ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIAL FENNELLY
της 20ής Μαρτίου 1997 *

1. Στις προκείμενες συνεκδικαζόμενες αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ζητείται από το Δικαστήριο να αποφανθεί σχετικά με τη συμφωνία προς το κοινοτικό δίκαιο, ιδίως δε προς την έκτη οδηγία ΦΠΑ [1], μιας μορφής συντηρητικής κατασχέσεως επιβαλλομένης από εθνική φορολογική αρχή επί της επιστροφής ποσών φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), τα οποία έχουν, κατά τα φαινόμενα, καταβληθεί αχρεωστήτως από υποκειμένους στον φόρο για ορισμένες περιόδους δηλώσεως. Εμπίπτει μια τέτοιου είδους κατάσχεση στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας ή πρέπει, αντιθέτως, να θεωρηθεί ως μέτρο εισπράξεως του φόρου, υπαγόμενο στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών; Σε όλες αυτές τις υποθέσεις, η ενδεχόμενη εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, που καθιερώνει το κοινοτικό δίκαιο, έχει αποφασιστική σημασία.

I — Νομικό πλαίσιο

Α — *Η κοινοτική νομοθεσία*

2. Οι κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας περιέχονται κυρίως στον τίτλο XI, ο οποίος επιγράφεται «Εκπτώσεις» και περιλαμβάνει τα άρθρα 17 έως 20. Σύμφωνα με το άρθρο 17, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον ΦΠΑ για τον οποίο είναι υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Οι κανόνες που διέπουν τον «τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση», τους οποίους θα παραθέσω στο μέτρο που είναι κρίσιμοι, διατυπώνονται στο άρθρο 18. Το άρθρο 18, παράγραφος 1, αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις όσον αφορά την απόδειξη, όπως είναι η υποχρέωση κατοχής των σχετικών τιμολογίων. Το άρθρο 18, παράγραφος 2, προβλέπει τα εξής:

«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 τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.»

Σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων του άρθρου 18, παράγραφοι 1 και 2, το άρθρο 18, παράγραφος 3, επιτρέπει στα κράτη μέλη να «καθορίζουν τους όρους και [τις] λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση». Η

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — Έκτη οδηγία 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).

παράγραφος 4, η οποία έχει αποφασιστική σημασία για τις προκείμενες υποθέσεις, προβλέπει τα εξής:

«Όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου για μια περίοδο δηλώσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επί πλέον διαφορά στην επόμενη 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.»

3. Ο τίτλος XIII της έκτης οδηγίας αφορά τις «υποχρεώσεις των υποχρέων του φόρου». Το άρθρο 22 αφορά τις «υποχρεώσεις στο εσωτερικό καθεστώς» των υποκειμένων στον φόρο, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται οι υποχρεώσεις σχετικά με την καταχώριση των συναλλαγών, τις φορολογικές δηλώσεις και τη λογιστική. Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 22, παράγραφος 4, επιβάλλει στους υποκειμένους στον φόρο την υποχρέωση να «καταθέτουν δήλωση εντός προθεσμίας καθοριζομένης από τα κράτη μέλη», η οποία «δεν δύναται να υπερβαίνει τους δύο μήνες από τη λήξη κάθε περιόδου δηλώσεως». Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 22, παράγραφος 4, ορίζει τα εξής:

«Η δήλωση πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την εξακρίβωση του ποσού του απαιτητού φόρου και του ποσού των εκπτώσεων, συμπεριλαμβανομένου, κατά περίπτωση, και κατά το μέτρο που είναι αναγκαίο για τη βεβαίωση της βάσεως επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και τις εκπτώσεις αυτές, καθώς και του ποσού των απαλλασσομένων πράξεων.»

Δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 5, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται κατ' αρχήν «να καταβάλει το καθαρό ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την υποβολή της περιοδικής του δηλώσεως», εκτός αν το κράτος μέλος έχει ορίσει άλλο χρόνο καταβολής. Το άρθρο 22, παράγραφος 6, επιτρέπει στα κράτη μέλη να ζητούν από τον υποκείμενο στον φόρο «την υποβολή δηλώσεως, η οποία να περιλαμβάνει τα στοιχεία που προβλέπονται (...) στην παράγραφο 4 και να αφορά το σύνολο των πράξεων που έχουν πραγματοποιηθεί κατά το προηγούμενο έτος. Η δήλωση αυτή πρέπει επίσης να περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία στοιχεία για τους ενδεχομένους διακανονισμούς». Το άρθρο 22, παράγραφος 8, το οποίο έχει ιδιαίτερη σημασία όσον αφορά τα εθνικά μέτρα εισπράξεως του φόρου, προβλέπει τα ακόλουθα:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων οι οποίες θα θεσπισθούν δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 4, *τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων*» (η υπογράμμιση δική μου).

4. Το άρθρο 27, που είναι το μοναδικό άρθρο του τίτλου XV, ο οποίος επιγρά-

φεται «Μέτρα απλοποιήσεως», προβλέπει μια διαδικασία με την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να ζητήσουν να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της οδηγίας. Το άρθρο 27, παράγραφος 1, έχει την ακόλουθη διατύπωση:

«Το Συμβούλιο δύναται προτάσει της Επιτροπής να επιτρέπει ομοφώνως σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.»

Β — *Η βελγική νομοθεσία*

5. Το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε στη βελγική νομοθεσία κυρίως με το άρθρο 47 του BTW-Wetboek (Κώδικα ΦΠΑ, στο εξής: κώδικας), 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. Το άρθρο 76, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 28ης Δεκεμβρίου 1992 [2], 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 δεύτερου εδαφίου, με βασιλικό διάταγμα μπορεί να επιτραπεί η επιστροφή της διαφοράς ακόμη και πριν από τη λήξη του ημερολογιακού έτους, υπό τους όρους που θα καθορίζονται με το διάταγμα αυτό. Το τρίτο εδάφιο, το οποίο έχει θεμελιώδη σημασία για τις διαφορές τις οποίες αφορούν οι προκείμενες προδικαστικές παραπομπές, έχει την ακόλουθη διατύπωση:

«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 [3], παρακράτηση επέχουσα θέση συντηρητικής κατασχέσεως, υπό την έννοια του άρθρου 1445 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.»

6. Αυτή η νέα μορφή κατασχέσεως θεσπίστηκε με το άρθρο 7 του Koninklijk Besluit (βασιλικού διατάγματος) της 29ης Δεκεμβρίου 1992 [4], το οποίο εισήγαγε, μεταξύ άλλων, ένα νέο άρθρο 8[1], παράγραφος 3, στο διάταγμα που είναι γνωστό στο Βέλγιο ως Koninklijk Besluit υπ' αριθ. 4, της 24ης Δεκεμβρίου 1969, σχετικά με τις επιστροφές στον τομέα του ΦΠΑ (στο εξής: βασιλικό διάταγμα υπ' αριθ. 4) [5]. Όσον αφορά τις προκείμενες προδικαστικές παραπομπές, οι δύο σημαντικότερες τροποποιήσεις αφορούν το τέταρτο και το πέμπτο εδάφιο του άρθρου 8[1], παράγραφος 3.

7. Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι, δυνάμει του πρώτου εδαφίου του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο ζητεί την επιστροφή διαφοράς η

2 — *Belgisch Staatsblad* της 31ης Δεκεμβρίου 1992.

3 — Administratie van de BTW, Registratie en Domeinen, στο εξής: αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή.

4 — *Belgisch Staatsblad (vierde uitgave)* της 30ής Δεκεμβρίου 1992. Το γαλλικό κείμενο τροποποιήθηκε μεταγενέστερα, ισχύει δε τώρα όπως περιέχεται στο άρθρο 6 του βασιλικού διατάγματος της 14ης Απριλίου 1993 (*Moniteur Belge* της 30ής Απριλίου 1992). Το τροποποιημένο βασιλικό διάταγμα υπ' αριθ. 4 τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1993, σύμφωνα με το άρθρο 13 του βασιλικού διατάγματος της 30ής Δεκεμβρίου 1992.

5 — *Belgisch Staatsblad* της 31ης Δεκεμβρίου 1969.

οποία φαίνεται να του οφείλεται βάσει της δηλώσεώς του, η επιστροφή αυτή θεωρείται ότι ζητείται υπό την επιφύλαξη της καταβολής όλων των οφειλομένων φόρων. Το άρθρο 8[1], παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, προβλέπει τα 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, ληξιπρόθεσμη και εκκαθαρισμένη, 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 άρθρο 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.» [6]

Το άρθρο 8[1], παράγραφος 3, πέμπτο εδάφιο, ορίζει τα εξής:

«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».

Η παρακράτηση («inhouding») που επιβάλλεται βάσει του τέταρτου ή του πέμπτου εδαφίου έχει ως αποτέλεσμα τη συντηρητική κατάσχεση του πιστωθέντος ΦΠΑ, ο οποίος, άλλως, είτε θα μεταφερόταν στην επόμενη περίοδο ΦΠΑ είτε θα επιστρεφόταν στον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 8[1], παράγραφος 2.

8. Δυνάμει του έκτου εδαφίου, οι σοβαρές υπόνοιες ή οι αποδείξεις που αναφέρονται στο πέμπτο εδάφιο πρέπει να καταγράφονται σε «processen-verbaal» (έκθεση) [7] συντασσόμενη σύμφωνα με το άρθρο 59, παράγραφος 1, του κώδικα [8]. Το έβδομο εδάφιο προβλέπει ότι η παρακράτηση που αναφέρεται στο τέταρτο και στο πέμπτο εδάφιο επέχει θέση συντηρητικής κατασχέσεως και ότι αναπτύσσει τα αποτελέσματά της έως ότου αντικρουστούν οι αποδείξεις που περιέχονται στην αναφερόμενη στο έκτο εδάφιο έκθεση ή έως ότου το αληθές των συναλλαγών συναχθεί από τις πληροφορίες που έχουν παρασχεθεί από άλλα κράτη μέλη χάρη στους εγκαθιδρυθέντες από το κοινοτικό δίκαιο μηχανισμούς συνεργασίας. Το όγδοο και το ένατο εδάφιο αφορούν την κοινοποίηση και την έναρξη ισχύος της συντηρητικής κατασχέσεως. Ο

6 — Το άρθρο 1413 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας αφορά το βάρος της αποδείξεως του επείγοντος των αιτουμένων ασφαλιστικών μέτρων.

7 — Η υποσημείωση αυτή είναι άνευ αντικειμένου στην ελληνική απόδοση των προτάσεων.

8 — Σύμφωνα με το άρθρο 59 του κώδικα, η έκθεση θεωρείται γνήσια μέχρι αποδείξεως του εναντίου.

υποκείμενος στον φόρο σε βάρος του οποίου επιβάλλεται η κατάσχεση μπορεί να ασκήσει κατ' αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 1420 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, ανακοπή ενώπιον ενός beslagrechter (αρμόδιου για τις κατασχέσεις δικαστή) [9]. Ωστόσο, σύμφωνα με το δέκατο εδάφιο, ο beslagrechter δεν μπορεί να διατάξει την άρση της κατασχέσεως εφόσον οι αποδείξεις που προκύπτουν από τη σχετική έκθεση δεν έχουν αντικρουστεί ή εφόσον δεν έχουν ληφθεί οι πληροφορίες που ζητήθηκαν από άλλα κράτη μέλη ούτε ενόσω διενεργείται ανάκριση από την εισαγγελική αρχή (Parket) ή από ανακριτή (onderzoeksrechter). Σύμφωνα με το ενδέκατο εδάφιο, σε περίπτωση άρσεως της κατασχέσεως του πιστωθέντος φόρου, η φορολογική οφειλή για την οποία η διοίκηση έχει βέβαιη, ληξιπρόθεσμη και εκκαθαρισμένη απαίτηση μπορεί να εκκαθαριστεί σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο, χωρίς να απαιτούνται οποιεσδήποτε διατυπώσεις.

II — Πραγματικό πλαίσιο και διαδικασία

A — *Τα πραγματικά περιστατικά*

9. Το ιστορικό της διαφοράς σε κάθε μία από τις προκείμενες υποθέσεις είναι διαφορετικό. Για λόγους σαφήνειας, θα περιγράψω εν συντομία κάθε επί μέρους υπόθεση.

i) Υπόθεση C-286/94, Garage Molenheide

10. Η ανακόπτουσα εταιρία εκμεταλλεύεται ένα κατάστημα αυτοκινήτων στην Αμβέρσα. Η εν λόγω εταιρία υπέβαλε, για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 1993 έως τις 31 Μαρτίου 1993, δήλωση ΦΠΑ με την οποία προέβαλε δικαίωμα προς έκπτωση για ποσό 2 598 398 βελγικών φράγκων (BFR). Ωστόσο, κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις εγκαταστάσεις της ανακόπτουσας, η τοπική αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή διατύπωσε σοβαρές αμφιβολίες σχετικά με το αληθές της δηλώσεως ΦΠΑ. Η ανακόπτουσα ενημερώθηκε, με έκθεση που της απεστάλη με συστημένη επιστολή της 15ης Ιουνίου 1993, ότι, λόγω των αμφιβολιών που είχαν ανακύψει, ο έφορος επρόκειτο να προβεί σε παρακράτηση του ΦΠΑ που, βάσει της δηλώσεώς της, φαινόταν ότι έπρεπε να της επιστραφεί. Στις 16 Ιουνίου 1993, ο αρμόδιος έφορος κοινοποίησε στην ανακόπτουσα πράξη παρακρατήσεως, στην οποία ανέφερε ότι είχε σοβαρούς λόγους να αμφιβάλλει για το αληθές μίας ή περισσοτέρων δηλώσεών της. Η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή υποψιάζεται κυρίως ότι η ανακόπτουσα προέβη σε πλασματικές πωλήσεις (πρόκειται για την πρακτική της φοροδιαφυγής πολλαπλής συμμετοχής), οι οποίες δημιούργησαν τεχνητά μια φαινομενική πίστωση για το πρώτο τρίμηνο του 1993. Η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή παρουσίασε την παρακράτηση του ποσού το οποίο η ανακόπτουσα αξίωνε ως πιστωθέντα φόρο ως έχουσα συντηρητικό χαρακτήρα. Στην πραγματικότητα, πρόκειται για «πάγωμα» του ποσού αυτού, μέχρις ότου μια διοικητική ή δικαστική αρχή αποφανθεί σχετικά με το υποστατό της φερομένης πιστώσεως. Η νομική βάση της παρακρατήσεως ήταν το τροποποιημένο κείμενο του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, πέμπτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4.

11. Στις 23 Ιουλίου 1993, η ανακόπτουσα άσκησε ανακοπή κατά της παρακρατήσεως, ενώπιον του Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, με αίτημα την άρση της κατασχέσεως, η οποία δεν ευδοκίμησε. Ακολούθως, άσκησε έφεση ενώπιον του Hof van Beroep te Antwerpen (13ο τμήμα, κρίνον επί αστικών υποθέσεων, στο εξής: εθνικό δικαστήριο). Η ανακόπτουσα υποστήριξε ότι η

9 — Η αντίστοιχη έκφραση στο γαλλικό κείμενο του διατάγματος είναι «juge des saisies». Για λόγους ευκολίας και δεδομένου ότι η γλώσσα διαδικασίας είναι η ολλανδική, θα χρησιμοποιείται εφεξής ο ολλανδικός όρος. Όπου απαιτείται, θα χρησιμοποιείται ο πληθυντικός της λέξεως, δηλαδή η λέξη beslagrechters.

κατάσχεση που προβλέπουν το άρθρο 76, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του κώδικα και το βασιλικό διάταγμα υπ' αριθ. 4 είναι ασυμβίβαστη προς τα άρθρα 18, παράγραφος 4, και 27 της έκτης οδηγίας. Το εθνικό δικαστήριο, αφού άκουσε τα επιχειρήματα που ανέπτυξε ο εκπρόσωπος του Βελγικού Δημοσίου προς αντίκρουση της απόψεως αυτής, αποφάσισε 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;»

ii) Υπόθεση C-340/95, Schepens

12. Ο ανακόπτων διατηρεί κατάστημα αυτοκινήτων. Για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 1993 έως τις 31 Μαρτίου 1993, υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ με την οποία ζήτησε την επιστροφή πιστώσεως ύψους 3 311 438 BFR. Κατόπιν ελέγχων που διενεργήθηκαν στα λογιστικά βιβλία του ανακόπτοντος τον Μάιο του 1993 από έναν κύριο επιθεωρητή και έναν ελεγκτή της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής, η εν λόγω αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υπήρχαν σοβαρές αμφιβολίες σχετικά με το αληθές της δηλώσεως του ανακόπτοντος καθώς και αποδείξεις περί του ότι η εν λόγω δήλωση περιείχε ανακριβή και/ή ελλιπή στοιχεία. Κατά συνέπεια, στις 15 Ιουνίου 1993, συνέταξε έκθεση περιέχουσα τα πορίσματα των ελέγχων. Με συστημένη επιστολή της 16ης Ιουνίου 1993, ο ανακόπτων ενημερώθηκε για τα πορίσματα των ελέγχων. Η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή του απέστειλε επίσης ένα αντίγραφο της εκθέσεως και τον πληροφόρησε ότι, σύμφωνα με το πέμπτο εδάφιο του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4, όπως είχε τροποποιηθεί, σκόπευε να προβεί στην παρακράτηση των ποσών που έπρεπε ενδεχομένως να του επιστραφούν. Η συναφής πράξη παρακρατήσεως συντάχθηκε και απεστάλη στον ανακόπτοντα στις 18 Ιουνίου 1993. Η εν λόγω αρχή εφάρμοσε μια παρόμοια διαδικασία όσον αφορά τη δήλωση ΦΠΑ του ανακόπτοντος για το δεύτερο τρίμηνο του 1993, από την οποία προέκυπτε, εκ πρώτης όψεως, μια πίστωση ΦΠΑ ύψους 2 419 078 BFR. Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στις 15 Σεπτεμβρίου 1993, η αρχή αυτή συνέταξε, στις 20 Σεπτεμβρίου 1993, έκθεση, με την οποία υποστήριξε εκ νέου ότι υπήρχαν σοβαρές υπόνοιες ότι η δήλωση στηριζόταν σε αναληθή στοιχεία. Η δεύτερη αυτή έκθεση περιήλθε σε γνώση του ανακόπτοντος με συστημένη επιστολή της 22ας Σεπτεμβρίου 1993, ενώ, την ίδια ημερομηνία, του απεστάλη πράξη παρακρατήσεως στηριζόμενη στο άρθρο 8[1], παράγραφος 3, πέμπτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 [10].

13. Η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή υποψιάζεται κυρίως ότι ο ανακόπτων έχει συμμετάσχει σε πλασματικές πωλήσεις (φοροδια-

10 — Στις 26 Οκτωβρίου 1993 συντάχθηκε μια περαιτέρω έκθεση, η οποία περιείχε συμπληρωματικές διαπιστώσεις σχετικά με τη δήλωση που είχε υποβάλει ο ανακόπτων για το δεύτερο τρίμηνο του 1993.

φυγή πολλαπλής συμμετοχής). Συγκεκριμένα, ο ανακόπτων φέρεται ότι αγόραζε διάφορα (ακριβά) αυτοκίνητα, βάσει τιμολογίων όπου αναγράφονταν σημαντικά ποσά ΦΠΑ, τα οποία έπρεπε να καταβάλει ως μέρος της τιμής αγοράς — σχετικά με τα οποία, όμως, η διοίκηση δεν έχει στη διάθεσή της κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ότι τα εισέπραξε από κάποιον από τους προμηθευτές του ανακόπτοντος — και ότι πωλούσε τα αυτοκίνητα αυτά σε αγοραστές εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη, βάσει τιμολογίων από τα οποία προέκυπτε ότι δεν είχε καταβληθεί κανένα ποσό ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, από τις δηλώσεις ΦΠΑ του ανακόπτοντος προέκυπτε ότι του οφείλονταν σημαντικές φορολογικές πιστώσεις, μολονότι ο ανακόπτων δεν μπορούσε να αποδείξει, για παράδειγμα, ότι οποιοδήποτε από τα αυτοκίνητα που είχαν πωληθεί σε μη Βέλγους αγοραστές είχε πράγματι εγκαταλείψει το βελγικό έδαφος.

14. Ο ανακόπτων άσκησε ανακοπή ενώπιον του beslagrechter του Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, ο οποίος, με απόφαση της 8ης Μαρτίου 1994, απέρριψε το αίτημα άρσεως της κατασχέσεως. Ο ανακόπτων άσκησε τότε έφεση ενώπιον του Hof van Beroep te Antwerpen (3ο τμήμα αστικών υποθέσεων, στο εξής: εθνικό δικαστήριο), το οποίο, λαμβάνοντας υπόψη τις διιστάμενες απόψεις του ανακόπτοντος και του εκπροσώπου του Βελγικού Δημοσίου, όσον αφορά τη συμφωνία της βελγικής νομοθεσίας προς τα άρθρα 18, παράγραφος 4, και 27 της έκτης οδηγίας, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα 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;»

iii) Υπόθεση C-401/95, BRD Decan

15. Αντίθετα προς τις υποθέσεις Garage Molenheide και Schepens, η υπόθεση αυτή αφορά μια παρακράτηση επιβληθείσα βάσει του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4. Όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή πληροφόρησε την εταιρία BRD Decan (στο εξής: ανακόπτουσα), με συστημένη επιστολή της 26ης Σεπτεμβρίου 1995, ότι σκόπευε να προβεί, σύμφωνα με το άρθρο 8[1], παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, σε παρακράτηση της φερομένης πιστώσεως ΦΠΑ, ύψους 705 404 BFR, που της οφειλόταν βάσει της δηλώσεως ΦΠΑ την οποία η ανακόπτουσα είχε υποβάλει για την περίοδο από 1ης Ιουνίου 1995 μέχρι τις 30 Ιουνίου 1995. Η ανακόπτουσα ζήτησε από το Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (στο εξής: εθνικό δικαστήριο) την άρση της κατασχέσεως. Το εθνικό δικαστήριο διαπίστωσε ότι η κατάσχεση αφορούσε μια αμφισβητούμενη από την ανακόπτουσα απαίτηση, η οποία προκύπτει από έκθεση της 26ης Μαΐου 1994 και σχετικά με την οποία η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή επέδωσε, στις 10 Οκτωβρίου 1995, εντολή πληρωμής για ποσό 784 305 BFR, συν ποσό 130 500 BFR, ως πρόστιμο, πλέον τόκων υπολογιζομένων μέχρι τις 20 Οκτωβρίου 1995, ύψους 232 064 BFR.

16. Από τις γραπτές παρατηρήσεις της ανακόπτουσας και του Βελγικού Δημοσίου προκύπτει ότι το ποσό του ΦΠΑ το οποίο η ανακόπτουσα φέρεται ότι οφείλει για το παρελθόν αφορά την περίοδο από την 1η Σεπτεμβρίου 1990 μέχρι τις 30 Αυγούστου 1992. Το Βελγικό Δημόσιο υποστηρίζει ότι η ανακόπτουσα υπολόγισε τις αιτούμενες εκπτώσεις βάσει μιας υπερβολικά υψηλής γενικής αναλογίας. Στις 30 Αυγούστου 1993, η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή εξέδωσε μια πράξη διακανονισμού, στην οποία ανέφερε ότι, στην πραγματικότητα, η ανακόπτουσα όφειλε ποσό ύψους 784 306 BFR (συν πρόστιμο και τόκους). Ωστόσο, στις 16 Σεπτεμβρίου 1993, η ανακόπτουσα προέβαλε νομοτύπως αντιρρήσεις κατά της πράξεως αυτής. Κατά συνέπεια, η εν λόγω αρχή συνέταξε την από 26 Μαΐου 1994 έκθεση στην οποία αναφέρεται το εθνικό δικαστήριο. Τελικά, στις 26 Σεπτεμβρίου 1995, εκδόθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 8[1], παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος η υπ' αριθ. 4, πράξη παρακρατήσεως για το ποσό των 705 404 BFR (η οποία, όπως φαίνεται, κοινοποιήθηκε αυθημερόν) [11].

17. Στις 13 Οκτωβρίου 1995, η ανακόπτουσα άσκησε ανακοπή ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο, λαμβάνοντας

11 — Στις γραπτές παρατηρήσεις του Βελγικού Δημοσίου γίνεται επίσης λόγος για μια άλλη (πρώτη) παρακράτηση, επιβληθείσα στις 15 Ιουνίου 1994, δυνάμει του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, η οποία κοινοποιήθηκε στην ανακόπτουσα με συστημένη επιστολή της 16ης Ιουνίου 1994 και η οποία αφορούσε ποσό 118 984 BFR, που είχε πιστωθεί υπέρ αυτής σε ειδικό λογαριασμό και αντιστοιχούσε στην περίοδο από τις 31 Ιανουαρίου 1992 μέχρι τις 30 Απριλίου 1992.

υπόψη τα σχετικά με το κοινοτικό δίκαιο επιχειρήματα που αναπτύχθηκαν ενώπιόν του, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να αρνείται την επιστροφή 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 επείγων 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;»

iv) Υπόθεση C-47/96, Sanders

18. Η υπόθεση αυτή αφορά, επίσης, μια παρακράτηση επιβληθείσα δυνάμει του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 [12], μολονότι αρχικώς εικαζόταν ότι αφορούσε φοροδιαφυγή. Όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, η Bijzondere Belastingsinspectie (ειδική φορολογική επιθεώρηση) συνέταξε, στις 30 Ιανουαρίου 1992, έκθεση, με την οποία υποστήριξε ότι η ανακόπτουσα εταιρία οφείλει στο Βελγικό Δημόσιο ποσό ΦΠΑ ύψους 370 791 BFR (συν πρόστιμο ύψους 741 582 BFR και τόκους από τις 21 Ιανουαρίου 1988). Η εν λόγω έκθεση αφορά, πρώτον, την εκ μέρους της ανακόπτουσας αγορά από άλλη εταιρία και χωρίς τιμολόγια, 227 000 χγρ. αλευριού και, δεύτερον, τη μεσολάβηση της ανακόπτουσας κατά την παράδοση 403 710 χγρ. αλευριού από την εν λόγω εταιρία σε τρίτους. Οι πράξεις αυτές φέρονται ότι διενεργήθηκαν το 1987. Με συστημένη επιστολή της 23ης Νοεμβρίου 1994, ο αρμόδιος έφορος γνωστοποίησε στην ανακόπτουσα ότι επρόκειτο να προβεί σε παρακράτηση ενός πιστωτικού υπολοίπου ύψους 236 215 BFR, το οποίο είχε πιστωθεί υπέρ της ανακόπτουσας στις 31 Οκτωβρίου 1994. Από τις γραπτές παρατηρήσεις της ανακόπτουσας και του Βελγικού Δημοσίου — στις οποίες είναι προσαρτημένα αντίγραφα της επιστολής αυτής και της πράξεως παρακρατήσεως — προκύπτει ότι το Βελγικό Δημόσιο προέβη στην παρακράτηση αυτή βάσει του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο [13]. Στις 5 Ιανουαρίου 1995, η ανακόπτουσα άσκησε ανακοπή με αίτημα, μεταξύ άλλων, την

12 — Η ανακόπτουσα επισημαίνει ότι, αρχικά, είχε κινηθεί ποινική δίωξη κατά των διαχειριστών της Sanders. Ωστόσο, η εισαγγελική αρχή αποφάσισε μεταγενέστερα να ζητήσει να μην απαγγελθεί κατηγορία εναντίον τους, αίτημα που έγινε δεκτό από το δικαστήριο με διάταξη της 10ης Δεκεμβρίου 1991. Μόλις κατόπιν τούτου κινήθηκε η διαδικασία της κατασχέσεως.

13 — Στις γραπτές της παρατηρήσεις, η ανακόπτουσα επισημαίνει ότι, στις 7 Μαρτίου 1996, η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή παρακράτησε επίσης (ως φαίνεται, βάσει του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, τέταρτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4) ποσό ύψους 121 106 BFR, το οποίο αντιστοιχούσε στο υπόλοιπο που είχε πιστωθεί υπέρ αυτής τον Δεκέμβριο του 1995, σε συνάρτηση ακριβώς με τη φερόμενη οφειλή που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης στην υπόθεση Sanders.

άρση της κατασχέσεως. Η ανακοπή αυτή ασκήθηκε ενώπιον του beslagrechter του Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (στο εξής: εθνικό δικαστήριο), που, λαμβάνοντας υπόψη, αφενός, τα δυστάμενα επιχειρήματα που προέβαλαν οι διάδικοι όσον αφορά το κοινοτικό δίκαιο και, αφετέρου, την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που εκκρεμούσε στην υπόθεση Garage Molenheide, αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα 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 καθιερώνεται 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 Ταμείο 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 Ταμείου δεν έχει αποτελέσει το αντικείμενο τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως;»

B — *Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου*

19. Δεδομένου ότι η έγγραφη διαδικασία στην υπόθεση Garage Molenheide βρισκόταν ήδη σε προχωρημένο στάδιο όταν υποβλήθηκε η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως στην υπόθεση Schepens και δεδομένου ότι τα ζητήματα κοινοτικού δικαίου που είχαν ανακύψει και στις δύο αυτές υποθέσεις παρουσίαζαν πάρα πολλές ομοιότητες, η διαδικασία στην υπόθεση Schepens ανεστάλη εν αναμονή της εκδόσεως αποφάσεως στην υπόθεση Garage Molenheide. Ωστόσο, κατά την προφορική διαδικασία στην υπόθεση Garage Molenheide (στο εξής: πρώτη επ' ακροατηρίου συζήτηση), ο δικηγόρος της ανακόπτουσας ισχυρίστηκε ότι η πρακτική της βελγικής αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής και το γεγονός ότι οι beslagrechters θεωρούν ότι δεν έχουν εξουσία άρσεως των παρακρατήσεων, σε συνδυασμό με την επικείμενη υποβολή δύο περαιτέρω αιτήσεων για την έκδοση προδικαστικών αποφάσεων, σχετικά με ένα άλλο είδος παρακρατήσεως που επιβάλλει η βελγική αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή, δημιουρ-

γούν αμφιβολίες όσον αφορά την αναλογικότητα του όλου συστήματος των παρακρατήσεων που προβλέπει το νέο κείμενο του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4. Η ανακόπτουσα δήλωσε ότι δεν θεωρεί ότι η καθυστέρηση που θα συνεπαγόταν η συνεκδίκαση των διαφόρων προδικαστικών παραπομπών θα δημιουργούσε κάποιο πρόβλημα. Κατά συνέπεια, με διατάξεις της 22ας Μαρτίου 1996, το Δικαστήριο διέταξε την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας στην υπόθεση Garage Molenheide, ενώ ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου διέταξε, πρώτον, τη συνεκδίκαση των τριών άλλων υποθέσεων προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως και, δεύτερον, τη συνεκδίκαση της υποθέσεως Garage Molenheide με τις τρεις άλλες υποθέσεις, προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως [14]. Για λόγους ευκολίας, όπου το απαιτούν τα συμφραζόμενα, τα διάφορα εθνικά δικαστήρια και οι διάφοροι ανακόπτοντες στις τέσσερις υποθέσεις θα προσδιορίζονται από κοινού ως «εθνικά δικαστήρια» και ως «ανακόπτοντες», αντιστοίχως.

III — Σύνθεση των υποβληθέντων ερωτημάτων

20. Όπως είναι φυσικό, τα ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στις τέσσερις υποθέσεις αλληλοεπικαλύπτονται σε μεγάλη έκταση. Κατά τη γνώμη μου, τα βασικά ερωτήματα που ανακύπτουν, όσον αφορά το κοινοτικό δίκαιο, είναι τρία. Αφορούν, πρώτον, το άμεσο αποτέλεσμα των άρθρων 18, παράγραφος 4, και 27 της έκτης οδηγίας, δεύτερον, το κύρος και το περιεχόμενο της συντηρητικής παρακρατήσεως που επιβάλλεται υπό τους όρους του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 καθώς και τη συμφωνία της προς το δικαίωμα εκπτώσεως που παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας και, τρίτον, την έκταση της παρακρατήσεως αυτής και, ειδικότερα, το ζήτημα αν το γεγονός ότι ο αριθμός των νομικών ερεισμάτων, βάσει των οποίων μπορεί να διαταχθεί η προσωρινή αναστολή της, είναι, όπως φαίνεται, περιορισμένος αντίκειται προς την αρχή της αναλογικότητας που καθιερώνει το κοινοτικό δίκαιο.

IV — Παρατηρήσεις

21. Γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν όλοι οι ανακόπτοντες, πλην του Schepens. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν οι κυβερνήσεις του Βελγίου [15], της Σουηδίας, της Ελλάδος και της Ιταλίας, καθώς και η Επιτροπή, ενώ προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν όλες οι προαναφερθείσες κυβερνήσεις πλην της Σουηδικής Κυβερνήσεως [16]. Για λόγους ευκολίας, τα βασικά σημεία των παρατηρήσεων αυτών μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

A — *Οι ανακόπτοντες*

22. Οι ανακόπτοντες υποστηρίζουν ότι οι διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας είναι αρκούντως σαφείς, ακριβείς και απαλλαγμένες αιρέσεων, ώστε να παράγουν άμεσο αποτέλεσμα εντός των εσωτερικών εννόμων τάξεων των κρατών μελών. Επιπλέον, οι ανακόπτοντες υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι η παρακράτηση που προβλέπει η βελγική νομοθεσία είναι

14 — Οι διατάξεις αυτές εκδόθηκαν, αντιστοίχως, βάσει των άρθρων 61 και 43 του Κανονισμού Διαδικασίας.

15 — Στην πραγματικότητα, το Βελγικό Δημόσιο είναι τυπικά το καθού σε όλες τις παρούσες υποθέσεις. Ωστόσο, για λόγους ευκολίας, στο εξής θα το αναφέρω ως Βέλγιο.

16 — Η Ελληνική και η Σουηδική Κυβέρνηση υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις στις υποθέσεις Schepens, BRD Decan και Sanders, ενώ η Ιταλική Κυβέρνηση, η οποία είχε αρχικά υποβάλει γραπτές παρατηρήσεις στην υπόθεση Garage Molenheide, υπέβαλε γραπτές παρατηρήσεις επίσης στις υποθέσεις Schepens και BRD Decan.

ασυμβίβαστη προς το δικαίωμα που παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 4. Άπαξ και το δικαίωμα προς έκπτωση έχει γεννηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18, παράγραφοι 1 έως 3, οι εθνικές αρμόδιες για τον ΦΠΑ αρχές δεν μπορούν να εξαρτήσουν την άσκησή του από άλλες προϋποθέσεις, αλλά οφείλουν είτε να προβούν σε επιστροφή είτε να μεταφέρουν τη διαφορά στην επόμενη περίοδο ΦΠΑ.

23. Η BRD Decan και η Sanders ισχυρίζονται, επίσης, ότι, σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το υπόλοιπο του εκπεστέου ΦΠΑ πρέπει να υπολογίζεται σε συνάρτηση προς συγκεκριμένη περίοδο δηλώσεως. Επομένως, η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή δεν μπορεί να υποστηρίζει ότι δεν οφείλεται καμία επιστροφή, επειδή ο υποκείμενος στον φόρο φέρεται ότι έχει μια οφειλή έναντι αυτής σε σχέση με μια εντελώς διαφορετική περίοδο. Οι εν λόγω ανακόπτοντες επισημαίνουν ότι η διοίκηση δεν υποχρεούται να δέχεται ως αληθές το ποσό της διαφοράς που προσδιορίζεται μονομερώς στη δήλωση του υποκειμένου στον φόρο αλλά ότι, αντιθέτως, μπορεί να εξετάζει αν η εν λόγω δήλωση είναι αληθής [17]. Πέραν τούτου, όλοι οι ανακόπτοντες διατείνονται ότι, μολονότι το πρώτο εδάφιο του άρθρου 18, παράγραφος 4, επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εξαρτούν το δικαίωμα επιστροφής από πρόσθετες ουσιαστικές προϋποθέσεις. Οι ανακόπτοντες ισχυρίζονται ότι το αγγλικό κείμενο, όπου χρησιμοποιείται η λέξη conditions, αφίσταται από τις άλλες γλωσσικές αποδόσεις, όπου χρησιμοποιούνται όροι οι οποίοι στην αγγλική γλώσσα αντιστοιχούν στην έν-νοια details ή arrangements [18]. Ενόψει της ανάγκης να δοθεί στη διάταξη αυτή μια εναρμονισμένη και σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο ερμηνεία, οι ανακόπτοντες ισχυρίζονται ότι, παρά την ενδεχόμενη ασάφεια του αγγλικού κειμένου, τα κράτη μέλη δεν είναι αρμόδια να θεσπίζουν ουσιαστικές προϋποθέσεις διέπουσες την επιστροφή, δεδομένου ότι οι εν λόγω προϋποθέσεις απαριθμούνται περιοριστικά στα άρθρα 17 και 18, παράγραφοι 1 έως 3. Κατά συνέπεια, οι ανακόπτοντες υποστηρίζουν ότι το σύστημα των παρακρατήσεων που εφαρμόζεται στο Βέλγιο ενέχει μια ανεπίτρεπτη πρόσθετη προϋπόθεση. Επιπλέον, ακόμη και αν το βελγικό σύστημα παρακρατήσεων εμπίπτει στις αρμοδιότητες που διαθέτουν τα κράτη μέλη όσον αφορά τη διαχείριση του συστήματος ΦΠΑ, οι ανακόπτοντες ισχυρίζονται ότι πρέπει, πάντως, να τηρεί την αρχή της αναλογικότητας που καθιερώνει το κοινοτικό δίκαιο [19]. Κατά την άποψή τους, το εν λόγω σύστημα συνιστά δυσανάλογο περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, το οποίο εγγυάται η έκτη οδηγία. Τούτο συμβαίνει επειδή, πρώτον, οι αρχές έχουν το δικαίωμα να κατάσχουν, σχεδόν αυτομάτως, το υπόλοιπο που οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο, χωρίς να υποχρεούνται ούτε να αποδεικνύουν την αναγκαιότητα της κατασχέσεως ούτε να δέχονται την εναλλακτική παροχή εγγυήσεων ή ανάληψη υποχρεώσεων από τον υποκείμενο στον φόρο, τούτο δε υπό περιστάσεις υπό τις οποίες δεν καταβάλλεται καμία αποζημίωση αν τελικά η κατάσχεση κριθεί αδικαιολόγητη, ενώ, επίσης, οι τόκοι που καταβάλλονται στην περίπτωση αυτή υπο-

17 — Προς στήριξη της απόψεως ότι οι αρμόδιες για τον ΦΠΑ αρχές οφείλουν να προβαίνουν στον έλεγχο αυτό εντός ευλόγου χρόνου, οι ανακόπτοντες επικαλέστηκαν την απόφαση του High Court of England and Wales στην υπόθεση Regina κατά Customs and Excise Commissioners, ex parte Strangewood Ltd [1987] STC 502.

18 — Οι γλωσσικές αποδόσεις στις οποίες παραπέμπουν οι ανακόπτοντες είναι οι ακόλουθες: η ολλανδική (regeling), η γερμανική (Einzelheiten), η γαλλική (modalités), η ιταλική (modalità) και η ισπανική (modalidades). Στην αγγλική απόδοση χρησιμοποιείται ο ίδιος όρος (conditions) τόσο στην παράγραφο 3 όσο και στην παράγραφο 4 του άρθρου 18, ενώ σε πολλές από τις λοιπές γλωσσικές αποδόσεις χρησιμοποιούνται διαφορετικοί όροι σε κάθε μία από τις διατάξεις αυτές.

19 — Οι ανακόπτοντες παραπέμπουν, μεταξύ πολλών άλλων, στις σχετικές με τον ΦΠΑ αποφάσεις του Δικαστηρίου της 2ας Αυγούστου 1993 στην υπόθεση C-276/91, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1993, σ. I-4413), και της 20ής Οκτωβρίου 1993 στην υπόθεση C-10/92, Balocchi (Συλλογή 1993, σ. I-5105).

λογίζονται μόνο από την 1η Απριλίου του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε η κατάσχεση. Δεύτερον, ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει καμία δυνατότητα αποτελεσματικής ένδικης προσφυγής κατά της εν λόγω κατασχέσεως, δεδομένου ότι ο beslagrechter δεν είναι αρμόδιος να αξιολογήσει πραγματικά αν είναι αναγκαία ή κατ' ουσίαν βάσιμη. Κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι ανακόπτοντες ισχυρίστηκαν ότι, ακόμη και αν, αντίθετα προς την άποψη που υιοθετεί το μεγαλύτερο μέρος — αν όχι το σύνολο — της σχετικής βελγικής νομολογίας και η οποία στηρίζεται στην κατά τα φαινόμενα σαφή διατύπωση του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4, ο beslagrechter είχε τη δυνατότητα, όπως υποστηρίζει η Βελγική Κυβέρνηση, να αναστείλει την κατάσχεση έως ότου εκδοθεί απόφαση επί της ουσίας, η αβεβαιότητα που ενέχει το εν λόγω ένδικο βοήθημα θα συνιστούσε παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

Β — *Οι κυβερνήσεις του Βελγίου και των λοιπών κρατών μελών*

24. Η Βελγική Κυβέρνηση, υποστηριζόμενη από την Ελληνική, την Ιταλική και τη Σουηδική Κυβέρνηση, ισχυρίζεται ότι, μολονότι το άρθρο 18, παράγραφος 4, αφορά τις επιστροφές του ΦΠΑ, η παρακράτηση των πιστώσεων φόρου ανάγεται απλώς στην είσπραξη του φόρου και εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Η εν λόγω κυβέρνηση διατείνεται ότι το άρθρο 76, παράγραφος 1, του κώδικα περιέχει χωριστές ρυθμίσεις για τις διαφορετικές νομικές έννοιες της *επιστροφής* και της *παρακρατήσεως των πιστώσεων φόρου*. Η επιστροφή φόρου ρυθμίζεται από τα άρθρα 76, παράγραφος 1, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, και πρέπει να πληροί ορισμένες ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις, ενώ η παρακράτηση των πιστώσεων φόρου διέπεται από το άρθρο 76, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του κώδικα και από το βασιλικό διάταγμα υπ' αριθ. 4, αποτελεί δε αυτοτελή νομική έννοια. Κατά την άποψη της εν λόγω κυβερνήσεως, η έκτη οδηγία επιδιώκει δύο βασικούς σκοπούς: i) την εναρμόνιση της φορολογίας και ii) την αλληλοδιείσδυση των οικονομιών, προκειμένου να επιτευχθεί και να επισπευσθεί η υλοποίηση της κοινής αγοράς, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, των εμπορευμάτων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων. Η εναρμόνιση αυτή επιτυγχάνεται με την ομοιόμορφη οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ σε ολόκληρη την Κοινότητα. Κάθε κράτος μέλος μπορεί να εφαρμόζει το δικό του σύστημα εισπράξεως, υπό την προϋπόθεση ότι μεριμνά για την επίτευξη των σκοπών αυτών.

25. Τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να ρυθμίζουν την είσπραξη του ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, θεσπίζοντας μέτρα για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής. Η Βελγική Κυβέρνηση επικαλείται το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας (που παρατέθηκε στο σημείο 2 ανωτέρω), το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την «είσπραξη» του ΦΠΑ. Η ερμηνεία αυτή συνάδει προς την αρχή της επικουρικότητας, την οποία εξαγγέλλει το άρθρο 3 Β της Συνθήκης. Επικουρικώς, για την περίπτωση κατά την οποία η έκτη οδηγία θα ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καλύπτει τα σχετικά με την είσπραξη ζητήματα, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εν προκειμένω επίμαχη παρακράτηση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, παράγραφος 4, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τον καθορισμό των προϋποθέσεων που διέπουν τις επιστροφές [20].

20 — Στην υπόθεση Garage Molenheide, η Βελγική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι ακριβώς αυτή η διακριτική ευχέρεια εμποδίζει το άρθρο 18, παράγραφος 4, να αναπτύξει άμεσο αποτέλεσμα. Στις παρατηρήσεις της επί των τριών μεταγενέστερων προδικαστικών παραπομπών, η εν λόγω κυβέρνηση δεν ενέμεινε (τουλάχιστον ρητά) στον ισχυρισμό αυτό.

26. Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, η διαδικασία της παρακρατήσεως δεν διεξάγεται κατά τρόπον ώστε να καθιστά πρακτικά αδύνατη την εκ μέρους των φορολογουμένων άσκηση των δικαιωμάτων που τους παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, αλλά αναστέλλει, απλώς, την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, έως ότου καταστεί δυνατό να ελεγχθεί το αληθές της δηλώσεως από την οποία προκύπτει η φερόμενη καταβολή του αχρεωστήτου. Η εν λόγω διαδικασία δεν συνιστά παράβαση του άρθρου 18, παράγραφος 4, δεδομένου ότι έχει ως αποτέλεσμα απλώς τη συντηρητική κατάσχεση ενός ποσού, το οποίο εξακολουθεί να αναγνωρίζεται ως «περιουσιακό στοιχείο» του φορολογουμένου και να υπόκειται σε επιστροφή, εκτός αν η δήλωση του φορολογουμένου αποδειχθεί τελικά ψευδής ή ανακριβής. Κατά συνέπεια, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας είναι άνευ σημασίας, αφού η είσπραξη του ΦΠΑ δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

27. Η Βελγική Κυβέρνηση ανέπτυξε τις προεκτεθείσες παρατηρήσεις και τις εξηγήσεις της σχετικά με το άρθρο 8[1], παράγραφος 3, στις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλε σχετικά με τις μεταγενέστερες προδικαστικές παραπομπές. Η παραδοσιακή διαδικασία της κατασχέσεως, δεδομένου ότι δεν επιτρέπει προσωρινές κατασχέσεις, δεν παρέχει στη διοίκηση επαρκή προστασία, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες οι φερόμενες πιστώσεις φόρου πρέπει είτε να επιστραφούν είτε να μεταφερθούν σε επόμενη περίοδο εντός τριών μηνών από της υποβολής της οικείας δηλώσεως ΦΠΑ, ακόμη και παρά την ενδεχόμενη ύπαρξη αμφισβητούμενης οφειλής έναντι της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής σε σχέση με προγενέστερη περίοδο. Με τη νέα διαδικασία «συντηρητικής» κατασχέσεως η φερόμενη πίστωση φόρου δεσμεύεται προσωρινά, χωρίς να αμφισβητείται πραγματικά το υποστατό της. Επομένως, ο σκοπός της εν λόγω διαδικασίας έγκειται σαφώς στο να διασφαλίζεται ότι ο ΦΠΑ που ενδεχομένως οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο πράγματι θα καταβληθεί. Κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Βελγική Κυβέρνηση, υποστηριζόμενη από την Ιταλική και την Ελληνική Κυβέρνηση, προέβαλε ότι, προκειμένου να μπορούν να διασφαλίζουν την επακριβή είσπραξη του ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές πρέπει να έχουν την εξουσία να θεωρούν τη σχέση τους με τον υποκείμενο στον φόρο ως συνιστώσα μια μορφή τρέχοντος λογαριασμού, αφού, εάν κάθε περίοδος δηλώσεως εξεταζόταν χωριστά, δεν θα λαμβανόταν υπόψη το γεγονός ότι μια τρέχουσα (έστω και μη αμφισβητούμενη) πίστωση θα μπορούσε να έχει προκύψει αποκλειστικά και μόνο ως συνέπεια προγενεστέρων ψευδών ή ανακριβών δηλώσεων.

28. Η Βελγική Κυβέρνηση δέχεται ότι τα μέτρα εισπράξεως του φόρου δεν πρέπει στην πράξη να υπονομεύουν τα δικαιώματα που παρέχει η έκτη οδηγία, πλην όμως διατείνεται, υποστηριζόμενη από την Ιταλική, την Ελληνική και τη Σουηδική Κυβέρνηση, ότι τα αμφισβητούμενα βελγικά μέτρα τηρούν την αρχή της αναλογικότητας. Απαντώντας σε ερωτήσεις που της υποβλήθηκαν κατά την πρώτη επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Βελγική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι, ανεξαρτήτως της κρατούσας πρακτικής, οι beslagrechters μπορούν, δυνάμει του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4, να άρουν προσωρινά ακόμη και κατασχέσεις στηριζόμενες στο άρθρο 8[1], παράγραφος 3, πέμπτο εδάφιο, εάν δεν θεωρούν πειστικούς τους ισχυρισμούς περί φοροδιαφυγής ή περί ουσιαστικών παρατυπιών. Μεταγενέστερα, η Βελγική Κυβέρνηση ανέπτυξε περαιτέρω αυτές τις αρχικές παρατηρήσεις της. Συγκεκριμένα, υποστήριξε ότι, δυνάμει του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, ο beslagrechter όχι μόνον υποχρεούται να ελέγχει αν έχουν τηρηθεί όλοι οι εφαρμοστέοι κανόνες σχετικά με τις διαδικαστικές εγγυήσεις [21], αλλά μπορεί επίσης

21 — Για παράδειγμα, η διενέργεια της έρευνας και η λήψη της τελικής αποφάσεως για την παρακράτηση δεν εναπόκειται στην τοπική υπηρεσία ΦΠΑ στην οποία υπάγεται ο υποκείμενος στον φόρο, αλλά σε ειδικευμένους υπαλλήλους της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής, οι οποίοι δεν ανήκουν στην υπηρεσία αυτή.

να αξιολογεί το εκ πρώτης όψεως βάσιμο των ισχυρισμών στους οποίους στηρίζεται η παρακράτηση. Κατά τη διατύπωση που χρησιμοποίησε η Βελγική Κυβέρνηση, ο beslagrechter έχει το δικαίωμα να προβαίνει σε «περιθωριακό» έλεγχο της κατασχέσεως. Όσον αφορά τις κατασχέσεις που στηρίζονται σε σοβαρές υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, στις οποίες αναφέρεται το πέμπτο εδάφιο του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, η Βελγική Κυβέρνηση αναγνώρισε ότι η εξουσία που διαθέτει ο beslagrechter για την άρση μιας τέτοιας παρακρατήσεως είναι αισθητά πιο περιορισμένη· συγκεκριμένα, ο beslagrechter μπορεί να διατάξει την άρση μόνον εάν, έχοντας λάβει γνώση όλων των σχετικών με την υπόθεση στοιχείων, είναι πεπεισμένος ότι η διατήρησή της δεν δικαιολογείται πλέον[22]. Ωστόσο, κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Βελγική Κυβέρνηση υπογράμμισε ότι τούτο δεν εμποδίζει την προσωρινή άρση μιας παρακρατήσεως επιβληθείσας δυνάμει του πέμπτου εδαφίου. Υποστήριξε, γενικά, ότι, παρά την ενδεχομένως «παραπλανητική» διατύπωση του εβδόμου εδαφίου του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, ο beslagrechter μπορεί να άρει προσωρινώς μια κατάσχεση.

Γ — *Η Επιτροπή*

29. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η έκτη οδηγία αναθέτει την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στα κράτη μέλη, γεγονός το οποίο αποδεικνύεται από διάφορες αναφορές στην εξουσία των κρατών μελών να θεσπίζουν συναφή μέτρα[23]. Όσον αφορά το άρθρο 18, παράγραφος 4, και, ειδικότερα, την ερμηνεία της εκφράσεως «το ποσό της δικαιουμένης [επιτρεπομένης] εκπτώσεως», η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση μπορεί να εξαρτάται μόνον από τις προϋποθέσεις που θεσπίζει η έκτη οδηγία και όχι από την έγκριση των εθνικών αρμόδιων για τον ΦΠΑ αρχών. Ωστόσο, η Επιτροπή διατείνεται ότι τα βελγικά μέτρα παρακρατήσεως αποτελούν μέτρα εισπράξεως του φόρου και ότι, επομένως, εκφεύγουν του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Συνεπώς, το Βέλγιο δεν ήταν υποχρεωμένο να ζητήσει την άδεια που προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1.

30. Ωστόσο, τα μέτρα εισπράξεως του φόρου που λαμβάνουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να αντιβαίνουν προς τις αρχές στις οποίες στηρίζεται το κοινοτικό κοινό σύστημα ΦΠΑ. Η Επιτροπή συσχετίζει το προκείμενο ζήτημα με τη νομολογία του Δικαστηρίου περί του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας[24]. Η διαδικασία που προβλέπει το άρθρο αυτό συνεπάγεται για την Επιτροπή το πλεονέκτημα ότι ενημερώνεται πλήρως εκ των προτέρων για τα προτεινόμενα μέτρα, οπότε είναι σε θέση να διασφαλίζει τη συμφωνία τους προς την αρχή της αναλογικότητας[25], η οποία, κατά την άποψή της, έχει εφαρμογή επίσης στα μέτρα εισπράξεως τα οποία αφορούν οι προκείμενες υποθέσεις. Κατά την άποψη της Επιτροπής, το Δικαστήριο οφείλει απλώς να προσδιορίσει ορι-

22 — Μολονότι στο πέμπτο εδάφιο δεν χρησιμοποιείται ο όρος «φοροδιαφυγή», κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπών τη Βελγική Κυβέρνηση δικηγόρος υποστήριξε ότι, στην πράξη, οι παρακρατήσεις που στηρίζονται στο πέμπτο εδάφιο επιβάλλονται μόνο σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Πρόκειται για περιπτώσεις στις οποίες η διοίκηση τρέφει υπόνοιες ότι έχουν δηλωθεί «ανακριβή στοιχεία», οπότε ενδέχεται να υπάρχει μια φορολογική οφειλή, το μέγεθος της οποίας δεν μπορεί να προσδιοριστεί ευχερώς και ταχέως. Ο εκπρόσωπος της Βελγικής Κυβερνήσεως ισχυρίστηκε ότι τούτο δεν συμβαίνει στην περίπτωση ενδεχομένων οφειλών που απορρέουν από απλές ανακρίβειες ή από λογιστικά λάθη που περιέχονται σε προγενέστερες φορολογικές δηλώσεις, το μέγεθος των οποίων μπορεί να υπολογιστεί σχετικά ευχερώς.

23 — Η Επιτροπή παραπέμπει, ιδίως, στο άρθρο 22, παράγραφος 8, καθώς και στα άρθρα 13, στοιχείο Α, σημείο 1, και στοιχείο Β, σημείο 1, 14, παράγραφος 1, και 15.

24 — Η Επιτροπή παραπέμπει, ιδίως, στις αποφάσεις της 10ης Απριλίου 1984 στην υπόθεση 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1984, σ. 1861), και της 7ης Απριλίου 1987 στην υπόθεση 196/85, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1987, σ. 1597).

25 — Η Επιτροπή παραπέμπει επίσης στη νομολογία σχετικά με την αναλογικότητα των κυρώσεων που επιβάλλονται λόγω παραβάσεως της νομοθεσίας στον τομέα του ΦΠΑ: αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1988 στην υπόθεση 299/86, Dtexl (Συλλογή 1988, σ. 1213), και Επιτροπή κατά Γαλλίας (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 19). Κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, έγινε επίσης επίκληση της πρόσφατης αποφάσεως της 23ης Ιανουαρίου 1997 στην υπόθεση C-29/95, Pastoors και Trans-Cap (Συλλογή 1997, σ. I-285).

σμένα κριτήρια, των οποίων η εφαρμογή σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο. Όσον αφορά τις κατασχέσεις που επιβάλλονται προς εξασφάλιση μιας αμφισβητούμενης προγενέστερης φορολογικής οφειλής, μπορεί να πιθανολογηθεί ότι τα μέτρα αυτά είναι δυσανάλογα. Ωστόσο, τούτο δε συμβαίνει στην περίπτωση των κατασχέσεων που στηρίζονται σε σοβαρές υπόνοιες ή σε αποδείξεις περί φοροδιαφυγής. Στις γραπτές της παρατηρήσεις, η Επιτροπή απαριθμεί ορισμένα κριτήρια, τα οποία, κατά την άποψή της, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από το εθνικό δικαστήριο κατά την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας. Τα κριτήρια αυτά είναι, κυρίως, τα ακόλουθα: η ύπαρξη διαδικαστικών εγγυήσεων στο προγενέστερο της επιβολής της παρακρατήσεως στάδιο· η ύπαρξη δυνατότητας αποτελεσματικής ένδικης προσφυγής κατά της παρακρατήσεως· η σχέση μεταξύ του παρακρατουμένου ποσού και της φερόμενης φορολογικής οφειλής· η δυνατότητα αποδοχής εκ μέρους των αρχών άλλων, εναλλακτικών εγγυήσεων, οι οποίες παρέχουν ανάλογη ασφάλεια. Ενόψει των αντιφατικών παρατηρήσεων που υποβλήθηκαν κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, όσον αφορά την αρμοδιότητα του beslagrechter, η Επιτροπή επισήμανε ότι ένα σημαντικό κριτήριο είναι το αν, κατά την επιβολή της παρακρατήσεως, η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή είναι υποχρεωμένη να κινήσει μια ουσιαστική ένδικη διαδικασία σχετικά με τις φερόμενες οφειλές φόρου. Ωστόσο, η Επιτροπή δήλωσε ότι θα αποτελούσε υπέρμετρη τυπολατρεία να απαιτείται από τις εθνικές φορολογικές αρχές να εξετάζουν χωριστά κάθε επιμέρους περίοδο δηλώσεως.

V — Ανάλυση

A — *Άμεσο αποτέλεσμα*

31. Στην υπόθεση Schepens, έχει υποβληθεί στο Δικαστήριο ρητά το ερώτημα αν τα άρθρα 18, παράγραφος 4, και 27 της έκτης οδηγίας έχουν άμεσο αποτέλεσμα. Δεδομένου ότι το σύστημα συντηρητικής παρακρατήσεως που εφαρμόζεται στο Βέλγιο ενδέχεται να είναι ασυμβίβαστο προς το δικαίωμα που παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο το άρθρο 18, παράγραφος 4, η σημασία του ερωτήματος αυτού είναι προφανής και το Δικαστήριο πρέπει, κατά την άποψή μου, να απαντήσει σε αυτό [26]. Ωστόσο, δεν είναι εξίσου προφανής η σημασία που έχει για την επίλυση της διαφοράς στην υπόθεση Schepens το ερώτημα αν το άρθρο 27, του οποίου δεν έγινε επίκληση από τη Βελγική Κυβέρνηση, έχει ή όχι άμεσο αποτέλεσμα. Δεν θεωρώ ότι το Δικαστήριο οφείλει να απαντήσει στο ερώτημα αυτό.

32. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ακόμη και αν έχει λήξει η προθεσμία για τη μεταφορά μιας οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, η οδηγία που δεν έχει μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο ή που δεν έχει μεταφερθεί ορθώς, πρέπει να είναι αρκετά ακριβής και, συγχρόνως, απαλλαγμένη αιρέσεων, ώστε να είναι δυνατή η εκ μέρους των ιδιωτών άμεση επίκληση των διατάξεών της ενώπιον των δικαστηρίων κράτους μέλους [27]. Το δικαίωμα των ιδιωτών να επικαλούνται την έκτη οδηγία επιβεβαιώνεται από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [28]. Στην υπόθεση BP Συπεργκάζ, το Δικαστήριο δέχθηκε τα εξής: [29]

«Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι, παρά το σχετικά σημαντικό περιθώριο χει-

26 — Μολονότι το άρθρο 76, παράγραφος 1, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, του κώδικα φαίνεται να θέτει σε εφαρμογή, στη βελγική έννομη τάξη, το δικαίωμα που παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών περιορίζεται από το άρθρο 76, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του κώδικα και από το βασιλικό διάταγμα υπ' αριθ. 4.

27 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Απριλίου 1979 στην υπόθεση 148/78, Ratti (Συλλογή τόμος 1979/1, σ. 861), και, πιο πρόσφατα, της 14ης Ιουνίου 1994 στην υπόθεση C-91/92, Faccini Dori (Συλλογή 1994, σ. I-3325).

28 — Βλ., π.χ., αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982 στην υπόθεση 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53), και της 6ης Ιουλίου 1995 στην υπόθεση C-62/93, BP Συπεργκάζ Ανώνυμος Εταιρία Γενική Εμπορική-Βιομηχανική και Αντιπροσωπειών κατά Ελληνικού Δημοσίου (Συλλογή 1995, σ. I-1883).

29 — Σκέψη 34 της αποφάσεως.

ρισμών των κρατών μελών για τη θέση σε εφαρμογή ορισμένων διατάξεων της έκτης οδηγίας, οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται λυσιτελώς ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων όσες διατάξεις της οδηγίας είναι αρκετά σαφείς, ακριβείς και απαλλαγμένες αιρέσεων.»

Το Δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι οι διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 2, οι οποίες αφορούν το δικαίωμα προς έκπτωση, «πληρούν τα προαναφερθέντα κριτήρια και, ως εκ τούτου, απονέμουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία αυτοί μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων προκειμένου να αντιταχθούν σε εθνική κανονιστική ρύθμιση που δεν συμβιβάζεται προς τις διατάξεις αυτές» [30]. Οι διατάξεις αυτές συνδέονται στενά με το άρθρο 18, παράγραφος 4, το οποίο, κατά την άποψή μου, πληροί τα εν λόγω κριτήρια, για τους λόγους που θα εκτεθούν κατωτέρω.

33. Όταν το ποσό των εκπτώσεων που δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο υπερβαίνει το ποσό της φορολογικής οφειλής του, το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση «να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη περίοδο ή να προβούν στην επιστροφή της», εκτός αν «η επιπλέον διαφορά είναι ασήμαντη». Στις γραπτές της παρατηρήσεις, η Garage Molenheide αναφέρει ότι το κείμενο της διατάξεως αυτής είναι απολύτως σαφές. Εάν το οικείο ποσό δεν είναι ασήμαντο, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να προβεί σε μια από τις δύο προαναφερθείσες πράξεις. Η Βελγική Κυβέρνηση, μολονότι είχε αμφισβητήσει, αρχικά, ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου που είχε επιληφθεί της υποθέσεως Garage Molenheide, το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 18, παράγραφος 4, στις προτάσεις που υπέβαλε στο Δικαστήριο δεν ενέμεινε στην άποψη αυτή. Σε απάντηση του προδικαστικού ερωτήματος που έχει υποβληθεί ρητώς στην υπόθεση Schepens, η Επιτροπή ορθότατα υποστηρίζει ότι το άρθρο 18, παράγραφος 4, είναι αρκετά σαφές και ακριβές ώστε να έχει άμεσο αποτέλεσμα και ότι είναι δυνατή η άμεση επίκλησή του ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

34. Φρονώ ότι η διάσταση των απόψεων σχετικά με το πότε ένα αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό είναι «ασήμαντο» δεν μπορεί να αναιρέσει την υφιστάμενη στην πλειονότητα των περιπτώσεων δυνατότητα ενός εθνικού δικαστηρίου να επισημαίνει την ύπαρξη ενός σημαντικού ποσού φόρου το οποίο έχει καταβληθεί αχρεωστήτως και πρέπει να επιστραφεί ή να μεταφερθεί σε επόμενη περίοδο. Επιπλέον, δεδομένου ότι, όσον αφορά τις εκπτώσεις, η έκτη οδηγία σκοπεί να διασφαλίσει ότι το «δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός» [31], είναι σαφές ότι η δυνατότητα των κρατών μελών να αρνούνται την επιστροφή των «ασήμαντων» αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών είναι πολύ περιορισμένη. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι η επίκληση του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 18, παράγραφος 4, προκειμένου να μην αναγνωριστεί άμεσο αποτέλεσμα στο άρθρο αυτό, θα προκαλούσε σύγχυση «μεταξύ του ζητήματος του αμέσου αποτελέσματος και του ζητήματος της διακριτικής ευχέρειας που διαθέτουν τα κράτη μέλη κατά τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο» [32].

30 — Σκέψη 35 της προαναφερθείσας αποφάσεως.

31 — Βλ. άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

32 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Mancini στην υπόθεση 71/85, Κάτω Χώρες κατά Federatie Nederlandse Vakbeweging, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1986 (Συλλογή 1986, σ. 3855, συγκεκριμένα σ. 3867, σημείο 17).

35. Όλοι οι ανακόπτοντες υποστηρίζουν ότι η διακριτική ευχέρεια που απονέμει στα κράτη μέλη το πρώτο εδάφιο του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας δεν τους επιτρέπει να θεσπίζουν ουσιαστικές προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος για επιστροφή. Θεωρώ ότι η πρώτη περίοδος του άρθρου 18, παράγραφος 4, επιτρέπει απλώς στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις αναγκαίες διαδικασίες ή λεπτομέρειες σχετικά με τις επιστροφές αυτές [33]. Πράγματι, ακόμη και το γεγονός ότι υπάρχουν «πολλές εναλλακτικές λύσεις» [34] για τη θέση σε εφαρμογή μιας υποχρεώσεως που επιβάλλεται από οδηγία δεν εμποδίζει την οδηγία αυτή να έχει άμεσο αποτέλεσμα, εφόσον «το περιεχόμενό [της] μπορεί να καθοριστεί με επαρκή ακρίβεια, βάσει των διατάξεων της οδηγίας και μόνον» [35]. Κατά συνέπεια, είμαι πεπεισμένος ότι η υποχρέωση που επιβάλλει το άρθρο 18, παράγραφος 4, είναι σαφής, ακριβής και απαλλαγμένη αιρέσεων και ότι μπορεί να έχει άμεσο αποτέλεσμα.

33 — Στην υπόθεση Κάτω Χώρες κατά Federatie Nederlandse Vakbeweging, το αιτούν δικαστήριο είχε υποβάλει στο Δικαστήριο το ερώτημα αν το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 79/7/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 1978, περί της προοδευτικής εφαρμογής της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ ανδρών και γυναικών σε θέματα κοινωνικής ασφαλίσεως (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/003, σ. 160), είχε άμεσο αποτέλεσμα. Οι αμφιβολίες που είχαν γεννηθεί αφορούσαν κυρίως την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων που καθιερώνει η οδηγία, δεδομένου ότι μόνον η Ολλανδία μπορούσε να τη θέσει σε εφαρμογή με (τουλάχιστον) τέσσερις διαφορετικούς τρόπους. Ωστόσο, το Δικαστήριο απέρριψε την άποψη ότι η ύπαρξη πολλών δυνατοτήτων αναιρεί τον ανεπιφύλακτο χαρακτήρα της υποχρεώσεως που επιβάλλει η οικεία διάταξη.

34 — Αυτή είναι η έκφραση που χρησιμοποίησε το Δικαστήριο για να περιγράψει την αντίρρηση που προέβαλε η Ιρλανδική Κυβέρνηση κατά του αμέσου αποτελέσματος της οδηγίας 79/7, στο πλαίσιο της υποθέσεως 286/85, McDermott και Cotter (απόφαση της 24ης Μαρτίου 1987, Συλλογή 1987, σ. 1453, σκέψη 15).

35 — Απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1991 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-6/90 και C-9/90, Francovich κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-5357, σκέψη 17). Στην απόφαση BP Soupergaz (βλ. ανωτέρω στην υποσημείωση 28), το Δικαστήριο δέχθηκε ότι τα άρθρα 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, και στοιχείο Β, παράγραφοι 1 και 2, και 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας έχουν άμεσο αποτέλεσμα, «παρά τη διακριτική ευχέρεια που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 11, στοιχείο Β, παράγραφος 2, να καθορίζουν ως βάση επιβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών την αξία που ορίζει ο κανονισμός 803/68» (προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs, σημείο 48), επειδή «δεν αφήνουν στα κράτη μέλη κανένα περιθώριο εκτιμήσεως ως προς την εφαρμογή τους» (σκέψη 35 της αποφάσεως).

B — *Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας*

i) Εισαγωγή

36. Το σύστημα του ΦΠΑ χαρακτηρίζεται συχνά ως «ουδέτερο» [36]. Μόνον ο τελικός καταναλωτής φέρει το συνολικό κόστος του φόρου ενώ το σύστημα στηρίζεται στην αρχή ότι «ο οφειλόμενος ΦΠΑ προκύπτει μετά την έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ ο οποίος έχει επιβαρύνει κατά τρόπο άμεσο το κόστος των διαφόρων στοιχείων από τα οποία συντίθεται η τιμή» [37]. Κάθε επιχειρηματίας που παρεμβαίνει στη διαδικασία αυτή μετακυλίει το στοιχείο του ΦΠΑ που βαρύνει τις αγορές του στον επόμενο επιχειρηματία (ή στον καταναλωτή). Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, το δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ διαδραματίζει κεντρικό ρόλο [38]. Μακροπρόθεσμα, κάθε επιχειρηματίας εκμηδενίζει, μέσω των εκπτώσεων που ενεργεί, τις εν λόγω προκαταβολές ΦΠΑ και επιτυγχάνει την επιστροφή του αποδοτέου σ'αυτόν ΦΠΑ, προσθέτοντάς τον στην τιμή που χρεώνει στους πελάτες του. Η ταμιακή ροή μπορεί να έχει είτε ευνοϊκές είτε δυσμενείς συνέπειες για τον επιχειρηματία αλλά, κατ' αρχήν, οι συνέπειες αυτές θα είναι μόνο προσωρινές. Οσάκις, για ορισμένη περίοδο δηλώσεως, οι εισροές του υπερβαίνουν τις εκροές του, η ταμιακή ροή επηρεάζεται δυσμενώς, δεδομένου ότι ο εν λόγω επιχειρηματίας υποχρεούται να φέρει, έστω προσωρινά, την επιβάρυνση του ΦΠΑ επί των προμηθειών του, έως ότου επιτύχει την απόδοση του ΦΠΑ εν μέρει από τους πελάτες του και εν μέρει από τις φορολογικές αρχές. Είναι εύλογο να υποτεθεί ότι δεν υποβάλλονται συχνά αιτήσεις επιστροφής,

36 — Βλ., π.χ., αποφάσεις του Δικαστηρίου της 14ης Φεβρουαρίου 1985 στην υπόθεση 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 16), και της 21ης Σεπτεμβρίου 1988 στην υπόθεση 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψη 15).

37 — Βλ. απόφαση της 5ης Μαΐου 1982 στην υπόθεση 15/81, Schul (Συλλογή 1982, σ. 1409, σκέψη 10).

38 — Στην (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 36) απόφαση Rompelman χαρακτηρίζεται ως «βασικό στοιχείο» του συστήματος αυτού (σκέψη 16).

δεδομένου ότι προϋποθέτουν την ύπαρξη ζημιών ή, τουλάχιστον, εισροών που υπερβαίνουν τις εκροές, για συγκεκριμένη λογιστική περίοδο, με ενδεχόμενες σοβαρές συνέπειες για την ταμιακή ροή. Άπαξ και έχει γεννηθεί δικαίωμα επιστροφής για ορισμένη περίοδο δηλώσεως, το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας επιτρέπει κατ' ουσίαν στα κράτη μέλη να επιλέξουν μεταξύ δύο δυνατοτήτων. Μπορούν είτε να προβούν αμέσως στην επιστροφή είτε να την αναβάλουν μέχρι το τέλος της επόμενης περιόδου δηλώσεως. Σε πολλές περιπτώσεις, η αναβολή αυτή καθιστά περιττή την επιστροφή, επειδή, κατά την επόμενη περίοδο, η δραστηριότητα του επιχειρηματία του αποφέρει εκ νέου κέρδη. Ωστόσο, το δικαίωμα που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο από το άρθρο 18, παράγραφος 4, απαγορεύει στα κράτη μέλη να παρακρατούν το επιστρεπτέο ποσό για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τη μία περίοδο δηλώσεως και, βέβαια, τους απαγορεύει να την παρακρατούν επ' αόριστον, ελπίζοντας ή, απλώς, προσδοκώντας ότι η δραστηριότητα του επιχειρηματία θα του αποφέρει εκ νέου κέρδη.

ii) Η γνώμη μου

37. Δεν θεωρώ ότι το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας αρκεί, αφεαυτού, για να θεωρηθούν τα επίδικα βελγικά μέτρα αντίθετα προς το κοινοτικό δίκαιο. Ορθώς οι ανακόπτοντες υποστηρίζουν ότι το δικαίωμα προς έκπτωση υπό την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 4, βρίσκει έρεισμα στα άρθρα 17 και 18, παράγραφοι 1 έως 3, και ότι, «ελλείψει διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο», ο φορολογούμενος πρέπει να μπορεί να ασκεί το δικαίωμα αυτό «αμέσως για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που συντελέστηκαν σε προηγούμενο στάδιο» [39]. Επομένως, τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίσουν το *δικαίωμα* προς έκπτωση μόνον «αν μπορούν να στηριχθούν σε κάποια από τις παρεκκλίσεις που προβλέπονται στην έκτη οδηγία» [40]. Εάν το ποσό της επιτρεπομένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου, η ουδετερότητα του κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ συνεπάγεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα επιστροφής. Ωστόσο, δεν απαγορεύεται στα κράτη μέλη να θεσπίζουν προληπτικά μέτρα με σκοπό να διασφαλίζουν ότι τα κατά τα φαινόμενα υπερβολικά ποσά των εκπτώσεων που προκύπτουν από τα στοιχεία που περιέχονται στη δήλωση που έχει υποβάλει ο υποκείμενος στον φόρο ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Ένα σύστημα ελέγχου που σκοπεί στην προ της καταβολής επαλήθευση των εκπτώσεων τις οποίες «δικαιούται» ο υποκείμενος στον φόρο, υπό την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 4, δεν στερεί τον υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματός του προς έκπτωση.

38. Με την απόφαση Jeunehomme και EGI [41], το Δικαστήριο δέχτηκε, παραπέμποντας στο άρθρο 22, παράγραφος 8, ότι τα κράτη μέλη, όταν απαιτούν να περιέχει ένα τιμολόγιο ορισμένα πρόσθετα στοιχεία, πλέον εκείνων που απαιτούνται από τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τη διαδικασία που θεσπίζει το άρθρο 27, προκειμένου «να εξασφαλίσουν την επακριβή είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας και τον έλεγχό της από τις

39 — Βλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991 στην υπόθεση C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 27).

40 — Βλ. την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 39 απόφαση Lennartz, σκέψη 29.

41 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 123/87 και 330/87 (Συλλογή 1988, σ. 4517).

φορολογικές αρχές» [42]. Εάν τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να καθορίζουν τα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν τα τιμολόγια, στα οποία θεμελιώνεται το δικαίωμα προς έκπτωση, πρέπει να έχουν επίσης την ευχέρεια να λαμβάνουν προληπτικά μέτρα με σκοπό την εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου.

39. Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται περαιτέρω με την πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Reisdorf [43]. Στην υπόθεση αυτή, η οποία αφορούσε επίσης τιμολόγια, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τη συμφωνία προς την έκτη οδηγία της «εξουσίας των κρατών μελών (...) να εξασφαλίζουν την είσπραξη του ΦΠΑ και τον έλεγχό της από τις φορολογικές αρχές» [44]. Εξάλλου, το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι «το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας αφορά, σύμφωνα με τον τίτλο του, μόνο την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση και δεν διέπει την απόδειξη του εν λόγω δικαιώματος αφότου αυτό ασκήθηκε από τον υποκείμενο στον φόρο» [45]. Είμαι πεπεισμένος ότι, εντός του πλαισίου των εθνικών συστημάτων εισπράξεως του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν την αρμοδιότητα να θεσπίζουν μέτρα που σκοπούν στην προστασία τους από τον κίνδυνο της επιστροφής ποσών, σε περιπτώσεις στις οποίες δεν υφίστανται πραγματικές πιστώσεις ΦΠΑ. Η θέσπιση προληπτικών μέτρων ελέγχου καθιστά δυνατή τη στάθμιση των συμφερόντων του δημοσίου ταμείου με το συμφέρον ενός υποκειμένου στον φόρο να του καταβληθεί ταχέως ένα ποσό το οποίο δικαιούται, όπως φαίνεται εκ πρώτης όψεως, βάσει του άρθρου 18, παράγραφος 4. Θεωρώ ότι η ερμηνεία αυτή του άρθρου 18, παράγραφος 4, συνάδει προς τη μνεία στο άρθρο αυτό της υποχρεώσεως των κρατών μελών να προβαίνουν στην έκπτωση «βάσει διαδικασίας που καθορίζουν». Επικουρικώς, το άρθρο 22, παράγραφος 8, επιτρέπει στα κράτη μέλη να «ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων». Θεωρώ ότι είναι άνευ σημασίας το ζήτημα μήπως οι κανόνες της βελγικής νομοθεσίας δεν συγκαταλέγονται μεταξύ των τομέων που εναρμονίζει η έκτη οδηγία ή αν, κατ' αρχήν, συγκαταλέγονται μεταξύ αυτών, πλην όμως επιτρέπονται δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της οδηγίας αυτής. Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να υποβάλλονται σε έλεγχο αναλογικότητας, στο μέτρο που ενδέχεται να αντίκεινται προς την οδηγία (βλ. παραγράφους 42 έως 54 κατωτέρω).

40. Κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο δικηγόρος που εκπροσωπεί την BRD Decan και τη Sanders υποστήριξε ότι το άρθρο 18, παράγραφος 4, πρέπει να ερμηνεύεται υπό το φως του άρθρου 18, παράγραφος 2, και ότι, συνεπώς, άπαξ και ένα κράτος μέλος έχει επαληθεύσει ότι μια πίστωση φόρου οφείλεται πραγματικά σε σχέση με δεδομένη περίοδο δηλώσεως, το εν λόγω κράτος μέλος υποχρεούται να επιτρέψει στον υποκείμενο στον φόρο να ασκήσει αμέσως το δικαίωμά του προς έκπτωση σε σχέση με την πίστωση αυτή. Συμφωνώ με την άποψη της Επιτροπής, ο εκπρόσωπος της οποίας χαρακτήρισε την προσέγγιση αυτή ως υπέρμετρα τυπολατρική. Είναι πιο ρεαλιστικό να γίνει δεκτό ότι η σχέση μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και των εθνικών αρμόδιων για τον ΦΠΑ αρχών προσομοιάζει με τρέχοντα λογαριασμό. Οι ανακόπτοντες παραπέμπουν, μεταξύ άλλων, στην απόφαση Επιτροπή κατά Γαλ-

42 — Προαναφερθείσα στην προηγούμενη υποσημείωση απόφαση Jeunehomme και EGI, σκέψη 16. Ο γενικός εισαγγελέας Sir Gordon Slynn αναγνώρισε ρητά ότι «η έκτη οδηγία δεν πραγματοποίησε πλήρη εναρμόνιση όλων των κανόνων που αφορούν τη διαχείριση του συστήματος του ΦΠΑ» και ότι «το Συμβούλιο άφησε στα κράτη μέλη την ευχέρεια να απαιτούν την αναγραφή στα τιμολόγια και άλλων ενδείξεων, οι οποίες είναι αναγκαίες για τη διαχείριση του συστήματος αυτού, εφόσον οι απαιτήσεις αυτές επιδιώκουν τους σκοπούς της οδηγίας, δεν αποκλίνουν από την κοινοτική ρύθμιση και δεν περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής της» (προτάσεις της 31ης Μαΐου 1988 στην ίδια αυτή υπόθεση, Συλλογή 1988, σ. 4517, συγκεκριμένα σ. 4533).

43 — Απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996 στην υπόθεση C-85/95 (που δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή).

44 — Προαναφερθείσα στην προηγούμενη υποσημείωση απόφαση Reisdorf, σκέψη 24.

45 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 43 απόφαση Reisdorf, σκέψη 26.

λίας [46], με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, «ελλείψει οποιασδήποτε διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις που έχουν ενεργηθεί στα προηγούμενα στάδια» [47]. Στην υπόθεση εκείνη, το προσβαλλόμενο γαλλικό διάταγμα επέτρεπε την έκπτωση μόνον ενός κλάσματος του ΦΠΑ που επιβαλλόταν κατά την κτήση ή την κατασκευή ακινήτων, στην περίπτωση που τα ακίνητα αυτά εκμισθώνονταν έναντι μισθώματος κατώτερου του 1/15 της αξίας τους. Αντιθέτως, οι βελγικοί κανόνες περί παρακρατήσεως δεν περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση· απλώς προβλέπουν ότι η καταβολή της επιστροφής μπορεί να ανασταλεί προσωρινά. Εάν απαγορευόταν πλήρως στα κράτη μέλη να αναστέλλουν την επιστροφή ακόμη και μη αμφισβητούμενων φορολογικών πιστώσεων οι οποίες προκύπτουν σε μια περίοδο δηλώσεως, οσάκις έχουν μια σοβαρή διαμάχη με τον υποκείμενο στον φόρο σχετικά με προγενέστερη περίοδο, τα οικονομικά τους συμφέροντα θα μπορούσαν να εκτίθενται συχνά σε σοβαρό κίνδυνο. Εξάλλου δεν νομίζω ότι το άρθρο 18, παράγραφος 4, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιορίζει το δικαίωμα των κρατών μελών να αντιτάσσονται στην επιστροφή σε περιπτώσεις κατά τις οποίες έχουν επιτύχει την έκδοση τελεσίδικης αποφάσεως, όσον αφορά την οφειλή του υποκειμένου στον φόρο για προγενέστερη περίοδο ή τον δόλιο χαρακτήρα μιας υποτιθέμενης πιστώσεως ΦΠΑ. Επιπλέον, φρονώ ότι η συμφωνία προς το κοινοτικό δίκαιο της προσωρινής παρακρατήσεως ενός ποσού που οφείλεται δυνάμει του άρθρου 18, παράγραφος 4, δεν πρέπει να εξαρτάται από την απόδειξη της υπάρξεως αιτιώδους συνάφειας με μια οφειλή ή με ένα επί έλαττον εισπραχθέν ποσό που αφορά προγενέστερη περίοδο.

41. Όπως αναγνώρισε το Δικαστήριο με την απόφαση BP Σουπεργκάζ, τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια κατά την εφαρμογή των διατάξεων του συστήματος ΦΠΑ. Η εν λόγω διακριτική ευχέρεια έχει δύο πλευρές. Πρώτον, οι επουσιώδεις λεπτομέρειες που κατά κανόνα ρυθμίζονται από τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας σχετικά με την είσπραξη του φόρου, ουδόλως υπάγονται στην έκτη οδηγία. Ως παράδειγμα θα μπορούσα να αναφέρω, παρεμπιπτόντως, ότι, υπό ορισμένες περιστάσεις, θα ήταν δυνατό ένα κράτος μέλος να μην υποχρεούται να προβεί στην κατά κυριολεξία επιστροφή μιας αποδεδειγμένης πιστώσεως, χωρίς τούτο να συνιστά παράβαση του άρθρου 18, παράγραφος 4. Εάν ο υποκείμενος στον φόρο έχει μια σαφώς αποδεδειγμένη οφειλή ΦΠΑ, η οποία αντιστοιχεί στην απαίτηση που έχει έναντι της φορολογικής αρχής, με αποτέλεσμα να υπάρχουν μεταξύ αυτού και της φορολογικής αρχής δύο αμοιβαίες, βέβαιες και εκκαθαρισμένες απαιτήσεις, δεν υπάρχει λόγος να προβεί η φορολογική αρχή σε επιστροφή, εφόσον οι οφειλές αυτές μπορούν να συμψηφιστούν. Η περίπτωση αυτή μπορεί να ανακύψει εάν από προγενέστερη δήλωση ΦΠΑ, η οποία ουδόλως αμφισβητείται κατά τα λοιπά, προκύπτει ότι δεν έχει καταβληθεί ολόκληρο το οφειλόμενο ποσό είτε εκ παραδρομής είτε λόγω ανεπάρκειας των κεφαλαίων του υποκειμένου στον φόρο. Γενικότερα, η ευθύνη για τη διαχείριση ολόκληρου του συστήματος ΦΠΑ εναπόκειται στα κράτη μέλη. Όπως προαναφέρθηκε (παράγραφος 39 ανωτέρω), δεν είναι αναγκαίο να κριθεί εάν τούτο συμβαίνει επειδή τα ζητήματα αυτά εκφεύγουν του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας ή επειδή αποτελούν το αντικείμενο ρητής αδείας, όπως είναι, για παράδειγμα, η προβλεπόμενη στο άρθρο 22, παράγραφος 8.

46 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 36.

47 — Προαναφερθείσα στην προηγούμενη υποσημείωση απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 16.

Ωστόσο, τα μέτρα που έχουν το περιεχόμενο που επιτρέπει το άρθρο 22, παράγραφος 8, ενδέχεται να έχουν αναπόφευκτα επίπτωση επί της υποχρεώσεως των κρατών μελών να προβαίνουν σε άμεση επιστροφή, δυνάμει του άρθρου 18, παράγραφος 4, οπότε θα πρέπει (για τους λόγους που εκτίθενται κατωτέρω) να εξετάζεται η αναλογικότητα των μέτρων αυτών, βάσει των κριτηρίων που θέτει το κοινοτικό δίκαιο. Με άλλα λόγια, θα πρέπει να εξετάζεται αν τα μέτρα αυτά είναι κατάλληλα για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκουν.

Γ — *Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας*

42. Μολονότι η λειτουργία μιας παρακρατήσεως όπως η εν προκειμένω επίδικη δεν αντιβαίνει, αφεαυτής, προς το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, τούτο δεν σημαίνει κατ' ανάγκη ότι είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο. Μολονότι τα κράτη μέλη παραμένουν ενδεχομένως αρμόδια για τον καθορισμό των οικείων συστημάτων εισπράξεως του ΦΠΑ, έχουν, παρά ταύτα, την υποχρέωση να διασφαλίζουν ότι τα συστήματα αυτά λειτουργούν κατά τρόπο σύμφωνο προς την έκτη οδηγία και ειδικά προς τις θεμελιώδεις διατάξεις της, όπως είναι οι σχετικές με το δικαίωμα προς έκπτωση.

i) Ο σκοπός των μέτρων παρακρατήσεως

43. Θεωρώ ότι είναι προφανές ότι τα μέτρα παρακρατήσεως της ιδίας φύσεως με τα εν προκειμένω επίδικα επιδιώκουν έναν θεμιτό σκοπό. Οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις ορθώς υποστηρίζουν ότι τα κράτη μέλη, δεδομένου ότι είναι σχεδόν αποκλειστικά εκείνα που αντλούν κέρδος από τα έσοδα του ΦΠΑ, έχουν προδήλως εύλογο συμφέρον για τη θέσπιση των μέτρων που είναι κατάλληλα για την προστασία των οικονομικών τους συμφερόντων. Θεωρώ ότι σε αυτήν τη συλλογιστική στηρίζεται επίσης, κατ' ουσίαν, το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας. Όπως προαναφέρθηκε (σημείο 38), το άρθρο 22, παράγραφος 8, δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να παραβιάζουν άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας με σκοπό την αποτροπή των καταστρατηγήσεων και την εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου. Συναφώς, το άρθρο 27 προβλέπει ρητά μια διαδικασία μέσω της οποίας τα κράτη μέλη μπορούν να ζητήσουν από το Συμβούλιο την άδεια να εφαρμόζουν, μεταξύ άλλων, εθνικά μέτρα με σκοπό την καταπολέμηση της «φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής», τα οποία είναι ασυμβίβαστα προς την έκτη οδηγία. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα μέτρα αυτά πρέπει να τηρούν την αρχή της αναλογικότητας. Έτσι, για παράδειγμα, με την απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου [48], το Δικαστήριο έκρινε ότι τα κοινοποιούμενα σύμφωνα με το άρθρο 27 μέτρα πρέπει να είναι τέτοιας φύσεως «ώστε να αποτρέπουν τη φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, πλην όμως δεν μπορούν να παρεκκλίνουν κατ' αρχήν από την τήρηση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 11, παρά μόνον εντός των ορίων που είναι αυστηρώς αναγκαία για την επίτευξη του σκοπού αυτού» [49]. Επομένως, φρονώ ότι ορθώς η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι τα εθνικά μέτρα τα οποία, μολονότι δεν θεμελιώνονται σε άδεια χορηγηθείσα βάσει του άρθρου 27, είναι ικανά να θίξουν τα δικαιώματα που παρέχει η έκτη οδηγία πρέπει να είναι σύμφωνα προς την αρχή της αναλογικότητας. Με λίγα λόγια, οσάκις είναι αναγκαία η επίλυση ενδεχομένων συγκρούσεων μεταξύ της εφαρμογής εθνικών

48 — Απόφαση της 10ης Απριλίου 1984 στην υπόθεση 324/82 (Συλλογή 1984, σ. 1861).

49 — Προαναφερθείσα στην προηγούμενη υποσημείωση απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 29. Πρέπει να σημειωθεί ότι τα επίμαχα στην υπόθεση εκείνη μέτρα ίσχυαν από την 1η Ιανουαρίου 1977 και ότι, επομένως, ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 27, παράγραφος 5. Ωστόσο, δεν υπάρχει κανένας λόγος να υποτεθεί ότι το Δικαστήριο θα είχε υιοθετήσει διαφορετική άποψη αν το άρθρο 27, παράγραφος 5, δεν ετύγχανε εφαρμογής· βλ., συναφώς, τις προτάσεις μου της 27ης Φεβρουαρίου 1997 στην υπόθεση C-63/96, Skripalle, Συλλογή 1997, σ. I-2847, και, ειδικότερα, τις παραγράφους 25 έως 28 των προτάσεων αυτών.

μέτρων εισπράξεως του φόρου, όπως είναι η συντηρητική παρακράτηση που επιβάλλεται στο Βέλγιο, και του θεμελιώδους δικαιώματος προς έκπτωση της επιπλέον διαφοράς του ΦΠΑ, το οποίο εγγυάται η έκτη οδηγία, τα οικεία εθνικά μέτρα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την υλοποίηση του σκοπού που επιδιώκουν.

44. Η άποψη αυτή επικυρώνεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Έτσι, για παράδειγμα, με την απόφαση Balocchi, το Δικαστήριο έκρινε ότι η παρεχόμενη από το άρθρο 22, παράγραφος 5, ευχέρεια των κρατών μελών να υποχρεώνουν τους υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν σε προσωρινές προκαταβολές του ΦΠΑ κατά τη διάρκεια μιας περιόδου δηλώσεως δεν τους επιτρέπει να απαιτούν την καταβολή ορισμένου ποσοστού (65 %) του απαιτητού ποσού για φορολογική περίοδο που δεν έχει ακόμη λήξει [50]. Επομένως, τα κράτη μέλη δεν έχουν απεριόριστη διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τη διαχείριση των οικείων συστημάτων εισπράξεως του φόρου.

ii) Αποτελεσματικός δικαστικός έλεγχος

45. Σε μια τέτοια περίπτωση, η πρώτη προϋπόθεση που τίθεται για την αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου που επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο έγκειται στην υποχρέωση των αρχών των κρατών μελών να αιτιολογούν τις αποφάσεις τους [51]. Εν προκειμένω, η «έκθεση» που πρέπει να συντάσσεται και να κοινοποιείται προσηκόντως στον υποκείμενο στον φόρο, προκειμένου να είναι δυνατή η εκ μέρους της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής άσκηση του δικαιώματός της περί παρακρατήσεως του καταβλητέου ποσού, πληροί την προϋπόθεση αυτή. Η βελγική νομοθεσία, στο μέτρο που προβλέπει την προσήκουσα κοινοποίηση και αιτιολόγηση της αποφάσεως με την οποία αναστέλλεται η άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του υποκειμένου στον φόρο, είναι σύμφωνη, ως προς το σημείο αυτό, προς τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου. Κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο δικηγόρος της BRD Decan και της Sanders υποστήριξε ότι, στην πράξη, οι διαδικαστικές εγγυήσεις που παρέχονται στο προ της παρακρατήσεως στάδιο δεν είναι επαρκείς. Ωστόσο, η κρίση του ζητήματος αυτού εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, που είναι το μόνο αρμόδιο και ικανό να ερμηνεύει τους κρίσιμους βελγικούς κανόνες.

46. Η υποχρέωση των κρατών μελών να διασφαλίζουν την αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου επιβάλλει, επιπλέον, να παρέχονται στα εθνικά δικαστήρια επαρκώς ευρείες αρμοδιότητες, ώστε να επιτυγχάνεται η ενδεδειγμένη εξισορρόπηση των δικαιωμάτων του υποκειμένου στον φόρο και των δικαιωμάτων και συμφερόντων της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής. Όπως είναι φυσικό, η φύση και η έκταση της ένδικης προστασίας συναρτάται από το όλο πλαίσιο και το είδος του κινδύνου, στην αποτροπή του οποίου σκοπεί ένα μέτρο. Παραδείγματος χάριν, στις υποθέσεις Werner και Leifer κ.λπ. [52], ο γενικός εισαγγελέας Jacobs, στο πλαίσιο της εξετάσεως ενός εντελώς διαφορετικού ζητήματος, διατύπωσε την άποψη ότι «η φύση των ζητημάτων που ανακύπτουν όταν διακυβεύεται η εξωτερική ασφάλεια ενός κράτους μέλους θα εμποδίζει κατά κανόνα τα δικαστήρια να προβαίνουν σε αυστηρό έλεγχο της αναλογικότητας». Δεδομένου ότι οι οικείες αξιολογήσεις βασίζονταν σε στοιχεία συλλεγέντα από κρατικές υπηρεσίες πληροφοριών, τα οποία δεν μπορούσαν να ελεγχθούν από τα δικαστήρια, ο γενικός εισαγγελέας Jacobs θεώρησε δυσχερή τη διασφάλιση πλήρους δικαστικού ελέγχου. Οι προκείμενες υποθέσεις δεν εμπίπτουν στην εν λόγω εξαιρετική κατηγορία.

50 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 19 απόφαση Balocchi.

51 — Απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 1987 στην υπόθεση 222/86, Heylens κ.λπ. (Συλλογή 1987, σ. 4097, σκέψεις 14 και 15).

52 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στις υποθέσεις C-70/94, Werner (απόφαση της 18ης Μαΐου 1995, Συλλογή 1995, σ. I-3189), και C-83/94, Leifer κ.λπ. (απόφαση της 18ης Μαΐου 1995, Συλλογή 1995, σ. I-3231, σημείο 65).

47. Το τέταρτο και το πέμπτο εδάφιο του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 καλύπτουν ορισμένο φάσμα περιπτώσεων και καταστάσεων που αναφύονται στην πράξη. Στο ένα άκρο του φάσματος αυτού, στο οποίο αναφέρεται το πέμπτο εδάφιο, απαντούν οι περιπτώσεις στις οποίες υφίστανται σοβαρές υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, στηριζόμενες σε αξιόπιστα και αντικειμενικά αποδεικτικά στοιχεία. Στο άλλο άκρο εμφανίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχει, όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική ερμηνεία, πραγματική διαμάχη, η οποία οδηγεί, το πολύ, στην προβολή εκ μέρους των φορολογικών αρχών μιας αμφισβητούμενης απαιτήσεως. Σε υποθέσεις όπως οι προκείμενες, στις οποίες το Δικαστήριο καλείται, κυρίως, να διατυπώσει κριτήρια που θα επιτρέψουν στο εθνικό δικαστήριο να αξιολογήσει, στο πλαίσιο της εκπληρώσεως *του δικού του* καθήκοντος δικαστικού ελέγχου, αν η εφαρμογή των επίδικων εθνικών μέτρων είναι ικανή, στην πράξη, να υπονομεύσει την αποτελεσματικότητα του δικαιώματος που παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο δεν πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να διατυπώνει λεπτομερείς κανόνες. Πολλώ μάλλον, πρέπει να διατυπώνει γενικές οδηγίες σχετικά με τη φύση της εξουσίας εκτιμήσεως που πρέπει να απονέμεται στα οικεία εθνικά δικαστήρια.

iii) Η άποψή μου

48. Κατ' αρχάς, θεωρώ σκόπιμο να υπογραμμίσω ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν πρέπει να επιβάλλει ως επιτακτική ανάγκη την πρόβλεψη ενός πλήρους ουσιαστικού ελέγχου της απαιτήσεως της φορολογικής αρχής, τόσο από πραγματικής όσο και από νομικής απόψεως, στο στάδιο του δικαστικού ελέγχου της αποφάσεως περί παρακρατήσεως. Στις παρούσες υποθέσεις, όπως προκύπτει από τη διατύπωση ιδίως του τετάρτου εδαφίου, του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4, για να κριθεί οριστικά η αμφισβητούμενη φορολογική απαίτηση πρέπει να εκδοθεί τελεσίδικη δικαστική απόφαση. Η απόφαση αυτή συνεπάγεται τη διεξοδική εξέταση των αμφισβητούμενων πραγματικών και νομικών ζητημάτων καθώς και τη δυνατότητα ασκήσεως ενδίκων μέσων ενώπιον ιεραρχικώς ανώτερων δικαστηρίων εντός της εθνικής έννομης τάξεως. Η διαδικασία αυτή απαιτεί κατ' ανάγκην ορισμένο χρόνο και, πράγματι, κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος της Garage Molenheide υπογράμμισε το γεγονός ότι πολλές από τις υποθέσεις αυτές παραμένουν εκκρεμείς επί πολλά έτη. Το γεγονός αυτό δεν προκαλεί έκπληξη. Ωστόσο, οι παρούσες υποθέσεις αφορούν διατάξεις οι οποίες προβλέπουν την προσωρινή παρακράτηση ενός πληρωτέου ποσού, ως συντηρητικό μέτρο. Λόγω της φύσεως των μέτρων αυτού του είδους δεν είναι δυνατή η οριστική κρίση των ζητημάτων που ανακύπτουν. Δεν θεωρώ ότι μπορεί να αναμένεται από τον beslagrechter να αποφαίνεται οριστικά επί αμφισβητούμενων και σύνθετων πραγματικών και νομικών ζητημάτων, παρά μόνο να δίδει μια προσωρινή λύση, εφόσον υπάρχει επείγουσα ανάγκη.

49. Ωστόσο, ο beslagrechter πρέπει να έχει κατ' αρχήν την εξουσία να διατάσσει την άρση της παρακρατήσεως. Στις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν, ιδίως κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, σημειώθηκε μεγάλη διάσταση μεταξύ των απόψεων που εξέφρασαν, αφενός, οι δικηγόροι των ανακοπτόντων και, αφετέρου, οι δικηγόροι της Βελγικής Κυβερνήσεως, όσον αφορά την έκταση ή την ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας του beslagrechter. Πράγματι, η εν λόγω κατάσταση αβεβαιότητας φαίνεται να αντανακλάται σε ορισμένο βαθμό στη διαφορετική στάση που υιοθετούν οι διάφοροι beslagrechters. Σχετικά με ορισμένους υποστηρίχθηκε ότι ερμηνεύουν πολύ αυστηρά την έκταση των εξουσιών τους, ενώ άλλοι φαίνονται να προκρίνουν μια ευρύτερη ερμηνεία. Αυτά τα αναγόμενα στη βελγική νομοθεσία ζητήματα δεν μπορούν, φυσικά, να κριθούν από το Δικαστήριο, το οποίο, όπως προαναφέρ-

θηκε, μπορεί απλώς να παράσχει ενδείξεις σχετικά με τη φύση της διακριτικής ευχέρειας η οποία πρέπει να υφίσταται *και της οποίας η ύπαρξη πρέπει να είναι γενικώς γνωστή*, προκειμένου να προστατεύονται προσηκόντως τα δικαιώματα που παρέχει το κοινοτικό δίκαιο.

50. Φυσικά, το βασικό κριτήριο έγκειται στο να είναι το ληφθέν μέτρο ανάλογο προς τον σκοπό που επιδιώκει. Με άλλα λόγια, δεν πρέπει να βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αυστηρά αναγκαίο για την επιδίωξη του σκοπού αυτού, ήτοι για την προστασία της ίδιας της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής κατά την εκπλήρωση της αποστολής της, που έγκειται στη διασφάλιση της χρηματοοικονομικής ακεραιότητας του συστήματος και στην είσπραξη του φόρου. Θεωρώ σκόπιμο να εφαρμόσω, κατ' αναλογίαν, την αρχή που διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου [53], στην περίπτωση μιας παρεκκλίσεως επιτρεπομένης δυνάμει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, κατά την οποία τα μέτρα που θεσπίζονται «για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής» δεν μπορούν να παρεκκλίνουν από την τήρηση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 11, «παρά μόνον εντός των ορίων που είναι αυστηρώς αναγκαία για την επίτευξη του σκοπού αυτού». Η προσέγγιση αυτή καθιστά δυνατή τη διατύπωση ορισμένων γενικών οδηγιών. Συμφωνώ με την άποψη που διατύπωσε η Επιτροπή κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, δηλαδή, σε περιπτώσεις όπως αυτές που εμπίπτουν στο τέταρτο εδάφιο του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 — δηλαδή, εν γένει, σε περιπτώσεις αμφισβητουμένων οφειλών — πρέπει να θεωρείται ως τεκμαιρόμενη η μη τήρηση της αρχής της αναλογικότητας και ότι, ομοίως, σε περιπτώσεις όπως αυτές που υπάγονται στο πέμπτο εδάφιο, ιδίως οσάκις υπάρχουν σοβαρές υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, το εν λόγω τεκμήριο πρέπει να λειτουργεί αντιστρόφως.

51. Η απόφαση του εθνικού δικαστηρίου σχετικά με τη διατήρηση ή την άρση της παρακρατήσεως πρέπει να εξαρτάται, όπως συμβαίνει με όλα τα προσωρινά μέτρα, από τις ιδιαίτερες περιστάσεις της υποθέσεως. Θα επιχειρήσω να εκθέσω ποια είναι η ορθή προσέγγιση όσον αφορά ορισμένες από τις περιστάσεις αυτές. Φρονώ ότι ως υπέρτερο συμφέρον πρέπει να θεωρηθεί η ανάγκη διασφαλίσεως των εσόδων του ΦΠΑ. Η διάταξη περί παρακρατήσεως του άρθρου 8[1], παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 4 φαίνεται να μη λαμβάνει υπόψη την προϋπόθεση που επιβάλλεται κατά κανόνα στο πλαίσιο της βελγικής νομοθεσίας προκειμένου να γίνεται δεκτό το επείγον, δηλαδή, εν προκειμένω, ότι υπάρχει επείγουσα ανάγκη διασφαλίσεως των εσόδων. Κατά την άποψή μου, η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή πρέπει, σε όλες τις περιπτώσεις, να είναι σε θέση να δικαιολογήσει τα ληφθέντα μέτρα ως αναγκαία, αποδεικνύοντας, δηλαδή, την ύπαρξη πραγματικής και επείγουσας ανάγκης διασφαλίσεως των φορολογικών εσόδων. Στις περιπτώσεις που εμπίπτουν στο πέμπτο εδάφιο, η έκθεση πρέπει να αποδεικνύει, εκ πρώτης όψεως, ότι υπάρχουν σοβαρές υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, ή, επικουρικώς, ότι υπάρχουν αποδείξεις περί του ότι σε προγενέστερες περιόδους έχουν δηλωθεί ποσά κατά πολύ μικρότερα από τα πραγματικά, με αποτέλεσμα να μπορεί να πιθανολογηθεί η ύπαρξη οφειλής έναντι της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής. Είναι αυτονόητο ότι το μέγεθος αυτής της υποτιθέμενης οφειλής πρέπει να δικαιολογεί την παρακράτηση του πληρωτέου ποσού. Υπό την επιφύλαξη αυτή, η ύπαρξη αποδεικτικών στοιχείων περί φοροδιαφυγής ή περί δηλώσεως ποσών κατά πολύ μικρότερων των πραγματικών (ακόμη και αν δεν συντρέχει φοροδιαφυγή) μπορεί ευλόγως να οδηγήσει ένα εθνικό δικαστήριο στο συμπέ-

53 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 24 απόφαση, σκέψη 29.

ρασμα ότι είναι αναγκαίο να προστατευθούν τα συμφέροντα της φορολογικής αρχής. Ωστόσο, στο πλαίσιο της εκτιμήσεως της ανάγκης αυτής, πρέπει να λαμβάνονται επίσης υπόψη και άλλες κρίσιμες περιστάσεις. Για παράδειγμα, το μέγεθος της επιχειρήσεως την οποία διαχειρίζεται ο υποκείμενος στον φόρο και η οικονομική της σταθερότητα πρέπει να είναι ικανά να πείσουν ένα δικαστήριο ότι δεν συντρέχει ανάγκη επιβολής παρακρατήσεως. Εάν, αντιθέτως, η επιχείρηση φαίνεται να κινδυνεύει να καταστεί αφερέγγυα ή να κηρυχθεί σε πτώχευση, μπορεί ευλόγως να υποστηριχθεί ότι, οσάκις η κατάσταση είναι αβέβαιη, το οφειλόμενο ποσό δεν πρέπει να καταβληθεί στην επιχείρηση, εάν από την καταβολή αυτή ενδέχεται να επωφεληθεί η ομάδα των πιστωτών, με αποτέλεσμα το εν λόγω ποσό να μην μπορεί να διατεθεί για την ικανοποίηση της απαιτήσεως των φορολογικών αρχών.

52. Κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι ανακόπτοντες αντέκρουσαν επανειλημμένως τον ισχυρισμό της Βελγικής Κυβερνήσεως ότι, ιδίως στις περιπτώσεις που εμπίπτουν στο πέμπτο εδάφιο, ο beslagrechter έχει τη δυνατότητα να άρει την παρακράτηση. Είναι αυτονόητο ότι, παρά τις προφανείς ασάφειες της βελγικής νομοθεσίας, η αρχή της αναλογικότητας που θεσπίζει το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει να παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο μια πραγματική δυνατότητα δικαστικού ελέγχου. Έτσι, «στα δικαστήρια των κρατών μελών εναπόκειται, κατ' εφαρμογήν της αρχής της συνεργασίας που διακηρύσσει το άρθρο 5 της Συνθήκης, να διασφαλίζουν τη νομική προστασία που απορρέει, για τους διαδίκους, από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου» [54]. Δεδομένου ότι δεν υπάρχουν κοινοτικοί κανόνες διέποντες την είσπραξη του ΦΠΑ, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται «να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τις διαδικαστικές λεπτομέρειες ασκήσεως προσφυγών που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων που οι διάδικοι αντλούν από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου» [55]. Υπό τις συνθήκες των προκειμένων υποθέσεων, τα βελγικά δικαστήρια και, ειδικότερα, οι beslagrechters πρέπει να διασφαλίζουν ότι, κατά τη στάθμιση των δικαιωμάτων που παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο το άρθρο 18, παράγραφος 4, με εκείνα του δημοσίου ταμείου, δεν καθίσταται «αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή[ς] [η] άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη» [56].

53. Κατά την άποψή μου, όταν ο beslagrechter επιλαμβάνεται υποθέσεων που εμπίπτουν στο τέταρτο εδάφιο, δεν πρέπει να επιτρέπει τη διατήρηση της παρακρατήσεως, εκτός αν υπάρχουν πειστικές αποδείξεις περί της ανάγκης προστασίας των συμφερόντων του δημοσίου ταμείου. Τούτο δεν πρέπει να θεωρείται ότι συμβαίνει αποκλειστικά σε περιπτώσεις επικείμενης αφερεγγυότητας, έστω κι αν οι περιπτώσεις αυτές αποτελούν μια σημαντική πτυχή του ζητήματος. Επιπλέον, δεν θεωρώ ότι τα συμφέροντα του δημοσίου ταμείου επιβάλλουν την έκδοση διαταγών παρακρατήσεως που σκοπούν να διασφαλίσουν την καταβολή όχι μόνο των φερομένων φορολογικών οφειλών (πλέον τόκων) αλλά και των διοικητικών προστίμων που έχουν επιβληθεί σε σχέση με αυτές. Αυτού του είδους οι παρακρατήσεις συνιστούν αδικαιολόγητο περιορισμό της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση.

54. Κατά την άποψή μου, ο beslagrechter πρέπει να είναι σε θέση, κατόπιν αξιολογήσεως των ποικίλλων πραγματικών στοιχείων τα οποία μπορεί να αναμένει ότι θα διαπιστώσει, να σχηματίσει μια αντικειμενική άποψη σχετικά με την ανάγκη λήψεως του μέτρου της παρακρατήσεως για τη διασφάλιση των συμφερόντων της αρμόδιας για τον

54 — Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995 στην υπόθεση C-312/93, Peterbroeck (Συλλογή 1995, σ. I-4599, σκέψη 12).

55 — Όπ.π.

56 — Όπ.π.

ΦΠΑ αρχής, λαμβάνοντας υπόψη τον εκ πρώτης όψεως βάσιμο και σοβαρό χαρακτήρα των αποδείξεων περί φοροδιαφυγής ή περί δηλώσεως ποσών μικρότερων από τα αληθή, το πόσο πιθανό είναι να εισπραχθεί προσηκόντως το ποσό της απαιτήσεως άπαξ και κριθεί οριστικά η διαφορά, τη χρηματοοικονομική σταθερότητα του υποκειμένου στον φόρο και το χρονικό διάστημα που ενδέχεται να παρέλθει μέχρι την επίλυση της διαφοράς, καθώς και εξετάζοντας κατά πόσο είναι αναγκαίο για τον υποκείμενο στον φόρο να του αποδοθεί το ποσό που του οφείλεται, προκειμένου να εξακολουθήσει την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Όπως δέχθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση Factortame κ.λπ. [57], «η πλήρης αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου θα θιγόταν εξίσου αν ένας κανόνας του εθνικού δικαίου μπορούσε να εμποδίσει το δικαστήριο ενώπιον του οποίου έχει αχθεί μια διεπόμενη από το κοινοτικό δίκαιο διαφορά να διατάξει προσωρινά μέτρα για τη διασφάλιση της πλήρους αποτελεσματικότητας της προδικαστικής αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί σχετικά με την ύπαρξη των προβαλλομένων βάσει του κοινοτικού δικαίου δικαιωμάτων». Επιπλέον, ο υποκείμενος στον φόρο του οποίου η κύρια προσφυγή κατά της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής τελικώς ευδοκιμεί πρέπει να έχει δικαίωμα πραγματικής αποζημιώσεως έναντι του Βελγικού Δημοσίου, όπως, για παράδειγμα, δικαίωμα να του καταβληθούν τόκοι από την ημερομηνία κατά την οποία, υπό κανονικές συνθήκες (δηλαδή εάν δεν είχε επιβληθεί η παρακράτηση), το παρακρατηθέν ποσό θα του είχε καταβληθεί.

VI — Πρόταση

55. Ενόψει των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στα διάφορα ερωτήματα που έχουν υποβάλει τα τρία εθνικά δικαστήρια στο πλαίσιο των τεσσάρων συνεκδικαζομένων υποθέσεων:

«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, είναι επαρκώς σαφές, ακριβές και απαλλαγμένο αιρέσεων ώστε οι υποκείμενοι στον φόρο να μπορούν να το επικαλούνται άμεσα στο πλαίσιο των εσωτερικών εννόμων τάξεων των κρατών μελών.

2) Οι εθνικές διατάξεις που επιτρέπουν τη συντηρητική παρακράτηση πιστώσεων του ΦΠΑ που φέρονται ότι οφείλονται σε υποκείμενο στον φόρο σε σχέση με συγκεκριμένη περίοδο δηλώσεως δεν είναι, κατ' αρχήν, ασυμβίβαστες προς το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας.

57 — Απόφαση της 19ης Ιουνίου 1990 στην υπόθεση C-213/89 (Συλλογή 1990, σ. I-2433, σκέψη 21).

3) Ωστόσο, τα μέτρα παρακρατήσεως του ΦΠΑ δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αυστηρώς αναγκαίου μέτρου για την προστασία των φορολογικών συμφερόντων των κρατών μελών προς εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του ΦΠΑ, τα δε εθνικά δικαστήρια πρέπει να διασφαλίζουν ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος, συνεπεία των εν λόγω μέτρων παρακρατήσεως, δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση που του παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, έχει στη διάθεσή του, πριν από την επιβολή του οικείου μέτρου, αποτελεσματικές διαδικαστικές εγγυήσεις, στις οποίες πρέπει να περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, η προσήκουσα κοινοποίηση των λόγων για τους οποίους η διοίκηση προτίθεται να επιβάλλει την παρακράτηση και η δυνατότητά του να ζητήσει τον αποτελεσματικό δικαστικό έλεγχο του μέτρου, άπαξ και αυτό επιβληθεί από την αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή. Σε περίπτωση παρακρατήσεως μιας μη αμφισβητούμενης πιστώσεως του ΦΠΑ, η οποία στηρίζεται σε αμφισβητούμενη προγενέστερη οφειλή ΦΠΑ, το εθνικό δικαστήριο ενώπιον του οποίου έχει υποβληθεί αίτηση προσωρινής άρσεως της παρακρατήσεως δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις εθνικές νομοθετικές διατάξεις κατά τις οποίες τεκμαίρεται το επείγον και/ή η αναγκαιότητα του μέτρου της παρακρατήσεως· το δικαστήριο αυτό πρέπει να έχει την εξουσία να κρίνει το ίδιο αν υφίσταται επείγουσα ανάγκη για την επιβολή παρακρατήσεως, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα διαθέσιμα αποδεικτικά στοιχεία και όλες τις περιστάσεις της υποθέσεως, όπως το αν η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή έχει στη διάθεσή της άλλες αποτελεσματικές μορφές προστασίας. Ωστόσο, η εν λόγω επείγουσα ανάγκη δεν μπορεί να δικαιολογήσει μέτρα βαίνοντα πέραν της εξασφαλίσεως του ποσού της αμφισβητουμένης οφειλής (πλέον τόκων). Σε περίπτωση παρακρατήσεως στηριζομένης σε σοβαρές υπόνοιες περί φοροδιαφυγής ή περί άλλων σοβαρών παρατυπιών στις υποθέσεις του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος προβάλλει δικαίωμα για πίστωση ΦΠΑ, το δικαστήριο ή ο δικαστής που επιλαμβάνεται αιτήσεως περί προσωρινής αναστολής της παρακρατήσεως πρέπει να έχει την εξουσία να άρει την παρακράτηση, υπό τις προϋποθέσεις που θεωρεί πρόσφορες, αν, ενόψει των αποδεικτικών στοιχείων που οφείλει να προσκομίσει ο υποκείμενος στον φόρο προς αντίκρουση των ισχυρισμών της αρμόδιας για τον ΦΠΑ αρχής, δεν έχει πεισθεί ότι είναι δικαιολογημένες οι αμφιβολίες που εκφράζει η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή. Σε όλες τις υποθέσεις που αφορούν περιπτώσεις συντηρητικής παρακρατήσεως, εάν ευδοκιμήσει τελικώς η κύρια προσφυγή που έχει ασκήσει ο υποκείμενος στον φόρο κατά της παρακρατήσεως, η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή πρέπει να δεσμεύεται να καταβάλλει τόκους επί του παρακρατηθέντος ποσού, υπολογιζομένους από τη στιγμή που, σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες περί εκπτώσεως που εφαρμόζονται στο οικείο κράτος μέλος κατ' εφαρμογή της έκτης οδηγίας, το ποσό θα είχε καταβληθεί στον υποκείμενο στον φόρο.»