

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 18ης Δεκεμβρίου 1997*

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του Hof van Beroep te Antwerpen (Βέλγιο) (C-286/94 και C-340/95), του Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) και του Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Βέλγιο) (C-47/96) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον των αιτούντων δικαστηρίων μεταξύ

Garage Molenheide BVBA (C-286/94),

Peter Schepens (C-340/95),

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

Sanders BVBA (C-47/96)

και

Βελγικού Δημοσίου,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann, πρόεδρο τμήματος, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann (εισηγητή) και L. Sevón, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly

γραμματέας: D. Louterman-HubEAU, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Garage Molenheide BVBA, εκπροσωπούμενη από τον V. Dauginet, δικηγόρο Αμβέρσας,
- η Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) και η Sanders BVBA, εκπροσωπούμενες από τους L. Vandenberghe και R. Tournicourt, δικηγόρους Βρυξελλών,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Devadder, γενικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, Εξωτερικού Εμπορίου και Συνεργασίας με τις αναπτυσσόμενες χώρες,

- η Ελληνική Κυβέρνηση (C-340/95, C-401/95 και C-47/96), εκπροσωπούμενη από τους Φ. Γεωργακόπουλο, πρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και την Α. Ροκοφύλλου, ειδικό σύμβουλο του Αναπληρωτή Υπουργού Εξωτερικών,

- η Ιταλική Κυβέρνηση (C-286/94, C-340/95 και C-401/95), εκπροσωπούμενη από τον U. Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

- η Σουηδική Κυβέρνηση (C-401/95), εκπροσωπούμενη από τον E. Brattgård, departementsråd στο τμήμα εξωτερικού εμπορίου του Υπουργείου Εξωτερικών,

- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον B. J. Drijber, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Garage Molenheide BVBA, εκπροσωπούμενης από τον Vanden Broeck, δικηγόρο Αμβέρσας, της Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) και της Sanders BVBA, εκπροσωπούμενων από τον L. Vandenberghe, της Βελγικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τους B. van de Walle de Ghelcke και G. de Wit, δικηγόρους Βρυξελλών, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Φ. Γεωργακόπουλο, της Ιταλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον B. J. Drijber, κατά τη συνεδρίαση της 30ής Ιανουαρίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Μαρτίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διατάξεις της 17ης Οκτωβρίου 1994 (C-286/94), της 25ης Οκτωβρίου 1995 (C-340/95), της 12ης Δεκεμβρίου 1995 (C-401/95) και της 6ης Φεβρουαρίου 1996 (C-47/96), που περιήλθαν στο Δικαστήριο, αντιστοίχως, στις 21 Οκτωβρίου 1994, στις 30 Οκτωβρίου 1995, στις 21 Δεκεμβρίου 1995 και στις 16 Φεβρουαρίου 1996, το Hof van Beroep te Antwerpen (C-286/94 και C-340/95), το Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) και το Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (C-47/96) υπέβαλαν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο τεσσάρων διαφορών μεταξύ, αφενός, του Βελγικού Δημοσίου και, αφετέρου, της Garage Molenheide BVBA (στο εξής: Molenheide), του Schepens, της Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (στο εξής: Decan) και της Sanders BVBA (στο εξής: Sanders), αντιστοίχως.

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Το άρθρο 18, παράγραφοι 2 και 4, της έκτης οδηγίας, περί του τρόπου ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, προβλέπει τα εξής:

«2. Η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο δι' αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου του οφειλομένου για μια περίοδο δηλώσεως του ποσού του φόρου για τον οποίο εγεννήθη και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά την διάρκεια της ίδιας περιόδου.

(...)

4. Όταν το ποσό της [επιτρεπομένης] εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου για μια περίοδο δηλώσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επί πλέον διαφορά στην επομένη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της, βάσει διαδικασίας που καθορίζουν.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επί πλέον διαφορά είναι ασήμαντη.»

Η βελγική νομοθεσία

- 4 Το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε στη βελγική νομοθεσία, μεταξύ άλλων, με το άρθρο 47 του κώδικα περί του φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο προβλέπει ότι, όταν το ποσό των επιτρεπομένων εκπτώσεων είναι υψηλότερο του ΦΠΑ που οφείλεται για συγκεκριμένη περίοδο δηλώσεως, η διαφορά αυτή μεταφέρεται στην επόμενη περίοδο δηλώσεως.
- 5 Επιπροσθέτως, το άρθρο 76, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 28ης Δεκεμβρίου 1992, προβλέπει την επιστροφή της διαφοράς που οφείλεται κατά τα τέλη του ημερολογιακού έτους, κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου στον φόρο και υπό τους όρους που καθορίζονται με βασιλικό διάταγμα. Δυνάμει του δευτέρου εδαφίου, με βασιλικό διάταγμα μπορεί να επιτραπεί η επιστροφή της διαφοράς ακόμη και πριν από τη λήξη του ημερολογιακού έτους, υπό τους όρους που καθορίζονται με το διάταγμα αυτό. Τέλος, το τρίτο εδάφιο ορίζει τα εξής:

«Όσον αφορά τους όρους που τίθενται με το πρώτο και το δεύτερο εδάφιο, είναι δυνατόν να προβλεφθεί, με βασιλικό διάταγμα, υπέρ της Υπηρεσίας ΦΠΑ, Μητρώων και Ακίνητης Περιουσίας, παρακράτηση επέχουσα θέση συντηρητικής κατασχέσεως, υπό την έννοια του άρθρου 1445 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.»

- 6 Προς εκτέλεση της διατάξεως αυτής θεσπίστηκε το άρθρο 7 του βασιλικού διατάγματος της 29ης Δεκεμβρίου 1992, το οποίο εισήγαγε ένα νέο άρθρο 8¹, παράγραφος 3, στο βασιλικό διάταγμα υπ' αριθ. 4, της 29ης Δεκεμβρίου 1969, σχετικά με τις επιστροφές στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: βασιλικό διάταγμα υπ' αριθ. 4), το οποίο έχει ως εξής:

«Εάν η απαίτηση που έχει η διοίκηση όσον αφορά τη φορολογική οφειλή που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο δεν είναι, εν όλω ή εν μέρει, βέβαιη, εκκαθαρισμένη και απαιτητή, όπως συμβαίνει, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση που η οφειλή αυτή αμφισβητείται ή που έχει εκδοθεί, βάσει αυτής, εντολή πληρωμής, υπό την έννοια του άρθρου 85 του κώδικα, κατά της οποίας έχει ασκηθεί ανακοπή, υπό την έννοια του άρθρου 89 του κώδικα, η διοίκηση παρακρατεί τον πιστωθέντα φόρο μέχρι του ποσού της απαιτήσεώς της. Η παρακράτηση αυτή επέχει θέση συντηρητικής κατασχέσεως μέχρι την οριστική επίλυση της διαφοράς, είτε διά της διοικητικής οδού είτε με τελεσίδικη δικαστική απόφαση. Για την επιβολή της παρακρατήσεως αυτής, η προϋπόθεση του άρθρου 1413 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας θεωρείται ως πληρούμενη [τέταρτο εδάφιο].

Εάν, όσον αφορά το δυνάμενο να επιστραφεί υπόλοιπο το οποίο προκύπτει από τη δήλωση που αναφέρεται στο άρθρο 55, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του κώδικα και το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έχει επιλέξει να του επιστραφεί ή όχι, υπάρχουν είτε σοβαρές υπόνοιες είτε αποδείξεις ότι η προαναφερθείσα δήλωση ή οι δηλώσεις που αφορούν προγενέστερες περιόδους περιέχουν ανακριβή στοιχεία και αν οι εν λόγω υπόνοιες ή αποδείξεις μαρτυρούν την ύπαρξη φορολογικής οφειλής, της οποίας, όμως, το υποστατό δεν μπορεί να αποδειχθεί πριν από την εκτέλεση της εντολής πληρωμής ή της ισοδυναμούσας με πληρωμή πράξεως, δεν διατάσσεται η καταβολή του εν λόγω υπολοίπου ούτε η μεταφορά του στην επόμενη περίοδο δηλώσεως, ενώ ο πιστωθείς φόρος παρακρατείται, προκειμένου να δοθεί στη διοίκηση η δυνατότητα να ελέγξει την ακρίβεια των εν λόγω στοιχείων [πέμπτο εδάφιο].

(...)

Οι σοβαρές υπόνοιες ή οι αποδείξεις που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο, βάσει των οποίων προκύπτει ή φαίνεται να προκύπτει η ύπαρξη φορολογικής οφειλής, πρέπει να καταγράφονται σε έκθεση συντασσόμενη σύμφωνα με το άρθρο 59, παράγραφος 1, του κώδικα. Η εν λόγω έκθεση γνωστοποιείται στον υποκείμενο στον φόρο με συστημένη επιστολή [έκτο εδάφιο].

Η αναφερόμενη στο τέταρτο και στο πέμπτο εδάφιο παρακράτηση επέχει θέση συντηρητικής κατασχέσεως έως ότου αντικρουστούν οι αποδείξεις που περιέχονται στην αναφερόμενη στο προηγούμενο εδάφιο έκθεση ή έως ότου το αληθές των συναλλαγών συναχθεί από τις πληροφορίες που έχουν παρ-σχει άλλα κράτη μέλη σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπει η ρύθμιση που έχουν θεσπίσει οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες στον τομέα των ανταλλαγών πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών της Κοινότητας [έβδομο εδάφιο].

(...)

Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκήσει ανακοπή κατά της παρακρα-τήσεως που αναφέρεται στο τέταρτο και στο πέμπτο εδάφιο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 1420 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας. Ωστόσο, ο αρμόδιος για τις κατασχέσεις δικαστής δεν μπορεί να διατάξει την άρση της κατασχέσεως εφόσον οι αποδείξεις που προκύπτουν από την αναφερόμενη στο έκτο εδάφιο έκθεση δεν έχουν αντικρουσθεί ή εφόσον δεν έχουν ληφθεί οι πληρο-φορίες που παρέχονται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών της Κοινότητας ούτε ενόσω διενεργείται ανάκριση από την εισαγγελική αρχή ή από ανακριτή. Η παρακράτηση παύει όταν αίρεται από τη διοίκηση ή με δικαστική απόφαση. Σε περίπτωση άρσεως εκ μέρους της διοικήσεως, ο υποκείμενος στον φόρο ειδοποιείται με συστημένη επιστολή, στην οποία αναφέρεται η ημερομηνία της άρσεως [δέκατο εδάφιο].

Σε περίπτωση παύσεως της παρακρατήσεως του πιστωθέντος φόρου, η φορο-λογική οφειλή για την οποία η διοίκηση έχει βέβαιη, εκκαθαρισμένη και ληξιπρόθεσμη απαίτηση μπορεί, ενδεχομένως, να εκκαθαριστεί σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο, χωρίς να απαιτούνται οποιεσδήποτε διατυπώσεις [ενδέ-κατο εδάφιο].»

7 Σύμφωνα με το άρθρο 1413 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 8¹, παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4, συντηρητική κατάσχεση μπορεί να επιβληθεί μόνο στις περιπτώσεις που συντρέχει η προϋπόθεση του ελείγοντος.

- 8 Κατά τα αιτούντα δικαστήρια, η παρακράτηση που προβλέπεται στο άρθρο 8¹, παράγραφος 3, πέμπτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 και επέχει θέση συντηρητικής κατασχέσεως υπό την έννοια του άρθρου 1445 του βελγικού Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας έχει ως σκοπό τη συντηρητική δέσμευση του υπολοίπου του δυναμένου να επιστραφεί ΦΠΑ, μέχρι την επίλυση διαφοράς σχετικά με ποσό που οφείλει ενδεχομένως ο υποκειμένος στον ΦΠΑ, είτε διά της διοικητικής οδού είτε με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ή έως ότου αντικρουσθούν οι αποδείξεις ή οι σοβαρές υπόνοιες που αναφέρονται στην έκθεση ή έως ότου το αληθές των συναλλαγών συναχθεί από πληροφορίες ληφθείσες σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπει η θεσπισθείσα από τις Ευρωπαϊκές Κοινότητες ρύθμιση σχετικά με τις ανταλλαγές πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών ή κατά τη διάρκεια ανακρίσεως διενεργηθείσας από την εισαγγελική αρχή ή από ανακριτή. Ο μηχανισμός είναι κατ' ουσίαν ο ίδιος με την άλλη περίπτωση παρακρατήσεως, που προβλέπεται στο τέταρτο εδάφιο της διατάξεως αυτής.

Η υπόθεση C-286/94

- 9 Η Molenheide εκμεταλλεύεται κατάστημα αυτοκινήτων στην Αμβέρσα (Βέλγιο). Η εν λόγω εταιρία υπέβαλε, για την περίοδο από 1η Ιανουαρίου 1993 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1993, δήλωση ΦΠΑ, με την οποία προέβαλε δικαίωμα προς έκπτωση για ποσό 2 598 398 βελγικών φράγκων (BFR).
- 10 Ωστόσο, κατόπιν διενέργειας ελέγχου στις εγκαταστάσεις της εν λόγω εταιρίας, η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή διαπίστωσε πραγματικά περιστατικά που της δημιούργησαν σοβαρές υπόνοιες ότι η δήλωση αυτή περιείχε αναληθή και ελλιπή στοιχεία.
- 11 Ο επιθεωρητής της κεντρικής αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής του Wijnegem συνέταξε, βάσει των διαπιστώσεων αυτών, μια έκθεση, η οποία κοινοποιήθηκε στη Molenheide με συστημένη επιστολή της 15ης Ιουνίου 1993. Στην έκθεση αυτή αναφερόταν επίσης ότι ο αρμόδιος έφορος θα προέβαινε σε παρακράτηση επί της βάσεως αυτής.

- 12 Με συστημένη επιστολή της 16ης Ιουνίου 1993, κοινοποιήθηκε στη Molenheide πράξη παρακρατήσεως. Στην εν λόγω πράξη, η φορολογική αρχή ανέφερε ότι υπήρχαν σοβαρές υπόνοιες και, ενδεχομένως, αποδείξεις περί του ότι η προαναφερθείσα δήλωση περιείχε αναληθή στοιχεία και ότι από τις εν λόγω υπόνοιες ή αποδείξεις μπορούσε να συναχθεί η ύπαρξη φορολογικής οφειλής, της οποίας το ύψος δεν μπορούσε να προσδιοριστεί με ακρίβεια κατά τον χρόνο εκείνο.

- 13 Η παρακράτηση, η οποία αφορούσε το δυνάμενο να επιστραφεί ποσό που προέκυπτε από τη δήλωση ΦΠΑ που είχε υποβάλει η Molenheide, στηριζόταν στο άρθρο 8¹, παράγραφος 3, πέμπτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4.

- 14 Στις 23 Ιουλίου 1993, η Molenheide άσκησε ανακοπή κατά της αποφάσεως περί παρακρατήσεως ενώπιον του αρμόδιου για τις κατασχέσεις δικαστή του Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, προβάλλοντας την ακυρότητα του άρθρου 8¹, παράγραφος 3, πέμπτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4.

- 15 Με διάταξη της 4ης Νοεμβρίου 1993, ο αρμόδιος για τις κατασχέσεις δικαστής έκρινε αβάσιμη την ανακοπή.

- 16 Στις 24 Δεκεμβρίου 1993, η Molenheide άσκησε έφεση κατά της διατάξεως αυτής ενώπιον του Hof van Beroep te Antwerpen. Στο πλαίσιο της εν λόγω εφέσεως, η Molenheide υποστήριξε ότι η κατάσχεση των πιστώσεων φόρου που προβλέπουν το άρθρο 76, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του βελγικού κώδικα περί του ΦΠΑ και το άρθρο 8¹, παράγραφος 3, πέμπτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 είναι ασυμβίβαστη προς τα άρθρα 18, παράγραφος 4, και 27 της έκτης οδηγίας.

- 17 Το Hof van Beroep te Antwerpen, δεδομένου ότι είχε αμφιβολίες σχετικά με την ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων, θεώρησε αναγκαίο να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να μην επιστρέφει σημαντικά ποσά ΦΠΑ στους κατοίκους του ή να μην τα μεταφέρει σε επόμενη περίοδο δηλώσεως, αλλά να επιβάλλει, σύμφωνα με διατάξεις του εσωτερικού δικαίου, τη συντηρητική κατάσχεση των ποσών αυτών, επειδή υπάρχουν σοβαρές υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, χωρίς να εκδίδει συναφώς εκτελεστό τίτλο και χωρίς να έχει λάβει την άδεια που προβλέπεται από το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ;»

Η υπόθεση C-340/95

- 18 Η υπόθεση αυτή αφορά επίσης παρακράτηση επιβληθείσα δυνάμει του του άρθρου 8¹, παράγραφος 3, πέμπτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4, λόγω της υπάρξεως σοβαρών υπονοιών περί φοροδιαφυγής.
- 19 Ο Schepens διατηρεί κατάσταση αυτοκινήτων. Για την περίοδο από 1η Ιανουαρίου 1993 μέχρι 31 Μαρτίου 1993, υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ με την οποία προέβαλε δικαίωμα επιστροφής ποσού ύψους 3 311 438 BFR.
- 20 Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε τον Μάιο του 1993, ένας επιθεωρητής και ένας ελεγκτής της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής συνέταξαν, στις 15 Ιουνίου 1993, μια έκθεση σύμφωνα με την οποία υπήρχαν σοβαρές υπόνοιες ότι οι δηλώσεις ΦΠΑ για το πρώτο τρίμηνο του 1993 περιείχαν ανακριβή στοιχεία και επέτρεπαν να συναχθεί η ύπαρξη φορολογικής οφειλής. Στις 16 Ιουνίου

1993, ο αιτών την επιστροφή φόρου πληροφορήθηκε τα αποτελέσματα των ελέγχων με συστημένη επιστολή. Ο Schepens έλαβε επίσης αντίγραφο της εκθέσεως, ενώ η διοίκηση του γνωστοποίησε ότι σκόπευε να προβεί σε παρακράτηση των ποσών που έπρεπε να του επιστραφούν. Στις 18 Ιουνίου 1993 του απεστάλη η πράξη παρακρατήσεως.

- 21 Η διοίκηση εφάρμοσε παρόμοια διαδικασία όσον αφορά τη φορολογική δήλωση για το δεύτερο τρίμηνο του 1993, από την οποία προέκυπτε πίστωση ύψους 2 419 078 BFR. Κατόπιν ελέγχου που διενήργησε στις 15 Σεπτεμβρίου 1993, η αρμόδια αρχή συνέταξε, στις 20 Σεπτεμβρίου 1993, έκθεση την οποία κοινοποίησε στον ενδιαφερόμενο με συστημένη επιστολή της 22ας Σεπτεμβρίου 1993, συγχρόνως με την κοινοποίηση πράξεως παρακρατήσεως.
- 22 Οι εν λόγω σοβαρές υπόνοιες αφορούσαν, ιδίως, μια μορφή φοροδιαφυγής καλούμενη «φοροδιαφυγή πολλαπλής συμμετοχής», η οποία δεν συνίσταται στην αποφυγή της καταβολής του ΦΠΑ, αλλά στη δημιουργία πλασματικών διαφορών ΦΠΑ, ιδίως στην περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Έτσι, κατά τη βελγική διοίκηση, ο Schepens ζητούσε να του επιστραφούν διάφορα ποσά ΦΠΑ, προβάλλοντας ότι τα είχε καταβάλει κατά την αγορά διαφόρων οχημάτων. Όπως όμως διαπίστωσε η φορολογική αρχή, οκτώ προμηθευτές του υποκειμένου στον φόρο δεν είχαν υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ για το πρώτο τρίμηνο του 1993 ούτε είχαν καταβάλει ΦΠΑ. Επιπλέον, ούτε ο υποκειμένος στον φόρο αποδείκνυε ότι τους είχε καταβάλει τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι όλες οι συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί τους μετρητοίς ή με επιταγή. Τα περισσότερα από τα οχήματα αυτά είχαν παραδοθεί εκτός Βελγίου αλλά εντός της Κοινότητας και τουλάχιστον ορισμένα από αυτά είχαν αγοραστεί πλέον της μιας φορές στο Βέλγιο. Σε κάθε συναλλαγή, ο αναφερόμενος στο βελγικό τιμολόγιο αγοράς ΦΠΑ δεν είχε καταβληθεί από τα πρόσωπα που είχαν εκδώσει τα τιμολόγια, ενώ ο Schepens δεν είχε κατορθώσει να αποδείξει, βάσει των στοιχείων που προβλέπει το άρθρο 3 του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 52, ότι είχε πράγματι παραδώσει τα οχήματα αυτά εκτός του Βελγίου αλλά εντός της Κοινότητας. Οι πράξεις που είχαν διενεργηθεί στο πλαίσιο του ενδοκοινοτικού εμπορίου τον Φεβρουάριο και τον Μάρτιο του 1993 αντιστοιχούσαν σε ποσό 11 625 000 BFR.
- 23 Όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ο ΦΠΑ δεν είχε χρεωθεί στα αποσταλέντα τιμολόγια και, μέσω του μηχανισμού ΦΠΑ, είχε γεννηθεί δικαίωμα για επιστροφή του ΦΠΑ που αναφερόταν στα αντίστοιχα τιμολόγια

αγοράς. Επιπλέον, υπήρχαν υπόνοιες ότι τα οχήματα αυτά ουδέποτε είχαν εγκαταλείψει το έδαφος του Βελγίου.

24 Στη συνέχεια, ο Schepens ζήτησε την άρση των παρακρατήσεων ή των συντηρητικών κατασχέσεων που είχαν επιβληθεί.

25 Δεδομένου ότι η ανακοπή του απορρίφθηκε από το αρμόδιο πρωτοβάθμιο δικαστήριο, ο Schepens άσκησε έφεση ενώπιον του Hof van Beroep te Antwerpen, υποστηρίζοντας, με νομικά επιχειρήματα παρόμοια με εκείνα που είχε προβάλει η Molenheide, ότι η μόνη δυνατότητα επιλογής που παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας είναι μεταξύ της μεταφοράς της διαφοράς στην επόμενη περίοδο και της επιστροφής της. Κατά συνέπεια, το Βελγικό Δημόσιο όφειλε, αν ήθελε να ενεργήσει διαφορετικά, να ζητήσει, σύμφωνα με το άρθρο 27 της ίδιας αυτής οδηγίας, την άδεια του Συμβουλίου. Επιπροσθέτως, ο Schepens επικαλέστηκε την αρχή της αναλογικότητας.

26 Το Hof van Beroep te Antwerpen υπέβαλε έτσι στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 18, παράγραφος 4, και 27 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (οδηγία ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ), άμεσο αποτέλεσμα στην εσωτερική έννομη τάξη των κρατών μελών, εν προκειμένω δε, στην εσωτερική έννομη τάξη του Βελγίου;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, απαγορεύει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας σε κράτος μέλος να αρνείται τόσο την επιστροφή στον υποκείμενο στον ΦΠΑ πιστωθέντος ΦΠΑ, όσον αφορά ορισμένη περίοδο ή περιόδους κατά τις οποίες προέκυψε η εν λόγω πίστωση, όσο και τη μεταφορά του σε επόμενη περίοδο δηλώσεως και, αντιθέτως, να παρακρατεί το εν λόγω ποσό μέσω του βελγικού νομικού θεσμού της παρακρατήσεως που επέχει θέση συντηρητικής κατασχέσεως,

υπό την έννοια του άρθρου 1445 του βελγικού Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, καθόσον χρόνο δεν υφίσταται ακόμη συναφώς οριστικός τίτλος, τούτο δε μέχρι του ποσού του οποίου ζητείται η εκ των υστέρων καταβολή, όσον αφορά την τρέχουσα ή προηγούμενες περιόδους δηλώσεως, όταν η εν λόγω εκ των υστέρων απαίτηση αμφισβητείται από τον υποκείμενο στον ΦΠΑ;

- 3) Εφαρμόζεται το άρθρο 18, παράγραφος 4, της οδηγίας, αν υποτεθεί ότι, όπως υποστηρίζει το Βελγικό Δημόσιο, η παρακράτηση αποτελεί μέτρο εισπράξεως;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως και αν η παρακράτηση θεωρηθεί ότι αποτελεί μέρος της “διαδικασίας” (modalités), εφαρμόζεται το άρθρο 27 της οδηγίας;

Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως και αν υποτεθεί ότι η παρακράτηση αποτελεί μέτρο εισπράξεως, εφαρμόζεται το άρθρο 27;

- 4) Αν το άρθρο 18, παράγραφος 4, της οδηγίας τυγχάνει εφαρμογής στην παρακράτηση, παραβιάζει ο βελγικός αυτός νομικός θεσμός την αρχή της αναλογικότητας όπως την ορίζει το Δικαστήριο;»

Η υπόθεση C-401/95

27 Στην υπόθεση αυτή, η παρακράτηση επιβλήθηκε βάσει του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 8¹, παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 και όχι βάσει του πέμπτου εδαφίου της εν λόγω διατάξεως.

28 Με συστημένη επιστολή της 26ης Σεπτεμβρίου 1995, η φορολογική αρχή πληροφόρησε την Decan ότι θα επέβαλλε αυθημερόν παρακράτηση ή συντηρητική κατάσχεση της πιστώσεως ΦΠΑ ύψους 705 404 BFR που προέκυπτε από τη δήλωση που είχε υποβάλει η Decan για την περίοδο από 1η Ιουνίου 1995

μέχρι 30 Ιουνίου 1995. Η παρακράτηση αυτή επιβλήθηκε λόγω μιας οφειλής ΦΠΑ την οποία προέβαλε το Βελγικό Δημόσιο και η οποία αφορούσε προγενέστερη περίοδο δηλώσεως. Το αιτούν δικαστήριο ανέφερε, χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις, ότι η εν λόγω οφειλή προέκυπτε επίσης από έκθεση της 26ης Μαΐου 1994 και είχε αποτελέσει αντικείμενο εντολής πληρωμής, επιδοθείσας στις 10 Οκτωβρίου 1995, για ποσό ύψους 784 305 BFR, συν ποσό 130 500 BFR, ως πρόστιμο, πλέον τόκων ύψους 232 064 BFR.

- 29 Ενώπιον του Rechtbank van Eerste aanleg te Brussel, οι διάδικοι προέβαλαν τα ίδια επιχειρήματα με εκείνα που είχαν προβληθεί στις δύο άλλες υποθέσεις που προαναφέρθηκαν, ενώ το επιληφθέν δικαστήριο περιορίστηκε να παραπέμψει στις συναφείς διατάξεις περί παραπομπής. Το δικαστήριο αυτό προσέθεσε, ωστόσο, ότι, μολονότι στην υπόθεση Molenheide υπήρχαν σοβαρές υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, τούτο δεν συμβαίνει στην υπόθεση Decan.
- 30 Συνεπώς, το Rechtbank van Eerste aanleg te Brussel υπέβαλε τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να αρνείται την επιστροφή στον υποκείμενο στον ΦΠΑ του πιστωθέντος ΦΠΑ ορισμένης περιόδου δηλώσεως ή τη μεταφορά του σε επόμενη περίοδο και να τον παρακρατεί, οσάκις και για όσο χρονικό διάστημα έχει κατά του οικείου φορολογουμένου απαίτηση αφορώσα προγενέστερη περίοδο δηλώσεως, αν η απαίτηση αυτή αμφισβητείται από τον φορολογούμενο και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί ακόμη οριστικό τίτλο, το δε κράτος μέλος δεν έχει λάβει την άδεια που προβλέπει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίζουν ότι ο αναγκαίος ή ο ελείγων χαρακτήρας της παρακρατήσεως ουδόλως μπορεί να αμφισβητηθεί και ότι η παρακράτηση ουδόλως μπορεί να αντικατασταθεί από τη χορήγηση εγγυήσεως ή να ακυρωθεί, για όσο χρόνο η αμφισβητούμενη απαίτηση ΦΠΑ δεν έχει αποτελέσει το αντικείμενο τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως;»

Η υπόθεση C-47/96

- 31 Στην υπόθεση αυτή, όπως και στην υπόθεση Decan, η παρακράτηση επιβλήθηκε δυνάμει του άρθρου 8¹, παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4.
- 32 Όπως προκύπτει από έκθεση της 30ής Ιανουαρίου 1992, η Sanders οφείλει στο Βελγικό Δημόσιο ποσό ΦΠΑ ύψους 370 791 BFR (συν πρόστιμο ύψους 741 582 BFR και τόκους από τις 21 Ιανουαρίου 1988), αφενός, για την αγορά χωρίς τιμολόγιο 227 000 χγρ. αλευριού από την CERES NV και, αφετέρου, για τη μεσολάβησή της κατά την παράδοση 403 710 χγρ. αλευριού από την εν λόγω εταιρία σε τρίτους. Οι πράξεις αυτές διενεργήθηκαν το 1987.
- 33 Δεδομένου ότι η Sanders αμφισβήτησε την ύπαρξη της οφειλής αυτής, η οποία επομένως δεν είναι βέβαιη, εκκαθαρισμένη και απαιτητή, υπό την έννοια του άρθρου 8¹, παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4, ο ταμίας του γραφείου εσόδων ΦΠΑ του Roeselare της γνωστοποίησε, με συστημένη επιστολή της 23ης Νοεμβρίου 1994, ότι θα προέβαινε σε επέχουσα θέση συντηρητικής κατασχέσεως παρακράτηση της προαναφερθείσας οφειλής, μέχρι του ποσού του υπολοίπου του τρέχοντος λογαριασμού που αφορούσε την περιοδική δήλωση ΦΠΑ που είχε υποβάλει η Sanders στις 31 Οκτωβρίου 1994, ήτοι σε παρακράτηση ποσού 236 215 BFR.
- 34 Στις 5 Ιανουαρίου 1995, η Sanders προσέφυγε κατά του Βελγικού Δημοσίου ενώπιον του αρμόδιου για τις κατασχέσεις δικαστή του Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, με αίτημα την άρση της κατασχέσεως, επικαλούμενη τα ίδια επιχειρήματα με εκείνα που προβλήθηκαν στις άλλες υποθέσεις, καθώς και την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι, κατά την άποψή της, η παρακράτηση δεν ήταν ούτε αναγκαία ούτε το μόνο δυνατό μέτρο.

35 Ο αρμόδιος για τις κατασχέσεις δικαστής, δεδομένου ότι αμφέβαλε για την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις κοινοτικές διατάξεις των οποίων έγινε επίκληση, αποφάσισε και αυτός να υποβάλει τα δύο ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να μην επιστρέφει στον υποκείμενο στον φόρο ούτε να μεταφέρει σε επόμενη περίοδο δηλώσεως τον πιστωθέντα για ορισμένη περίοδο δηλώσεως ΦΠΑ, αλλά αντιθέτως να τον “παρακρατεί” μέσω της επιβολής συντηρητικής κατασχέσεως, βάσει απαιτήσεως για την εκ των υστέρων καταβολή φόρου η οποία αφορά προγενέστερη περίοδο δηλώσεως, αν η απαίτηση αυτή αμφισβητείται δικαστικώς και, επομένως, δεν στηρίζεται σε οριστικό τίτλο, το δε κράτος μέλος δεν έχει λάβει άδεια σύμφωνα με το άρθρο 27 της οδηγίας ΦΠΑ;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

Επιτρέπεται, βάσει της αρχής της αναλογικότητας που καθιερώνει στο κοινοτικό δίκαιο και βάσει του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, να ορίζει το κράτος μέλος:

1) ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αντιταχθεί στην (υλοποιηθείσα με το μέτρο της “παρακρατήσεως”) κατάσχεση μόνο προσκομίζοντας αποδείξεις προς αντίκρουση των ισχυρισμών που προβάλλει στην έκθεση το Δημόσιο και όχι αμφισβητώντας το αναγκαίον και το επείγον του εν λόγω μέτρου·

2) ότι η παρακράτηση δεν μπορεί να αντικατασταθεί από άλλη παροχή εγγυήσεως ούτε να αρθεί, για όσο χρόνο η αμφισβητούμενη απαίτηση του Δημοσίου δεν έχει αποτελέσει το αντικείμενο τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως;»

Τα προδικαστικά ερωτήματα

- 36 Στις τέσσερις εν λόγω υποθέσεις, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας απαγορεύει μέτρα όπως είναι τα επίμαχα στις διαφορές των κυρίων δικών και, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, ποιες συνέπειες μπορεί να έχει εντός του πλαισίου αυτού η αρχή της αναλογικότητας.
- 37 Όσον αφορά, κατ' αρχάς, το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν κατ' ουσίαν αν η διάταξη αυτή απαγορεύει εθνικά μέτρα που προβλέπουν τη συντηρητική παρακράτηση των δυναμένων να επιστραφούν ποσών πιστωθέντος ΦΠΑ, όταν υφίστανται είτε σοβαρές υπόνοιες περί φοροδιαφυγής είτε οφειλή ΦΠΑ έναντι των φορολογικών αρχών, η οποία αμφισβητείται από τον υποκείμενο στον φόρο.
- 38 Οι ανακόπτοντες θεωρούν ότι οι προβλεπόμενες από το άρθρο 8¹, παράγραφος 3, τέταρτο και πέμπτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 παρακρατήσεις είναι ασυμβίβαστες προς το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι, οσάκις η διαφορά του ΦΠΑ δεν είναι ασήμαντη, η εθνική διοίκηση μπορεί να επιλέξει μόνο μεταξύ της επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ ή της μεταφοράς της στην επόμενη περίοδο δηλώσεως. Η παρακράτηση του υπολοίπου, η οποία δεν αποτελεί εναλλακτική λύση στο πλαίσιο της επιλογής αυτής, συνιστά, στην πραγματικότητα, άνευ ετέρου άρνηση του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 39 Οι ανακόπτοντες υποστηρίζουν επίσης ότι το άρθρο 18, παράγραφοι 2 και 4, της έκτης οδηγίας αναφέρεται στις περιόδους δηλώσεως και συνάγουν εντεύθεν ότι η βελγική αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή δεν μπορεί να παρακρατεί υπόλοιπα ΦΠΑ αναγόμενα σε άλλη περίοδο από την αμφισβητούμενη, πράγμα το οποίο είναι εξάλλου σύμφωνο με την επιταγή περί τηρήσεως εύλογης προθεσμίας.
- 40 Αντιθέτως, η Βελγική, η Ελληνική, η Ιταλική και η Σουηδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή διατείνονται ότι οι παρακρατήσεις που προβλέπει η

βελγική νομοθεσία αποτελούν «μέτρα εισπράξεως» και ότι, ως τοιαύτα, δεν διέπονται από την έκτη οδηγία ούτε από την εφαρμοστέα στον τομέα αυτό κοινοτική νομοθεσία, αλλά εμπίπτουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών.

- 41 Συναφώς, επιβάλλεται να τονιστεί ότι μέτρα όπως τα επίμαχα στις διαφορές των κυρίων δικών σκοπούν στο να παρέχουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να προβαίνουν σε συντηρητική παρακράτηση των δυναμένων να επιστραφούν ποσών ΦΠΑ, οσάκις υφίστανται υπόνοιες φοροδιαφυγής ή οσάκις οι αρχές αυτές προβάλλουν απαίτηση ΦΠΑ η οποία δεν απορρέει από τις δηλώσεις του υποκειμένου στον φόρο και την οποία ο υποκείμενος στον φόρο αμφισβητεί.
- 42 Από το σύνολο όμως της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η οδηγία αυτή σκοπεύει να καθιερώσει μια ομοιόμορφη φορολογική βάση, προοριζόμενη να διασφαλίσει την ουδετερότητα του συστήματος και, όπως αναφέρεται στη δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της, να εναρμονίσει το καθεστώς των εκπτώσεων «κατά το μέτρο που έχει επίπτωση στο πραγματικό επίπεδο της εισπράξεως». επίσης, σκοπεύει να επιτύχει «ο υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως (...) να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη».
- 43 Εντεύθεν συνάγεται ότι ο τίτλος XI της έκτης οδηγίας, που αφορά τις εκπτώσεις, και, ειδικότερα, το άρθρο 18 αυτού, εντάσσεται στο πλαίσιο της εύρυθμης λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ και δεν αφορά, καταρχήν, μέτρα όπως αυτά που περιγράφηκαν ανωτέρω στη σκέψη 41.
- 44 Επομένως, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύει, καταρχήν, μέτρα όπως τα επίμαχα στις διαφορές των κυρίων δικών.
- 45 Ακολούθως, όσον αφορά τις συνέπειες που μπορεί να έχει εντός του πλαισίου αυτού η αρχή της αναλογικότητας, επιβάλλεται να υπογραμμιστεί ότι, μολονότι τα κράτη μέλη μπορούν, καταρχήν, να θεσπίζουν τέτοιου είδους μέτρα,

τα μέτρα αυτά είναι ικανά, παρά ταύτα, να έχουν επιπτώσεις επί της υποχρέωσης των εθνικών αρχών να προβαίνουν σε άμεση επιστροφή σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας.

- 46 Επιπλέον, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη κοινοτική νομοθεσία.
- 47 Επομένως, μολονότι είναι θεμιτό να σκοπούν τα θεσπιζόμενα από τα κράτη μέλη μέτρα στην αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου. Κατά συνέπεια, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που έχει εγκαθιδρύσει η σχετική κοινοτική νομοθεσία.
- 48 Επομένως, επιβάλλεται συναφώς να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της αναλογικότητας έχει εφαρμογή σε εθνικά μέτρα, όπως τα επίμαχα στις διαφορές των κυριών δικών, τα οποία θεσπίζει ένα κράτος μέλος στο πλαίσιο της ασκήσεως της αρμοδιότητάς του στον τομέα του ΦΠΑ, στο μέτρο που, εάν τα μέτρα αυτά έβαιναν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού τους μέτρου, θα παραβίαζαν τις αρχές του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, ιδίως δε το καθεστώς των εκπτώσεων που αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του συστήματος αυτού.
- 49 Όσον αφορά τη συγκεκριμένη εφαρμογή της αρχής αυτής, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει τη συμφωνία των εθνικών μέτρων προς το κοινοτικό δίκαιο, ενώ το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο παρά μόνο να του παράσχει όλα τα στοιχεία ερμηνείας που αφορούν το κοινοτικό δίκαιο και τα οποία θα επιτρέψουν στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει τη συμφωνία αυτή (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 1995 στην υπόθεση C-55/94, Συλλογή 1995, σ. I-4165).

- 50 Ως προς το ζήτημα αυτό, οι ανακόπτοντες επισημαίνουν, πρώτον, τον φερόμενο ως απόλυτο και αυτόματο χαρακτήρα της παρακρατήσεως στην περίπτωση που ανακύπτει διαφορά μεταξύ της διοικήσεως και του υποκειμένου στον φόρο. Συγκεκριμένα, κατά την άποψή τους, η παρακράτηση που προβλέπει το άρθρο 8¹, παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 είναι, όπως προκύπτει από τη διατύπωση της διατάξεως αυτής, υποχρεωτική εφόσον υπάρχει αμφισβητούμενη απαίτηση, τούτο δε χωρίς την παραμικρή εξαίρεση, ενώ ο επιληφθείς δικαστής δεν υποχρεούται να διερευνήσει αν η παρακράτηση αυτή είναι αναγκαία ή επείγουσα, δεδομένου ότι υπάρχει αμάχητο τεκμήριο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση της παρακρατήσεως που προβλέπει το πέμπτο εδάφιο της ίδιας διατάξεως.
- 51 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, εφόσον μια διαδικασία συντηρητικής κατασχέσεως εμφανίζεται ως διαδικασία παρεκκλίνουσα από το κοινό δίκαιο των συντηρητικών κατασχέσεων, καθόσον υφίσταται αμάχητο τεκμήριο όσον αφορά τον αναγκαίο και επείγοντα χαρακτήρα της, μπορούν να ανακύψουν εύλογες αμφιβολίες σχετικά με το αν είναι αναγκαία για τη διασφάλιση της εισπράξεως των οφειλομένων ποσών.
- 52 Επιβάλλεται, επομένως, η διαπίστωση ότι, αντίθετα προς το μαχητό τεκμήριο, ένα αμάχητο τεκμήριο βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση επακριβούς εισπράξεως και παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, καθόσον δεν επιτρέπει στον υποκειμένο στον φόρο να αποδείξει το αντίθετο υπό τον έλεγχο του αρμόδιου για τις κατασχέσεις δικαστή.
- 53 Δεύτερον, οι ανακόπτοντες επισημαίνουν την έλλειψη αποτελεσματικών ενδίκων βοηθημάτων τόσο ενώπιον του αρμόδιου για τις κατασχέσεις δικαστή όσο και κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, κατά την άποψή τους, εάν δεν συναινέσει η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή, ο αρμόδιος για τις κατασχέσεις δικαστής δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να διατάξει την ολική ή μερική άρση της παρακρατήσεως του δυναμένου να επιστραφεί υπολοίπου, εκτός εάν συντρέχει τυπική πλημμέλεια. Η κατάσταση αυτή απορρέει από τον συνδυασμό διαφόρων νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες ως επί το πλείστον παρεκκλίνουν από το κοινό δίκαιο των συντηρητικών κατασχέσεων και προβλέπουν ότι ο αρμόδιος για τις κατασχέσεις δικαστής δεν μπορεί να διατάξει ένα τέτοιο μέτρο εφόσον δεν έχουν αντικρουστεί οι αποδείξεις που περιέχονται στη συνταχθείσα από τις φορολογικές αρχές έκθεση ή εφόσον δεν έχει προκύψει το αληθές των συναλλαγών από τις πληροφορίες που έχουν ληφθεί χάρη στις κοινοτικές διαδικασίες ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών. Επομένως, ο αρμόδιος για τις κατασχέσεις δικαστής μπορεί να κρίνει μόνο την τυπική νομιμότητα της συντηρητικής διαδικασίας, όχι όμως και τις ουσιαστικές προϋποθέσεις της κατασχέσεως.

- 54 Για τους ίδιους λόγους, σε περίπτωση ασκήσεως εφέσεως ή αναιρέσεως εκ μέρους της διοικήσεως κατ' αποφάσεως ευνοούσας τον υποκείμενο στον φόρο, θα ήταν αδύνατο να επιτευχθεί — έστω και εν μέρει (π.χ., όσον αφορά τα πρόστιμα) — η άρση της κατασχέσεως, αφού η απόφαση δεν είναι οριστική όσον αφορά την ουσία. Συγκεκριμένα, η παρακράτηση επέχει θέση συντηρητικής κατασχέσεως μέχρι την οριστική επίλυση της διαφοράς είτε διά της διοικητικής οδού είτε με τελεσίδικη δικαστική απόφαση.
- 55 Συναφώς, επιβάλλεται να τονιστεί ότι, για τον έλεγχο της αναλογικότητας του περιορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση, είναι αναγκαία η ύπαρξη αποτελεσματικού δικαστικού ελέγχου τόσο στο πλαίσιο της κύριας δίκης επί της ουσίας όσο και στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του αρμοδίου για τις κατασχέσεις δικαστή.
- 56 Κατά συνέπεια, οι νομοθετικές ή κανονιστικές διατάξεις που εμποδίζουν τον αρμόδιο για τις κατασχέσεις δικαστή να διατάξει την ολική ή μερική άρση της παρακρατήσεως του δυναμένου να επιστραφεί υπολοίπου του ΦΠΑ, μολονότι ο εν λόγω δικαστής διαθέτει αποδεικτικά στοιχεία τα οποία του επιτρέπουν να συναγάγει εκ πρώτης όψεως ότι οι διαπιστώσεις που περιέχονται στη συνταχθείσα από τη διοίκηση έκθεση είναι ανακριβείς, πρέπει να θεωρηθούν ως βαίνουσες πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως και ως επιβάλλουσες δυσανάλογους περιορισμούς στο δικαίωμα προς έκπτωση.
- 57 Ομοίως, οι νομοθετικές ή κανονιστικές διατάξεις οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα να μη μπορεί το επιληφθέν της ουσίας της διαφοράς δικαστήριο να διατάξει την ολική ή μερική άρση της παρακρατήσεως του δυναμένου να επιστραφεί υπολοίπου του ΦΠΑ πριν καταστεί οριστική η απόφαση επί της ουσίας είναι δυσανάλογες.
- 58 Τρίτον, οι ανακόπτοντες τονίζουν ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ζητήσει από έναν δικαστή να αντικαταστήσει την παρακράτηση με άλλο μέτρο ασφαλείας, που αρκεί για την προστασία των συμφερόντων του Δημοσίου Ταμείου αλλά που είναι λιγότερο επαχθές για τον υποκείμενο στον φόρο, όπως είναι, π.χ., η εγγυοδοσία ή η τραπεζική εγγύηση. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται μόνο στη φορολογική αρχή και εμπίπτει αποκλειστικά στη διακριτική της ευχέρεια.

- 59 Επιβάλλεται η παρατήρηση ότι η έλλειψη τέτοιας δυνατότητας, εάν αποδειχθεί, βαίνει επίσης πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της εισπράξεως των ενδεχομένως οφειλομένων ποσών, στο μέτρο που η αντικατάσταση θα μπορούσε να μετριάσει τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση και που η παροχή της δυνατότητας αυτής θα έπρεπε να μπορεί να υποβληθεί σε δικαστική εκτίμηση.
- 60 Τέταρτον, οι ανακόπτοντες τόνισαν ότι η παρακράτηση δεν περιορίζεται στο κυρίως οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ, αλλά περιλαμβάνει και τους τόκους επί του ποσού αυτού, τα δικαστικά έξοδα και τις κυρώσεις που μπορούν να ανέρχονται μέχρι και στο 200 % του κυρίως ποσού. Το μέτρο αυτό είναι επομένως, δυσανάλογο σε σχέση με τον σκοπό του, ιδίως όταν η ένδικη διαφορά αφορά ένα αμιγώς νομικό ζήτημα και όχι περίπτωση φοροδιαφυγής υπό τη στενή έννοια του όρου.
- 61 Συναφώς, επιβάλλεται να τονιστεί ότι η άσκηση αποτελεσματικού δικαστικού ελέγχου, όπως περιγράφηκε ανωτέρω, ιδίως δε η δυνατότητα τόσο του αποφαينوμένου επί της ουσίας δικαστή όσο και του αρμοδίου για τις κατασχέσεις δικαστή να χορηγήσει στον υποκείμενο στον φόρο, κατόπιν αιτήσεώς του και σε όλα τα στάδια της διαδικασίας, την ολική ή μερική άρση της παρακρατήσεως θα αρκούσε για να εξαλείψει τον ενδεχομένως δυσανάλογο χαρακτήρα του προαναφερθέντος τρόπου υπολογισμού των παρακρατηθέντων ποσών, ιδίως όσον αφορά τις κυρώσεις.
- 62 Πέμπτον, οι ανακόπτοντες τονίζουν ότι, δυνάμει της βελγικής νομοθεσίας, σε περίπτωση άρσεως της παρακρατήσεως των υπολοίπων του ΦΠΑ, το Δημόσιο Ταμείο οφείλει να καταβάλει τόκους μόνον εάν τα παρακρατηθέντα ποσά δεν επιστράφηκαν πράγματι το αργότερο μέχρι τις 31 Μαρτίου του έτους που έπεται εκείνου κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψαν τα δυνάμενα να επιστραφούν υπόλοιπα και υπό την προϋπόθεση ότι το επιστρεπτέο ποσό ανέρχεται τουλάχιστον σε 10 000 BFR, ότι η τελευταία δήλωση ΦΠΑ του ημερολογιακού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η πίστωση ΦΠΑ υπογράφηκε στο προβλεπόμενο προς τον σκοπό αυτό σημείο του εντύπου και ότι όλες οι δηλώσεις ΦΠΑ υποβλήθηκαν εμπροθέσμως.

63 Συναφώς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, για να επιτευχθεί ο σκοπός που επιδιώκεται από μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στις διαφορές της κύριας δίκης, ήτοι να διασφαλιστεί η είσπραξη των οφειλομένων ποσών, δεν είναι αναγκαίος ο υπολογισμός των τόκων από μια ημερομηνία διαφορετική από εκείνη κατά την οποία το παρακρατηθέν υπόλοιπο του ΦΠΑ θα έπρεπε κανονικά να καταβληθεί σύμφωνα με την έκτη οδηγία και ότι, επομένως, η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας. Το ίδιο ισχύει και για τις λοιπές προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν, δεδομένου ότι οι κυρώσεις για την καθυστέρηση στην υποβολή των δηλώσεων μπορούν να επιβληθούν και ανεξάρτητα από τις διαδικασίες παρακρατήσεως και χωρίς να περιοριστεί το δικαίωμα για επιστροφή του υπολοίπου του ΦΠΑ.

64 Επομένως, επιβάλλεται η απάντηση ότι στον εθνικό δικαστή εναπόκειται να εκτιμήσει την αναλογικότητα ή μη των επίμαχων μέτρων και του τρόπου εφαρμογής τους εκ μέρους της αρμόδιας διοικητικής αρχής. Στο πλαίσιο της εκτιμήσεως αυτής, δεν πρέπει να εφαρμόζονται οι εθνικές διατάξεις ή μια ερμηνεία τους που θα μπορούσε να εμποδίσει τον αποτελεσματικό δικαστικό έλεγχο, ιδίως δε τον έλεγχο του επείγοντος και του αναγκαίου χαρακτήρα της παρακρατήσεως του δυναμένου να επιστραφεί υπολοίπου του ΦΠΑ, καθώς και τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να ζητήσει, υπό δικαστικό έλεγχο, την αντικατάσταση της παρακρατήσεως από άλλη ασφάλεια επαρκή για την προστασία των συμφερόντων του Δημοσίου Ταμείου, αλλά λιγότερο επαχθή για τον υποκείμενο στον φόρο, ή που θα εμπόδιζε τον δικαστή να διατάξει, σε όλα τα στάδια της διαδικασίας, την ολική ή μερική άρση της παρακρατήσεως. Επιπλέον, σε περίπτωση άρσεως της παρακρατήσεως, ο υπολογισμός των οφειλομένων από το Δημόσιο Ταμείο τόκων, στο πλαίσιο του οποίου δεν θα λαμβανόταν υπόψη ως αφετηρία η ημέρα κατά την οποία το επίμαχο υπόλοιπο του ΦΠΑ θα έπρεπε να είχε κανονικά επιστραφεί, θα ήταν αντίθετος προς την αρχή της αναλογικότητας.

Επί των δικαστικών εξόδων

65 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Βελγική, η Ελληνική, η Ιταλική και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων,

που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπου που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλαν, με διατάξεις της 17ης Οκτωβρίου 1994, της 25ης Οκτωβρίου 1995, της 12ης Δεκεμβρίου 1995 και της 6ης Φεβρουαρίου 1996, το Hof van Beroep te Antwerpen, το Rechtbank van eerste aanleg te Brussel και το Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, δεν απαγορεύει, καταρχήν, μέτρα όπως τα επίμαχα στις διαφορές των κυρίων δικών.
- 2) Ωστόσο, η αρχή της αναλογικότητας έχει εφαρμογή σε εθνικά μέτρα, όπως τα επίμαχα στις διαφορές των κυρίων δικών, τα οποία θεσπίζει ένα κράτος μέλος στο πλαίσιο της ασκήσεως της αρμοδιότητάς του στον τομέα του ΦΠΑ, στο μέτρο που, εάν τα μέτρα αυτά έβαιναν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού τους μέτρου, θα παραβίαζαν τις αρχές του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, ιδίως δε το καθεστώς των εκπώσεων που αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο του συστήματος αυτού.

Στον εθνικό δικαστή εναπόκειται να εκτιμήσει την αναλογικότητα ή μη των επίμαχων μέτρων και του τρόπου εφαρμογής τους εκ μέρους της αρμόδιας διοικητικής αρχής. Στο πλαίσιο της εκτιμήσεως αυτής, δεν πρέπει να εφαρμόζονται οι εθνικές διατάξεις ή μια ερμηνεία τους που θα μπορούσε να εμποδίσει τον αποτελεσματικό δικαστικό έλεγχο, ιδίως δε τον έλεγχο του επείγοντος και του αναγκαίου χαρακτήρα της παρακρατήσεως του δυναμένου να επιστραφεί υπολοίπου του ΦΠΑ, καθώς και τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να ζητήσει, υπό δικαστικό έλεγχο, την αντικατάσταση της παρακρατήσεως από άλλη ασφάλεια επαρκή για την προστασία των συμφερόντων του Δημοσίου Ταμείου, αλλά λιγότερο επαχθή για τον υποκείμενο στον φόρο, ή που θα εμπόδιζε τον δικαστή να διατάξει, σε όλα τα στάδια της διαδικασίας, την ολική ή μερική άρση της παρακρατήσεως. Επιπλέον, σε περίπτωση άρσεως της παρακρατήσεως, ο υπολογισμός των οφειλομένων από το Δημόσιο Ταμείο τόκων, στο πλαίσιο του οποίου δεν θα λαμβανόταν υπόψη ως αφετηρία η ημέρα κατά την οποία το επίμαχο υπόλοιπο του ΦΠΑ θα έπρεπε να είχε κανονικά επιστραφεί, θα ήταν αντίθετος προς την αρχή της αναλογικότητας.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Jann

Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 18 Δεκεμβρίου 1997.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

C. Gulmann