betoogde, dat de bij artikel 76, § 1, lid 3, van het BTW-Wetboek en bij KB

9 — Voetnoot alleen van belang voor de Engelse tekst.

nr. 4 voorgeschreven inhouding in strijd was met de artikelen 18, lid 4, en 27 van de Zesde richtlijn. Na de tegenargumenten van de advocaat van de Belgische Staat te hebben gehoord, heeft de nationale rechter het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vraag:

„Moet artikel 18, § 4, van de Zesde BTW-richtlijn dusdanig worden geïnterpreteerd dat het een Lid-Staat toelaat aanzienlijke BTW-tegoeden van haar ingezetenen niet terug te geven noch over te dragen naar een volgend aangiftetijdperk, doch er, overeenkomstig internrechtelijk vastgelegde regelen, bewarend beslag op te leggen wegens ernstige vermoedens van belastingfraude, zonder dienaangaande een definitieve titel te creëren en zonder dat de Lid-Staat een machtiging heeft bekomen in de zin van artikel 27 van de Zesde BTW-richtlijn?"

ii) Zaak C-340/95: Schepens

12. Verzoeker is eigenaar van een garagebedrijf. Naar aanleiding van zijn BTW-aangifte over de periode van 1 januari 1993 tot 31 maart 1993 verzocht hij om teruggaaf van een vermeend tegoed van 3 311 438 BFR. Bij een controle van verzoekers boekhouding in mei 1993 door een hoofdcontroleur en een verificateur van de BTW-administratie kwam de administratie tot de bevinding, dat er ernstige redenen waren om te twijfelen aan de waarachtigheid van verzoekers aangifte en ernstige bewijzen dat de aangifte valse en/of onvolledige gegevens bevatte. Dienvolgens werd op 15 juni 1993 een proces-verbaal opgesteld met de bevindingen van de controle. Bij aangetekend schrijven van 16 juni 1993 werd verzoeker op de hoogte gebracht van de bevindingen van de administratie. Hij ontving ook een afschrift van het proces-verbaal, met de mededeling dat ingevolge artikel 8^1, § 3, lid 5, van het KB nr. 4, zoals gewijzigd, inhouding zou worden verricht van een hem eventueel verschuldigde teruggaaf. Op 18 juni 1993 werd de relevante akte van inhouding opgesteld en naar verzoeker gezonden. Eenzelfde procedure werd gevolgd voor zijn BTW-aangifte over het tweede kwartaal van 1993, waaruit een BTW-tegoed van 2 419 078 BFR bleek. Naar aanleiding van een controle op 15 september 1993 werd op 20 september 1993 een proces-verbaal opgesteld waaruit andermaal bleek dat er ernstige redenen waren om te vermoeden, dat de aangifte valse gegevens bevatte. Verzoeker werd op de hoogte gebracht van het tweede proces-verbaal bij aangetekend schrijven van 22 september 1993, en een akte van inhouding krachtens artikel 8^1, § 3, lid 5, van KB nr. 4 werd hem op dezelfde dag toegezonden. [10]

13. De BTW-administratie verdenkt verzoeker hoofdzakelijk van deelneming in frauduleuze carrouselverkopen. Hij zou verschil-

10 — Op 26 oktober 1993 werd een ander proces-verbaal opgesteld betreffende verzoekers tweede driemaandelijkse aangifte, met bijkomende bevindingen.

lende (dure) auto's hebben aangekocht en daarvoor facturen hebben gekregen met door hem te betalen aanzienlijke BTW-bedragen als deel van de aankoopprijs — zonder dat de administratie over bewijzen beschikte dat zij de relevante BTW-bedragen ooit van een van verzoekers leveranciers zou hebben ontvangen — en die auto's hebben doorverkocht aan kopers in andere Lid-Staten met facturen blijkens welke geen BTW was betaald. Daardoor vertoonden verzoekers BTW-aangiften aanzienlijke aan hem verschuldigde belastingtegoeden, ofschoon hij bijvoorbeeld niet kon bewijzen, dat één van de aan de niet-Belgische kopers verkochte auto's in feite België ooit had verlaten.

14. Verzoeker tekende verzet aan bij de beslagrechter van de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, die bij beschikking van 8 maart 1994 weigerde het beslag op te heffen. Daarop stelde verzoeker beroep in bij het Hof van Beroep te Antwerpen (Derde burgerlijke kamer; hierna: „de nationale rechter"), die gelet op de onenigheid tussen verzoeker en de advocaat van de Belgische Staat omtrent de verenigbaarheid van de Belgische wettelijke regeling met de artikelen 18, lid 4, en 27 van de Zesde richtlijn, het Hof om een antwoord verzocht op de volgende vragen:

„1) Hebben de artikelen 18, lid 4, en 27 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (BTW-richtlijn 77/388/EEG) directe werking in de interne rechtsorde der Lid-Staten c. q. in de Belgische interne rechtsorde?

2) Bij bevestiging, verbiedt artikel 18, lid 4, van die richtlijn een Lid-Staat het BTW-tegoed, met betrekking tot een bepaalde periode of periodes waarin dat tegoed werd gevormd, niet aan de BTW-belastingplichtige terug te geven, noch over te dragen naar een volgende aangifteperiode, doch dit in te houden via de Belgische rechtsfiguur van de inhouding die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Belgische Gerechtelijk Wetboek zolang dienaangaande geen definitieve titel is gecreëerd en ten belope van het bedrag van navordering met betrekking tot deze of vroegere aangifteperiodes, indien deze navordering door de BTW-belastingplichtige wordt betwist?

3) Is artikel 18, lid 4, van die richtlijn van toepassing, gesteld dat volgens de Belgische Staat de inhouding een invorderingsmaatregel is?

Bij bevestiging, is dan artikel 27 van die richtlijn van toepassing zo de inhouding deel zou uitmaken van de ‚voorwaarden' (modalités)?

Bij negatie, is dat artikel 27 dan van toepassing, gesteld dat de inhouding een invorderingsmaatregel is?

4) Indien artikel 18, lid 4, van die richtlijn van toepassing zou zijn op de inhouding, is deze Belgische rechtsfiguur dan een inbreuk op het evenredigheidsbeginsel zoals door het Hof van Justitie bepaald?"

iii) Zaak C-401/95: Decan

15. Anders dan de zaken Molenheide en Schepens betreft deze zaak een beslag krachtens artikel 8[1], § 3, lid 4, van KB nr. 4. Blijkens de verwijzingsbeschikking gaf de BTW-administratie de vennootschap BRD Decan (hierna: „verzoekster") bij aangetekend schrijven van 26 september 1995 ervan kennis, dat zij krachtens artikel 8[1], § 3, lid 4, overging tot inhouding van het aan verzoekster volgens haar BTW-aangifte voor de periode van 1 juni tot 30 juni 1995 verschuldigde BTW-tegoed van 705 404 BFR. Voor de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (hierna: „nationale rechter") verzocht verzoekster om opheffing van het beslag. Volgens de nationale rechter betrof het beslag een in een proces-verbaal van 26 mei 1994 opgenomen en door verzoekster betwist bedrag waarvoor door de BTW-administratie op 10 oktober 1995 een dwangbevel is betekend, voor een bedrag van 784 305 BFR, vermeerderd met een boete van 130 500 BFR en 232 064 BFR rente vanaf 20 oktober 1995.

16. Blijkens de schriftelijke opmerkingen van verzoekster en de Belgische Staat had verzoeksters gestelde eerdere BTW-schuld betrekking op de periode van 1 september 1990 tot 30 augustus 1992. De staat betoogt, dat verzoekster een te hoog percentage hanteerde om de gevorderde aftrek te berekenen. De BTW-administratie zond op 30 augustus 1993 een regularisatiebericht blijkens hetwelk verzoekster in feite het bedrag van 784 306 BFR (vermeerderd met boete en rente) verschuldigd was. Op 16 september 1993 heeft verzoekster deze opgave evenwel formeel betwist. Derhalve stelde de administratie op 26 mei 1994 het proces-verbaal op waar de nationale rechter naar verwijst. Ten slotte werd op 26 september 1995 krachtens artikel 8[1], § 3, lid 4, van KB nr. 4, derdenbeslag gelegd (en blijkbaar op dezelfde dag betekend) op het bedrag van 705 404 BFR. [11]

17. Op 13 oktober 1995 stelde verzoekster beroep in bij de nationale rechter, die in het

11 — In de schriftelijke opmerkingen van de Belgische Staat wordt ook gewezen op een andere (eerste) akte van inhouding van 15 juni 1994 krachtens artikel 8[1], § 3, lid 4, die bij aangetekend schrijven op 16 juni 1994 aan verzoekster werd betekend en een bedrag van 118 984 BFR betrof, zijnde het BTW-saldo in verzoeksters voordeel blijkens een speciale rekening voor de periode van 31 januari 1992 tot 30 april 1992.

licht van de argumenten van gemeenschapsrecht besloot het Hof de volgende vragen te stellen:

„1) Moet artikel 18, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn aldus worden geïnterpreteerd dat het een Lid-Staat toelaat het BTW-tegoed van een bepaald aangiftetijdperk niet aan de BTW-belastingplichtige terug te geven noch over te dragen naar een volgend aangiftetijdperk, doch dit in te houden omwille van het feit en zolang zij tegen de betrokken BTW-belastingplichtige beschikt over een navordering met betrekking tot een vroegere aangifteperiode, indien deze navordering door de BTW-belastingplichtige wordt betwist en dus nog geen definitieve titel vormt, wanneer de Lid-Staat geen machtiging heeft bekomen in de zin van artikel 27 van de Zesde BTW-richtlijn?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag positief zou zijn: moet artikel 18, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn in combinatie met het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat het de Lid-Staat toegelaten is te bepalen dat de noodzakelijkheid of de spoedeisendheid van de inhouding op geen enkele manier kan worden aangevochten, en dat de inhouding op geen enkele wijze kan worden vervangen door een zekerheidstelling of kan worden ongedaan gemaakt zolang de betwiste BTW-navordering niet het voorwerp uitmaakt van een definitieve rechterlijke beslissing?"

iv) Zaak C-47/96: Sanders

18. Ofschoon aanvankelijk fraude werd gesteld, betreft ook deze zaak een beslag krachtens artikel 8[1], § 3, lid 4, van KB nr. 4. [12] Blijkens de verwijzingsbeschikking is de verzoekende vennootschap volgens een proces-verbaal van de Bijzondere Belastinginspectie van 30 januari 1992 de Belgische Staat een bedrag van 370 791 BFR BTW (plus een boete van 741 582 BFR en rente vanaf 21 januari 1988) verschuldigd. Dit heeft allereerst betrekking op de aankoop bij een andere vennootschap van 227 000 kg bloem zonder facturen, en in de tweede plaats op bemiddeling bij de levering van 403 710 kg bloem door deze andere vennootschap aan derden. Deze activiteiten vonden plaats in 1987. Bij aangetekend schrijven van 23 november 1994 werd verzoekster ervan in kennis gesteld, dat de bevoegde belastingontvanger zou overgaan tot inhouding van 236 215 BFR op een kredietsaldo ten gunste van verzoekster per 31 oktober 1994. Uit de schriftelijke opmerkingen van verzoekster en de Belgische Staat — waaraan de relevante akte van inhouding is gehecht — blijkt duidelijk, dat de staat overging tot inhouding krachtens artikel 8[1], § 3, lid 4. [13] Op 5 januari 1995 verzocht verzoekster met name om opheffing van het beslag. Het verzoek werd verwezen naar de beslagrechter bij de

12 — Verzoekster wijst erop, dat de beheerders van Sanders aanvankelijk strafrechtelijk werden vervolgd. Later werden zij evenwel bij beschikking van 10 december 1991 buiten vervolging gesteld. Eerst dan werd overgegaan tot inhouding.

13 — In haar schriftelijke opmerkingen wijst verzoekster erop, dat de BTW-administratie op 7 maart 1996 (blijkbaar krachtens artikel 8[1], § 3, lid 4, van KB nr. 4) ook het bedrag van 121 106 BFR inhield, zijnde het BTW-saldo in verzoeksters voordeel voor december 1995 wegens dezelfde vermeende schuld als die welke in het hoofdgeding in de zaak Sanders aan de orde is.

Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (hierna: „de nationale rechter"), die gelet op de uiteenlopende argumenten van partijen betreffende het gemeenschapsrecht en op de prejudiciële verwijzing in de zaak Garage Molenheide het Hof de volgende vragen heeft voorgelegd:

„1) Moet artikel 18, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn zó geïnterpreteerd worden dat het een Lid-Staat toelaat een BTW-tegoed van een bepaalde aangiftetijdperk niet aan de belastingplichtige terug te geven of over te dragen naar een volgend aangiftetijdperk, doch integendeel ‚in te houden' bij middel van bewarend beslag te leggen op basis van een navordering over een vroegere aangifteperiode wanneer deze navordering in rechte betwist wordt en dus niet gesteund is op een definitieve titel, en dit zonder dat de Lid-Staat een machtiging bekwam in de zin van artikel 27 van dezelfde BTW-richtlijn?

2) Voor het geval op de eerste vraag gunstig moet geantwoord worden:

Laten het proportionaliteitsbeginsel inzake het gemeenschapsrecht en de bepaling van artikel 18, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn, aan de Lid-Staat toe om te bepalen:

1) dat de belastingplichtige het beslag (gevalideerd bij wijze van de maatregel van ‚inhouding') slechts kan aanvatten door het tegenbewijs te leveren van wat door de Schatkist in het proces-verbaal wordt beweerd, en niet door de noodzakelijkheid en de spoedeisendheid zelf van de maatregel van inhouding aan te vechten;

2) dat de inhouding niet door een andere zekerheidstelling kan worden vervangen en evenmin kan worden opgeheven zolang niet definitief is beslist over de betwiste schuldvordering van de Schatkist?"

B — *Procedure voor het Hof*

19. Daar de schriftelijke procedure in de zaak Molenheide reeds ver was gevorderd ten tijde van de verwijzingsbeschikking in de zaak Schepens, en wegens de gelijkenis tussen de gerezen vragen van gemeenschapsrecht in de twee zaken, werd de behandeling van de zaak Schepens geschorst in afwachting van de uitspraak in de zaak Molenheide. Ter terechtzitting in de zaak Molenheide (hierna: „de eerste terechtzitting") betoogde verzoeksters raadsman evenwel, dat de praktijk van de Belgische BTW-administratie en het feit dat beslagrechters zich onbevoegd achtten om inhoudingen op te heffen, samen met het feit dat spoedig twee andere prejudiciële verwijzingen konden worden verwacht betreffende een andere soort inhouding door de BTW-administratie in België, twijfel deden rijzen omtrent de overeenstemming van het gehele systeem van inhouding krachtens de nieuwe versie van artikel 8^1, § 3, van

KB nr. 4 met het evenredigheidsbeginsel. Verzoekster zei geen bezwaar te hebben tegen het uitstel ten gevolge van de voeging van de verschillende prejudiciële zaken. Bijgevolg heeft het Hof bij beschikkingen van 22 maart 1996 enerzijds de heropening van de mondelinge behandeling in de zaak Molenheide gelast, en anderzijds heeft de president in de eerste plaats de voeging gelast van de drie andere prejudiciële zaken voor de schriftelijke en mondelinge behandeling en voor het arrest, alsmede in de tweede plaats de voeging van de zaak Molenheide met de drie andere zaken voor de mondelinge behandeling en het arrest. [14] Waar nodig worden de verschillende nationale rechters en verzoekers in de vier prejudiciële zaken hierna gemakshalve aangeduid als „nationale rechter" en „verzoekers".

III — Synthese van de prejudiciële vragen

20. Zoals te verwachten overlappen de in de vier zaken gestelde vragen elkaar in grote mate. Mijns inziens rijzen in wezen drie vragen van gemeenschapsrecht. Zij betreffen de rechtstreekse werking van de artikelen 18, lid 4, en 27 van de Zesde richtlijn; de mogelijkheid en de draagwijdte van de bewarende inhouding in de bij artikel 8[1], § 3, van KB nr. 4 bepaalde omstandigheden en de verenigbaarheid daarvan met het bij artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn aan belastingplichtigen verleende recht op aftrek; de draagwijdte van een dergelijke inhouding en met name de vraag of de blijkbaar beperkte redenen waarom zij voorlopig kan worden geschorst, verenigbaar zijn met het gemeenschapsrechtelijke evenredigheidsbeginsel.

IV — Opmerkingen

21. Er zijn schriftelijke en mondelinge opmerkingen gemaakt namens alle verzoekers behalve Schepens. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door het Koninkrijk België [15], het Koninkrijk Zweden, de Hellense Republiek, de Italiaanse Republiek en de Commissie, die allen, behalve Zweden, ook mondelinge opmerkingen hebben gemaakt. [16] Gemakshalve kunnen deze opmerkingen in wezen worden samengevat als volgt.

A — *Verzoekers*

22. Volgens verzoekers zijn de bepalingen van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk om rechtstreekse werking te

14 — Deze beschikkingen zijn respectievelijk krachtens de artikelen 61 en 43 van het Reglement voor de procesvoering gegeven.

15 — In elk van de prejudiciële zaken treedt de Belgische Staat eigenlijk als verweerder op. Gemakshalve heb ik het hierna over „België".

16 — Griekenland en Zweden dienden schriftelijke opmerkingen in de zaken Schepens, Decan en Sanders in, terwijl Italië dat aanvankelijk schriftelijke opmerkingen had ingediend in de zaak Molenheide, ook schriftelijke opmerkingen indiende in de zaken Schepens en Decan.

hebben in de nationale rechtsorde van de Lid-Staten. Voorts betogen zij in wezen, dat de inhouding krachtens de Belgische wetgeving onverenigbaar is met het bij artikel 18, lid 4, verleende recht. Zodra er ingevolge de bepalingen van de artikelen 17 en 18, leden 1 tot en met 3, recht op aftrek is, mogen de nationale BTW-administraties geen enkele andere voorwaarde stellen, doch moeten zij het overschot hetzij teruggeven, hetzij naar het volgende BTW-tijdvak overbrengen.

23. Volgens Decan en Sanders moet bovendien het saldo van de aftrekbare BTW krachtens artikel 18, lid 2, van de Zesde richtlijn worden berekend ten aanzien van een specifiek tijdvak van aftrek. De administratie kan dus niet stellen, dat er geen teruggaaf verschuldigd is, omdat er voor een geheel andere aangifteperiode nog een navordering is. De administratie is niet verplicht het in de aangifte van de belastingplichtige eenzijdig aangegeven bedrag van het overschot te aanvaarden, doch kan nagaan of die aangifte correct is. [17] Bovendien kunnen volgens alle verzoekers de Lid-Staten krachtens artikel 18, lid 4, eerste alinea, weliswaar de voorwaarden voor teruggaaf vaststellen, doch kunnen zij geen bijkomende materiële voorwaarden daarvoor stellen. De Engelse tekst, die het woord „conditions" bezigt, verschilt van de andere taalversies waarin woorden worden gebruikt die overeenstemmen met het Engelse begrip „details" of „arrangements". [18] Gelet op de noodzaak om aan deze bepaling een eenvormige gemeenschapsrechtelijke uitlegging te geven, betogen zij, dat de Lid-Staten, in weerwil van de mogelijke dubbelzinnigheid van de Engelse tekst, niet bevoegd zijn om materiële voorwaarden voor de teruggaaf te stellen, aangezien deze uitputtend zijn geregeld in de artikelen 17 en 18, leden 1 tot en met 3. Dienvolgens betogen verzoekers, dat het in België gehanteerde inhoudingssysteem een ongeoorloofde bijkomende voorwaarde vormt. Bovendien, gesteld dat het Belgische inhoudingssysteem toch binnen de bevoegdheden van de Lid-Staten betreffende de toepassing van het BTW-stelsel zou vallen, moet het volgens verzoekers in ieder geval het gemeenschapsrechtelijke evenredigheidsbeginsel in acht nemen. [19] Zij betogen, dat het systeem een onevenredige beperking van het bij de Zesde richtlijn gegarandeerde recht op aftrek vormt. Allereerst omdat de administratie vrijwel van rechtswege beslag kan leggen op uitstaande saldo's ten gunste van de belastingplichtige zonder de noodzaak daarvan te moeten aantonen en zonder verplicht te zijn andere zekerheden of verbintenissen van de belastingplichtige te aanvaarden in omstandigheden waarin geen schadevergoeding wordt betaald indien het beslag uiteindelijk ongegrond wordt bevonden, in welk geval bovendien eerst rente wordt betaald vanaf 1 april van het jaar volgend op dat

17 — Het arrest van de High Court of England and Wales in Regina v Customs and Excise Commissioners, ex parte Strangewood Ltd [1987] STC 502 werd aangehaald tot staving van de zienswijze dat de BTW-administratie haar onderzoek binnen een redelijke termijn moet verrichten.

18 — Er wordt verwezen naar de Nederlandse („regeling"), Duitse („Einzelheiten"), Franse („modalités"), Italiaanse („modalità") en Spaanse („modalidades") taalversies. De Engelse versie bezigt hetzelfde woord „conditions" zowel in de leden 3 als 4 van artikel 18, terwijl verschillende andere taalversies in elk van deze bepalingen verschillende woorden gebruiken.

19 — Onder meer is verwezen naar de arresten betreffende BTW van 2 augustus 1993, zaak C-276/91, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1993, blz. I-4413, en 20 oktober 1993, zaak C-10/92, Balocchi, Jurispr. 1993, blz. I-5105.

waarin het beslag is gelegd. In de tweede plaats beschikt de belastingplichtige niet over een probaat verweer tegen het beslag, omdat de beslagrechter het niet echt op zijn noodzaak of ten gronde kan beoordelen. Op de tweede terechtzitting betoogden verzoekers, dat ook al kon de beslagrechter, zoals België stelt, in strijd met nagenoeg de gehele relevante Belgische rechtspraak en de blijkbaar ondubbelzinnige tekst van KB nr. 4, het beslag opheffen totdat over de grond van de zaak uitspraak is gedaan, de onzekerheid van een dergelijk middel een schending zou zijn van het rechtszekerheidsbeginsel.

van de economieën ter verwezenlijking van de gemeenschappelijke markt en de daadwerkelijke vrijmaking van het personen-, goederen-, diensten- en kapitaalverkeer. Met het oog op die harmonisatie wordt voor de toepassing van de BTW binnen de Gemeenschap een gemeenschappelijk kader vastgesteld. Elke Lid-Staat kan zijn eigen heffingstelsel vaststellen mits hij ervoor zorgt dat die doelstellingen worden bereikt.

B — *België en de andere Lid-Staten*

24. België, ondersteund door Griekenland, Italië en Zweden, betoogt, dat artikel 18, lid 4, weliswaar de BTW-teruggaaf betreft, maar dat de inhouding van een belastingtegoed alleen de belastingheffing betreft en buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt. Artikel 76, lid 1, van het BTW-Wetboek behandelt de verschillende rechtsbegrippen van de *teruggaaf* en de *inhouding van belastingkredieten* afzonderlijk. Terwijl de teruggaaf van belasting bij de artikelen 76, § 1, lid 1, en 76, § 1, lid 2, is geregeld en aan bepaalde materiële en formele voorwaarden moet voldoen, wordt de inhouding van belastingkredieten beheerst door artikel 76, § 1, lid 3, van het BTW-Wetboek en door KB nr. 4, en vormt zij een autonoom rechtsbegrip. Zijns inziens heeft de Zesde richtlijn twee hoofddoelen: i) de belastingharmonisatie, ii) de onderlinge integratie

25. De Lid-Staten regelen de BTW-heffing vrij, met inbegrip van de maatregelen ter bestrijding van belastingontwijking of -fraude. België beroept zich op artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn (aangehaald in punt 2 hierboven), krachtens hetwelk de Lid-Staten de maatregelen kunnen nemen die noodzakelijk zijn voor de „heffing" van de BTW. Deze uitlegging strookt met het in artikel 3B van het Verdrag uitgedrukte subsidiariteitsbeginsel. Voor het geval dat de Zesde richtlijn moet worden geacht mede de heffing te betreffen, betoogt België subsidiair, dat de inhouding die in de onderhavige zaken aan de orde is, binnen de werkingssfeer van artikel 18, lid 4, valt waarbij de Lid-Staten een ruime bevoegdheid krijgen om de voorwaarden voor teruggaaf te bepalen. [20]

20 — Wegens deze bevoegdheid kan artikel 18, lid 4, volgens België in zijn opmerkingen in de zaak Molenheide, geen rechtstreekse werking hebben. België handhaafde dit standpunt niet (althans niet uitdrukkelijk) in zijn opmerkingen over de drie latere prejudiciële zaken.

26. Door de inhoudingsprocedure wordt de uitoefening door de belastingplichtige van de hem bij artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn verleende rechten niet praktisch onmogelijk, doch wordt alleen de terugbetaling van het BTW-overschot uitgesteld tot de waarachtigheid van de aangifte waarop het vermeende overschot is gebaseerd, kan worden gecontroleerd. Er is geen schending van artikel 18, lid 4, aangezien alleen voorlopig beslag wordt gelegd op een bedrag dat nog altijd tot de „activa" van de belastingplichtige blijft behoren en vatbaar blijft voor teruggaaf, tenzij de aangifte van de belastingplichtige uiteindelijk vals of onjuist wordt bevonden. Dienvolgens kan, aldus België, geen enkel beroep worden gedaan op artikel 27 van de Zesde richtlijn, aangezien de inning van BTW niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt.

27. België ontwikkelde voormelde zienswijze en opmerkingen over artikel 8[1], § 1, lid 3, in zijn schriftelijke opmerkingen over de latere prejudiciële zaken. De gemeenrechtelijke beslagprocedure, aangezien zij geen voorlopige inhoudingen toestaat, bood de administratie geen voldoende bescherming wanneer vermeende belastingkredieten moesten worden terugbetaald of overgebracht naar de volgende driemaandelijkse BTW-periode, zelfs bij betwisting van een over een eerdere periode aan de BTW-administratie verschuldigde belasting. Zonder een toetsing ten gronde van de waarachtigheid van het vermeende belastingkrediet, wordt dat tegoed door de nieuwe „bewarende" inhouding voorlopig onbeschikbaar gemaakt. Het doel daarvan is dus duidelijk de daadwerkelijke betaling van de mogelijk door de belastingplichtige verschuldigde BTW te verzekeren. Op de tweede terechtzitting stelde België, ondersteund door Italië en Griekenland, dat de BTW-administratie om de behoorlijke heffing van BTW te verzekeren, zich tegenover de belastingplichtige moet kunnen gedragen als bestond tussen hen een vorm van rekening-courant, aangezien wanneer elke belastingperiode afzonderlijk wordt genomen, geen rekening wordt gehouden met de mogelijkheid, dat een huidig (zelfs onbetwist) tegoed het gevolg kan zijn van eerdere valse of onjuiste aangiften.

28. België erkent, dat invorderingsmaatregelen de bij de Zesde richtlijn verleende rechten niet mogen ondermijnen, doch betoogt, ondersteund door Italië, Griekenland en Zweden, dat de bestreden Belgische maatregelen het evenredigheidsbeginsel in acht nemen. Desgevraagd handhaafde België op de eerste terechtzitting zijn standpunt, dat beslagrechters, ongeacht de vroeger heersende praktijk, krachtens KB nr. 4 zelfs inhoudingen krachtens artikel 8[1], § 3, lid 5, voorlopig kunnen opheffen, indien zij de gestelde fraude of materiële onregelmatigheden niet aannemelijk achten. Achteraf heeft België deze aanvankelijke opmerkingen nader uitgewerkt. Krachtens artikel 8[1], § 3, lid 4, is de beslagrechter niet alleen gehouden na te gaan, of alle toepasselijke procedurele vrijwaringsmaatregelen zijn nageleefd [21], doch hij kan ook beoordelen, of

21 — Het is bijvoorbeeld niet het lokale BTW-kantoor van de belastingplichtige dat het onderzoek verricht naar en uiteindelijk beslist over de inhouding, doch externe specialisten van de BTW-administratie.

de beweringen aan de basis van de inhouding op het eerste gezicht gegrond zijn. Hij heeft dus, zoals België stelt, een „marginaal" toetsingsrecht inzake inhoudingen. Wat de inhoudingen op basis van ernstige vermoedens van fraude krachtens artikel 8[1], § 3, lid 5, betreft, erkende België, dat de bevoegdheid van de beslagrechter om die inhouding op te heffen veel beperkter is; opheffing kan in feite slechts worden gelast indien de beslagrechter, na kennis te hebben genomen van alle relevante informatie betreffende de zaak, de handhaving niet langer gerechtvaardigd acht. [22] Op de tweede terechtzitting beklemtoonde België evenwel, dat dit een voorlopige opheffing van een inhouding krachtens lid 5 niet uitsluit. In weerwil van de mogelijk „misleidende" tekst van artikel 8[1], § 3, lid 7, kan een inhouding volgens België door de beslagrechter voorlopig worden opgeheven.

C — *De Commissie*

29. Volgens de Commissie draagt de Zesde richtlijn de fraudebestrijding op aan de Lid-Staten. Daarvan getuigen verschillende verwijzingen naar hun bevoegdheid om dergelijke maatregelen te nemen. [23] Wat artikel 18, lid 4, en met name de uitlegging van de uitdrukking „het bedrag van de toegestane aftrek" betreft, betoogt de Commissie, dat de uitoefening van het recht op aftrek alleen door de bij de Zesde richtlijn gestelde voorwaarden kan worden beheerst; het kan niet afhankelijk zijn van de goedkeuring van de nationale BTW-administratie. Volgens de Commissie zijn de Belgische inhoudingsmaatregelen evenwel invorderingsmaatregelen en vallen zij dus buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn. België hoefde dus niet om machtiging krachtens artikel 27, lid 1, te vragen.

30. De invorderingsmaatregelen van de Lid-Staten mogen evenwel niet in strijd zijn met de basisbeginselen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel. De Commissie maakt een analogie met de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 27 van de Zesde richtlijn. [24] Volgens de procedure van dat artikel is de Commissie bij voorbaat volledig op de hoogte van de voorgenomen maatregelen en kan zij dus toezien op de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel [25], dat haars inziens ook op de onderhavige invorderings-

22 — Ofschoon in lid 5 het woord „fraude" niet voorkomt, betoogde België op de tweede terechtzitting, dat akten van inhouding krachtens lid 5 in de praktijk tot gevallen van fraude beperkt waren. Zij betreffen vermoede „onjuiste gegevens" die een belastingschuld in het vooruitzicht stellen waarvan het bedrag niet onmiddellijk of snel kan worden bepaald. Dit is niet het geval met mogelijke schulden op basis van loutere onjuistheden of berekeningsfouten in vorige belastingtijdvakken, waarvan het bedrag vrij gemakkelijk kan worden berekend.

23 — In het bijzonder verwijst zij naar artikel 22, lid 8, en de artikelen 13A, lid 1, 13B, lid 1, 14, lid 1, en 15.

24 — De Commissie verwijst in het bijzonder naar de arresten van 10 april 1984, zaak 324/82, Commissie/België, Jurispr. 1984, blz. 1861, en 7 april 1987, zaak 196/85, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1987, blz. 1597.

25 — Ook wordt verwezen naar de rechtspraak betreffende de evenredigheid van sancties wegens overtreding van BTW-regeling: arresten van 25 februari 1988, zaak 299/86, Drexl, Jurispr. 1988, blz. 1213, en 2 augustus 1993, zaak C-276/91, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1993, blz. I-4413. Op de tweede terechtzitting werd ook een beroep gedaan op het recente arrest van 23 januari 1997, zaak C-29/95, Pastoors en Trans-Cap, Jurispr. 1997, blz. I-285.

maatregelen van toepassing is. Volgens de Commissie kan het Hof ermee volstaan een aantal door de nationale rechter toe te passen criteria vast te stellen. Inhoudingsmaatregelen tot waarborging van een eerdere betwiste schuld kunnen als onevenredig worden beschouwd. Zulks geldt evenwel niet in geval van ernstige twijfels of bewijzen van fraude. In haar schriftelijke opmerkingen noemt de Commissie een aantal criteria waarmee de nationale rechter bij toepassing van het evenredigheidsbeginsel haars inziens rekening moet houden. In wezen gaat het om het bestaan van procedurele waarborgen in de aan het beslag voorafgaande periode; het bestaan van een effectief rechtsmiddel tegen de inhouding; een verband tussen het ingehouden bedrag en de vermeende belastingschuld; de mogelijkheid voor de BTW-administratie om alternatieve waarborgen die een vergelijkbare zekerheid verschaffen, te aanvaarden. In het licht van de tegenstrijdige opmerkingen omtrent de bevoegdheid van de beslagrechter betoogde de Commissie op de tweede terechtzitting, dat als een relevante factor moet worden beschouwd of de BTW-administratie in verband met de inhouding zich tot de rechter moet wenden voor een beoordeling ten gronde van de vermeende belastingschulden. Zij achtte het evenwel overdreven formalistisch van de nationale BTW-administraties te verlangen dat zij elke BTW-periode afzonderlijk behandelen.

V — Bespreking

A — *Rechtstreekse werking*

31. In de zaak Schepens wordt het Hof uitdrukkelijk gevraagd, of de artikelen 18, lid 4, en 27 van de Zesde richtlijn rechtstreekse werking hebben. Daar het in België toegepaste stelsel van conservatoire inhouding in strijd kan zijn met het krachtens artikel 18, lid 4, aan belastingplichtigen toegekende recht, is deze vraag ongetwijfeld relevant en moet zij mijns inziens door het Hof worden beantwoord. [26] De relevantie van de rechtstreekse werking of niet van artikel 27, waarop België zich niet heeft beroepen, is evenwel minder duidelijk voor de beslechting van de zaak Schepens. Mijns inziens behoeft het Hof die vraag niet te beantwoorden.

32. Volgens 's Hofs vaste rechtspraak moet ook na afloop van de termijn voor omzetting, een niet of onjuist omgezette richtlijn voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn alvorens een particulier zich voor de rechter van een Lid-Staat rechtstreeks op de bepalingen ervan kan beroepen. [27] Volgens 's Hofs vaste rechtspraak kunnen particulieren zich op de Zesde richtlijn beroepen. [28] In het arrest BP Soupergaz verklaarde het Hof [29]:

„Uit deze rechtspraak volgt dat, hoewel de Lid-Staten een betrekkelijk grote ruimte is

26 — Ofschoon artikel 76, § 1, leden 1 en 2, van het BTW-Wetboek het bij artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn verleende recht in Belgisch recht lijkt om te zetten, wordt de werkingssfeer van deze bepalingen beperkt door artikel 76, § 1, lid 3 van het BTW-Wetboek en door KB nr. 4.

27 — Zie met name de arresten van 5 april 1979, zaak 148/78, Ratti, Jurispr. 1979, blz. 1629, en 14 april 1994, zaak C-91/92, Faccini Dori, Jurispr. 1994, blz. I-3325.

28 — Zie bijvoorbeeld de arresten van 19 januari 1982, zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53, en 6 juli 1995 (zaak C-62/93, Jurispr. 1995, blz. I-1883).

29 — Arrest BP Soupergaz (reeds aangehaald, r. o. 34).

gelaten inzake de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van de Zesde richtlijn, de particulieren zich voor de nationale rechter kunnen beroepen op die bepalingen van de richtlijn die voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn."

Het Hof verklaarde met name, dat de bepalingen van artikel 17, leden 1 en 2, betreffende het recht op aftrek „voldoen (...) aan de hierboven uiteengezette criteria, en (...) de particulieren rechten toekennen waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen tegen een nationale regeling die daarmee onverenigbaar is". [30] Deze bepalingen zijn nauw verbonden met artikel 18, lid 4, dat mijns inziens om de navolgende redenen aan dezelfde criteria voldoet.

33. Wanneer de aan de belastingplichtige toegestane aftrek groter is dan de door hem verschuldigde belasting, moeten de Lid-Staten krachtens artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn „hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven", tenzij „dit bedrag onbeduidend is". In haar schriftelijke opmerkingen betoogt Molenheide, dat de tekst volstrekt duidelijk is. Wanneer het betrokken bedrag niet onbeduidend is, moet de BTW-administratie het ene of het andere doen. In de zaak Molenheide betwistte België voor de nationale rechter aanvankelijk weliswaar de rechtstreekse werking van artikel 18, lid 4, doch het handhaafde dit standpunt niet in zijn opmerkingen aan het Hof. In antwoord op de in de zaak Schepens gestelde uitdrukkelijke vraag betoogt de Commissie heel terecht, dat artikel 18, lid 4, voldoende duidelijk en nauwkeurig is om rechtstreekse werking te hebben, en voor de nationale rechter rechtstreeks kan worden ingeroepen.

34. In weerwil van de verschillen in opvatting die kunnen bestaan omtrent wat onder een „onbeduidend" overschot is te verstaan, is de nationale rechter mijns inziens meestal in staat een beduidend belastingoverschot dat moet worden teruggegeven of overgebracht naar een volgende periode, te identificeren. Bovendien, aangezien de Zesde richtlijn inzake aftrek ertoe strekt te verzekeren dat „het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt" [31], is de vrijheid van de Lid-Staten om teruggaaf van „onbeduidende" overschotten te weigeren duidelijk heel beperkt. Wordt artikel 18 op basis van artikel 18, lid 4, tweede alinea, rechtstreekse werking ontzegd, dan worden mijns inziens de problemen van „de rechtstreekse werking en (...) van de discretionaire bevoegdheid waarover de staat beschikt bij de uitvoering van de richtlijn" [32] door elkaar gehaald.

30 — Arrest BP Soupergaz (reeds aangehaald, r. o. 35).

31 — Zie artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn.

32 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Mancini bij het arrest van 4 december 1986, zaak 71/85, Federatie Nederlandse Vakbeweging, Jurispr. 1986, blz. 3855, punt 17 van de conclusie, op blz. 3867.

35. Volgens alle verzoekers kunnen de Lid-Staten niet op grond van hun beoordelingsbevoegdheid krachtens artikel 18, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, materiële voorwaarden stellen voor de uitoefening van het recht op teruggaaf. Mijns inziens is het de Lid-Staat krachtens artikel 18, lid 4, eerste zin, alleen toegestaan de nodige procedures of gedetailleerde regelingen betreffende teruggaaf vast te stellen. [33] Zelfs de beschikbaarheid van een „veelheid van alternatieven" [34] om een bij een richtlijn opgelegde verplichting na te komen, belet niet, dat zij rechtstreekse werking heeft zodra haar „inhoud op de enkele basis van de bepalingen van de richtlijn met voldoende nauwkeurigheid kan worden vastgesteld". [35] Bijgevolg is de bij artikel 18, lid 4, opgelegde verplichting mijns inziens duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk en vatbaar voor rechtstreekse werking.

33 — In de zaak Federatie Nederlandse Vakbeweging werd het Hof gevraagd of artikel 4, lid 1, van richtlijn nr. 79/7 van de Raad van 19 december 1978 betreffende de geleidelijke tenuitvoerlegging van het beginsel van gelijke behandeling van mannen en vrouwen op het gebied van de sociale zekerheid (PB 1979, L 6, blz. 24), rechtstreekse werking had. De twijfel richtte zich op het non-discriminatiebeginsel van de richtlijn, daar er (op zijn minst) vier verschillende wijzen waren waarop Nederland de richtlijn had kunnen omzetten. Het Hof verwierp evenwel de zienswijze dat die keuzemogelijkheden iets afdeden aan de onvoorwaardelijkheid van de bij de relevante bepaling opgelegde verplichting.

34 — De door het Hof gebruikte uitdrukking om Ierlands bezwaar tegen de rechtstreekse werking van richtlijn 79/7 te beschrijven in het arrest van 24 maart 1987, zaak 286/85, McDermott en Cotter, Jurispr. 1987, blz. 1453, r. o. 15.

35 — Arrest van 19 november 1991, gevoegde zaken C-6/90 en C-9/90, Francovich e. a., Jurispr. 1991, blz. I-5357, r. o. 17. In het arrest BP Soupergaz (reeds aangehaald) verklaarde het Hof, dat de artikelen 11A, lid 1, en B, leden 1 en 2, en artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn rechtstreekse werking hadden ofschoon „de Lid-Staten ingevolge artikel 11, B, lid 2, als maatstaf van heffing de waarde kunnen nemen zoals omschreven in verordening nr. 803/68" (conclusie van advocaat-generaal Jacobs, punt 48) omdat „deze bepalingen (...) de Lid-Staten geen enkele beoordelingsmarge [laten] bij de toepassing ervan" (r. o. 35 van het arrest).

B — *De draagwijdte van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn*

i) Inleiding

36. De BTW wordt dikwijls omschreven als een neutraal belastingstelsel. [36] Alleen de eindverbruiker draagt de totale kosten van de belasting, en de basis van het stelsel is dat „bij elke transactie (...) de BTW (...) slechts verschuldigd [is] onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast". [37] Elke marktdeelnemer wentelt de BTW af op zijn aankopen op de volgende marktdeelnemer (of op de consument). In dit stelsel draait alles rond het recht op aftrek van voorbelasting. [38] Mettertijd neutraliseert elke marktdeelnemer deze voorbelasting door aftrek en krijgt hij de aan hem zelf aangerekende belasting over de toegevoegde waarde terug door ze in de prijs aan zijn klanten door te berekenen. Deze cash flow kan gunstig of ongunstig werken voor de marktdeelnemer, doch in wezen is dit slechts tijdelijk. Wanneer hij in een gegeven belastingperiode meer belasting betaalt dan hij terugkrijgt, werkt de cash flow voor hem ongunstig, aangezien hij, weliswaar tijdelijk, de voordruk aan BTW moet dragen tot hij ze voor een deel van zijn klanten en voor een ander deel van de fiscus kan terugkrijgen.

36 — Zie bijvoorbeeld arresten van 14 februari 1985, zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655, r. o. 16, en 21 september 1988, zaak 50/87, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1988, blz. 4797, r. o. 15.

37 — Arrest van 5 mei 1982, zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409, r. o. 10.

38 — In het arrest Rompelman (reeds aangehaald in voetnoot 36, r. o. 16) wordt het omschreven als een „basiselement" van het stelsel.

Verzoeken om terugbetaling zouden beperkt moeten blijven; zulks impliceert namelijk dat verlies wordt geleden of althans dat de inkomende en uitgaande facturen voor een bepaalde boekhoudkundige periode een negatief saldo opleveren, met mogelijk ernstige gevolgen voor de cash flow. Krachtens artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn kunnen de Lid-Staten, zodra het recht op teruggaaf voor een gegeven belastingperiode vaststaat, in wezen twee keuzes maken. Zij kunnen onmiddellijk terugbetalen, of anders de terugbetaling uitstellen tot het einde van de volgende belastingperiode. In veel gevallen zal door dit uitstel terugbetaling overbodig worden, omdat de marktdeelnemers in de volgende periode opnieuw winst maakt. Het bij artikel 18, lid 4, aan de belastingplichtigen verleende recht verbiedt de Lid-Staten evenwel de terugbetaling in te houden gedurende meer dan één periode, en zeker voor onbepaalde duur in de hoop of verwachting dat opnieuw winst wordt gemaakt.

ii) Standpunt

37. Mijns inziens volstaat de rechtstreekse werking van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn op zich niet om de onverenigbaarheid van de bestreden Belgische maatregelen vast te stellen. Verzoekers wijzen er terecht op, dat de grondslag van het recht op „toegestane aftrek" in de zin van artikel 18, lid 4, vervat is in de artikelen 17 en 18, leden 1 tot en met 3, en dat „bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de Lid-Staten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, dit recht onmiddellijk moet kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt". [39] Derhalve mogen de Lid-Staten het *recht* op aftrek slechts beperken, „wanneer (...) zij zich kunnen baseren op een van de door de Zesde richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheden". [40] Ingeval de toegestane aftrek groter is dan de verschuldigde belasting, heeft de belastingplichtige uit hoofde van de neutraliteit van het communautaire BTW-stelsel recht op teruggaaf. De Lid-Staten kunnen evenwel voorzorgsmaatregelen nemen om zich te vergewissen van de waarachtigheid van het schijnbare overschot van de aftrekken dat blijkt uit de informatie in de betrokken aangifte van de belastingplichtige. De „toegestane" aftrekken in de zin van artikel 18, lid 4, controleren alvorens tot terugbetaling over te gaan, is geen negatie van het recht op aftrek van de belastingplichtige.

38. In de zaak Jeunehomme e. a. [41] verklaarde het Hof, onder verwijzing naar artikel 22, lid 8, dat de Lid-Staten, wanneer zij verlangen dat een factuur bepaalde andere informatie dan vereist bij de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub b, bevat, niet de procedure van artikel 27 dienen te hanteren „ten einde de juiste inning van de belasting

39 — Arrest van 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, Jurispr. 1991, blz. I-3795, r. o. 27.

40 — Arrest Lennartz (reeds aangehaald, r. o. 29).

41 — Arrest van 14 juli 1988, gevoegde zaken 123/87 en 330/87, Jurispr. 1988, blz. 4517.

over de toegevoegde waarde en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren". [42] Indien de Lid-Staten kunnen bepalen welke informatie op de facturen moet voorkomen met het oog op een recht op aftrek, moeten zij ook voorzorgsmaatregelen kunnen nemen om de correcte inning van de belasting te garanderen.

39. Deze zienswijze vindt ook steun in het recente arrest van het Hof in de zaak Reisdorf. [43] In die zaak betreffende facturen, bevestigde het Hof de verenigbaarheid met de Zesde richtlijn van de „bevoegdheid van de Lid-Staten (...) de heffing van de BTW en de controle daarop door de belastingadministratie te waarborgen". [44] Bovendien werd ook verklaard, dat „artikel 18 van de Zesde richtlijn, overeenkomstig de aanhef ervan, slechts handelt over de uitoefening van het recht op aftrek en niet over het bewijs van dit recht nadat het door de belastingplichtige is uitgeoefend". [45] Mijns inziens kunnen Lid-Staten in het kader van hun nationale stelsel van BTW-heffing maatregelen nemen om zich te beschermen tegen teruggaaf wanneer geen waarachtig BTW-tegoed bestaat. Het nemen van voorzorgs- en controlemaatregelen zorgt voor een evenwicht tussen de belangen van de nationale Schatkist en het belang van een belastingplichtige om snelle betaling te krijgen van ieder bedrag waarop hij krachtens artikel 18, lid 4, op het eerste gezicht recht heeft. Deze uitlegging van artikel 18, lid 4, strookt mijns inziens met de verwijzing daarin naar de verplichting van de Lid-Staten tot teruggaaf „overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling". Subsidiair kunnen de Lid-Staten krachtens artikel 22, lid 8, „andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude". Mij lijkt het irrelevant, of de Belgische regels buiten het bij de Zesde richtlijn geharmoniseerde gebied vallen dan wel in beginsel daarbinnen vallen, doch bij artikel 22, lid 8, zijn toegestaan. Voor zover zij een schending van de richtlijn kunnen vormen, moeten zij hoe dan ook de evenredigheidstoets doorstaan (zie de punten 42-54 hierna).

40. Op de tweede terechtzitting betoogden Decan en Sanders, dat artikel 18, lid 4, in het licht van artikel 18, lid 2, moet worden uitgelegd en dat dienvolgens, zodra een Lid-Staat de waarachtigheid van een over een bepaalde belastingperiode verschuldigd belastingtegoed heeft nagegaan, hij verplicht is de belastingplichtige toe te staan het recht op aftrek voor dat tegoed onmiddellijk uit te oefenen. Ik ben het eens met de gemachtigde van de Commissie, die deze benadering te formalistisch achtte. Het is realistischer ervan uit te gaan dat de verhouding tussen de belastingplichtige en de nationale BTW-administratie gelijkenis vertoont met een rekening-courant. Verzoekers verwijzen met name naar het arrest Commissie/

42 — Ibidem (r. o. 16). Advocaat-generaal Sir Gordon Slynn erkende uitdrukkelijk, dat „de Zesde richtlijn geen volledige harmonisatie van alle bepalingen betreffende de toepassing van de BTW tot stand brengt", en dat „de Raad het aan de Lid-Staten heeft overgelaten te bepalen, of andere voor de toepassing van het stelsel noodzakelijke gegevens op de factuur moeten worden vermeld, mits die bepalingen de doelstellingen van de richtlijn nastreven, niet afwijken van het gemeenschapsstelsel en de draagwijdte ervan niet beperken" (Jurispr. 1988, blz. 4533).

43 — Arrest van 5 december 1996 (zaak C-85/95, Jurispr. 1996, blz. I-6257).

44 — Ibidem, r. o. 24.

45 — Ibidem, r. o. 26.

Frankrijk [46], waarin het Hof overwoog, dat „bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de Lid-Staten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, dit recht onmiddellijk moet kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt". [47] In die zaak stond het bestreden Franse decreet slechts de aftrek toe van een deel van de BTW op de aankoop of bouw van onroerend goed, wanneer het goed werd verhuurd tegen een huurprijs die minder dan een vijftiende van de waarde ervan vertegenwoordigde. De Belgische inhoudingsregels daarentegen beperken het recht op aftrek niet; zij bepalen alleen, dat de betaling van de teruggaaf voorlopig kan worden uitgesteld. Indien de Lid-Staten de teruggaaf van zelfs onbetwiste belastingtegoeden uit een bepaalde belastingperiode wegens een ernstig geschil over een eerdere periode helemaal niet konden uitstellen, zou zulks veelal aanzienlijk gevaar opleveren voor de financiële belangen van de Lid-Staten. Evenmin kan artikel 18, lid 4, mijns inziens worden uitgelegd als een beperking van het recht van de Lid-Staten zich tegen teruggaaf te verzetten tot de gevallen waarin de schuld van een belastingplichtige over een eerdere periode of de frauduleuze aard van het vermeende BTW-tegoed in een eindvonnis is vastgesteld. Mijns inziens mag de mogelijkheid van een voorlopige inhouding van een krachtens artikel 18, lid 4, verschuldigde betaling evenmin afhangen van het bewijs van een causaal verband met een schuld of een onvoldoende betaling over een eerdere periode.

41. Zoals het Hof in het arrest BP Soupergaz verklaarde, hebben de Lid-Staten een ruime bevoegdheid om de bepalingen van het BTW-stelsel ten uitvoer te leggen. Dit heeft twee aspecten. Allereerst zijn de gebruikelijke detailbepalingen inzake belastingheffing die typisch in het nationale recht horen, in de Zesde richtlijn in het geheel niet geregeld. Terloops zij er bijvoorbeeld op gewezen, dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een Lid-Staat, zonder iets af te doen aan de toepassing van artikel 18, lid 4, strikt gesproken een vaststaand tegoed niet terugbetaalt. Indien tegenover dat tegoed een duidelijk vaststaande BTW-schuld van de belastingplichtige staat, met het gevolg dat zekere en vaststaande bedragen door én aan de belastingplichtige verschuldigd zijn, heeft terugbetaling geen zin wanneer compensatie mogelijk is. Dit kan zich voordoen bij onvolledige betaling, door toeval of wegens tekort aan middelen, uit hoofde van een voor het overige onbetwiste eerdere BTW-aangifte. Meer algemeen wordt de verantwoordelijkheid voor de toepassing van het gehele BTW-stelsel aan de Lid-Staten gelaten. Zoals reeds gezegd (punt 39 hierboven), hoeft niet te worden uitgemaakt, of dit komt doordat deze aangelegenheden buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen of bijvoorbeeld ingevolge artikel 22, lid 8, uitdrukkelijk zijn toegestaan. Maatregelen die binnen de bij artikel 22, lid 8, toegestane marge vallen, zijn evenwel onvermijdelijk van invloed op de verplichting van de Lid-Staat tot onmiddellijke terugbetaling krachtens artikel 18, lid 4, in welk geval deze maatregelen (om de hierna uiteengezette redenen) overeenkomstig het gemeenschapsrecht moeten worden getoetst op hun evenredigheid, met andere woorden op hun geschiktheid voor het bereiken van het nagestreefde doel.

46 — Arrest Hof van 21 september 1988 (zaak 50/87, Jurispr. 1988, blz. 4797).

47 — Ibidem, r. o. 16.

C — *Toepassing van het evenredigheidsbeginsel*

42. Wanneer een inhouding als die waar in de hoofdgedingen tegen wordt opgekomen, op zich geen schending vormt van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, volgt daaruit niet noodzakelijkerwijs, dat zij verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Ofschoon de Lid-Staten bevoegd blijven om hun eigen stelsel van BTW-inning te bepalen, moeten die stelsels toch worden toegepast in overeenstemming met de Zesde richtlijn, en in het bijzonder met haar fundamentele bepalingen zoals het recht op aftrek.

i) Het doel van de inhoudingsmaatregelen

43. Mijns inziens beogen het soort inhoudingsmaatregelen dat in de onderhavige prejudiciële zaken aan de orde is, een duidelijk doel. De Lid-Staten die opmerkingen hebben ingediend, merken terecht op, dat de BTW-ontvangsten bijna volledig naar de Lid-Staten vloeien, zodat zij een rechtmatig belang hebben om de maatregelen te nemen die nodig zijn ter bescherming van hun financiële belangen. Mijns inziens is dit duidelijk erkend in artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn. Zoals gezegd (punt 38), verleent artikel 22, lid 8, de Lid-Staten niet het recht ter waarborging van de correcte heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, de andere bepalingen van de Zesde richtlijn te overtreden. Dienaangaande voorziet artikel 27 uitdrukkelijk in een procedure waarbij de Lid-Staten de Raad om een machtiging verzoeken om met name van de richtlijn afwijkende nationale maatregelen te treffen ter voorkoming van „belastingfraude of -ontwijking". Volgens 's Hofs vaste rechtspraak moeten die maatregelen het evenredigheidsbeginsel in acht nemen. In het arrest Commissie/België [48] verklaarde het Hof bijvoorbeeld, dat krachtens artikel 27 aangemelde maatregelen van dien aard moeten zijn, „dat zij belastingfraude of -ontwijking voorkomen, doch (...) in beginsel slechts afwijken van de in artikel 11 vastgestelde belastinggrondslag, voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het doel". [49] Derhalve stelt de Commissie mijns inziens terecht, dat nationale maatregelen die, ofschoon zij op een machtiging krachtens artikel 27 zijn gebaseerd, de bij de Zesde richtlijn verleende rechten nadelig kunnen beïnvloeden, in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel moeten zijn. Kortom, wanneer een oplossing moet worden gezocht voor mogelijke conflicten tussen de toepassing van nationale invorderingsmaatregelen, zoals de conservatoire inhouding in België, en het bij de Zesde richtlijn gegarandeerde fundamentele recht op aftrek

48 — Arrest van 10 april 1984, zaak 324/82, Jurispr. 1984, blz. 1861.

49 — Ibidem, r. o. 29 van het arrest. De maatregelen die in die zaak aan de orde waren, golden op 1 januari 1977 en vielen dus binnen de werkingssfeer van de overgangsbepalingen van artikel 27, lid 5. Er is evenwel geen reden om aan te nemen, dat het Hof een ander standpunt zou hebben ingenomen indien artikel 27, lid 5, niet van toepassing was geweest: zie in dit verband mijn conclusie van 27 februari 1997 in zaak C-63/96, Skripalle, Jurispr. 1997, blz. I-2847, inzonderheid de punten 25-28.

van een BTW-overschot, mogen de relevante nationale maatregelen niet verder gaan dan nodig is om hun doel te bereiken.

44. Deze zienswijze vindt steun in de rechtspraak van het Hof. In het arrest Balocchi bijvoorbeeld verklaarde het Hof dat de krachtens artikel 22, lid 5, aan de Lid-Staten verleende mogelijkheid de belastingplichtigen tijdens een belastingtijdvak te verplichten tot vooruitbetaling van BTW, hun niet toestond de betaling van een vast percentage (65 %) van het over een niet-verstreken tijdvak betaalbare bedrag te verlangen. [50] De vrijheid van de Lid-Staten bij de toepassing van hun invorderingsstelsels is dus niet onbeperkt.

ii) Daadwerkelijke rechterlijke toetsing

45. In een dergelijke situatie moeten de autoriteiten van de Lid-Staten om te beginnen hun beslissingen motiveren om de bij het gemeenschapsrecht vereiste rechterlijke toetsing daadwerkelijk mogelijk te maken. [51] In casu wordt die taak vervuld door het procesverbaal dat moet worden opgesteld en de belastingplichtige naar behoren ter kennis moet worden gebracht, alvorens de BTW-administratie haar recht op inhouding kan uitoefenen. Voor zover het Belgische recht in dit opzicht voorziet in adequate kennisgeving en motivering van de beslissing die wordt meegedeeld aan de belastingplichtige wiens recht op teruggaaf is uitgesteld, is het op dat punt in overeenstemming met de vereisten van het gemeenschapsrecht. Op de tweede terechtzitting betwijfelde de raadsman van Decan en Sanders of de procedurele beschermingsmaatregelen vóór de inhouding in de praktijk voldoening geven. Daarover moet de nationale rechter evenwel beslissen. Alleen hij is bevoegd om de relevante Belgische regeling uit te leggen.

46. De verplichting van de Lid-Staten ervoor te zorgen, dat rechterlijke toetsing daadwerkelijk mogelijk is, impliceert bovendien, dat de nationale rechter de nodige bevoegdheden worden verleend om de rechten van de belastingplichtige en de rechten en belangen van de BTW-administratie met elkaar in evenwicht te kunnen brengen. Uiteraard hangt de aard en draagwijdte van de rechterlijke toetsing af van de context en het soort gevaar waartegen een maatregel moet beschermen. In de zaken Werner en Leifer [52] verklaarde advocaat-generaal Jacobs, in een andere context, dat „doorgaans (...) de aard van de vragen die rijzen wanneer de externe veiligheid van een Lid-Staat in het geding is, de rechter [zal] beletten een stringente evenredigheidstoetsing uit te voeren". Aangezien men zich op basis van geheime inlichtingen die de rechter niet op hun juistheid kon verifiëren, een oordeel had gevormd, was zijns inziens geen volledige rechterlijke toetsing mogelijk. De onderhavige zaken vallen niet binnen die uitzonderlijke categorie.

50 — Arrest reeds aangehaald in voetnoot 19.

51 — Arrest van 15 oktober 1987, zaak 222/86, Heylens e. a., Jurispr. 1987, blz. 4097, r. o. 14 en 15.

52 — Arresten van 17 oktober 1995, zaak C-70/94, Werner, Jurispr. 1995, blz. I-3189, en zaak C-83/94, Leifer, Jurispr. 1995, blz. I-3231; conclusie van advocaat-generaal Jacobs, Jurispr. 1995, blz. I-3191, punt 65.

47. Artikel 8[1], § 3, leden 4 en 5, van KB nr. 4 betreffen een reeks gevallen en praktische situaties. Enerzijds zijn er de ernstige vermoedens van fraude die door geloofwaardige objectieve bewijzen worden gestaafd, als bedoeld in lid 5. Anderzijds zullen er gevallen zijn waar het eigenlijk gaat om geschillen over de feiten en de rechtsuitlegging die hooguit aanleiding geven tot een betwiste vordering van de BTW-administratie. In het onderhavige soort zaak waarin het Hof in wezen wordt verzocht criteria vast te stellen om de nationale rechter in staat te stellen bij het vervullen van *zijn* taak van rechterlijke toetsing, te beoordelen of de toepassing van de bestreden nationale maatregelen de daadwerkelijke uitoefening van het bij artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn verleende recht in de praktijk kan ondermijnen, hoeft het Hof mijns inziens geen gedetailleerde regels vast te stellen. Veeleer moet het in grote lijnen de aard van de beoordelingsbevoegdheid van de bevoegde nationale rechter aangeven.

iii) Standpuntbepaling

48. Allereerst zij beklemtoond, dat het gemeenschapsrecht het verrichten van een omstandig onderzoek naar de feiten en de grond van de vordering van de BTW-administratie op het tijdstip van de rechterlijke toetsing van het inhoudingsbesluit niet als een volstrekte noodzaak mag opleggen. Zoals in de onderhavige zaken met name blijkt uit de tekst van artikel 8[1], § 3, lid 4, van KB nr. 4, wordt het geschil eerst definitief beëindigd bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest. Daartoe is een grondig onderzoek van de betwiste vragen, rechtens en feitelijk, vereist, waartegen hoger beroep bij een hogere nationale rechter kan worden ingesteld. Dat vergt noodzakelijkerwijs tijd en namens Molenheide werd op de tweede terechtzitting beklemtoond, dat sommige van deze procedures jaren aanslepen. Dat is niet verwonderlijk. In casu gaat het evenwel om bepalingen betreffende de voorlopige inhouding van de betaling bij wijze van een conservatoire maatregel. Naar zijn aard leent dit soort maatregel zich niet tot een definitieve beslechting van de vragen. Van de beslagrechter kan mijns inziens geen definitief, doch alleen een voorlopig oordeel bij wijze van dringende maatregel omtrent de betwiste en ingewikkelde feitelijke en juridische vragen worden verwacht.

49. De beslagrechter zou evenwel in beginsel de bevoegdheid moeten hebben om de inhouding op te heffen. Vooral in de op de tweede terechtzitting gemaakte opmerkingen waren de raadslieden van verzoekers het helemaal oneens met die van België over de vraag of, en in hoeverre, de beslagrechter over een beoordelingsmarge beschikt. Deze onzekerheid wordt tot op zekere hoogte weerspiegeld in het verschillende beleid van de beslagrechters. Sommigen leggen hun bevoegdheden heel strikt uit, terwijl anderen

een meer liberale koers volgen. Het Hof kan zich uiteraard niet uitspreken over deze kwesties van Belgisch recht. Zoals hierboven gezegd, kan het Hof alleen de aard van de bevoegdheid aangeven die moet bestaan en *waarvan algemeen bekend moet zijn dat zij bestaat,* om de krachtens het gemeenschapsrecht verleende rechten naar behoren te beschermen.

50. De fundamentele toets is uiteraard, of de genomen maatregel evenredig is aan het nagestreefde doel. Hij mag anders gezegd niet verder gaan dan strikt nodig om dat doel te bereiken, namelijk de bescherming van de BTW-administratie zelf wat haar verplichting betreft de financiële integriteit van het stelsel te garanderen en de belasting te heffen. Ik zou naar analogie het door het Hof in het arrest Commissie/België [53] omtrent een afwijking krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn geformuleerde beginsel toepassen, dat maatregelen ter voorkoming van „belastingfraude of -ontwijking" slechts kunnen afwijken van de in artikel 11 vastgestelde belastinggrondslag, „voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het doel". Met die benadering kunnen enkele ruime uitleggingsbeginselen worden vastgesteld. Ik ga akkoord met de op de tweede terechtzitting door de Commissie voorgestelde benadering, namelijk dat in gevallen zoals die waarop artikel 8^1, § 3, lid 4, van KB nr. 4 betrekking heeft — ruim gesproken gevallen waarin de schuld wordt betwist — het vermoeden geldt dat de inhouding in strijd is met het evenredigheidsbeginsel, en dat in dezelfde geest in de gevallen waarop lid 5 betrekking heeft, met name die waarbij ernstige vermoedens van fraude bestaan, het vermoeden in de tegenovergestelde richting zou werken.

51. Zoals alle voorlopige maatregelen hangt de door een nationale rechter te nemen beslissing omtrent de handhaving of opheffing van een inhoudingsmaatregel af van de bijzondere omstandigheden van de zaak. Ik zal proberen de juiste benadering van een aantal van deze omstandigheden aan te geven. Primair moet mijns inziens het belang staan de BTW-inkomsten te beschermen. De bepaling van artikel 8^1, § 3, van KB nr. 4 betreffende de inhouding lijkt het normale vereiste in het Belgisch recht voor het bestaan van spoedeisendheid, dat wil zeggen de dringende noodzaak de BTW-inkomsten te beschermen, om te keren. De BTW-administratie moet mijns inziens steeds in staat zijn alle uit noodzaak genomen maatregelen te rechtvaardigen; dat wil zeggen op grond van een echte en dringende noodzakelijkheid de belastinginkomsten te beschermen. In gevallen die onder lid 5 vallen, moet uit het proces-verbaal op het eerste gezicht blijken, dat er ernstige vermoedens van fraude zijn dan wel subsidiair, dat er bewijzen zijn dat er voor eerdere tijdvakken veel te weinig is aangegeven, zodat een schuld ten gunste van de BTW-administratie in het vooruitzicht kan worden gesteld. Het behoeft geen betoog, dat een dergelijke verwachte schuld van zodanige omvang moet zijn, dat de inhouding van de betaling gerechtvaardigd is. Onder dat voorbehoud kan het bestaan van bewijzen van fraude of van het feit dat veel te weinig is aangegeven (ook al is er geen fraude) een nationale rechter redelijkerwijs tot de overtuiging doen

53 — Arrest van 10 april 1984, zaak 324/82, Jurispr. 1984, blz. 1861, r. o. 29.

komen, dat er fiscale belangen zijn die moeten worden beschermd. Die noodzaak moet evenwel mede worden bepaald gelet op alle andere relevante omstandigheden. Zo kan een rechter bijvoorbeeld oordelen, dat er geen noodzaak tot inhouding is gelet op de omvang van de onderneming van de belastingplichtige en diens financiële stabiliteit. Indien anderzijds de insolventie of het faillissement van die onderneming dreigt, kan er redelijkerwijs geen sprake van zijn in een onzekere situatie aan een onderneming een schuld te betalen, zodat wel de gezamenlijke schuldeisers doch niet meer de belastingadministratie kan worden voldaan.

52. Op de tweede terechtzitting spraken verzoekers meermaals de bewering van België tegen, dat een beslagrechter een inhouding, met name in de gevallen van lid 5, kan opheffen. Het hoeft geen betoog, dat, ongeacht de kennelijke ambiguïteit van het Belgische recht, de belastingplichtige ingevolge het gemeenschapsrechtelijk evenredigheidsbeginsel daadwerkelijk een beroep moet kunnen doen op de rechter. „Ingevolge het in artikel 5 van het Verdrag neergelegde samenwerkingsbeginsel" dienen de Lid-Staten dus „de rechtsbescherming (...) te verzekeren die voor de justitiabelen voortvloeit uit de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht". [54] Bij gebreke van een gemeenschapsregeling inzake BTW-inning is het een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke Lid-Staat „om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te geven voor rechtsvorderingen die ertoe strekken, de rechten te beschermen die de justitiabelen aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht ontlenen". [55] In de omstandigheden van de onderhavige zaken dient de Belgische rechter, met name de beslagrechter, ervoor te zorgen, dat hij bij de afweging van de rechten van de belastingplichtigen ingevolge artikel 18, lid 4, en die van de Schatkist „de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt". [56]

53. Wanneer de beslagrechter zaken als bedoeld in lid 4 behandelt, mag de inhouding mijns inziens slechts worden gehandhaafd, indien overtuigend blijkt van de noodzaak de nationale Schatkist te beschermen. Dit geldt niet enkel voor gevallen van dreigende insolventie, ofschoon de noodzaak hier duidelijk is. Voorts vereisen de belangen van de Schatkist mijns inziens niet, dat tot inhouding wordt overgegaan niet alleen ter verzekering van de betaling van vermeende schulden (en rente daarover), maar ook van de inning van de over deze vermeende schulden opgelegde boeten. Een dergelijke inhouding is een ongerechtvaardigde beperking van de uitoefening van het recht op aftrek.

54. Mijns inziens moet de beslagrechter op basis van zijn beoordeling van de talrijke feitelijke elementen van de zaak, de noodzaak van de inhoudingsmaatregel in het belang van de BTW-administratie kunnen beoordelen gelet op: de kennelijke gegrondheid en

54 — Arrest van 14 december 1995, zaak C-312/93, Peterbroeck, Jurispr. 1995, blz. I-4599, r. o. 12.

55 — Ibidem.

56 — Ibidem, r. o. 12.

ernst van het bewijs van fraude of onjuiste aangifte; de waarschijnlijkheid dat het bedrag van de vordering na volledige beslechting van het geschil nog kan worden teruggevorderd; de financiële stabiliteit van de belastingplichtige; de met de beslechting van het geschil vermoedelijk gemoeide tijdsduur; en terdege gelet op de noodzaak voor de belastingplichtige van de betaling van het aan hem verschuldigde bedrag voor de voortzetting van zijn activiteit. Zoals het Hof verklaarde in het arrest Factortame e. a. [57], „aan de volle werking van het gemeenschapsrecht zou verder eveneens worden afgedaan, wanneer een rechter bij wie een door het gemeenschapsrecht beheerst geding aanhangig is, door een regel van nationaal recht zou kunnen worden belet, voorlopige maatregelen te gelasten ter verzekering van de volle werking van de uitspraak die moet worden gedaan over het bestaan van de rechten waarop krachtens het gemeenschapsrecht een beroep wordt gedaan". Voorts moet een belastingplichtige die in het hoofdgeding tegen de BTW-administratie uiteindelijk in het gelijk wordt gesteld, door België daadwerkelijk worden vergoed, en moet hem met name rente worden toegekend vanaf de dag waarop de ingehouden teruggaaf anders (indien er geen inhouding was geweest) zou zijn terugbetaald.

VI — Conclusie

55. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vragen van de drie nationale rechters in deze vier gevoegde zaken, te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, is voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk om in de interne rechtsorde van de Lid-Staten door belastingplichtigen rechtstreeks te worden ingeroepen.

2) Nationale bepalingen waarbij de conservatoire inhouding van over een bepaald belastingtijdvak aan een belastingplichtige vermoedelijk verschuldigde BTW-kredieten wordt toegestaan, zijn in beginsel niet onverenigbaar met artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn.

57 — Arrest van 16 juni 1990, zaak C-213/89, Jurispr. 1990, blz. 2433, r. o. 21.

3) Maatregelen van inhouding van BTW mogen evenwel niet verder gaan dan strikt nodig is ter bescherming van de fiscale belangen van de Lid-Staten inzake de correcte invordering van de BTW, en de nationale rechter moet ervoor zorgen, dat een belastingplichtige die in de uitoefening van zijn recht op aftrek krachtens artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn door dergelijke inhoudingsmaatregelen wordt geraakt, vóór de vaststelling van die maatregel effectieve procedurele waarborgen worden gegarandeerd, waaronder met name behoorlijke kennisgeving van de motivering van de voorgenomen inhouding en de mogelijkheid van daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de maatregel na de vaststelling ervan door de BTW-administratie. Bij een inhouding van een onbetwist eerder BTW-tegoed op basis van een betwiste eerdere BTW-schuld moeten nationale wettelijke bepalingen die uitgaan van spoedeisendheid en/of de noodzaak van de inhoudingsmaatregel, door de nationale rechter bij wie het verzoek om opheffing van de inhouding aanhangig is, buiten toepassing worden gelaten; deze rechter moet bevoegd zijn om op basis van het beschikbare bewijsmateriaal en al de omstandigheden van de zaak, met inbegrip van de mogelijkheid van andere effectieve vormen van bescherming van de BTW-administratie, zelf te beoordelen, of de inhouding dringend noodzakelijk is. Deze dringende noodzaak mag evenwel niet verder gaan dan het waarborgen van het bedrag van de betwiste schuld (vermeerderd met rente). Bij inhouding op basis van ernstige vermoedens van fraude of andere ernstige onregelmatigheden vanwege de belastingplichtige die zijn recht op een BTW-tegoed doet gelden, moet de rechter die kennis neemt van het verzoek om opschorting bij wege van voorlopige maatregel, wanneer hij op basis van het door de belastingplichtige contradictoir te leveren bewijs niet overtuigd is van de gegrondheid van de twijfels van de BTW-administratie, de inhouding onder de volgens hem passende voorwaarden kunnen opheffen. In alle gevallen van conservatoire inhouding moet de BTW-administratie, indien de belastingplichtige in verband met de inhouding in het hoofdgeding uiteindelijk in het gelijk wordt gesteld, rente betalen over het ingehouden bedrag vanaf het tijdstip waarop dat bedrag ingevolge de ter uitvoering van de Zesde richtlijn in de Lid-Staat toegepaste normale regels betreffende aftrek, aan de belastingplichtige moest worden betaald."