

61994J0286

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 18 päivänä joulukuuta 1997. - Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) ja Sanders BVBA (C-47/96) vastaan Belgische Staat. - Ennakkoratkaisupyynnöt: Hof van beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge - Belgia. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi 77/388/ETY - Soveltamisala - Arvonlisäveron vähennysoikeus - Arvonlisäveron palautettavan osan pidätys - Suhteellisuusperiaate. - Yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96.

Oikeustapauskokoelma 1997 sivu I-07281

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen - Ylimenevän osan palautus - Pidätystoimenpiteet, joihin on ryhdytty, kun epäillään veropetosta tai kun vedotaan muihin arvonlisäverosaataviin - Toimenpiteiden hyväksyttävyyden edellytys - Suhteellisuus

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 4 kohta)

Tiivistelmä

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 4 kohta, jossa säädetään, että jos vähennysten määrä ylittää maksettavan veron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen, ei lähtökohtaisesti ole ristiriidassa sellaisten kansallisten säännösten kanssa, joiden nojalla toimivaltaiset veroviranomaiset voivat turvaamistoimenpiteenä pidättää arvonlisäveron palautettavia määriä, jos epäillään veropetosta tai jos kyseiset viranomaiset vetoavat sellaiseen arvonlisäverosaatavaan, joka ei ilmene verovelvollisen tekemistä ilmoituksista ja jota verovelvollinen vastustaa.

Suhteellisuusperiaatetta voidaan kuitenkin soveltaa sellaisiin kansallisiin toimenpiteisiin, joihin jäsenvaltio on ryhtynyt sillä arvonlisäveroasioissa olevaa toimivaltaa käyttäessään, sikäli kuin toimenpiteet ylittävät sen, mikä on niiden tavoitteen saavuttamiseksi välttämätöntä, loukkaisivat

yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteita ja erityisesti vähennysjärjestelmää, joka on arvonlisäverojärjestelmän olennainen osa.

Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sekä sitä, ovatko kyseiset toimenpiteet oikeassa suhteessa niillä tavoiteltuun päämäärään nähden, että sitä, kuinka toimivaltainen viranomainen on niitä soveltanut. Näitä seikkoja arvioitaessa on sivuutettava sellaiset kansalliset säännökset tai niiden sellainen tulkinta, jotka estävät tehokkaan tuomioistuinvalvonnan ja jotka erityisesti estävät arvonlisäveron palautettavan määrän pidätyksen kiireellisyyttä ja tarpeellisuutta koskevan valvonnan sekä sen, että verovelvollinen voisi pyytää tuomioistuimen valvonnassa, että pidätys korvataan jollain muulla sellaisella turvaamistoimenpiteellä, joka riittäisi turvaamaan valtiontalouden edut mutta joka olisi verovelvollisen kannalta vähemmän rajoittava; samoin on sivuutettava sellaiset kansalliset säännökset tai niiden tulkinta, jotka estävät sen, että voitaisiin määrätä, että pidätys peruutetaan kokonaan tai osittain. Lisäksi olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista, että silloin, kun pidätys peruutetaan, veronsaajan maksettavaksi kuuluvia korkoja ei laskettaisi siitä päivästä lähtien, jona kyseinen arvonlisäveron palautettava määrä olisi normaalisti pitänyt palauttaa.

Asianosaiset

Yhdistetyissä asioissa C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96,

jotka Hof van Beroep te Antwerpen, Belgia, (asiat C-286/94 ja C-340/95), Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (asia C-401/95) ja Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, Belgia, (asia C-47/96) ovat saattaneet EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen näissä kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevissa asioissa

Garage Molenheide BVBA (asia C-286/94),

Peter Schepens (asia C-340/95),

Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (asia C-401/95),

Sanders BVBA (asia C-47/96)

vastaan

Belgian valtio

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1) 18 artiklan 4 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann sekä tuomarit M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann (esittelevä tuomari) ja L. Sevón,

julkisasiamies: N. Fennelly,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Garage Molenheide BVBA, edustajanaan asianajaja V. Dauginet, Antwerpen,

- Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) ja Sanders BVBA, edustajinaan asianajajat L. Vandenberghe ja R. Tournicourt, Bryssel,

- Belgian hallitus, asiamiehenään ulkoasiain-, ulkomaankauppa- ja kehitysyhteistyöministeriön pääneuvonantaja Jan Devadder,

- Kreikan hallitus (asioissa C-340/95, C-401/95 ja C-47/96), asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston apulaisneuvontaja F. Georgakopoulos ja apulaisulkoasiainministerin erityisneuvonantaja A. Rokofyllou,

- Italian hallitus (asioissa C-286/94, C-340/95 ja C-401/95), asiamiehinään ulkoasiainministeriön diplomaattisten riita-asioiden osaston osastopäällikkö, professori U. Leanza ja asianajaja, valtionasiamies M. Fiorilli,

- Ruotsin hallitus (asiassa C-401/95), asiamiehenään ulkoasiainministeriön ulkomaankauppaosaston ulkoasiainneuvos E. Brattgård, ja

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen osaston virkamies B. J. Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Garage Molenheide BVBA:n, edustajanaan asianajaja M. Vanden Broeck, Antwerpen, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV:n (BRD) ja Sanders BVBA:n, edustajanaan asianajaja L. Vandenberghe, Belgian hallituksen, asiamiehinään asianajajat B. van de Walle de Ghelcke ja G. de Wit, Bryssel, Kreikan hallituksen, asiamiehenään F. Georgakopoulos, Italian hallituksen, asiamiehenään valtionasiamies G. De Bellis, ja komission, asiamiehenään B. J. Drijber, 30.1.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.3.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Hof van Beroep te Antwerpen (asiat C-286/94 ja C-340/95), Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (asia C-401/95) ja Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (asia C-47/96) ovat esittäneet yhteisöjen tuomioistuimelle 17.10.1994 (asia C-286/94), 25.10.1995 (asia C-340/95), 12.12.1995 (asia C-401/95) ja 6.2.1996 (asia C-47/96) tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 21.10.1994, 30.10.1995, 21.12.1995 ja 16.2.1996, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1, jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 18 artiklan 4 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asioissa, joissa vastaajana on Belgian valtio ja joissa kantajina ovat Garage Molenheide BVBA (jäljempänä Molenheide), Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (jäljempänä Decan) ja Sandes BVBA (jäljempänä Sanders).

Yhteisön säännökset

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia sääntelevän 18 artiklan 2 ja 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"2. Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä ilmoituskaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman ajanjakson aikana 1 kohdan säännösten mukaisesti.

--

4. Jos vähennysten määrä ylittää ilmoituskaudelta maksettavan veron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillänsä ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön."

Belgian lainsäädäntö

4 Belgian lainsäädännössä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohta on pantu täytäntöön kansallisen arvonlisäverolain 47 §:llä, jossa säädetään, että jos vähennysten määrä ylittää tietyltä kaudelta maksettavan veron määrän, ylimenevä osa siirretään seuraavalle kaudelle.

5 Arvonlisäverolain 76 §:n 1 momentin ensimmäisessä kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28.12.1992 annetulla lailla, säädetään lisäksi, että kalenterivuoden lopussa olemassa oleva ylimenevä osa palautetaan kuninkaan vahvistamien edellytysten täytyessä verovelvollisen pyynnöstä. Toisen kohdan mukaan kuningas voi määrätä, että jos hänen vahvistamansa edellytykset täytyvät, ylimenevä osa palautetaan jopa ennen kalenterivuoden päättymistä. Lopuksi kolmannessa kohdassa säädetään seuraavaa:

"Edellä ensimmäisessä ja toisessa kohdassa tarkoitettujen edellytysten osalta kuningas voi säätää, että arvonlisäverosta sekä rekisteröinnistä ja omaisuuskytymyksistä vastaavan hallintoviranomaisen hyväksi voidaan tehdä oikeudenkäymiskaaren 1445 §:ssä tarkoitettua turvaavaa takavarikkoa vastaava pidätys."

6 Tämän säännöksen perusteella annettiin 29.12.1992 kuninkaan päätös (koninklijk besluit), jolla 29.12.1969 annettuun arvonlisäveropalautuksia koskevaan kuninkaan päätökseen (koninklijk besluit) nro 4 (jäljempänä kuninkaan päätös nro 4) lisättiin 81 §:n 3 momentti, joka on seuraava:

"Jos ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu verovelka verohallinnon hyväksi ei kokonaisuudessaan tai osittain ole varma, tietynsuuruinen ja eräänntynyt, kuten silloin kun sitä vastustetaan tai kun siihen on kohdistettu oikeudenkäymiskaaren 85 §:ssä tarkoitettu pakkokeino, jonka täytäntöönpano on keskeytetty oikeudenkäymiskaaren 89 §:ssä säädetyn vastalauseen johdosta, hyvitetävää veroa pidätetään verohallinnon saatavan suuruinen määrä. Pidätys vastaa turvaavaa takavarikkoa niin kauan, kunnes riita on lopullisesti ratkaistu joko hallinnollisesti taikka lainvoimaisella päätöksellä tai tuomiolla. Pidätyksen tekemiseksi oikeudenkäymiskaaren 1413 §:ssä säädetty edellytys katsotaan täyttyneeksi [neljäs kohta].

Jos arvonlisäverolain 53 §:n 1 momentin kolmannessa kohdassa tarkoitettua ilmoituksesta ilmenevän, arvonlisäveron palautettavan määrän osalta on olemassa joko vakavia epäilyjä tai

todisteita siitä, että kyseisessä ilmoituksessa tai aikaisempia kausia koskevissa ilmoituksissa on virheellisiä tietoja, ja jos näiden epäilysten tai todisteiden johdosta voidaan olettaa, että verovelvollisella on arvonlisäverovelkaa ilman, että kyseisen velan tosiasiallisuutta kuitenkaan voitaisiin osoittaa ennen arvonlisäveron palautettavan määrän maksatusta tai sen maksamista vastaavan toimenpiteen toteuttamista, kyseistä määrää ei riippumatta siitä, onko verovelvollinen vaatinut sen palauttamista, palauteta eikä sitä siirretä seuraavalle ilmoituskaudelle, ja veron hyvitetty määrä pidätetään, jotta verohallinto voi tarkistaa tietojen paikkansapitävyyden [viides kohta].

- -

Edellisessä alakohdassa tarkoitetut vakavat epäilyt tai todisteet, jotka osoittavat tai joilla pyritään osoittamaan verovelan olemassaolo, on selvitettävä arvonlisäverolain 59 §:n 1 momentin mukaisissa pöytäkirjoissa. Nämä pöytäkirjat annetaan verovelvolliselle tiedoksi kirjatulla kirjeellä [kuudes kohta].

Edellä mainituissa neljännessä ja viidennessä kohdassa tarkoitettu pidätys vastaa turvaavaa takavarikkoa siihen saakka kunnes edellisessä kohdassa tarkoitetuissa pöytäkirjoissa mainitut todisteet osoitetaan vääriksi tai kunnes liiketoimien paikkansapitävyys ilmenee niistä tiedoista, jotka on saatu Euroopan yhteisöjen vahvistamassa yhteisön jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa koskevassa säännöstössä säädettyjen menetelmien mukaisesti [seitsemäs kohta].

- -

Verovelvollinen voi vastustaa neljännessä ja viidennessä kohdassa tarkoitettua pidätystä ainoastaan oikeudenkäymiskaaren 1420 §:n nojalla. Pakkokeinotuomioistuimien ei kuitenkaan voi määrätä takavarikkoa peruutettavaksi niin kaun kuin edellä kuudennessa alakohdassa tarkoitetuissa pöytäkirjoissa mainittuja todisteita ei ole osoitettu vääriksi ja niin kauan kuin yhteisön jäsenvaltioiden välisellä tietojenvaihdolla kerätyt tiedot eivät ole sen käytettävänä tai kun asia on syyttäjän selvittävänä tai tutkintatuomarin tutkittavana. Pidätys peruutetaan sen jälkeen, kun verohallinto antaa siihen suostumuksensa tai kun asiasta on annettu oikeuden päätös. Jos verohallinto antaa suostumuksen pidätyksen peruuttamiseen, verovelvolliselle ilmoitetaan asiasta kirjatulla kirjeellä, jossa mainitaan suostumuksen antamispäivämäärä [kymmenes kohta].

Kun veron hyvitystä ei enää pidätetä, sellainen verohallinnon hyväksi oleva verovelka, joka on varma, erääntynyt ja tietynsuuruinen, on tarvittaessa maksettava toisen kohdan mukaisesti ilman, että olisi täytettävä mitään muodollisuuksia [11 alakohhta]."

7 Kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin neljännessä alakohdassa viitataan oikeudenkäymiskaaren 1413 §:ään, jonka mukaan turvaavaan takavarikkoon voidaan ryhtyä vain niissä tapauksissa, jotka edellyttävät puuttumaan asiaan kiireellisesti.

8 Kansallisen tuomioistuimen mukaan kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin viidennessä kohdassa säädetyllä oikeudenkäymiskaaren 1445 §:ssä tarkoitettua turvaavaa takavarikkoa vastaavalla pidätyksellä pyritään turvaamistoimenpiteenä jäädyttämään arvonlisäveron palautettava määrä aina siihen saakka kunnes riita, joka koskee sitä arvonlisäveron määrää, joka verovelvollisen maksettavaksi mahdollisesti kuuluu, ratkaistaan joko hallinnollisesti taikka lainvoimaisella päätöksellä tai tuomiolla, taikka siihen saakka, kunnes ne vakavat epäilyt tai todisteet, joihin pöytäkirjassa viitataan, on osoitettu vääriksi taikka kunnes liiketoimien paikkansapitävyys ilmenee niistä tiedoista, jotka on saatu Euroopan yhteisöjen vahvistamassa yhteisön jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa koskevassa säännöstössä säädettyjen menetelmien mukaisesti tai jotka on saatu asian ollessa syyttäjän selvitettävänä tai tutkintatuomarin tutkittavana. Menettely on pääpiirteittään sama tämän säännöksen neljännessä kohdassa säädetyssä toisessa pidätystapauksessa.

Asia C-286/94

9 Molenheide harjoittaa autokauppaa Antwerpenissä (Belgiassa). Yhtiö antoi 1.1.1993 ja 31.12.1993 väliseltä ajalta arvonlisäveroilmoituksen, jossa se vaati 2 598 398 Belgian frangin (BEF) suuruista vähennysoikeutta.

10 Molenheiden toimitiloissa suorittamissaan tarkastuksissa arvonlisäverohallinto havaitsi seikkoja, joiden perusteella sille syntyi vakavia epäilyjä siitä, että tässä ilmoituksessa oli virheellisiä ja epätäydellisiä tietoja.

11 Wijnegemin arvonlisäveroasioiden keskustoimiston johtava verotarkastaja laati näiden havaintojen perusteella pöytäkirjan, joka annettiin Molenheidille tiedoksi 15.6.1993 päivätyllä kirjatulla kirjeellä. Pöytäkirjassa todettiin myös, että toimivaltainen veronkantaja ryhtyisi tällä perusteella toimiin tehdäkseen veronpidätyksen.

12 Pidätyksen tekemistä koskeva ilmoitus annettiin kirjatulla kirjeellä Molenheidille tiedoksi 16.6.1993. Ilmoituksessa verohallinto korosti, että oli olemassa vakavia epäilyjä ja jopa todisteita siitä, että edellä mainitussa arvonlisäveroilmoituksessa oli virheellisiä tietoja, ja että näiden epäilyjen tai todisteiden perusteella oli oletettavissa, että verovelvollisilla oli sellaista verovelkaa, jonka suuruutta ei vielä tuona ajankohtana voitu täsmällisesti määritellä.

13 Molenheiden antamasta arvonlisäveroilmoituksesta ilmenevä palautettavissa oleva määrä pidätettiin kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin viidennen kohdan nojalla.

14 Molenheide vastusti pidätystä koskevaa päätöstä Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenin pakkokeinotuomarin edessä ja väitti, että kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin viides kohta on pätemätön.

15 Pakkokeinotuomari totesi 4.11.1993 antamassaan päätöksessä, että pidätyksen vastustaminen on perusteetonta.

16 Molenheide haki 24.12.1993 muutosta tähän päätökseen Hof van Beroep te Antwerpenilta. Muutoksenhaussa Molenheide korosti sitä, että Belgian arvonlisäverolain 76 §:n 1 momentin kolmannessa kohdassa ja kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin viidennessä kohdassa säädetyin kaltaisen veron hyvitetävää määrää koskeva pidätys on ristiriidassa kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan ja 27 artiklan kanssa.

17 Koska Hof van Beroep te Antwerpenillä oli epäilyjä näiden säännösten tulkinnan suhteen, se katsoi parhaaksi esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi sen perusteella olla palauttamatta huomattavia arvonlisäveron määriä alueellaan asuville

henkilöille tai olla siirtämättä niitä seuraavalle ilmoituskaudelle ja sen sijaan pidättää ne turvaamistoimenpiteenä kansallisen oikeutensa säännösten mukaisesti sillä perusteella, että on vakavia epäilyjä veropetoksesta, ilman että se vahvistaisi tätä varten lopullista täytäntöönpanoperustetta ja ilman että sillä olisi tähän kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa säädetty lupa?"

Asia C-340/95

18 Myös tässä asiassa on kyse kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin viidennen kohdan nojalla tehdystä arvonlisäveron palautettavan määrän pidätyksestä, johon ryhdyttiin petosta koskevien vakavien epäilyjen perusteella.

19 Schepensillä on autokauppa. Hän antoi 1.1.1993 ja 31.3.1993 väliseltä ajalta arvonlisäveroilmoituksen, jossa hän väitti, että hänellä oli oikeus saada 3 311 438 BEF:n suuruinen palautus.

20 Vuoden 1993 toukokuussa tehdyn tarkastuksen jälkeen arvonlisäverohallinnon johtava verotarkastaja ja eräs muu tarkastaja laativat 15.6.1993 pöytäkirjan, jossa todettiin, että oli olemassa sellaisia vakavia epäilyjä, joiden mukaan vuoden 1993 ensimmäistä neljännestä koskevissa arvonlisäveroilmoituksissa oli virheellisiä tietoja, ja että kyseisten ilmoitusten perusteella voitiin olettaa, että verovelvollisella oli arvonlisäverovelkaa. Kantajalle ilmoitettiin 16.6.1993 tarkastuksen loppupäätelmistä kirjatulla kirjeellä. Hän sai myös jäljennöksen pöytäkirjasta, ja verohallinto ilmoitti hänelle, että sillä oli tarkoitus pidättää ne määrät, jotka hänelle olisi pitänyt palauttaa. Pidätystä koskeva ilmoitus lähetettiin kantajalle 18.6.1993.

21 Verohallinto menetteli samalla tavalla vuoden 1993 toisen neljänneksen arvonlisäveroilmoitusten osalta; kyseisestä ilmoituksesta ilmeni, että kantajalla oli saatavaa 2 419 078 BEF. Tehtyään 15.9.1993 tarkastuksen verohallinto laati 20.9.1993 pöytäkirjan, josta se ilmoitti asianosaiselle 22.9.1993 päivätyllä kirjatulla kirjeellä; verohallinto lähetti samana päivänä pidätystä koskevan ilmoituksen.

22 Nämä vakavat epäilyt koskivat muun muassa petosta, josta käytetään nimitystä "karusellikauppa" ja jossa arvonlisäveron välttämisen sijasta pyritään muun muassa yhteisötoimituksissa luomaan sellaisia kuvitteellisia määriä, joilla ilmoituskauden vähennysten määrä ylittää maksettavan arvonlisäveron määrän. Niinpä Belgian verohallinnon mukaan Schepens halusi saada takaisin erisuuruisia arvonlisäveroeriä, jotka hän väitti maksaneensa ostaessaan erilaisia ajoneuvoja. Verohallinnon toteamuksista kuitenkin ilmenee, että kahdeksan verovelvollisen tavarantoimittajaa ei ollut jättänyt arvonlisäveroilmoitusta vuoden 1993 ensimmäisen neljänneksen osalta eikä maksanut arvonlisäveroa. Verovelvollinen ei myöskään näyttänyt, että hän olisi maksanut tavarantoimittajille arvonlisäveroa, sillä kaikki liiketoimet maksettiin käteisellä tai sekillä. Suurin osa ajoneuvoista oli toimitettu Belgian ulkopuolelle mutta kuitenkin yhteisön alueelle, ja ainakin jotkut niistä oli ostettu useammin kuin kerran Belgiassa. Ne henkilöt, jotka olivat antaneet ostolaskut, eivät olleet kunkin liiketoimen osalta maksaneet belgialaisessa ostolaskussa mainittua arvonlisäveroa, eikä Schepens voinut osoittaa kuninkaan päätöksen (koninklijk besluit) nro 52 3 §:ssä säädetyin tavoin, että hän tosiasiallisesti olisi toimittanut nämä ajoneuvot Belgian ulkopuolelle mutta kuitenkin yhteisön alueelle. Vuoden 1993 helmi- ja maaliskuun osalta jäsenvaltioiden välillä toteutettiin liiketoimia 11 625 000 BEF:lla.

23 Yhteisötoimitusten osalta arvonlisäveroa ei ollut merkitty ulos lähteviin laskuihin, ja arvonlisäverojärjestelmässä syntyi oikeus saada palautetuksi se arvonlisävero, joka oli mainittu vastaavissa ostolaskuissa. Lisäksi oli epäilyjä siitä, ettei näitä ajoneuvoja ollut koskaan viety Belgiasta pois.

24 Tämän jälkeen Schepens vaati tehtyjen pidätysten tai tehtyjen turvaamistoimien peruuttamista.

25 Sen jälkeen, kun toimivaltainen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimien oli hylännyt Schepensin vaatimuksen, hän haki muutosta Hof van Beroep te Antwerpenilta ja korosti tapauksessa Molenheide esitetyn oikeudellisen argumentaation kaltaisella argumentaatiolla, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohdan nojalla jäsenvaltiot voivat valita ainoastaan joko sen, että ylimenevä osa siirretään seuraavalle kaudelle, tai sen, että se palautetaan. Jos Belgian valtio näin ollen olisi halunnut menetellä toisin, sen olisi direktiivin 27 artiklan mukaisesti pitänyt pyytää tähän neuvoston lupa. Schepens vetosi lisäksi suhteellisuusperiaatteeseen.

26 Hof van Beroep te Antwerpen esitti näin ollen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 4 kohdalla ja 27 artiklalla välitön oikeusvaikutus jäsenvaltioiden kansallisissa oikeusjärjestyksissä ja tässä tapauksessa Belgian oikeusjärjestyksessä?

2) Jos vastaus on myöntävä, onko kyseisen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan kanssa ristiriidassa se, että jäsenvaltio ei palauta arvonlisäverovelvolliselle sitä arvonlisäveron hyvitetävää määrää, joka liittyy yhteen tai useampaan sellaiseen kauteen, jona tai joina tämä hyvitetävä määrä on syntynyt, eikä myöskään siirrä sitä seuraavalle ilmoituskaudelle, vaan pidättää sen turvautuen Belgian oikeudenkäymiskaaren 1445 §:ssä tarkoitettua turvaavaa takavarikkoa vastaavaan pidätykseen, joka on belgialainen oikeudellinen käsite, niin kauan kuin ei ole pidätystä koskevaa lopullista täytäntöönpanoperustetta ja kun jäsenvaltio pidättää palautettavaa veroa näiltä ilmoituskausilta tai aikaisemmilta kausilta lisää maksettavan veron verran ja kun arvonlisäverovelvollinen vastustaa sitä, että hänen pitäisi maksaa lisää veroa?

3) Voidaanko direktiivin 18 artiklan 4 kohtaa soveltaa, jos oletetaan Belgian valtion väittämällä tavalla, että pidätys on veronkantotoimi?

Jos vastaus on myöntävä, voidaanko direktiivin 27 artiklaa tällöin soveltaa, jos pidätys on yksi 'tarkemmista ehdoista' (modalités)?

Jos vastaus on kieltävä, voidaanko direktiivin 27 artiklaa tällöin soveltaa, olettaen, että pidätys olisi veronkantotoimi?

4) Jos direktiivin 18 artiklan 4 kohtaa voidaan soveltaa pidätykseen, onko tämä belgialainen oikeudellinen käsite ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on kyseisen periaatteen määritellyt?"

Asia C-401/95

27 Tässä asiassa pidätystä ei tehty kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin viidennen kohdan perusteella vaan kyseisen momentin neljännen kohdan perusteella.

28 Verohallinto ilmoitti Decanille 26.9.1995 päivätyssä kirjatussa kirjeessä, että se oli samana päivänä tehnyt kautta 1.-30.6.1995 koskevasta Decanin antamasta arvonlisäveroilmoituksesta ilmenevää 705 404 BEF:n suuruista arvonlisäveron hyvitetävää määrää koskevan pidätyksen tai tätä koskevan turvaavan takavarikon. Pidätys tehtiin sen vuoksi, että Belgian valtio väitti, että sillä oli aiempaan ilmoituskauteen liittyvää arvonlisäverosaatavaa verovelalliselta. Esittelemättä tarkemmin tätä saatavaa kansallinen tuomioistuin toteaa, että se mainitaan 26.5.1994 päivätyssä pöytäkirjassa ja että sen osalta on 10.10.1995 annettu tiedoksi pakkokeino, joka koski 784 305

BEF:n suuruista summaa sekä 130 500 BEF:n suuruista sakkoa ja 232 064 BEF:n suuruisia korkoja.

29 Rechtbank van eerste aanleg te Brusselissä asianosaiset esittivät samat perustelut kuin ne perustelut, jotka esitettiin kahdessa muussa aiemmin mainitussa asiassa, mutta kansallinen tuomioistuin tyytyy viittamaan niihin ennakkoratkaisupyyntöjen esittämistä koskeviin päätöksiin, jotka koskevat näitä kahta muuta asiaa. Kansallinen tuomioistuin kuitenkin lisää, että vaikka asiassa Molenheide on vakavia epäilyjä veropetoksesta, asiassa Decan tilanne on toinen.

30 Rechtbank van eerste aanleg te Brussel esitti näin ollen seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi sen perusteella olla palauttamatta arvonlisäverovelvolliselle tietyltä ilmoituskaudelta hyvitetävää arvonlisäveron määrää tai olla siirtämättä sitä seuraavalle kaudelle ja sen sijaan pidättää tämän ylimenevän osan sillä perusteella, että jäsenvaltiolla on tältä arvonlisäverovelvolliselta saatava, joka liittyy aiemmalta ilmoituskaudelta lisää maksettavaan veroon, kun arvonlisäverovelvollinen vastustaa lisää maksettavaa veroa ja kun kyseinen vero ei siis vielä ole lopullinen täytäntöönpanoperuste ja kun jäsenvaltio ei ole saanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa säädettyä lupaa?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä: onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohtaa, kun sitä luetaan yhdessä suhteellisuusperiaatteen kanssa, tulkittava siten, että jäsenvaltio voi päättää, ettei pidätyksen tarpeellisuutta tai kiireellisyyttä saa riitauttaa ja ettei pidätystä voida mitenkään korvata vakuuden antamisella tai peruuttaa niin kauan kuin tuomioistuin ei ole antanut lopullista päätöstä riidanalaisesta arvonlisäveron lisää maksettavasta määrästä?"

Asia C-47/96

31 Myös tässä asiassa, kuten asiassa Decan, pidätys tehtiin kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin neljännen kohdan perusteella.

32 Sandersin on 30.1.1992 päivätyn pöytäkirjan mukaan maksettava Belgian valtiolle arvonlisäveroa 370 791 BEF (korotettuna 741 582 BEF:n suuruisella sakolla ja 21.1.1988 lukien laskettavilla koroilla) siitä, että se oli ostanut ilman laskua 227 000 kilogrammaa jauhoja CERES NV -nimiseltä yhtiöltä, ja siitä, että se oli osallistunut liiketoimeen, jolla viimeksi mainittu yhtiö toimitti 403 710 kilogrammaa jauhoja kolmansille tahoille. Nämä liiketoimet toteutettiin vuonna 1987.

33 Koska Sanders vastusti tätä saatavaa, joka siis ei ollut kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin neljännessä kohdassa tarkoitetulla tavalla varma, erääntynyt ja tietynsuuruinen, Rosenlaren arvonlisäverotoimiston veronkantaja ilmoitti Sandersille 23.11.1994 päivätyllä kirjatulla kirjeellä, että veronkantaja tekisi turvaavaa takavarikkoa vastaavan pidätyksen edellä mainitun verosaatavan turvaamiseksi ja pidättäisi Sandersin antamasta arvonlisäveron kausi-ilmoituksesta ilmenevän, vähennysten määrän ja maksettavan veron määrän välisen erotuksen, joka 31.10.1994 oli 236 215 BEF.

34 Sanders haastoi 5.1.1995 Belgian valtion Rechtbank van eerste aanleg te Bruggen pakkokeinotuomarin luo saadakseen takavarikon peruutetuksi ja vetosi niihin samoihin perusteluihin, joihin muissakin asioissa vedottiin, sekä suhteellisuusperiaatteeseen, sillä pidätys ei Sandersin mielestä ollut tarpeellinen eikä myöskään ainoa mahdollinen toimenpide.

35 Koska pakkokeinotuomarilla oli epäilyjä sen suhteen, kuinka niitä yhteisön säännöksiä, joihin asiassa oli vedottu, oli tulkittava, myös hän päätti esittää seuraavat kaksi

ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat sen perusteella olla palauttamatta arvonlisäverovelvolliselle tietyltä ilmoituskaudelta hyvitetävää arvonlisäveron määrää tai olla siirtämättä sitä seuraavalle kaudelle ja sen sijaan 'pidättää' hyvitetävän arvonlisäveron määrän, mikä vastaa turvaavaa takavarikkoa, kun jäsenvaltiolla on aiemmalta ilmoituskaudelta lisää maksettavaan veroon liittyvä saatava, kun lisää maksettavaa veroa vastustetaan tuomioistuimessa ja kun kyseinen vero ei siis ole lopullinen täytäntöönpanoperuste ja kun jäsenvaltio ei ole saanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa säädettyä lupaa?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä:

Voiko jäsenvaltio päättää yhteisön oikeuden suhteellisuusperiaatteesta ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohdasta huolimatta, että

1) verovelvollinen voi riitauttaa takavarikon (joka on toteutettu 'pidättämällä' kyseinen määrä) vain, jos hän voi esittää vastatodisteita sille, mitä valtio on pöytäkirjassa esittänyt, mutta ei riitauttamalla pidätyksen todellisen tarpeellisuuden tai kiireellisyyden;

2) pidätystä ei voida korvata vakuuden asettamisella eikä sitä myöskään voida peruuttaa niin kauan kuin tuomioistuin ei ole antanut lopullista päätöstä valtion riidanalaisesta saatavasta?"

Ennakkoratkaisukysymykset

36 Näissä neljässä asiassa kansalliset tuomioistuimet kysyvät lähinnä sitä, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohta ristiriidassa pääasioissa kyseessä olevien säännösten kaltaisten säännösten kanssa, ja jos vastaus tähän on kieltävä, mikä merkitys suhteellisuusperiaatteella voi tässä yhteydessä olla.

37 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohdan osalta on ensinnäkin todettava, että kansalliset tuomioistuimet kysyvät lähinnä sitä, onko tämä säännös ristiriidassa sellaisten kansallisten säännösten kanssa, joissa säädetään siitä, että arvonlisäveron hyvitetävä määrä voidaan pidättää turvaamistoimenpiteenä joko silloin, kun vakavasti epäillään veropetosta, tai silloin, kun verohallinnolla on arvonlisäverosaatava, jota verovelvollinen vastustaa.

38 Kantajat katsovat, että kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin neljännessä ja viidennessä kohdassa säädetyt pidätykset ovat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohdan kanssa, sillä jos se määrä, jolla vähennykset ylittävät arvonlisäverona maksettavan määrän, ei ole merkityksetön, kansallinen viranomainen voi kantajan mukaan valita ainoastaan, palautetaanko ylimenevä osa vai siirretäänkö se seuraavalle ilmoituskaudelle. Ylimenevän osan pidätys, jota jäsenvaltio ei voi valita, merkitsee kantajien mukaan yksinkertaisesti sitä, että verovelvollisella oleva arvonlisäveron vähennysoikeus evätään.

39 Kantajat väittävät lisäksi, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 2 ja 4 kohdassa viitataan ilmoituskausiin, ja kantajat päättelevät tästä, ettei Belgian verohallinto voi pidättää johonkin toiseen kuin riidanalaiseen kauteen liittyvää arvonlisäveron palautettavaa määrää; mahdollisuus pidättää vain riidanalaiseen kauteen liittyvä määrä on kantajien mukaan lisäksi viiveen kohtuullisuutta koskevan edellytyksen mukaista.

40 Belgian, Kreikan, Italian ja Ruotsin hallitukset sekä komissio sen sijaan katsovat, että Belgian lainsäädännössä säädetyt pidätykset ovat "veronkantotoimenpiteitä" ja että ne eivät sellaisina kuulu kuudennen arvonlisäverodirektiivin eikä muun alalla sovellettavan yhteisön oikeuden soveltamisalaan vaan että niistä määrääminen kuulu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan.

41 Tältä osin on korostettava, että pääasioissa kyseessä olevien kaltaisilla säännöksillä pyritään siihen, että toimivaltaiset veroviranomaiset voivat turvaamistoimenpiteenä pidättää arvonlisäveron palautettavia määriä, jos epäillään veropetosta tai jos kyseiset viranomaiset vetoavat sellaiseen arvonlisäverosaatavaan, joka ei ilmene verovelvollisen tekemistä ilmoituksista ja jota verovelvollinen vastustaa.

42 Kuudennesta arvonlisäverodirektiivistä kokonaisuudessaan ilmenee kuitenkin, että sillä pyritään ottamaan käyttöön arvonlisäverojärjestelmän tasapuolisuusperiaatteen takaava yhdenmukainen määräytymisperuste ja kuten direktiivin 12. perustelukappaleesta ilmenee, yhdenmukaistamaan vähennysjärjestelmä "siltä osin kuin sillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään"; direktiivillä pyritään myös siihen, että vähennyksen suhdeluku laskettaisiin samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa.

43 Tästä seuraa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin XI osasto, jossa säädetään vähennyksistä, ja erityisesti kyseisen osaston 18 artikla koskevat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän normaalia toimintaa eivätkä ne lähtökohtaisesti koske edellä 41 kohdassa kuvaillun kaltaisia säännöksiä.

44 On siis vastattava, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohta ei lähtökohtaisesti ole ristiriidassa pääasioissa kyseessä olevien kaltaisten säännösten kanssa.

45 Niiden vaikutusten osalta, joita suhteellisuusperiaatteella voi tässä yhteydessä olla, on korostettava, että vaikka jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti antaa tällaisia säännöksiä, kyseisillä säännöksillä voi kuitenkin olla vaikutusta kansallisten viranomaisten velvollisuuteen palauttaa arvonlisäveron palautettavat määrät välittömästi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohdan nojalla.

46 Niinpä jäsenvaltioiden on suhteellisuusperiaatteen mukaisesti turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä yhteisön lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista.

47 Vaikka on siis perusteltua, että jäsenvaltion antamalla säännöksillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan valtionkassan oikeudet, kyseiset säännökset eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. Niitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron vähennysoikeus järjestelmällisesti asetettaisiin kyseenalaiseksi, sillä kyseinen vähennysoikeus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön säännöstöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista.

48 Tältä osin on siis vastattava, että suhteellisuusperiaate soveltuu sellaisiin kansallisiin toimenpiteisiin - kuten pääasiassa kyseessä olevien toimenpiteiden kaltaisiin toimenpiteisiin - joihin jäsenvaltio on ryhtynyt sillä arvonlisäveroasioissa olevaa toimivaltaa käyttäessään, sikäli kuin toimenpiteet ylittävät sen, mikä on niiden tavoitteen saavuttamiseksi välttämätöntä, loukkaisivat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteita ja erityisesti vähennysjärjestelmää, joka on arvonlisäverojärjestelmän olennainen osa.

49 Tämän periaatteen konkreettisen soveltamisen osalta kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sitä, ovatko kansalliset säännökset yhteensopivia yhteisön oikeuden kanssa, sillä

yhteisöjen tuomioistuimella on ainoastaan toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset yhteisön oikeuden tulkintaa koskevat seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta arvioimaan tätä yhteensopivuutta (ks. erityisesti asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995, Kok. 1995, s. I-4165).

50 Tältä osin kantajat korostavat ensinnäkin sitä, että pidätys on absoluuttinen ja automaattinen heti, kun verohallinnon ja verovelvollisen välillä on riita. Kantajien mukaan kuninkaan päätöksen nro 4 81 §:n 3 momentin neljännessä kohdassa säädetty pidätys on kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan pakollinen heti, kun on olemassa riitautettu saatava, eikä tästä voida tehdä pienintäkään poikkeusta; pakkokeinotuomari ei voi tutkia, onko tällainen pidätys tarpeellinen tai onko kiireellisyttä koskeva edellytys täytynyt, sillä näiden edellytysten oletetaan kiistatta täytyneen. Sama koskee kantajien mukaan myös kyseisen momentin viidennessä kohdassa säädettyä pidätystä.

51 On todettava, että silloin kun takavarikkoa koskeva menettely poikkeaa takavarikkoja koskevasta yleisestä lainsäädännöstä siltä osin, että kyseisessä menettelyssä toimenpiteen tarpeellisuutta ja kiireellisyttä koskevien edellytysten oletetaan kiistatta täytyneen, se seikka, että kyseinen toimenpide on tarpeen maksettavien määrien kantamisen varmistamiseksi, voidaan perustellusti asettaa kyseenalaiseksi.

52 On siis todettava, että päinvastoin kuin pelkkä oletamus sellainen oletamus, jota ei voida kumota, menee pidemmälle kuin on tarpeen tehokkaan veronkannon takaamiseksi, ja sillä loukataan suhteellisuusperiaatetta, koska kyseisen oletuksen johdosta verovelvollinen ei voi esittää vastanäyttöä pakkokeinotuomarin harjoittaessa valvontavaltaansa.

53 Toiseksi kantajat kiinnittävät huomiota siihen, ettei pakkokeinotuomarin päätökseen eikä pääasiaan voida tehokkaasti hakea muutosta. Pakkokeinotuomari ei näet kantajien mukaan voi koskaan ilman arvonlisäverohallinnon suostumusta - paitsi muotovirheen perusteella - kokonaan tai osittain peruuttaa arvonlisäveron palautettavan määrän pidätystä. Tämä johtuu kantajien mukaan useiden laintasoisten säännösten yhteisvaikutuksesta; kyseiset säännökset ovat lähinnä sellaisia, että niillä poiketaan takavarikkoja koskevasta yleisestä lainsäädännöstä, ja niissä säädetään, että pakkokeinotuomari ei voi päättää tällaisesta toimenpiteestä niin kauan kuin verohallinnon laatimista pöytäkirjoista ilmeneviä todisteita ei ole osoitettu vääräksi tai niin kauan kuin liiketoimen paikkansapitävyys ei ilmene jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa koskevilla yhteisön menetelmillä saaduista tiedoista. Pakkokeinotuomari voi kantajien mukaan siis tutkia ainoastaan turvaamisen menettelyn muodollisen sääntöjen mukaisuuden mutta ei takavarikon aineellisia edellytyksiä.

54 Siinä tapauksessa, että arvonlisäverohallinto hakee muutosta verovelvolliselle myönteiseen päätökseen, olisi samojen syiden vuoksi mahdotonta saada pidätystä peruutetuksi edes osittainkaan (esimerkiksi sakkojen osalta), koska päätös ei ole aineelliselta osin lopullinen. Pidätys vastaa turvaavaa takavarikkoa siihen saakka, kunnes riita on lopullisesti ratkaistu joko hallinnollisesti tai lainvoimaisella päätöksellä tai tuomiolla.

55 Tältä osin on korostettava, että tutkittaessa sitä, onko vähennysoikeuden loukkaus oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään nähden, tehokas tuomioistuinvalvonta on tarpeen sekä pääasian että pakkokeinoasian osalta.

56 Näin ollen sellaiset lait ja asetukset, jotka estävät pakkokeinotuomaria peruuttamasta arvonlisäveron palautettavan määrän pidätystä kokonaan tai osittain vaikka hänellä on käytössään sellaisia todisteita, joiden perusteella hän voi ensi näkemältä päätellä, että hallintoviranomaisen laatimissa pöytäkirjoissa mainitut seikat eivät pidä paikkansa, menevät kantajien mukaan pidemmälle kuin on tarpeen tehokkaan veronkannon varmistamiseksi, ja kyseisillä laeilla ja asetuksilla loukataan suhteettoman paljon vähennysoikeutta.

57 Myös sellaiset lait ja asetukset, joiden johdosta pääasiallisesti käsittelevä tuomioistuin ei voisi kokonaan tai osittain peruuttaa arvonlisäveron palautettavan määrän pidätystä ennen kuin pääasiassa annettu päätös tulee lopulliseksi, ovat väärässä suhteessa niillä tavoiteltuihin päämääriin nähden.

58 Kantajat korostavat kolmanneksi, ettei verovelvollinen voi pyytää tuomaria korvaamaan pidätystä jollain toisella sellaisella turvaamistoimenpiteellä, joka olisi riittävä turvaamaan valtionkassan edut mutta joka samalla olisi vähemmän rajoittava verovelvollisen kannalta; tällaisia toimenpiteitä olisi esimerkiksi vakuuden tai pankkitakauksen antaminen. Kantajien mukaan vain veroviranomaisilla on mahdollisuus korvata pidätys jollain toisella toimenpiteellä, ja tämän tekeminen riippuu pelkästään veroviranomaisen harkintavallasta.

59 On huomautettava, että se, että jos todettaisiin, ettei verovelvollinen voi pyytää pidätyksen korvaamista jollain toisella toimenpiteellä, menisi myöskin pidemmälle kuin on välttämätöntä niiden määrien, jotka mahdollisesti on maksettava, kantamisen takaamiseksi, sikäli kuin näillä muilla toimenpiteillä voitaisiin lieventää vähennysoikeuden loukkausta ja sikäli kuin pidätyksen korvaaminen jollain toisella toimenpiteellä olisi voitava saattaa tuomioistuimen arvioitavaksi.

60 Neljänneksi kantajat korostavat, ettei pidätys rajoitu arvonlisäverona maksettavaan pääsaatavaan vaan se kattaa myös kyseisen summan korot, perimiskulut ja siihen liittyvät rangaistusluonteiset maksut, jotka voivat nousta aina 200 prosenttiin pääsaatavasta. Toimenpide on kantajien mukaan näin ollen väärässä suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään nähden, erityisesti silloin, kun riita koskee puhdasta oikeuskysymystä eikä petosta suppeassa merkityksessä.

61 Tältä osin on korostettava, että edellä mainitun kaltaisen tehokkaan tuomioistuinvalvonnan harjoittaminen ja erityisesti se seikka, että sekä pääasiallisesti käsittelevä tuomioistuin että pakkokeinotuomari voisivat verovelvollisen pyynnöstä ja menettelyn missä tahansa vaiheessa määrätä pidätyksen kokonaan tai osittain peruutettavaksi, riittäisi poistamaan sen suhteettomuuden, joka pidätettyjen määrien tällaisessa laskemisessa mahdollisesti on erityisesti rangaistusluonteisten maksujen suhteen.

62 Kantajat korostavat viidenneksi, että siinä tapauksessa, että arvonlisäveron palautettavia määriä koskeva pidätys peruutetaan, veronsaajalla on velvollisuus maksaa korkoja Belgian lainsäädännön mukaan vain silloin, jos pidätettyjä summia ei tosiasiallisesti ole palautettu viimeistään palautettavien määrien syntymistä seuraavan vuoden maaliskuun 31. päivään mennessä ja edellyttäen, että kyseessä on vähintään 10 000 BEF:n suuruinen palautus, että viimeisessä siltä kalenterivuodelta, jona arvonlisäveron hyvitetty määrä on syntynyt, annetussa arvonlisäveroilmoituksessa on allekirjoitus lomakkeessa sille varatussa paikassa ja että kaikki arvonlisäveroilmoitukset on annettu määräajoissa.

63 Tältä osin on huomautettava, että pääasioissa kyseessä olevan lainsäädännön kaltaisella lainsäädännöllä tavoitellun päämäärän eli maksettavien määrien kantamisen takaamiseksi ei ole tarpeen, että korot lasketaan jostain toisesta päivästä kuin siitä päivästä lähtien, jona pidätetty arvonlisäveron palautettava määrä olisi normaalisti ollut palautettava kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan, joten suhteellisuusperiaate estää tällaisen lainsäädännön soveltamisen. Sama koskee myös muita edellä mainittuja edellytyksiä, sillä ilmoitusten antamisen

viivästymisestä voidaan rangaista pidätysmenettelystä irrallaan ja ilman, että loukattaisiin oikeutta saada arvonlisäveron palautettava määrä palautetuksi.

64 On siis vastattava, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sekä sitä, ovatko kyseiset toimenpiteet oikeassa suhteessa niillä tavoiteltuun päämäärään nähden, että sitä, kuinka toimivaltainen viranomais on niitä soveltanut. Näitä seikkoja arvioitaessa on hylättävä sellaiset kansalliset säännökset tai niiden sellainen tulkinta, jotka estäisivät tehokkaan tuomioistuinvalvonnan ja jotka erityisesti estäisivät arvonlisäveron palautettavan määrän pidätyksen kiireellisyyttä ja tarpeellisuutta koskevan valvonnan sekä sen, että verovelvollinen voisi pyytää tuomioistuimen valvonnassa, että pidätys korvataan jollain muulla sellaisella turvaamistoimenpiteellä, joka riittäisi turvaamaan valtiontalouden edut mutta joka olisi verovelvollisen kannalta vähemmän rajoittava; samoin on hylättävä sellaiset kansalliset säännökset tai niiden tulkinta, jotka estäisivät sen, että missä tahansa menettelyn vaiheessa voitaisiin määrätä, että pidätys peruutetaan kokonaan tai osittain. Lisäksi on niin, että jos pidätys peruutetaan, se, että veronsaajan maksettavaksi kuuluvia korkoja ei laskettaisi siitä päivästä lähtien, jona kyseinen arvonlisäveron palautettava määrä olisi normaalisti pitänyt palauttaa, olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

65 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Belgian, Kreikan, Italian ja Ruotsin hallituksille sekä Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto)

on ratkaissut Hof van Beroep te Antwerpenin 17.10.1994 ja 25.10.1995 tekemillään päätöksillä, Rechtbank van eerste aanleg te Brusselin 12.12.1995 tekemällään päätöksellä ja Rechtbank van eerste aanleg te Brugge 6.2.1996 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 4 kohta ei lähtökohtaisesti ole ristiriidassa pääasioissa kyseessä olevien kaltaisten säännösten kanssa.

2) On kuitenkin todettava, että suhteellisuusperiaate soveltuu sellaisiin kansallisiin toimenpiteisiin - kuten pääasiassa kyseessä olevien toimenpiteiden kaltaisiin toimenpiteisiin - joihin jäsenvaltio on ryhtynyt sillä arvonlisäveroasioissa olevaa toimivaltaa käyttäessään, sikäli kuin toimenpiteet ylittävät sen, mikä on niiden tavoitteen saavuttamiseksi välttämätöntä, loukkaisivat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteita ja erityisesti vähennysjärjestelmää, joka on arvonlisäverojärjestelmän olennainen osa.

Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sekä sitä, ovatko kyseiset toimenpiteet oikeassa suhteessa niillä tavoiteltuun päämäärään nähden, että sitä, kuinka toimivaltainen viranomainen on niitä soveltanut. Näitä seikkoja arvioitaessa on hylättävä sellaiset kansalliset säännökset tai niiden sellainen tulkinta, jotka estävät tehokkaasti tuomioistuinvalvonnan ja jotka erityisesti estävät arvonlisäveron palautettavan määrän pidätyksen kiireellisyyttä ja tarpeellisuutta koskevan valvonnan sekä sen, että verovelvollinen voisi pyytää tuomioistuimen valvonnassa, että pidätys korvataan jollain muulla sellaisella turvaamistoimenpiteellä, joka riittäisi turvaamaan valtiontalouden edut mutta joka olisi verovelvollisen kannalta vähemmän rajoittava; samoin on hylättävä sellaiset kansalliset säännökset tai niiden tulkinta, jotka estävät kansallista tuomioistuinta määräämästä missä tahansa menettelyn vaiheessa, että pidätys peruutetaan kokonaan tai osittain. Lisäksi on niin, että jos pidätys peruutetaan, se, että veronsaajan maksettavaksi kuuluvia korkoja ei laskettaisi siitä päivästä lähtien, jona kyseinen arvonlisäveron palautettava määrä olisi normaalisti pitänyt palauttaa, olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista.