FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 20 mars 1997 *

1. I dessa förenade mål om förhandsavgörande ombeds domstolen att fastställa huruvida en form av kvarstad som beslutats av en nationell skattemyndighet i samband med återbetalning av mervärdesskattebelopp, som enligt den skattskyldiga personens deklaration avseende en viss mervärdesskatteperiod är överskjutande, är förenlig med gemenskapsrätten och särskilt med sjätte mervärdesskattedirektivet. [1] Omfattas en sådan form av kvarstad av sjätte direktivets tillämpningsområde eller skall den i stället anses utgöra en uppbördsfråga inom medlemsstaternas exklusiva kompetens? Centralt för alla målen är den möjliga tillämpningen av den gemenskapsrättsliga proportionalitetsprincipen.

I — Rättslig bakgrund

A — *Gemenskapsrätt*

2. De relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet återfinns främst i avdelning XI, "avdrag", som innehåller artikel 17—20. Enligt artikel 17 har en skattskyldig person rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person. Reglerna om "utnyttjande av avdragsrätten", som jag kommer att återge i relevant utsträckning, återfinns i artikel 18. Artikel 18.1 behandlar formella beviskrav, såsom skyldigheten att inneha relevanta fakturor. Artikel 18.2 har följande lydelse:

"Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1."

När villkoren i artikel 18.1 och 18.2 inte är uppfyllda tillåter artikel 18.3 medlemsstaterna att "fastställa regler som kan ge rätt till

* Originalspråk: engelska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet) (EGT L 145, s. 1).

avdrag". Artikel 18.4, som är central i det förevarande fallet, lyder:

"Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

Om det överskjutande beloppet är ringa, kan medlemsstaterna dock vägra att återbetala det eller föra över det till nästa period."

3. Avdelning XIII i sjätte direktivet gäller "skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning". Artikel 22 behandlar skattskyldiga personers "skyldigheter enligt det inhemska systemet" och innefattar skyldigheter avseende bokföring, deklaration och redovisning. Första stycket i artikel 22.4 ålägger skattskyldiga personer att "lämna en deklaration inom en tidsperiod som skall bestämmas av varje medlemsstat" som inte får "överskrida två månader efter utgången av varje skatteperiod". Andra stycket i artikel 22.4 har följande lydelse:

"Deklarationen skall innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den utgående skatten och de avdrag som skall göras, däribland i förekommande fall och i den mån det anses nödvändigt för att fastställa beräkningsunderlaget, det sammanlagda beloppet av de transaktioner som hänför sig till denna skatt och dessa avdrag samt det sammanlagda beloppet av undantagna transaktioner."

Enligt artikel 22.5 är den skattskyldiga personen i princip skyldig att "betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklarationen" om inte medlemsstaterna har angivit ett annat betalningsdatum. Artikel 22.6 medger att medlemsstaterna kräver att skattskyldiga personer "lämnar in en redogörelse, innefattande de uppgifter som anges i punkt 4, [...] rörande alla transaktioner som har utförts föregående år [och som] skall innehålla alla uppgifter som behövs för eventuella justeringar". Artikel 22.8, som är av särskild betydelse avseende nationella uppbördsåtgärder, lyder:

"Utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som skall införas i överensstämmelse med artikel 17.4, *får medlemsstaterna ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk*" (min kursivering).

4. Artikel 27 i sjätte direktivet, den enda artikeln i avdelning XV, benämnd "förenk-

lingsförfaranden", anger ett förfarande enligt vilket medlemsstaterna kan ansöka om undantag från direktivets bestämmelser. Artikel 27.1 har följande formulering:

"Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet."

B — *Belgisk lagstiftning*

5. Artikel 18.4 i sjätte direktivet har i belgisk rätt huvudsakligen genomförts genom artikel 47 i BTW-Wetboek (mervärdesskattelag, nedan kallad lagen), som anger att tillåtna avdrag för en viss period som överstiger den skatt som skall betalas skall föras över till nästa skatteperiod. Artikel 76.1 första stycket i lagen, såsom ändrad genom lag av den 28 december 1992, [2] föreskriver att på yrkande av den skattskyldige skall det överskjutande belopp som utestår vid kalenderårets slut återbetalas i enlighet med de villkor som fastställs av konungen. Enligt andra stycket kan konungen medge återbetalning av det överskjutande beloppet även före kalenderårets slut i enlighet med de villkor som konungen fastställer. Tredje stycket är av central betydelse för de tvister som har föranlett de förevarande målen och har följande lydelse:

"Konungen kan, i fråga om de villkor som fastställs i första och andra stycket, bestämma att ett belopp skall innehållas med kvarstadsverkan i den mening som avses i artikel 1445 i lagen om rättegång till förmån för mervärdesskatte-, registrerings- och fastighetsmyndigheten [3]."

6. Den nya formen av kvarstad infördes genom artikel 7 i Koninklijk Besluit (kunglig förordning) av den 29 december 1992, [4] som bland annat införde en ny artikel 8[1].3 i vad som i Belgien är känt som Koninklijk Besluit nr 4 av den 20 december 1969 om återbetalning avseende mervärdesskatt (nedan kallad kunglig förordning nr 4). [5] De två ändringar som är av störst betydelse för de förevarande målen avsåg artikel 8[1].3 fjärde och femte stycket.

7. Det är emellertid av vikt att notera att enligt artikel 8[1].3 första stycket i kunglig förordning nr 4 anses fordran avseende överskjutande belopp som den skattskyldiga personen gör gällande på grundval av sin

2 — *Belgisch Staatsblad*, 31 december 1992.

3 — *Administratie van de B. T. W., Registratie en Domeinen*, nedan kallad mervärdesskattemyndigheten.

4 — *Belgisch Staatsblad (vierde uitgave)*, 30 december 1992. Den franska språkversionen ändrades senare och finns nu i den version som införts genom artikel 6 i kunglig förordning av den 14 april 1993 (*Moniteur Belge*, 30 april 1992). Den nya lydelsen av kunglig förordning nr 4 trädde i kraft den 1 januari 1993 i enlighet med artikel 13 i kunglig förordning av den 30 december 1992.

5 — *Belgisch Staatsblad*, 31 december 1969.

deklaration förutsätta betalning av alla utestående skatteskulder. Artikel 8[1].3 fjärde stycket anger:

"Om den skatteskuld som avses i första stycket inte utgör en fordran som myndigheten har och som i sin helhet eller delvis är säker, till beloppet fastställd och förfallen, vilket bland annat är fallet när den har bestritts eller har givit upphov till en sådan tvångsåtgärd som avses i artikel 85 i lagen, och om verkställigheten av denna har avbrutits på grund av en invändning enligt artikel 89 i lagen, skall myndigheten innehålla ett belopp av den överskjutande skatten motsvarande myndighetens fordran. Innehållandet skall ha kvarstadsverkan till dess att tvisten slutligt har avgjorts, antingen genom beslut av förvaltningsmyndighet eller genom domstols dom eller beslut som har vunnit laga kraft. Villkoret i artikel 1413 i lagen om rättegång skall anses uppfyllt avseende innehållandet. [6]"

Artikel 8[1].3 femte stycket anger:

"Om, med avseende på det överskjutande belopp som skall återbetalas och som framgår av den deklaration som avses i artikel 53 första stycket tredje strecksatsen i lagen, avseende vilket den skattskyldige har valt återbetalning eller inte, det antingen föreligger välgrundade misstankar eller bevis för att ovannämnda deklaration eller deklarationer för tidigare perioder innehåller oriktiga uppgifter och om dessa misstankar eller bevis tyder på att det föreligger en skatteskuld vars faktiska förekomst emellertid inte kan fastställas före tidpunkten för beslutet om utbetalning eller för den transaktion som kan jämställas med en utbetalning, skall det inte beslutas vare sig att det överskjutande beloppet skall utbetalas eller att det skall föras över till nästa skatteperiod. Den överskjutande skatten skall innehållas för att göra det möjligt för myndigheten att undersöka uppgifternas riktighet."

Verkan av innehållandet av ett belopp (inhouding) enligt antingen fjärde eller femte stycket är att den mervärdesskatteskuld som annars skulle föras över till nästa mervärdesskatteperiod eller återbetalas till den skattskyldiga personen i enlighet med artikel 8[1].2 provisoriskt tas i beslag.

8. Enligt sjätte stycket skall de välgrundade misstankar eller bevis som avses i femte stycket motiveras i "protokoll" [7], i överensstämmelse med artikel 59.1 i lagen. [8] Enligt sjunde stycket skall innehållande som avses i fjärde och femte stycket ha kvarstadsverkan till dess att bevisen i det protokoll som avses i sjätte stycket har motbevisats, eller till dess att transaktionernas riktighet framgår av de uppgifter som erhållits från andra medlemsstater enligt det system för samarbete som fastställs enligt gemenskapsrätten. Åttonde och nionde stycket behandlar delgivning och ikraftträdande av en kvarstad. Den berörda skattskyldiga personen kan överklaga kvarstaden hos en *beslagrechter* (domare som avgör kvarstadsmål) i enlighet med arti-

6 — Artikel 1413 i lagen om rättegång föreskriver att bevisbördan för att fastställa det brådskande med interimistiska åtgärder när de begärs.

7 — Fotnot utan intresse för den svenska versionen av detta förslag till avgörande.

8 — Enligt artikel 59 i lagen presumeras protokollen vara tillförlitliga till dess att motsatsen är bevisad.

kel 1420 i lagen om rättegång. [9] En *beslagrechter* kan emellertid, enligt tionde stycket, inte häva kvarstaden om bevisen i det berörda protokollet inte har motbevisats, om uppgifter som har efterfrågats från andra medlemsstater inte har erhållits, eller om åklagarmyndigheten eller undersökningsdomaren utför en undersökning. Enligt elfte stycket skall, när innehållandet av den överskjutande skatten har hävts, en skatteskuld, som utgör en säker, till beloppet fastställd och förfallen fordran som myndigheten har, regleras i enlighet med andra stycket utan att några formaliteter är nödvändiga.

II — Faktiska omständigheter samt förfarande

A — *Faktiska omständigheter*

9. De faktiska omständigheterna i vart och ett av målen skiljer sig åt. Därför skall jag för klarhetens skull kortfattat beskriva varje mål.

i) Mål C-286/94, Garage Molenheide

10. Kärandebolaget driver en bilverkstad i Antwerpen. Det ingav en mervärdesskattedeklaration för perioden 1 januari 1993 till 31 mars 1993 och gjorde gällande rätt till avdrag av summan 2 598 398 BFR. En besiktning av kärandens lokaler föranledde emellertid allvarliga tvivel hos den lokala mervärdesskattemyndigheten avseende riktigheten av mervärdesskattedeklarationen. Käranden informerades genom protokoll som skickades per rekommenderat brev den 15 juni 1993 om att skattemyndigheten mot bakgrund av de tvivel som hade uppstått avsåg att innehålla det mervärdesskattebelopp som enligt deklarationen skulle återbetalas. Den 16 juni 1993 erhöll käranden ett meddelande om innehållande från uppbördsmannen som hänvisade till att det förelåg starka skäl att betvivla riktigheten av en eller flera av de deklarationer som käranden ingivit. Skattemyndigheten misstänker i huvudsak käranden för att ha sysslat med fiktiv, kringgående handel som på konstgjord väg skapade ett fiktivt överskjutande belopp för det första kvartalet 1993. Innehållandet av den summa som käranden gjorde gällande såsom överskjutande skatt angavs vara en säkerhetsåtgärd. Det innebar i praktiken en frysning av beloppet till dess att förvaltningsmyndighet eller domstol genom avgörande fastställde huruvida det överskjutande beloppet var verkligt. Den rättsliga grunden för innehållandet var den ändrade lydelsen av artikel 8[1].3 femte stycket i kunglig förordning nr 4.

11. Den 23 juli 1993 överklagade käranden beslutet om innehållande utan framgång till Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (domstol i första instans, Antwerpen) för att få kvarstaden hävd. Därefter överklagade kärandebolaget till Hof van Beroep te Antwerpen (appellationsdomstol, 13: e avdelningen för tvistemål, nedan kallad den nationella domstolen). Käranden anförde att

9 — Den motsvarande termen i den franska lydelsen av förordningen är "juge des saisies". Av praktiska skäl och med beaktande av att rättegångsspråket är nederländska kommer det nederländska uttrycket att användas nedan. Pluralformen, *beslagrechters*, kommer, där det är nödvändigt, att användas [den bestämda formen, *beslagrechtern*, kommer att användas där så är lämpligt].

kvarstaden som det föreskrevs om i artikel 76.1 tredje stycket i lagen och i kunglig förordning nr 4 stred mot artiklarna 18.4 och 27 i sjätte direktivet. Efter att ha hört motsidans argument framförda av den belgiska statens ombud beslutade den nationella domstolen att hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"Skall artikel 18.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en medlemsstat får underlåta att återbetala betydande mervärdesskattebelopp till sina invånare eller att föra över dem till nästa skatteperiod, och i stället belägga dem med kvarstad som en säkerhetsåtgärd, i enlighet med bestämmelser i nationell rätt, på grund av att det föreligger välgrundade misstankar om skatteundandragande, utan att det för detta ändamål meddelas eller upprättas någon exekutionstitel och utan att medlemsstaten har erhållit ett sådant bemyndigande som avses i artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet?"

ii) Mål C-340/95, Schepens

12. Käranden äger en bilverkstad. Han ingav en mervärdesskattedeklaration avseende perioden den 1 januari till den 31 mars 1993 och gjorde gällande återbetalning av ett överskjutande belopp som påstods uppgå till 3 311 438 BFR. Efter besiktningar av kärandens bokföring som utfördes i maj 1993 av en chefsinspektör och en revisor från mervärdesskattemyndigheten ansåg myndigheten att det förelåg starka skäl att betvivla riktigheten av kärandens deklaration och bevis för att deklarationen innehöll oriktiga och/eller ofullständiga uppgifter. Den 15 juni 1993 upprättades därför ett protokoll som innehöll slutsatserna av besiktningen. I ett uttalande som skickades per rekommenderat brev den 16 juni 1993 informerades käranden om myndighetens slutsatser. Han fick även en kopia av protokollet och informerades om att man avsåg att innehålla alla belopp som eventuellt skulle återbetalas till käranden i enlighet med artikel 8^1.3 femte stycket i kunglig förordning nr 4, i dess ändrade lydelse. Meddelandet om innehållande upprättades och skickades till käranden den 18 juni 1993. Ett liknande förfarande följdes avseende kärandens mervärdesskattedeklaration för det andra kvartalet 1993, vilken gav sken av ett överskjutande mervärdesskattebelopp av 2 419 078 BFR. Efter en besiktning som gjordes den 15 september 1993 upprättades ett protokoll den 20 september 1993 som återigen utvisade att det förelåg allvarliga skäl att misstänka att deklarationen var grundad på oriktiga uppgifter. Käranden informerades om detta andra protokoll per rekommenderat brev den 22 september 1993, och ett meddelande om innehållande grundat på artikel 8^1.3 femte stycket i kunglig förordning nr 4 skickades till honom samma dag. [10]

13. Skattemyndigheten misstänker i huvudsak käranden för att ha deltagit i bedräglig kringgående handel. I hans fall påstås detta

10 — Ett ytterligare protokoll avseende kärandens deklaration för det andra kvartalet, innehållande ytterligare upptäckter, upprättades den 26 oktober 1993.

ha bestått i att köpa olika (dyra) bilar under åberopande av fakturor som visade ansenliga summor mervärdesskatt att betala som en del av den köpesumma som käranden erlagt — men för vilka myndigheten inte hade någon anteckning om att den någonsin hade erhållit de relevanta mervärdesskattebeloppen av kärandens leverantörer — och att sälja samma bilar till köpare i andra medlemsstater under åberopande av fakturor som visade att någon mervärdesskatt inte var erlagd. Resultatet blev att kärandens mervärdesskattedeklarationer visade betydande överskjutande mervärdesskattebelopp som skulle återbetalas till honom, trots att han till exempel inte kunde visa att några av bilarna som sålts till icke belgiska köpare faktiskt någonsin lämnat Belgien.

14. Käranden överklagade till *Beslagrechtern* vid Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, som, genom beslut den 8 mars 1994, avslog begäran om hävande av kvarstaden. Käranden överklagade då till Hof van Beroep te Antwerpen (tredje avdelningen för tvistemål, nedan kallad den nationella domstolen), som, mot bakgrund av tvisten mellan käranden och den belgiska statens ombud avseende förenligheten av den belgiska lagstiftningen med artiklarna 18.4 och 27 i sjätte direktivet, beslutade att hänskjuta följande frågor till domstolen:

"1. Har artiklarna 18.4 och 27 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG) direkt effekt i medlemsstaternas nationella rättsordningar — i det föreliggande fallet i den belgiska nationella rättsordningen?

2. Om så är fallet, står det i strid med artikel 18.4 i direktivet att en medlemsstat — med avseende på en viss period eller vissa perioder under vilka ett överskjutande mervärdesskattebelopp har uppkommit — varken återbetalar det överskjutande beloppet till den skattskyldige eller för över det till nästa period utan, med stöd av det belgiska rättsliga institutet innehållande med kvarstadsverkan, håller det inne, i den mening som avses i artikel 1445 i den belgiska lagen om rättegång, så länge som det i detta avseende inte finns någon exekutionstitel, och till ett belopp som motsvarar skattetillägg för dessa skatteperioder eller tidigare skatteperioder, om detta skattetillägg har bestritts av den skattskyldige?

3. Är artikel 18.4 i direktivet tillämplig om innehållandet är en indrivningsåtgärd, såsom den belgiska staten hävdar?

Om så är fallet, är då artikel 27 i direktivet tillämplig om innehållandet skulle utgöra del av villkoren (reglerna)?

Om så inte är fallet, är då artikel 27 tillämplig om innehållandet är en indrivningsåtgärd?

4. Om artikel 18.4 i direktivet är tillämplig på innehållandet, står detta belgiska rättsliga institut i strid med proportionalitetsprincipen såsom den här fastslagits av Europeiska gemenskapernas domstol?"

iii) Mål C-401/95, BRD Decan

15. Till skillnad från målen Garage Molenheide och Schepens rör det här målet kvarstad som utövats med stöd av artikel 8^1.3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4. Beslutet om att inhämta förhandsavgörande anger att mervärdesskattemyndigheten per rekommenderat brev den 26 september 1995 informerade bolaget BRD Decan (nedan kallat käranden) om att den, i enlighet med artikel 8^1.3 fjärde stycket, tänkte innehålla det påstådda överskjutande mervärdesskattebelopp på 705 404 BFR som käranden gjorde gällande med stöd av sin mervärdesskattedeklaration för perioden den 1 juni till den 30 juni 1995. Käranden ansökte hos Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Bryssel) (nedan kallad den nationella domstolen) om hävande av kvarstaden. Enligt den nationella domstolen gällde kvarstaden en summa som bestridits av käranden, vilket antecknats i ett protokoll från den 26 maj 1994, avseende vilken mervärdesskattemyndigheten delgav käranden ett kravbrev den 10 oktober 1995 på ett belopp av 784 305 BFR, plus 130 500 BFR i böter och 232 064 BFR i ränta beräknad fram till den 20 oktober 1995.

16. Det framgår av kärandens och belgiska statens skriftliga yttranden att kärandens tidigare påstådda mervärdesskatteskuld avsåg perioden den 1 september 1990 till den 30 augusti 1992. Staten hävdar att käranden använde en inflatoriskt uppdriven pro ratametod för att beräkna de avdrag som gjorts gällande. Ett rättelsemeddelande som angav att kärandens faktiska skuld uppgick till 784 306 BFR (jämte böter och ränta) utfärdades den 30 augusti 1993 av mervärdesskattemyndigheten. Det bestreds emellertid på formell väg av käranden den 16 september 1993. Myndigheten upprättade därefter den 26 maj 1994 det protokoll till vilket den nationella domstolen hänvisar. Ett beslut om kvarstad avseende summan 705 404 BFR fattades slutligen i enlighet med artikel 8^1.3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4 den 26 september 1995 (och till synes meddelat samma dag). [11]

17. Den 13 oktober 1995 väckte käranden talan vid den nationella domstolen som, mot bakgrund av de gemenskapsrättsliga

11 — Den belgiska statens skriftliga synpunkter hänvisar även till ett annat (första) beslut om kvarstad enligt artikel 8^1.3 fjärde stycket av den 15 juni 1994, som käranden underrättades om per rekommenderat brev den 16 juni 1994, och som rörde en summa av 118 984 BFR avseende ett belopp som käranden hade till godo innestående på ett särskilt konto för perioden den 31 januari till den 30 april 1992.

argumenten, beslutade att hänskjuta följande frågor till domstolen:

"1. Skall artikel 18.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en medlemsstat med avseende på en viss skatteperiod får vägra såväl att återbetala ett överskjutande mervärdesskattebelopp till den skattskyldige som att föra över det till nästa period, och — på grund av att medlemsstaten har en fordran på den skattskyldige som avser ett skattetillägg för en tidigare period — i stället innehålla beloppet så länge som denna fordran inte är betald, om skattetillägget bestrids av den skattskyldige och det således ännu inte finns någon exekutionstitel och då medlemsstaten inte har erhållit något bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet?

2. Om fråga 1 besvaras jakande: Skall artikel 18.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet jämförd med proportionalitetsprincipen tolkas så, att en medlemsstat får föreskriva att det inte är möjligt att ifrågasätta huruvida det kan anses vara nödvändigt eller brådskande att innehålla beloppet, och att det inte heller är möjligt att under den tid som det tvistiga mervärdesskattetillägget inte har blivit föremål för ett slutligt rättsligt avgörande ersätta innehållandet genom att ställa säkerhet för beloppet eller förklara innehållandet ogiltigt?"

iv) Mål C-47/96, Sanders

18. Oaktat en inledande anklagelse om skatteundandragande berör det här målet också en kvarstad som beslutats i enlighet med artikel 8^1.3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4. [12] Enligt beslutet om hänskjutande hävdas i ett protokoll som upprättats av *Bijzondere Belastingsinspectie* (särskild skatteinspektörsbefattning) den 30 januari 1992 att kärandebolaget är skyldigt belgiska staten 370 791 BFR i mervärdesskatt (plus böter med 741 582 BFR och ränta från den 21 januari 1988). Detta härrör, för det första, från inköp av 227 000 kg mjöl från ett annat bolag utan fakturor och, för det andra, från att ha agerat som agent för det andra bolaget i tillhandahållandet av 403 710 kg mjöl till tredje man. Denna verksamhet påstås ha ägt rum under år 1987. Käranden underrättades per rekommenderat brev daterat den 23 november 1994 om att skattemyndigheten just skulle innehålla kärandens överskjutande belopp, som uppgick till 236 215 BFR per den 31 oktober 1994. Det framgår av kärandens och den belgiska statens skriftliga yttranden — till vilka kopior av den ifrågavarande underrättelsen och kvarstaden har fogats — att staten verkställde innehållandet med stöd av artikel 8^1.3 fjärde stycket. [13] Den 5 januari 1995 ansökte käranden om, bland annat, att kvarstaden skulle upphävas. Ansökan underställdes *beslagrechtern* vid Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (nedan kallad den nationella domstolen), som, med

12 — Käranden anger att ett brottmålsförfarande till en början inleddes mot Sanders chefer. Åklagarmyndigheten har dock senare beslutat om åtalsunderlåtelse, vilket beviljades genom domstolsbeslut av den 10 december 1991. Det var först då som målet om kvarstad anhängiggjordes.

13 — Käranden har i sitt skriftliga yttrande påpekat att mervärdesskattemyndigheten den 7 mars 1996 även innehöll ett belopp uppgående till 121 106 BFR (enligt uppgift med stöd av artikel 8^1.3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4), vilket var summan av det överskjutande belopp som käranden hade innestående i december 1995, avseende samma påstådda skuld som är föremål för prövning i sak i målet Sanders.

beaktande av parternas skiljaktiga argument avseende gemenskapsrätten och det pågående målet om förhandsavgörande Garage Molenheide, beslutade att hänskjuta följande frågor till domstolen:

"1. Skall artikel 18.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att en medlemsstat — med avseende på en viss skatteperiod under vilken ett överskjutande mervärdesskattebelopp har uppkommit — får vägra såväl att återbetala det överskjutande beloppet till den skattskyldige som att föra över det till nästa period, och i stället 'innehålla' beloppet med kvarstadsverkan på grund av ett skattetillägg som hänför sig till en tidigare skatteperiod, om skattetillägget bestrids inför rätta och det således inte finns någon exekutionstitel och om medlemsstaten inte har erhållit något bemyndigande enligt artikel 27 i nämnda mervärdesskattedirektiv?

2. Om fråga 1 besvaras jakande:

Skall proportionalitetsprincipen i gemenskapsrätten och artikel 18.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en medlemsstat får föreskriva

1. att den skattskyldige endast kan ifrågasätta kvarstaden (som är i kraft till följd av beslutet att 'innehålla' beloppet), genom att motbevisa de påståenden som staten har anfört i protokollet, och inte genom att bestrida huruvida åtgärden kan anses vara nödvändig eller brådskande,

2. att innehållandet varken kan ersättas genom att det ställs en annan säkerhet eller hävas innan statens bestridda fordran har blivit föremål för ett slutligt rättsligt avgörande?"

B — *Förfarandet inför domstolen*

19. Eftersom det skriftliga förfarandet i målet Garage Molenheide redan var långt framskridet när begäran om förhandsavgörande inkom i målet Schepens och eftersom de gemenskapsrättsliga spörsmålen i båda målen var mycket lika, vilandeförklarades förfarandet i målet Schepens i avvaktan på dom i målet Garage Molenheide. Under det muntliga sammanträdet i målet Garage Molenheide (nedan kallat det första sammanträdet) hävdade emellertid kärandens ombud att den belgiska mervärdesskattemyndighetens praxis och den brist på handlingsfrihet som *beslagrechters* ansåg sig ha, med avseende på hävande av kvarstadsbeslut, tillsammans med det förestående inkommandet av ytterligare två begäran om förhandsavgörande avseende en annan form av innehållande som mervärdesskattemyndigheten i Belgien tillämpar, föranledde tvivel om proportionaliteten i hela systemet med innehållande, enligt den nya lydelsen av artikel $8^{1}.3$ i kunglig förordning nr 4. Käranden uppgav att den inte hade någon invändning mot den försening som ett

förenande av de olika målen skulle föranleda. Genom beslut den 22 mars 1996 inledde domstolen följaktligen det muntliga förfarandet på nytt i målet Garage Molenheide, samtidigt som ordföranden beslutade, för det första, att förena de andra tre målen för det skriftliga och det muntliga förfarandet och dom samt, för det andra, att förena målet Garage Molenheide med de andra målen avseende det muntliga förfarandet och dom. [14] Av praktiska skäl kommer de olika nationella domstolarna och kärandena i de fyra målen att samlat benämnas "de nationella domstolarna" respektive "kärandena", när det är lämpligt.

III — Sammanfattning av de ställda frågorna

20. Föga överraskande föreligger det en avsevärd överlappning mellan de frågor som ställts i de fyra målen. Enligt min uppfattning är de väsentliga gemenskapsrättsliga spörsmålen trefaldiga. De berör den direkta effekten av artiklarna 18.4 och 27 i sjätte direktivet, giltigheten och omfattningen av innehållandet under de omständigheter som avses i artikel 8[1].3 i kunglig förordning nr 4 och dess förenlighet med den avdragsrätt som skattskyldiga personer ges enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet, betydelsen av ett sådant innehållande och, i synnerhet, huruvida de till synes begränsade interimistiska grunderna på vilka det kan hävas är förenliga med den gemenskapsrättsliga proportionalitetsprincipen.

IV — Yttranden som har inkommit till domstolen

21. Skriftliga och muntliga yttranden har inkommit från alla kärandena, med undantag av Peter Schepens. Skriftliga yttranden har inkommit från Konungariket Belgien, [15] Konungariket Sverige, Republiken Grekland, Republiken Italien och kommissionen, vilka alla utom Sverige även har avgivit muntliga yttranden. [16] Dessa yttranden kan av praktiska skäl huvudsakligen sammanfattas på följande sätt.

A — *Kärandena*

22. Kärandena hävdar att bestämmelserna i artikel 18.4 i sjätte direktivet är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga för att kunna ha direkt effekt i medlemsstaternas nationella

14 — Dessa beslut antogs med stöd av artiklarna 61 respektive 43 i rättegångsreglerna.

15 — "Den belgiska staten" är faktiskt formellt sett svaranden i alla målen om förhandsavgörande. Av praktiska skäl kommer jag dock nedan att hänvisa till svaranden som "Belgien".

16 — Grekland och Sverige inkom med skriftliga yttranden i målen *Schepens*, *BRD Decan* och *Sanders*, medan Italien som inledningsvis hade inkommit med ett skriftligt yttrande i målet *Garage Molenheide* också inkom med skriftliga synpunkter i målen *Schepens* och *BRD Decan*.

rättsordningar. Vidare hävdar de i huvudsak att det innehållande som tillämpas enligt den belgiska lagstiftningen är oförenligt med den rättighet som ges i artikel 18.4. När en rätt till avdrag väl uppstår i enlighet med artiklarna 17 och 18.1—18.3, får inte nationella mervärdesskattemyndigheter underställa den ytterligare villkor utan måste antingen återbetala beloppet eller föra över det överskjutande beloppet till nästa mervärdesskatteperiod.

23. BRD Decan och Sanders hävdar även att det överskjutande beloppet av avdragsgill mervärdesskatt skall beräknas i förhållande till en särskild avdragsperiod enligt artikel 18.2 i sjätte direktivet. Myndigheten kan således inte hävda att någon rätt till återbetalning inte skulle föreligga på grund av att den skattskyldiga personen, med avseende på en helt annan period, har en skuld till den. De har påpekat att myndigheten inte är skyldig att godta det överskjutande belopp som ensidigt har angivits i den skattskyldiges deklaration utan tvärtom kan kontrollera huruvida deklarationen är riktig. [17] Dessutom har samtliga kärande anfört att, trots att första stycket i artikel 18.4 tillåter medlemsstaterna att fastställa villkoren för återbetalningen, de inte har möjlighet att underställa rätten till denna återbetalning ytterligare materiella villkor. De har hävdat att den engelska texten, som använder ordet "conditions", avviker från de andra språkversionerna där ord som motsvarar det engelska begreppet "details" och "arrangements" används. [18] Mot bakgrund av behovet att anta en enhetlig gemenskapsrättslig tolkning av bestämmelsen, oaktat den möjliga dubbeltydigheten i den engelska texten, har de hävdat att medlemsstaterna inte har någon behörighet att fastställa materiella villkor för återbetalningen, eftersom de senare uttömmande fastställs i artiklarna 17 och 18.1—18.3. Kärandena har således hävdat att det system med innehållande som tillämpas i Belgien utgör ett otillåtet ytterligare villkor. Kärandena har vidare anfört att det belgiska systemet med innehållande likväl måste vara förenligt med den gemenskapsrättsliga proportionalitetsprincipen, även om det skulle falla inom medlemsstaternas befogenheter avseende förvaltningen av mervärdesskattesystemet. [19] De har hävdat att systemet utgör en oproportionerlig begränsning av den rätt till avdrag som ges enligt sjätte direktivet. Detta är fallet, för det första, på grund av att myndigheterna, nästan automatiskt, tillåts hålla inne de överskjutande belopp som uteslår till den skattskyldiges förmån, utan att behöva visa nödvändighet och utan att behöva godta alternativa säkerheter eller förbindelser från den skattskyldiga personen, under omständigheter där något skadestånd inte utbetalas om kvarstaden slutligt konstateras vara obefogad, och på grund av att, om så skulle vara fallet, ränta bara utbetalas med verkan från den 1 april året efter det att kvarstaden verkställdes. För det andra har den skattskyldiga personen inte tillgång till något effektivt rättsmedel mot kvarstaden eftersom

17 — Domen från High Court of England and Wales i målet *Regina mot Customs and Excise Commissioners, ex parte Strangewood Ltd* [1987] STC 502 citerades till stöd för påståendet att mervärdesskattemyndigheterna skall utföra denna prövning inom en rimlig tidsfrist.

18 — Hänvisning görs till de nederländska (regeling), tyska (Einzelheiten), franska (modalités), italienska (modalità) och spanska (modalidades) texterna. Den engelska versionen använder samma ord, "conditions", i både artikel 18.3 och 18.4, medan flera av de andra språkversionerna använder olika ord i dessa bestämmelser.

19 — Hänvisning görs, bland många andra, till domarna avseende mervärdesskatt i mål C-276/91, Kommissionen mot Frankrike (Rec. 1993, s. I-4413) och C-10/92, Balocchi (Rec. 1993, s. I-5105).

beslagrechtern inte har behörighet att göra en verklig bedömning av vare sig dess nödvändighet eller berättigande. Vid det andra muntliga sammanträdet (nedan kallat det andra sammanträdet) hävdade kärandena att även om *beslagrechtern*, såsom har hävdats av Belgien, i motsats till den uppfattning som oftast, om inte alltid, antas i belgisk praxis och som grundas på den till synes otvetydiga ordalydelsen av kunglig förordning nr 4, kunde häva kvarstaden i avvaktan på dom i sakfrågan, skulle osäkerheten av ett sådant rättsmedel strida mot principen om rättssäkerhet.

B — *Belgien och de andra medlemsstaterna*

24. Belgien har med stöd av Grekland, Italien och Sverige hävdat att, trots att artikel 18.4 behandlar återbetalning av mervärdesskatt, ett innehållande av överskjutande skatt är en fråga om uppbörd av skatt som faller utanför sjätte direktivets tillämpningsområde. Belgien har angett att artikel 76.1 i lagen behandlar de rättsliga begreppen *återbetalning* och *innehållande av överskjutande skatt* var för sig. Medan återbetalning av skatt regleras i artikel 76.1 första och andra stycket och skall uppfylla vissa materiella och formella villkor, är innehållandet av överskjutande skatt reglerat i artikel 76.1 tredje stycket i lagen och i kunglig förordning nr 4 och utgör ett självständigt rättsligt begrepp. Enligt dess mening har sjätte direktivet två huvudsakliga syften: (i) harmoniseringen av skatter; (ii) den gemensamma integrationen för att uppnå och påskynda den gemensamma marknaden för den fria rörligheten av personer, varor, tjänster och kapital. Denna harmonisering uppnås genom fastställandet av ett gemensamt tillämpningsområde för mervärdesskatt inom gemenskapen. Varje medlemsstat får fastställa sitt eget system för uppbörd vid uppfyllandet av dessa ändamål.

25. Medlemsstaterna har frihet att reglera uppbörden av mervärdesskatt, inklusive åtgärder för att bekämpa skatteflykt eller skatteundandragande. Belgien har åberopat artikel 22.8 i sjätte direktivet (återgiven i punkt 2 ovan), som tillåter medlemsstaterna att anta nödvändiga åtgärder för "debitering och uppbörd" av mervärdesskatt. Denna tolkning överensstämmer med subsidiaritetsprincipen som uttrycks i artikel 3b i fördraget. För det fall att sjätte direktivet skulle tolkas såsom omfattande åtgärder hänförliga till uppbörd, anser Belgien att det innehållande som är i fråga i förevarande mål omfattas av tillämpningsområdet för artikel 18.4, som ger medlemsstaterna stort handlingsutrymme vid fastställandet av villkoren för återbetalning. [20]

20 — I målet Molenheide hävdade Belgien att det var detta utrymme för handlingsfrihet som hindrar artikel 18.4 från att ha direkt effekt. I sina yttranden i de tre senare målen om förhandsavgörande vidhölls inte detta påstående (åtminstone inte uttryckligen).

26. Kvarstadsförfarandet fungerar inte på så sätt att det gör det praktiskt taget omöjligt för skattebetalare att utöva den rätt som ges enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet utan skjuter snarare bara upp återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt till dess att riktigheten av deklarationen, på vilken den förmodade överbetalningen grundas, kan bekräftas. Det strider inte mot artikel 18.4 eftersom det bara är ett provisoriskt innehållande av en summa som fortfarande betraktas som skattebetalarens "tillgång" och som skall återställas under förutsättning att inte skattebetalarens deklaration senare visar sig falsk eller oriktig. Följaktligen menar Belgien att artikel 27 i sjätte direktivet inte är av betydelse eftersom uppbörden av mervärdesskatt inte omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde.

27. Belgien har utvecklat ovanstående synpunkter och sina förklaringar avseende artikel 8[1].3 i sina skriftliga yttranden i de senare målen. Eftersom det traditionella kvarstadsförfarandet inte tillåter provisoriskt innehållande gav det inte myndigheten tillräckligt skydd när förmodad överskjutande skatt antingen skulle återbetalas eller föras vidare inom tre månader efter den berörda skattedeklarationen, även när det förelåg en omtvistad skuld till mervärdesskattemyndigheten avseende en föregående period. Utan att faktiskt bestrida riktigheten av den påstådda överskjutande skatten blir denna provisoriskt otillgänglig genom den nya kvarstad som utgör en "säkerhetsåtgärd". Dess syfte är sålunda uppenbarligen att försäkra att mervärdesskatt som den skattskyldiga personen kanske är skyldig faktiskt betalas. Vid det andra sammanträdet hävdade Belgien, med stöd av Italien och Grekland, att för att säkerställa en riktig mervärdesskatteuppbörd borde skattemyndigheterna kunna betrakta sitt förhållande till den skattskyldiga personen som en form av löpande konto, eftersom det vore att bortse från det faktum att det aktuella (till och med obestridna) överskjutande beloppet kanske bara har uppstått på grund av tidigare falska eller oriktiga deklarationer, om varje period betraktades var för sig.

28. Belgien godtar att skatteuppbördsbestämmelser i praktiken inte får undergräva de rättigheter som ges enligt sjätte direktivet men har, med stöd av Italien, Grekland och Sverige, hävdat att de ifrågasatta belgiska bestämmelserna är förenliga med proportionalitetsprincipen. I svar på de frågor som ställdes under det första sammanträdet hävdade Belgien att oavsett vad som kan ha varit förhärskande praxis kunde *beslagrechters,* i enlighet med kunglig förordning nr 4, interimistiskt häva till och med kvarstadsbeslut grundade på artikel 8[1].3 femte stycket om de inte skulle godta påståendena om skatteundandragande och väsentliga oegentligheter. Belgien utvecklade senare dessa inledande synpunkter. Belgien har hävdat att *beslagrechtern* inte bara har skyldighet att kontrollera att alla processuella garantier följs, [21] utan han kan även bedöma tillförlitligheten *prima facie* av de påståenden på vilka innehållandet är grundat. Denne har, som Belgien uttryckte det, rätt att företa en "marginell" granskning av kvarstaden. När det gäller

21 — Exempelvis sker utredningen och fattas det slutliga beslutet om kvarstad inte av den skattskyldiga personens lokala mervärdesskattekontor utan av specialiserade utomstående tjänstemän vid mervärdesskattemyndigheten.

kvarstad som baseras på att det föreligger välgrundade misstankar om skatteundandragande enligt artikel 8[1].3 femte stycket, medgav Belgien att en *beslagrechters* befogenheter att häva ett sådant innehållande är väsentligen mer kringskurna. Ett upphävande kan nämligen bara beslutas om *beslagrechtern*, efter att ha bedömt alla relevanta uppgifter i ärendet, anser att förutsättningarna för dess upprätthållande inte längre är uppfyllda. [22] Vid det andra sammanträdet insisterade Belgien emellertid på att detta inte uteslöt beviljandet av ett provisoriskt hävande av ett innehållande beslutat enligt femte stycket. Belgien hävdade allmänt att ett kvarstadsbeslut provisoriskt kunde hävas av en *beslagrechter* trots den kanske "vilseledande" ordalydelsen i artikel 8[1].3 sjunde stycket.

C — *Kommissionen*

29. Kommissionen har anfört att sjätte direktivet anförtror medlemsstaterna bekämpningen av skatteundandragande, vilket framgår av flera hänvisningar till deras behörighet att anta sådana bestämmelser. [23] Avseende artikel 18.4 och, i synnerhet, tolkningen av begreppet "tillåtna avdrag" har kommissionen anfört att utövandet av rätten till avdrag bara får regleras av de villkor som anges i sjätte direktivet; den får inte vara underställd nationella mervärdesskattemyndigheters godkännande. Kommissionen har emellertid hävdat att de belgiska kvarstadsbestämmelserna utgör bestämmelser om uppbörd av skatt och därför inte omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde. Belgien var således inte skyldigt att söka bemyndigande enligt artikel 27.1.

30. Samtidigt får inte medlemsstaternas skatteuppbördsbestämmelser undergräva de principer som underbygger det gemensamma mervärdesskattesystemet. Kommissionen har dragit analogislut från domstolens praxis angående artikel 27 i sjätte direktivet. [24] Enligt det förfarandet åtnjuter kommissionen fördelen av att vara fullt underrättad om de föreslagna bestämmelserna och har därför möjlighet att försäkra att de är förenliga med proportionalitetsprincipen, [25] vilket den har anfört är tillämpligt även på de ifrågavarande uppbördsbestämmelserna. Enligt kommissionens åsikt borde domstolen begränsa sig till

22 — Fastän femte stycket inte använder ordet "skatteundandragande" gjorde Belgiens ombud vid det andra sammanträdet gällande att kvarstadsbeslut grundade på femte stycket i praktiken var begränsade till skatteundandragande. De berör misstanke om "oriktiga uppgifter" som leder till en möjlig skatteskuld, vars omfattning inte med lätthet och snabbt kan fastställas. Detta, menade ombudet, skulle inte vara fallet med möjliga skulder som grundas på bristande noggrannhet eller räknefel i tidigare skattedeklarationer, vars nivå skulle kunna beräknas relativt enkelt.

23 — Den hänvisar i synnerhet till artikel 22.8 och även till artikel 13A.1, 13B.1, 14.1 och artikel 15.

24 — Kommissionen har i synnerhet hänvisat till dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien (Rec. 1984, s. 1861), och av den 7 april 1987 i mål 196/85, kommissionen mot Frankrike (Rec. 1987, s. 1597).

25 — Hänvisning görs även till rättspraxisen avseende proportionaliteten av sanktioner vid överträdelse av bestämmelser om mervärdesskatt: dom av den 25 februari 1988 i mål 299/86, Drexl (Rec. 1988, s. 1213) och målet Kommissionen mot Frankrike (nämnt ovan i fotnot 19). Vid det andra muntliga sammanträdet hämtades stöd även från den nyligen avkunnade domen i mål C-29/95, Pastoors och Trans-Cap (REG 1997, s. I-285).

att uttala kriterier vars faktiska tillämpning är en fråga för den nationella domstolen. I ett fall av kvarstad som verkställts för att säkra en tidigare skatteskuld som har bestridits kan bestämmelserna presumeras vara oproportionerliga. Detta skall emellertid inte anses vara fallet vid kvarstad som beslutats på grundval av välgrundade misstankar eller bevis om skatteundandragande. I sitt skriftliga yttrande räknar kommissionen upp ett antal kriterier som den nationella domstolen, enligt dess åsikt, borde bedöma när den tillämpar proportionalitetsprincipen. De är i huvudsak förekomsten av processuella garantier vid det stadium som föregår beslutet om innehållande, befintligheten av ett effektivt rättsmedel mot innehållandet, ett samband mellan den summa som innehålls och den påstådda skatteskulden, och möjligheten att myndigheterna godtar alternativa garantier som ger motsvarande säkerhet. Mot bakgrund av de motsägelsefulla iakttagelser som gjorts avseende *beslagrechterns* behörighet gjorde kommissionen vid det andra sammanträdet gällande att en relevant faktor borde vara huruvida mervärdesskattemyndigheten, vid beslut om innehållande, har skyldighet att väcka en självständig talan angående den påstådda skatteskulden. Den anförde emellertid att det vore överdrivet formalistiskt att kräva att nationella skattemyndigheter behandlar varje mervärdesskatteperiod för sig.

V — Analys

A — *Direkt effekt*

31. I målet Schepens ombeds domstolen uttryckligen att besvara frågan huruvida artiklarna 18.4 och 27 i sjätte direktivet har direkt effekt. Mot bakgrund av den möjliga konflikten mellan det belgiska systemet med innehållandet av ett belopp som en säkerhetsåtgärd och rättigheten som ges skattskyldiga personer enligt artikel 18.4, är relevansen av frågan klar och skall enligt min mening besvaras av domstolen. [26] Däremot är relevansen av den direkta effekten eller inte av artikel 27, som inte har åberopats av Belgien, för utgången i målet Schepens mindre klar. Jag anser inte att domstolen behöver besvara den frågan.

32. Domstolen har vid ett antal tillfällen förklarat att även när perioden för genomförande har löpt ut måste ett icke genomfört eller felaktigt genomfört direktiv både vara tillräckligt precist och ovillkorligt innan dess bestämmelser direkt kan åberopas av en enskild vid en nationell domstol. [27] Rätten för enskilda att åberopa sjätte direktivet har konsekvent upprätthållits i domstolens rättspraxis. [28] I BP Soupergaz förklarade domstolen: [29]

"Av denna rättspraxis framgår att enskilda kan, trots att medlemsstaterna åtnjuter ett

26 — Trots att artikel 76.1 andra och tredje stycket i lagen förefaller genomföra den rättighet som ges i artikel 18.4 i sjätte direktivet i Belgien begränsas räckvidden av de bestämmelserna genom artikel 76.1 tredje stycket i lagen och kunglig förordning nr 4.

27 — Se exempelvis dom av den 5 april 1979 i mål 148/78, (Rec. 1979, s. 1629) och, senare, av den 14 juli 1994 i mål C-91/92, Faccini Dori (Rec. 1994, s. I-3325).

28 — Se exempelvis dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (Rec. 1982, s. 53) och av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883).

29 — Dom i målet BP Soupergaz, nämnt ovan i fotnot 28, punkt 35.

betydande handlingsutrymme vid genomförandet av vissa bestämmelser i sjätte direktivet, med framgång åberopa de bestämmelser i direktivet som är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga".

Domstolen uttalade, bland annat, att bestämmelserna i artikel 17.1 och 17.2 rörande rätten till avdrag "uppfyller därmed rekvisiten enligt ovan och tillerkänner den enskilde rättigheter som kan åberopas vid en nationell domstol för att ifrågasätta nationella regler som inte är förenliga med nyssnämnda bestämmelser". [30] Dessa bestämmelser är nära knutna till artikel 18.4 som, av de skäl som anförs nedan, uppfyller samma krav enligt min uppfattning.

33. När en skattskyldig persons tillåtna avdrag överstiger hans skatteskuld, innebär artikel 18.4 i sjätte direktivet att medlemsstaterna antingen skall "göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period", om inte "det överskjutande beloppet är ringa". I sitt skriftliga yttrande har Garage Molenheide hävdat att texten är absolut klar. När beloppet i fråga inte är ringa är skattemyndigheten skyldig att välja ett av två alternativ. Trots att den belgiska staten inledningsvis bestred den direkta effekten av artikel 18.4 inför den nationella domstolen i målet Garage Molenheide vidhölls inte den uppfattningen i Belgiens yttranden till denna domstol. Som svar på den fråga som uttryckligen ställs i målet Schepens har kommissionen helt riktigt hävdat att artikel 18.4 är tillräckligt klar och precis för att ha direkt effekt och kan åberopas direkt vid nationella domstolar.

34. Åsiktsskillnader avseende vad som kan utgöra ett "ringa" överskjutande belopp kan, enligt min mening, inte hindra en nationell domstol från att i de flesta fall kunna urskilja ett betydande överskjutande skattebelopp som måste återbetalas eller föras vidare. Eftersom syftet med sjätte direktivet avseende avdrag är att försäkra att "avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet", [31] står det vidare klart att medlemsstaternas frihet att inte återbetala "ringa" överskjutande belopp är mycket begränsad. Således skulle ett åberopande av andra stycket i artikel 18.4 som grund för att frånkänna artikeln direkt effekt, enligt min uppfattning, vara att "förväxla frågan om direkt effekt med frågan avseende medlemsstaternas handlingsfrihet vid genomförandet av direktivet till nationell rätt". [32]

30 — Domen i målet BP Soupergaz, nämnt ovan i fotnot 28, punkt 35.

31 — Se artikel 17.1 i sjätte direktivet.

32 — Se generaladvokat Mancinis förslag till avgörande i mål 71/85 under dom av den 4 december 1986 i mål 71/85, Federatie Nederlandse Vakbeweging (Rec. 1986, s. 3855), punkt 3.

35. Samtliga kärande anser att den handlingsfrihet som medlemsstaterna har enligt första stycket i artikel 18.4 i sjätte direktivet inte medger att de föreskriver materiella villkor för utövandet av rätten till avdrag. Jag anser att medlemsstaterna enligt första meningen i artikel 18.4 bara har tillåtelse att fastställa de nödvändiga förfarandena eller tillämpningsföreskrifterna för sådana återbetalningar. [33] Till och med det faktum att en "mångfald alternativ" [34] kan vara tillgängliga för genomförandet av en skyldighet som ålagts genom ett direktiv hindrar det inte från att ha direkt effekt, "när dess innehåll kan fastställas med tillräcklig klarhet med utgångspunkt enbart i direktivets bestämmelser". [35] Följaktligen anser jag att den skyldighet som åläggs genom artikel 18.4 är klar, precis och ovillkorlig och kan ha direkt effekt.

B — *Tillämpningsområdet för artikel 18.4 i sjätte direktivet*

i) Inledning

36. Kvaliteten "neutralt" har ofta tillskrivits mervärdesskattesystemet. [36] Bara den slutliga konsumenten bär den totala kostnaden för skatten, och grunden för systemet är att "[p]å varje transaktion skall [...] mervärdesskatt endast tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som direkt har belastat de olika kostnadskomponenterna". [37] Varje handlare för mervärdesskattedelen i sina inköp vidare till nästa handlare (eller konsumenten). I detta system är rätten att dra av mervärdesskatt central. [38] I längden neutraliserar varje handlare dessa ingångsbelopp genom avdrag och får tillbaka den mervärdesskatt som är hänförlig till honom själv genom att lägga på den på det pris som han tar ut av sina kunder. Kassaflödet kan verka till för- eller nackdel för handlaren men huvudsakligen bara tillfälligtvis. När hans ingångsbelopp överskrider utgångsbeloppen för en viss skatteperiod påverkas kassaflödet negativt eftersom han är tvungen, om än tillfälligt, att bära bördan av mervärdesskatten

33 — I målet Nederländerna mot Federatie Nederlandse Vakbeweging ombads domstolen att besvara frågan huruvida artikel 4.1 i rådets direktiv 79/7/EEG av den 9 december 1978 om successivt genomförande av principen om lika behandling av kvinnor och män i fråga om social trygghet (EGT L 6, 1978, s. 24) hade direkt effekt. Tvivel förelåg angående direktivets icke-diskrimineringsprincip eftersom det fanns (åtminstone) fyra olika sätt på vilka Nederländerna ensamt hade kunnat genomföra den. Domstolen avvisade dock uppfattningen att sådana alternativ skulle avleda från ovillkorligheten av skyldigheten som ålades genom den aktuella bestämmelsen.

34 — Uttrycket som användes av domstolen för att beskriva Irlands invändning mot den direkta effekten av direktiv 79/7 i dom av den 24 mars 1987 i mål 286/85, McDermott och Cotter (Rec. 1987, s. 1453), punkt 15.

35 — Dom av den 19 november 1991 i förenade målen C-6/90 och C-9/90, Francovich m. fl. (Rec. 1991, s. I-5357), punkt 17. I domen i målet BP Soupergaz, nämnt ovan i fotnot 28, uttalade domstolen att artikel 11 A.1 och B.1—2 och artikel 17.1— 17.2 i sjätte direktivet hade direkt effekt; "[d]et förhållandet att medlemsstaterna i artikel 11 B.2 tillerkänns rätten att såsom beskattningsunderlag införa det värde som definieras i förordning nr 803/68 medför ingen ändring härvidlag" (generaladvokat Jacobs förslag till avgörande, punkt 48), eftersom medlemsstaterna inte åtnjuter något "handlingsutrymme vid genomförande av dessa bestämmelser" (punkt 35 i domen).

36 — Se exempelvis dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (Rec. 1985, s. 655), punkt 16, och dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, Kommissionen mot Frankrike (Rec. 1988, s. 4797), punkt 15.

37 — Dom av den 5 maj 1982 i mål 15/81, Schul (Rec. 1982, s. 1409), punkt 10.

38 — Den beskrivs som "en grundläggande del" i systemet i domen i målet Rompelman, nämnt i fotnot 36, punkt 16.

på sina tillgångar till dess att han kan återfå den till viss del från sina kunder och till annan del från skattemyndigheterna. Krav på återbetalning borde vara ovanliga eftersom de innebär försäljning med förlust, eller åtminstone ett negativt saldo av ingående och utgående belopp för en viss redovisningsperiod, med möjliga allvarliga kassaflödeskonsekvenser. Artikel 18.4 i sjätte direktivet ger medlemsstaterna i huvudsak två valmöjligheter när rätten till återbetalning fastställts för en viss skatteperiod. De kan antingen göra återbetalningen direkt eller skjuta upp den till slutet av den nästföljande skatteperioden. I många fall kommer detta uppskjutande att undanröja behovet av återbetalning eftersom handlaren återgår till överskott i denna nästföljande period. Den rätt som ges skattskyldiga personer enligt artikel 18.4 förbjuder emellertid medlemsstater att innehålla återbetalning under mer än en period och otvivelaktigt från att göra det under obegränsad tid i hopp om eller i ren förväntan på återgång till vinstdrivande handel.

ii) Förslag till avgörande

37. Jag är inte av uppfattningen att den direkta effekten av artikel 18.4 i sjätte direktivet i sig är tillräcklig för att fastställa att de ifrågasatta belgiska bestämmelserna skulle vara oförenliga. Kärandena anser helt riktigt att grunden till rätten till "tillåtna avdrag" i den mening som avses i artikel 18.4 finns i artiklarna 17 och 18.1—18.3 och att "i frånvaron av bestämmelser som bemyndigar medlemsstaterna att begränsa rätten till avdrag för skattskyldiga personer" måste skattebetalaren ha rätt att utöva den rättigheten "omedelbart avseende all skatt som åläggs på ingående belopp". [39] Medlemsstaterna är därför bara bemyndigade att begränsa *rätten* till avdrag "när de kan åberopa något av de undantag som ges i sjätte direktivet". [40] Neutraliteten i gemenskapens mervärdesskattesystem innebär att den skattskyldiga personen har rätt till återbetalning om de tillåtna avdragen av förfallen skatt överskrids. Medlemsstaterna är emellertid inte förhindrade att anta säkerhetsåtgärder som är avsedda att kontrollera riktigheten i skenbart överskjutande avdrag som härstammar från de uppgifter som återfinns i den deklaration som den skattskyldiga personen lämnat in. Ett system för kontroll av "tillåtna" avdrag i den bemärkelse som avses i artikel 18.4 innan betalning sker utgör inte en vägran att erkänna en skattskyldig persons rätt till avdrag.

38. I domen i målet Jeunehomme och EGI [41] uttalade domstolen, med hänvisning till artikel 22.8, att medlemsstater inte måste tillgripa förfarandet i artikel 27, när de för att "kontrollera korrekt uttag av mervärdesskatt och tillåta skattemyndigheterna att utöva tillsyn" kräver att en faktura skall innehålla andra uppgifter än som erfordras enligt

39 — Se dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90 Lennartz (Rec. 1991, s. I-3795), punkt 27.

40 — Se domen i målet Lennartz, nämnt ovan i fotnot 39, punkt 29.

41 — Dom av den 14 juli 1988 i förenade målen 123/87 och 330/87 (Rec. 1988, s. 4517).

artiklarna 18.1 a. och 22.3 b. [42] Om medlemsstaterna har möjlighet att ange vilka uppgifter som skall finnas med i fakturor som grundar avdragsrätt, borde de även ha möjlighet att vidta säkerhetsåtgärder för att säkerställa en riktig skatteuppbörd.

39. Detta synsätt har vidare stöd i domstolens nyligen avkunnade dom i målet Reisdorf. [43] I det målet, som också rörde fakturor, bekräftade domstolen att en sådan "befogenhet för medlemsstaterna [...] att säkerställa debitering och uppbörd av mervärdesskatt och att denna kontrolleras av skattemyndigheten" var förenligt med sjätte direktivet. [44] Vidare uttalade den att "artikel 18 i sjätte direktivet i överensstämmelse med sin rubrik endast innehåller regler om utnyttjande av avdragsrätten och inte om hur denna rätt skall styrkas efter att den har utnyttjats av den skattskyldige". [45] Jag anser att medlemsstater har behörighet, inom ramen för sina nationella uppbördssystem för mervärdesskatt, att anta åtgärder för att skydda sig mot risken att behöva göra återbetalningar när något verkligt överskjutande mervärdesskattebelopp inte finns. Vidtagandet av kontrollåtgärder för säkerhetsändamål tillåter det statsfinansiella intresset att vägas mot det intresse den skattskyldiga personen har av att erhålla snabb betalning av belopp som han prima facie har rätt till enligt artikel 18.4. Jag anser att denna tolkning av artikel 18.4 är förenlig med dess hänvisning till medlemsstaternas skyldighet att verkställa avdraget "enligt villkor som de skall bestämma". Alternativt tillåter artikel 22.8 medlemsstater att "ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk". Som jag ser det förefaller det inte vara av betydelse huruvida de belgiska reglerna faller utanför tillämpningsområdet för det område som harmoniserats genom sjätte direktivet eller i princip faller inom tillämpningsområdet, men är tillåtna genom artikel 22.8 i direktivet. Oavsett vilket skall de, i den mån de skulle kunna strida mot direktivet, prövas med avseende på sin proportionalitet (se punkt 42—54 nedan).

40. Vid det andra sammanträdet hävdade ombudet för BRD Decan och Sanders att artikel 18.4 skall tolkas mot bakgrund av artikel 18.2 och att en medlemsstat således har skyldighet, när den har kontrollerat att en överskjutande skatt verkligen föreligger avseende en viss skatteperiod, att tillåta den skattskyldiga personen att utöva rätten till avdrag avseende den överskjutande skatten omedelbart. Jag håller med kommissionen vars ombud beskrev denna ståndpunkt

42 — Domen i målet Jeunehomme och EGI, nämnd i föregående fotnot, punkt 16. Generaladvokat Sir Gordon Slynn erkände uttryckligen att "sjätte mervärdesskattedirektivet var inte en total harmonisering av alla de regler som sammanhängde med administrationen av mervärdesskattesystemet" och att "rådet överlämnade åt medlemsstaterna att kräva att andra uppgifter angavs i fakturan som var nödvändiga för administrationen av systemet, så länge bestämmelserna fullföljde syftet med direktivet, inte skapade undantag i gemenskapssystemet och inte begränsade dess räckvidd" (förslag till avgörande under samma dom, Rec. 1988, s. 4517, s. 4533.

43 — Dom av den 5 december 1996 i mål C-85/95 (REG 1996, s. I-6257).

44 — Domen i målet Reisdorf, nämnt i föregående fotnot, punkt 24.

45 — Domen i målet Reisdorf, nämnt i fotnot 43, punkt 26.

såsom alltför formalistisk. Det är mer realistiskt att se förhållandet mellan den skattskyldiga personen och de nationella mervärdesskattemyndigheterna som ett löpande konto. Kärandena har bland annat hänvisat till domen i målet Kommissionen mot Frankrike, [46] där domstolen uttalade att "i frånvaron av bestämmelser som bemyndigar medlemsstaterna att begränsa rätten till avdrag för skattskyldiga personer, måste den rätten utövas omedelbart avseende all skatt på ingående belopp". [47] I det målet tillät den ifrågasatta franska förordningen bara avdrag av en del av den mervärdesskatt som uttogs vid köp eller uppförande av fast egendom, när egendomen hyrdes till en hyra som uppgick till mindre än en femtondel av dess värde. De belgiska reglerna om innehållande begränsar däremot inte rätten till avdrag. De innebär bara att återbetalningen tillfälligt kan skjutas upp. Om medlemsstater var helt förhindrade att skjuta upp återbetalning på grund av en allvarlig tvist avseende en tidigare period, även av överskjutande skatt avseende en viss period som inte bestridits, skulle deras finansiella intressen kunna äventyras på ett betydande sätt. Jag anser inte heller att artikel 18.4 skall tolkas så att den begränsar medlemsstaternas rätt att motsätta sig återbetalning till fall där de har erhållit slutlig dom avseende den skattskyldiga personens skuld avseende en tidigare period eller avseende den bedrägliga karaktären av den påstådda överskjutande skatten. Dessutom anser jag inte att förenligheten av ett tillfälligt innehållande av en förfallen fordran enligt artikel 18.4 skall vara beroende av bevisning av ett orsakssamband med en skuld eller med en otillräcklig betalning för en tidigare period.

41. Som domstolen erkände i målet BP Soupergaz, har medlemsstaterna stort handlingsutrymme när de genomför mervärdesskattesystemets bestämmelser. Detta har två sidor. För det första är rutinföreskrifterna i bestämmelser avseende uppbörd av skatt, som typiskt sett återfinns i nationell rätt, inte reglerade i sjätte direktivet över huvud taget. Jag skulle till exempel hävda, nästan som ett sidospår, att det skulle kunna förekomma omständigheter under vilka en medlemsstat, utan att ifrågasätta tillämpningen av artikel 18.4, inte strikt sett skulle återbetala en fastställd överskjutande skatt. Om det föreligger en klart fastställd motfordran på mervärdesskatt som skall inbetalas av den skattskyldiga personen, vilket innebär att klara och säkra belopp skall betalas både från och till skattebetalaren, skulle det vara ändamålslöst att göra återbetalning, när den ena fordran kan kvittas mot den andra. Detta skulle kunna inträffa om otillräcklig betalning erlagts enligt en annars obestridd tidigare mervärdesskattedeklaration på grund av antingen förbiseende eller brist på medel. På det hela taget är ansvaret för att sköta hela mervärdesskattesystemet överlämnat till medlemsstater. Som redan framförts (punkt 39 ovan) är det inte nödvändigt att fastställa huruvida detta beror på att dessa frågor faller utanför tillämpningsområdet för sjätte direktivet eller är uttryckligen tillåtna genom, till exempel, artikel 22.8. De åtgärder som faller inom det område som tillåts genom artikel 22.8 kan emellertid oundvikligen ha betydelse för medlemsstaternas skyldighet att göra en omedelbar återbetalning enligt artikel 18.4. I det fallet skall (av de skäl som anges nedan) åtgärdernas proportionalitet i enlighet med gemenskapsrätten bedömas, med andra ord deras lämplighet i förhållande till det mål de eftersträvar.

46 — Nämnt ovan i fotnot 36.

47 — Samma dom, punkt 16.

C — *Tillämpningen av proportionalitetsprincipen*

42. Även om ett innehållande av det slag som är ifrågasatt i de förevarande målen inte i sig strider mot artikel 18.4 i sjätte direktivet, behöver det inte nödvändigtvis vara förenligt med gemenskapsrätten. Även om medlemsstater alltjämt kan vara behöriga att fastställa sina egna system för uppbörd av mervärdesskatt, är de icke desto mindre tvungna att sköta dessa system i enlighet med sjätte direktivet och särskilt dess grundläggande bestämmelser såsom rätten till avdrag.

i) Syftet med innehållande

43. Jag anser det vara klart att innehållande av det slag som är i fråga i de förevarande målen eftersträvar ett genuint syfte. De medlemsstater som har inkommit med synpunkter anser helt riktigt att, eftersom behållningen av mervärdesskatteinkomster till största delen tillkommer medlemsstaterna, de uppenbarligen har ett legitimt intresse av att vidta erforderliga åtgärder för att skydda sina finansiella intressen. Det är enligt min mening huvudsakligen detta som artikel 22.8 i sjätte direktivet medger. Som jag angivit tidigare (punkt 38) tillåter artikel 22.8 inte medlemsstater att överträda andra bestämmelser i sjätte direktivet i intresset att förebygga skatteundandragande eller säkerställa effektiv skatteuppbörd. I detta avseende anger artikel 27 uttryckligen ett förfarande enligt vilket medlemsstater kan ansöka hos rådet om bemyndigande att tillämpa bland annat nationella åtgärder avsedda att motverka "skatteflykt eller skatteundandragande" som strider mot sjätte direktivet. Domstolen har genomgående uttalat att sådana åtgärder måste vara förenliga med proportionalitetsprincipen. Följaktligen uttalade den till exempel i målet kommissionen mot Belgien, [48] att åtgärder som underrättats enligt artikel 27 skall vara lämpade "att förebygga skatteflykt eller skatteundandragande och att de i princip inte får avvika från beskattningsunderlaget som fastställts enligt artikel 11, utom inom de gränser som är absolut nödvändiga för att uppnå ändamålet". [49] Jag anser att kommissionen därför har rätt när den hävdar att nationella åtgärder som, utan att vara grundade på ett bemyndigande enligt artikel 27, kan påverka rättigheter enligt sjätte direktivet skall vara förenliga med proportionalitetsprincipen. Kort sagt, när det är nödvändigt att lösa potentiella konflikter mellan tillämpningen av nationella skatteuppbördsåtgärder, såsom kvarstad i Belgien, och den grundläggande rätten att dra av överskjutande mervärdesskatt som ges enligt sjätte direktivet, får inte de nationella

48 — Nämnt i fotnot 24.

49 — Samma dom punkt 29. Det skall noteras att åtgärderna som var i fråga i det målet existerade den 1 januari 1977 och således föll inom ramen för övergångsbestämmelserna i artikel 27.5. Det finns dock ingen anledning att anta att domstolen skulle ha antagit ett annat synsätt om artikel 27.5 inte hade varit tillämplig. Se i detta avseende mitt förslag till avgörande av den 27 februari 1997 i mål C-63/96, Skripalle (REG 1997, s. I-2849) och i synnerhet punkt 25— 28 däri.

åtgärderna gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet.

44. Detta synsätt har stöd i domstolens rättspraxis. Domstolen uttalade till exempel följaktligen i målet Balocchi, att möjligheten som medlemsstater ges enligt artikel 22.5 att ålägga skattskyldiga personer att göra delbetalningar av mervärdesskatt under loppet av en skatteperiod inte tillät dem att kräva betalning av en fast procentsats (65 %) av det förfallna beloppet för en period som inte löpt ut. [50] Därmed följer att medlemsstater inte har obegränsad handlingsfrihet vid skötseln av skatteuppbördssystemen.

ii) Effektiv domstolsprövning

45. I en sådan situation innebär gemenskapsrättens krav på effektiv rättslig prövning, som ett första steg, en skyldighet för medlemsstaternas myndigheter att motivera sina beslut. [51] I det föreliggande fallet uppfylls den funktionen av "protokollet", som måste upprättas och vederbörligen delges den skattskyldiga personen för att skattemyndigheten skall kunna utöva sin rätt att innehålla betalningen. I den mån belgisk rätt föreskriver vederbörlig delgivning och att motivering ges en skattskyldig person vars rätt till återbetalning har skjutits upp, är den i det avseendet förenlig med de gemenskapsrättsliga kraven. Vid det andra sammanträdet ifrågasatte ombudet för BRD Decan och Sanders om de processuella garantierna i det stadium som föregår innehållandet i praktiken är tillräckliga. Detta är emellertid en fråga för den nationella domstolen, som ensam har behörighet att tolka de relevanta belgiska reglerna.

46. Medlemsstaternas skyldighet att tillförsäkra effektiv domstolskontroll kräver dessutom att de nationella domstolarna ges ett adekvat urval befogenheter för att säkerställa en lämplig avvägning mellan den skattskyldiga personens rättigheter och mervärdesskattemyndighetens rättigheter och intressen. Rättsmedlets karaktär och omfattning beror givetvis på sammanhanget och den typ av fara som åtgärden är avsedd att skydda mot. Till exempel uttryckte generaladvokat Jacobs i målen Werner och Leifer m. fl., [52] vid behandlingen av ett helt annat ämne, åsikten att "[d]en typ av problem som uppstår när en medlemsstats yttre säkerhet är hotad, kommer emellertid vanligtvis att hindra en domstol från att tillämpa proportionalitetsprincipen strikt". Med beaktande av det faktum att bedömning gjordes med utgångspunkt i underrättelseinformation som inte kunde undersökas av domstolen, ansåg han att det var svårt att garantera fullständig domstolsprövning. De förevarande målen faller inte inom denna exceptionella kategori.

50 — Nämnt i fotnot 19.

51 — Dom av den 15 oktober 1987 i mål 222/86 Heylens m. fl. (Rec. 1987, s. 4097), punkterna 14 och 15.

52 — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande under domarna i mål C-70/94, Werner (REG 1995, s. I-3189 och mål C-83/94, Leifer m. fl. (REG 1995, s. I-3237), punkt 65.

47. Artikel 8[1].3 fjärde och femte stycket i kunglig förordning nr 4 täcker ett antal praktiska situationer. Å ena sidan, något som omfattas av femte stycket, återfinns välgrundade misstankar om skatteundandragande understödda av trovärdiga objektiva bevis. Å den andra sidan förekommer fall av verkliga, tvistiga faktafrågor och rättslig tolkning som, som mest, leder till en tvistig fordran som skattemyndigheterna har. I den förevarande sortens fall, där domstolen huvudsakligen skall uttala kriterier som möjliggör för den nationella domstolen, när den utövar *sin* domstolskontroll, att bedöma huruvida tillämpningen av de ifrågasatta nationella åtgärderna i praktiken skulle kunna äventyra effektiviteten av den rättighet som ges i artikel 18.4 i sjätte direktivet, skall domstolen enligt min mening inte fastställa detaljerade regler. Den skall i stället ge allmän vägledning avseende karaktären av den handlingsfrihet som de berörda nationella domstolarna borde ha.

iii) Förslag till avgörande

48. Jag vill för det första betona att gemenskapsrätten inte skall innebära ett strikt behov av att fullständig materiell granskning av fakta och grunder för skattemyndighetens fordran sker vid domstolskontrollen av beslutet om innehållande. Som framgår i de förevarande målen, särskilt av ordalydelsen i artikel 8[1].3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4, skall det slutliga fastställandet av den omstridda skattefordran ske genom domstolsavgörande som har vunnit laga kraft. Det senare inbegriper en detaljerad undersökning av de tvistiga faktiska och rättsliga omständigheterna, med möjlighet till överklagande inom den nationella rättsordningens hierarki. Detta tar med nödvändighet tid, och vid det andra sammanträdet betonades, å Garage Molenheides vägnar, det faktum att många av dessa fordringar förblir utestående under åratal. Det är inte förvånande. Det förevarande målet behandlar emellertid bestämmelser avseende innehållande på provisorisk grund som skyddsåtgärd. Denna typ av åtgärd är inte lämpad för slutligt avgörande av frågan. Jag anser inte att *beslagrechtern* kan förväntas fastställa tvistiga och komplexa faktiska och rättsliga omständigheter slutligt, utan snarare bara på interimistisk grund och som en brådskande åtgärd.

49. *Beslagrechtern* torde emellertid i princip ha befogenhet att häva innehållandet. I de yttranden som avgivits, särskilt vid det andra sammanträdet, förelåg betydande meningsskiljaktigheter mellan kärandenas ombud, å ena sidan, och Belgien, å andra sidan, avseende omfattningen eller befintligheten av något handlingsutrymme för *beslagrechtern*. Denna osäkerhetssituation tycks faktiskt i någon mån avspeglas i det skiftande beteendet hos olika *beslagrechters*. Vissa beskrevs såsom mycket strikta i tolkningen av sina befogenheter, medan andra förefaller ha varit

mer liberala. Dessa frågor avseende belgisk rätt kan självklart inte fastställas av domstolen som bara, såsom påpekats ovan, kan ange karaktären av den handlingsfrihet som skall föreligga och *vara allmänt känd*, för att vederbörligt skydd skall ges rättigheter som ges enligt gemenskapsrätten.

50. Det grundläggande testet är givetvis att den åtgärd som vidtas är proportionerlig i förhållande till det eftersträvade målet. Med andra ord skall den inte gå längre än vad som är absolut nödvändigt i fullföljandet av syftet, nämligen skyddet av mervärdesskattemyndigheten själv i dess skyldighet att upprätthålla den finansiella redbarheten i systemet och att uppbära skatten. Jag föreslår tillämpning, per analogi, av principen som uttalades av domstolen i målet Kommissionen mot Belgien, [53] avseende ett undantag enligt artikel 27 i sjätte direktivet, att åtgärder som antagits för att "hindra skatteflykt eller skatteundandragande" inte får avvika från beskattningsunderlaget som fastställts i artikel 11 "utom inom ramen för vad som är absolut nödvändigt för att uppnå ändamålet". Detta synsätt möjliggör antagandet av några allmänna vägledande principer. Jag håller med om det förhållningssätt som kommissionen föreslog vid det andra sammanträdet, nämligen att i sådana fall som omfattas av artikel 8^1.3 fjärde stycket i kunglig förordning nr 4 — i stort sett vid fall av tvistiga skulder — skulle presumtionen vara att proportionalitet inte föreligger och att, på samma sätt, i fall som omfattas av femte stycket, särskilt de fall där det föreligger välgrundade misstankar om skatteundandragande, skulle presumtionen verka i motsatt riktning.

51. Den nationella domstolens beslut avseende vidhållandet eller hävandet av ett innehållande beror, som alla provisoriska åtgärder, på de särskilda omständigheterna i fallet. Jag skall försöka utpeka den korrekta inställningen till ett antal av dessa omständigheter. Jag anser att det dominerande intresset är att skydda statens mervärdesskatteinkomster. Det framstår som om bestämmelsen om innehållande i artikel 8^1.3 i kunglig förordning nr 4 upphäver det normala kravet på förekomsten av brådskande omständigheter i belgisk rätt, det vill säga den brådskande nödvändigheten att skydda inkomsterna. Enligt min mening måste mervärdesskattemyndigheten i samtliga fall kunna rättfärdiga åtgärderna på grund av nödvändighet. Det innebär en verklig och brådskande nödvändighet att skydda statens skatteinkomster. I fall som omfattas av femte stycket måste protokollet prima facie fastställa att det föreligger välgrundade misstankar om skatteundandragande eller, alternativt, bevis om att det har deklarerats genom upptagande av alldeles för låga belopp för tidigare perioder med den verkan att en skuld till förmån för mervärdesskattemyndigheten kan förutses. En sådan förutsedd skuld måste givetvis vara av en storlek som rättfärdigar innehållandet av betalningen. Under dessa förutsättningar kunde förekomsten av bevisning om skatteundandragande eller om att det har deklarerats genom upptagande av alldeles för låga belopp (även om det inte utgör skatteundandragande) rimligtvis leda en nationell

53 — Nämnt i fotnot 24, punkt 29.

domstol till att anse att fiskala intressen är i behov av skydd. Detta behov måste emellertid även beakta andra relevanta omständigheter. Exempelvis kan storleken av det företag som den skattskyldiga personen driver och dess finansiella stabilitet vara sådan att den nationella domstolen kan anse att det inte föreligger något behov av innehållandet. Om det å andra sidan visas att företaget riskerar att bli insolvent eller att gå i konkurs, kan det rimligen sägas att en skuld i en osäker situation inte borde betalas till ett företag om beloppet avseende skulden kan utfalla till fordringsägarna och då inte kan tillgodose skattemyndighetens fordran.

52. Vid det andra sammanträdet bestred kärandena upprepade gånger Belgiens påstående att en *beslagrechter* kan upphäva ett innehållande, särskilt i fall av typen som omfattas av femte stycket. Det säger sig självt att oavsett de påtagliga tvetydigheterna i belgisk rätt kräver den gemenskapsrättsliga proportionalitetsprincipen att det finns en verklig möjlighet till domstolskontroll för den skattskyldiga personen. Således åligger det "medlemsstaternas domstolar att med tillämpning av den samarbetsprincip som anges i artikel 5 i fördraget säkerställa det rättsliga skydd för enskilda som följer av gemenskapsrättens direkta effekt". [54] Eftersom det inte finns några gemenskapsregler som styr uppbörd av mervärdesskatt skall det i de nationella rättsordningarna "anges vilka domstolar som är behöriga och regleras vilka förfaranden som finns tillgängliga för att väcka talan som är avsedd att tillförsäkra enskilda de rättigheter som följer för dem av gemenskapsrättens direkta effekt". [55] Under omständigheterna i det föreliggande målet skall belgiska domstolar och, i synnerhet, *beslagrechters*, säkerställa att avvägningen mellan den skattskyldiga personens rättigheter enligt artikel 18.4 och statskassan inte gör "utövandet av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten praktiskt taget omöjligt eller alltför svårt". [56]

53. När *beslagrechtern* behandlar fall av typen som omfattas av fjärde stycket anser jag inte att innehållandet skall upprätthållas annat än om det föreligger övertygande bevisning om behovet av att skydda statsfinanserna. Detta skulle inte vara begränsat till förestående insolvens, även om det skulle vara en viktig fråga. Dessutom anser jag inte att statskassans intressen kräver antagandet av beslut om innehållande som, förutom att säkra betalningen av påstådda skatteskulder (med ränta), även avser att säkra administrativa sanktioner för sådana förmodade skulder. Ett innehållande av det slaget skulle utgöra ett oursäktligt ingripande i rätten att göra avdrag.

54. Enligt min mening skall *beslagrechtern* på grundval av sin bedömning av mängden faktiska omständigheter som han kan förvänta sig finna, kunna göra en avvägd bedömning av nödvändigheten av innehål-

54 — Dom av den 14 december 1995 i mål C-312/93, Peterbroeck (REG 1995, s. I-4599), punkt 12.

55 — Ibidem.

56 — Ibidem.

landet av beloppet i mervärdesskattemyndighetens intresse genom att beakta huruvida bevisningen om skatteundandragande eller om att det har deklarerats genom upptagande av alldeles för låga belopp framstår som hållbar och välgrundad, sannolikheten av att fodringsbeloppet kan indrivas i vederbörlig form efter att tvisten har avgjorts, den skattskyldiga personens finansiella stabilitet, den beräknade tidsåtgången för att avgöra tvisten, och genom att fästa vederbörlig vikt vid behovet för den skattskyldiga personen att få summan återbetald för att han skall kunna fortsätta sin rörelse. Som domstolen uttalade i målet Factortame m. fl., [57] "skulle gemenskapsrättens fulla effektivitet försvagas om en nationell rättsregel skulle hindra en domstol, som skall döma i en gemenskapsrättslig tvist, från att bevilja interimistiska åtgärder för att säkra den fulla effektiviteten av kommande dom om förekomsten av de rättigheter som har gjorts gällande med stöd av gemenskapsrätten". Dessutom måste en skattskyldig person som slutligen vinner framgång mot mervärdesskattemyndigheten i målet vid den nationella domstolen ha rätt till faktisk ersättning av Belgien, såsom ränta från den dag då återbetalningen annars (det vill säga om beloppet inte hade innehållits) skulle ha skett.

VI — Förslag till avgörande

55. Mot bakgrund av det föregående föreslår jag att domstolen besvarar de olika frågor som de tre nationella domstolarna har ställt i de förevarande fyra målen på följande sätt:

1) Artikel 18.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att kunna åberopas direkt av en skattskyldig person i medlemsstaternas nationella rättsordningar.

2) Nationella bestämmelser som tillåter innehållande av överskjutande mervärdesskatt som skall betalas till en skattskyldig person avseende en viss skatteperiod är i princip inte oförenliga med artikel 18.4 i sjätte direktivet.

57 — Dom i mål C-213/89 (Rec. 1990, s. I-2433), punkt 21.

3) Innehållande av mervärdesskatt skall emellertid inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt för att skydda medlemsstaternas fiskala intressen vid säkerställandet av en effektiv uppbörd av mervärdesskatt. Nationella domstolar skall säkerställa att en skattskyldig person, vars utövande av den rätt till avdrag som ges enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet påverkas av sådana innehållanden, försäkras effektiva processuella garantier före antagandet av en sådan åtgärd. Detta skall innefatta bland annat en adekvat delgivning av de skäl som föranleder det föreslagna innehållandet och tillfälle att söka domstolsprövning av åtgärden sedan den har vidtagits av mervärdesskattemyndigheten. I fall av innehållande av en överskjutande skatt som inte har bestritts och som grundas på en tidigare mervärdesskatteskuld som har bestritts, skall den nationella domstol som avgör det interimistiska yrkandet att häva innehållandet av beloppet bortse från nationella bestämmelser, enligt vilka brådskan och/eller nödvändigheten av innehållandet presumeras föreligga. En sådan domstol skall ha behörighet att själv fastställa, på grundval av all tillgänglig bevisning och alla faktiska omständigheter i målet, inräknat tillgängligheten av effektiva alternativa former av skydd för mervärdesskattemyndigheten, när brådskande nödvändighet för innehållandet föreligger. Sådan brådskande nödvändighet får emellertid inte sträckas utöver säkrandet av beloppet av den bestridda skulden (plus ränta). I fall av innehållande som grundas på välgrundade misstankar om skatteundandragande eller andra allvarliga oegentligheter hos den skattskyldiga person som hävdar en rätt till överskjutande mervärdesskatt, skall den domstol eller domare som avgör en ansökan om dess interimistiska hävande ha behörighet att häva innehållandet på de villkor den/han anser lämpliga, när den/han inte, på grundval av den motbevisning som skall inges av den skattskyldiga personen, anser att riktigheten i mervärdesskattemyndighetens tvivel är styrkt. I samtliga fall av innehållande som en säkerhetsåtgärd skall mervärdesskattemyndigheten åta sig, för det fall att den skattskyldiga personen senare har framgång vid prövningen i målet om huvudsaken, att betala ränta på det belopp som har innehållits från den stund när beloppet skulle ha betalats ut till den skattskyldiga personen i enlighet med de normala avdragsreglerna som tillämpas i den medlemsstaten vid genomförandet av sjätte direktivet.