JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
20 päivänä maaliskuuta 1997 *

1. Käsiteltävinä olevissa yhdistetyissä asioissa yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään antamaan ennakkoratkaisu siitä, onko verovelvollisen tietyiltä ilmoituskausilta näennäisesti liikaa maksaman arvonlisäveron hyvittämiseen kohdistuva kansallisen veroviranomaisen toimittama eräänlainen turvaava takavarikko ristiriidassa yhteisön oikeuden ja erityisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa. [1] Kuuluuko tällainen takavarikko kuudennen direktiivin soveltamisalaan, vai onko se luokiteltava veronkantotoimeksi, joka kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan? Keskeistä kaikille näille ennakkoratkaisupyynnöille on yhteisön oikeuden suhteellisuusperiaatteen mahdollinen soveltaminen.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön säännökset*

2. Asiaa koskevat kuudennen direktiivin säännökset sisältyvät pääasiallisesti XI osastoon, jonka otsikko on "Vähennykset" ja joka käsittää 17—20 artiklan. Direktiivin 17 artiklan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen verollisten luovutustensa tai palvelujensa perusteella, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa tai suorittaa toinen verovelvollinen. Vähennysoikeuden käyttöä koskevat säännökset, jotka toistan tässä siltä osin kuin ne ovat asian kannalta merkitykselliset, sisältyvät 18 artiklaan. Todisteita koskevia muodollisia edellytyksiä, kuten asiaan kuuluvien laskujen hallussapidon velvoitetta, käsitellään 18 artiklan 1 kohdassa. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

Silloin kun 18 artiklan 1 ja 2 kohdan edellytykset eivät täyty, jäsenvaltiot voivat 18 artiklan 3 kohdan nojalla säätää "niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys". Käsi-

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi).

teltävien asioiden kannalta keskeisessä 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

3. Kuudennen direktiivin XIII osasto koskee veronmaksuvelvollisten velvoitteita. Sen 22 artiklassa käsitellään sisäisen järjestelmän velvoitteita ja siihen sisältyy muistiinpanoja, ilmoituksia ja kirjanpitoa koskevat velvoitteet. Direktiivin 22 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisen on "tehtävä ilmoitus jäsenvaltion vahvistamassa määräajassa", joka "ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä". Kuudennen direktiivin 22 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Ilmoituksessa on annettava kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja tehtävien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tarvittaessa veroon ja vähennyksiin liittyvien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaismäärä, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi."

Verovelvollisen on 22 artiklan 5 kohdan mukaan periaatteessa "maksettava arvonlisäveron nettomäärä ilmoituksen tekemisen yhteydessä", jollei jäsenvaltio ole asettanut eri maksupäivää. Jäsenvaltiot voivat 22 artiklan 6 kohdan mukaan velvoittaa verovelvollisen "tekemään ilmoituksen, joka sisältää 4 kohdassa tarkoitetut tiedot kaikista edellisen vuoden aikana suoritetuista liiketoimista —— [ja johon] on sisällytettävä kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen mahdollisia tarkistuksia varten". Kansallisten veronkantotoimien kannalta erityisen merkityksellisessä 22 artiklan 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, tämän kuitenkaan rajoittamatta 17 artiklan 4 kohdan nojalla annettavien säännösten soveltamista" (kursivointi tässä).

4. Kuudennen direktiivin 27 artiklassa, joka on XV osaston "yksinkertaistamistoimenpi-

teet" ainoa artikla, säädetään menettelystä, jonka mukaan jäsenvaltio voi pyytää lupaa poiketa kuudennen direktiivin säännöksistä. Direktiivin 27 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

"Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään."

B *Belgian lainsäädäntö*

5. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohta on pantu täytäntöön Belgian lainsäädännössä *BTW-Wetboek*in (jäljempänä arvonlisäverolaki) 47 §:llä, jossa säädetään, että jos vähennysten määrä ylittää tietyltä kaudelta maksettavan veron määrän, ylimenevä osa siirretään seuraavalle kaudelle. Lain 76 §:n 1 momentin ensimmäisessä kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28.12.1992 annetulla lailla, [2] säädetään lisäksi, että kalenterivuoden lopussa jäljellä oleva hyvitettävä määrä palautetaan kuninkaan päätöksellä vahvistettujen edellytysten täyttyessä verovelvollisen pyynnöstä. Toisen kohdan mukaan kuningas voi määrätä, että jos hänen vahvistamansa edellytykset täyttyvät, hyvitettävä määrä palautetaan jopa ennen kalenterivuoden päättymistä. Kolmas kohta on ratkaiseva esillä olevien ennakkoratkaisupyyntöjen kannalta ja sen sanamuoto on seuraava:

"Edellä ensimmäisessä ja toisessa kohdassa tarkoitettujen edellytysten osalta kuningas voi säätää, että arvonlisäverosta sekä rekisteröinnistä ja omaisuuskysymyksistä vastaavan hallintoviranomaisen [3] hyväksi voidaan tehdä oikeudenkäymiskaaren 1445 §:ssä tarkoitettua turvaavaa takavarikkoa vastaava pidätys."

6. Uusi pidätyksen muoto otettiin käyttöön 29.12.1992 tehdyn kuninkaan päätöksen [4] 7 §:llä, jolla arvonlisäveron palautuksista 20.12.1969 tehtyyn päätökseen, joka Belgiassa tunnetaan nimellä koninklijk besluit nr. 4 (jäljempänä kuninkaan päätös nro 4), [5] lisättiin muun muassa uusi 8^1 §:n 3 momentti. Käsiteltävinä olevien ennakkoratkaisupyyntöjen kannalta tärkeimmät kaksi muutosta koskevat 8^1 §:n 3 momentin neljättä ja viidettä kohtaa.

7. On kuitenkin tärkeää todeta, että kuninkaan päätöksen nro 4 8^1 §:n 3 momentin ensimmäisessä kohdassa säädetään, että kun verovelvollinen vaatii ilmoituksensa perusteella todetun hyvitettävän määrän palautta-

2 — Belgisch Staatsblad, 31.12.1992.

3 — Administratie van de B. T. W., Registratie en Domeinen, jäljempänä arvonlisäveroviranomainen.

4 — Belgisch Staatsblad (vierde uitgave), 30.12.1992. Ranskankielistä tekstiä muutettiin myöhemmin ja se sisältyy 14.4.1993 tehdyn kuninkaan päätöksen (Moniteur belge, 30.4.1992) 6 §:llä lisättyyn nyt voimassa olevaan versioon. Kuninkaan päätöksen nro 4 muutettu versio tuli 1.1.1993 voimaan 29.12.1992 tehdyn kuninkaan päätöksen 13 §:n mukaisesti.

5 — Belgisch Staatsblad, 31.12.1969.

mista, voidaan palautusvaatimus ottaa huomioon vain, jos maksamatonta verovelkaa ei ole. Kuninkaan päätöksen 8[1] §:n 3 momentin neljännessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu verovelka verohallinnon hyväksi ei kokonaisuudessaan tai osittain ole varma, tietynsuuruinen ja lopullinen, kuten silloin kun sitä vastustetaan tai kun siihen on kohdistettu arvonlisäverolain 85 §:ssä tarkoitettu pakkokeino, jonka täytäntöönpano on keskeytetty arvonlisäverolain 89 §:ssä säädetyn vastalauseen johdosta, hyvitettävää veroa pidätetään verohallinnon saatavan suuruinen määrä. Pidätys vastaa turvaavaa takavarikkoa niin kauan, kunnes riita on lopullisesti ratkaistu joko hallinnollisesti taikka lainvoimaisella päätöksellä. Pidätyksen tekemiseksi oikeudenkäymiskaaren 1413 §:ssä säädetty edellytys katsotaan täyttyneeksi." [6]

Kuninkaan päätöksen nro 4 8[1] §:n 3 momentin viidennessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos arvonlisäverolain 53 §:n 1 momentin kolmannessa kohdassa tarkoitetusta ilmoituksesta ilmenevän, arvonlisäveron palautettavan määrän osalta on olemassa joko vakavia epäilyjä tai todisteita siitä, että kyseisessä ilmoituksessa tai aikaisempia kausia koskevissa ilmoituksissa on virheellisiä tietoja, ja jos näiden epäilysten tai todisteiden johdosta voidaan olettaa, että verovelvollisella on arvonlisäverovelkaa ilman, että kyseisen velan tosiasiallisuutta kuitenkaan voitaisiin osoittaa ennen arvonlisäveron palautettavan määrän maksamista tai vastaavan toimenpiteen toteuttamista, kyseistä määrää ei riippumatta siitä, onko verovelvollinen vaatinut sen palauttamista, palauteta eikä sitä siirretä seuraavalle ilmoituskaudelle, ja veron hyvitettävä määrä pidätetään, jotta verohallinto voi tarkistaa tietojen paikkansapitävyyden."

Hyvitettävän veron pidättäminen (inhouding) neljännen tai viidennen kohdan nojalla on turvaava takavarikko, joka kohdistuu arvonlisäveron hyvitettävään määrään, joka muuten siirrettäisiin seuraavalle kaudelle tai palautettaisiin verovelvolliselle 8[1] §:n 2 momentin mukaisesti.

8. Kuudennen kohdan mukaan viidennessä kohdassa tarkoitetut vakavat epäilyt tai todisteet on selvitettävä arvonlisäverolain 59 §:n 1 momentin mukaisissa pöytäkirjoissa. [7] [8] Seitsemännessä kohdassa säädetään, että neljännessä ja viidennessä kohdassa tarkoitettu pidätys vastaa turvaavaa takavarikkoa siihen saakka, kunnes kuudennessa kohdassa tarkoitetuissa pöytäkirjoissa mainitut todisteet osoitetaan vääriksi tai kunnes liiketoimien paikkansapitävyys ilmenee niistä tiedoista, jotka on saatu muilta jäsenvaltioilta yhteisön oikeudessa perustettujen yhteistyömenetelmien mukaisesti. Kahdeksannessa ja yhdeksännessä kohdassa käsitellään hyvityksen pidättämisen täytäntöönpanoa sekä sitä koskevaa ilmoitusta. Verovelvollinen voi vastustaa pidätystä oikeudenkäymiskaaren

6 — Oikeudenkäymiskaaren 1413 § koskee ilmeisesti pyydettyjen välitoimien kiireellisyyden näyttövelvollisuutta.

7 — Tämä alaviite ei koske ratkaisuehdotuksen suomenkielistä tekstiä.

8 — Arvonlisäverolain 59 §:n nojalla pöytäkirjoja pidetään todistusvoimaisina, kunnes toisin osoitetaan.

1420 §:n nojalla pakkokeinotuomioistuimessa (beslagrechter). [9] Kymmenennen kohdan mukaan pakkokeinotuomioistuin ei kuitenkaan voi määrätä hyvityksen pidättämisen kumoamista, jos pöytäkirjoissa mainittuja todisteita ei ole osoitettu vääriksi, jos muilta jäsenvaltioilta pyydettyjä tietoja ei ole saatu tai jos asia on syyttäjän selvitettävänä tai tutkintatuomarin tutkittavana. Yhdennessätoista kohdassa säädetään, että kun veron hyvitystä ei enää pidätetä, se voidaan toisen kohdan mukaisesti kuitata sellaista verohallinnon hyväksi olevaa verovelkaa vastaan, joka on varma, tietynsuuruinen ja lopullinen, ilman, että olisi täytettävä mitään muodollisuuksia.

II Asiaan liittyvät tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

A *Tosiseikat*

9. Kuhunkin ennakkoratkaisupyyntöön liittyvät tosiseikat ovat erilaiset. Selvyyden vuoksi kuvailen lyhyesti jokaista asiaa erikseen.

i) Asia C-286/94, Garage Molenheide

10. Kantajana oleva yhtiö harjoittaa autokauppaa Antwerpenissa. Yhtiö antoi 1.1.1993 ja 31.3.1993 väliseltä ajalta arvonlisäveroilmoituksen, jossa se vaati 2 598 398 Belgian frangin (BEF) suuruista vähennysoikeutta. Paikallinen arvonlisäverohallinto esitti kuitenkin kantajan toimitiloissa suorittamansa tarkastuksen perusteella vakavia epäilyjä arvonlisäveroilmoituksen paikkansapitävyydestä. Kantajalle annettiin 15.6.1993 päivätyllä kirjatulla kirjeellä tiedoksi pöytäkirja, jossa ilmoitettiin veronkantajan pidättävän yhtiön arvonlisäverotusilmoituksesta näennäisesti ilmenevän palautettavan arvonlisäveron esiin tulleiden epäilyjen vuoksi. Kantaja vastaanotti 16.6.1993 veronkantajalta pidätyksen tekemistä koskevan ilmoituksen, jossa veronkantaja totesi, että sillä oli vakavia syitä epäillä kantajan laatiman yhden tai useamman ilmoituksen paikkansapitävyyttä. Arvonlisäverohallinto epäili pääasiallisesti, että kantaja oli harjoittanut valemyyntcihin perustuvaa karusellikauppaa, jolla keinotekoisesti luotiin vuoden 1993 ensimmäiselle neljännekselle hyvitettävä määrä. Kantajan hyvitettäväksi ilmoittaman määrän pidättämisen todettiin olevan luonteeltaan ennaltaehkäisevä toimenpide. Palautettava määrä jäädytettiin siihen saakka, kunnes hallintoviranomainen tai oikeusviranomainen päättäisi, pitääkö hyvitettäväksi väitetty määrä paikkansa. Pidättämisen oikeudellinen peruste oli kuninkaan päätöksen nro 4 8[1] §:n 3 momentin viides kohta.

11. Kantaja valitti pidättämisestä 23.7.1993 Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpeniin ja esitti hyvityksen pidättämisen kumoamista koskevan vaatimuksen, joka kuitenkin hylättiin. Tämän jälkeen kantaja haki muutosta Hof van Beroep te Antwerpenin siviiliasioita käsittelevältä 13. jaostolta (jäljempänä kansallinen tuomioistuin). Kantaja esitti, että arvonlisäverolain 76 §:n 1 momentin 3 koh-

9 — Tämä alaviite ei koske ratkaisuehdotuksen suomenkielistä tekstiä.

dassa ja kuninkaan päätöksessä nro 4 säädetty pidätys on ristiriidassa kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan ja 27 artiklan kanssa. Kuultuaan Belgian valtionasiamiehen esittämät vastaväitteet, kansallinen tuomioistuin päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi sen perusteella olla palauttamatta huomattavia arvonlisäveron määriä alueellaan asuville henkilöille tai olla siirtämättä niitä seuraavalle ilmoituskaudelle ja sen sijaan pidättää ne turvaamistoimenpiteenä kansallisen oikeutensa säännösten mukaisesti sillä perusteella, että on vakavia epäilyjä veropetoksesta, ilman, että se vahvistaisi tätä varten lopullista täytäntöönpanoperustetta ja ilman, että sillä olisi tähän kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa säädetty lupa?"

ii) Asia C-340/95, Schepens

12. Kantajalla on autokauppa. Hän antoi 1.1.1993 ja 31.3.1993 väliseltä ajalta arvonlisäveroilmoituksen, jossa hän vaati 3 311 438 BEF:n suuruiseksi väittämänsä hyvitettävän määrän palauttamista. Arvonlisäverohallinnon johtavan verotarkastajan ja erään muun tarkastajan vuoden 1993 toukokuussa suorittaman kantajan tilien tarkastusten perusteella hallintoviranomainen katsoi, että sillä oli vakavaa syytä epäillä kantajan ilmoituksen paikkansapitävyyttä ja että sillä oli näyttöä siitä, että ilmoituksessa oli virheellisiä ja/tai epätäydellisiä tietoja. Tämän perusteella laadittiin 15.6.1993 pöytäkirja, johon kirjattiin tarkastuksissa todetut seikat. Verohallinto ilmoitti kantajalle tarkastusten loppupäätelmät 16.6.1993 päivätyllä kirjatulla kirjeellä. Kantaja sai myös jäljennöksen pöytäkirjasta ja verohallinto ilmoitti myös aikovansa pidättää kantajalle mahdollisesti hyvitettävät määrät kuninkaan päätöksen nro 4 8^1 §:n 3 momentin viidennen kohdan nojalla. Asiasta laadittiin pidätystä koskeva ilmoitus, joka lähetettiin kantajalle 18.6.1993. Verohallinto menetteli samalla tavalla kantajan laatiman vuoden 1993 toisen neljänneksen arvonlisäveroilmoituksen osalta, joka päällisin puolin katsottuna osoitti, että kantajalla oli hyvitettävää veroa 2 419 078 BEF. Tehtyään 15.9.1993 tarkastuksen verohallinto laati 20.9.1993 pöytäkirjan, jossa jälleen todettiin, että verohallinnolla oli vakavaa syytä epäillä, että ilmoitus perustui virheellisiin tietoihin. Kantajalle ilmoitettiin tästä toisesta pöytäkirjasta 22.9.1993 päivätyllä kirjatulla kirjeellä ja samana päivänä hänelle lähetettiin kuninkaan päätöksen nro 4 8^1 §:n 3 momentin viidennen kohdan mukainen ilmoitus pidätyksestä. [10]

13. Arvonlisäverohallinto epäilee ensisijaisesti, että kantaja on ollut osallisena petollisessa karusellikaupassa. Kantajan tapauksessa

10 — Kantajan laatimasta toisen vuosineljänneksen arvonlisäveroilmoituksesta tehtiin 26.10.1993 vielä yksi pöytäkirja, johon sisältyi lisäpäätelmiä.

näennäinen toiminta muodostui erilaisten (kalliiden) autojen ostoista laskuilla, joihin oli merkitty suuria arvonlisäveron määriä osana kantajan maksamaa ostohintaa — verohallinnolla ei kuitenkaan ollut mitään asiakirjoja, jotka olisivat osoittaneet, että kantajan tavarantoimittajat olisivat koskaan suorittaneet kyseessä olevia arvonlisäveron määriä — ja samojen autojen myynneistä muissa jäsenvaltioissa oleville ostajille laskuilla, joista ilmeni, että arvonlisäveroa ei ole maksettava. Tästä seurasi, että arvonlisäveroilmoituksissa oli huomattavia kantajalle hyvitettäviä määriä, vaikka tämä esimerkiksi ei pystynyt näyttämään toteen, että yhtään Belgian ulkopuolella oleville ostajille myydyistä autoista olisi tosiasiassa viety Belgian alueelta.

14. Kantaja valitti Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenin pakkokeinotuomarille, joka 8.3.1994 tekemällään päätöksellä hylkäsi hyvityksen pidättämisen kumoamista koskevan vaatimuksen. Tämän jälkeen kantaja haki muutosta Hof van beroep te Antwerpenin siviiliasioita käsittelevältä kolmannelta jaostolta (jäljempänä kansallinen tuomioistuin), joka, ottaen huomioon kantajan ja Belgian valtionasiamiehen välisen kiistan Belgian lainsäädännön mahdollisesta ristiriidasta kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan ja 27 artiklan kanssa, esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

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

2) Jos vastaus on myöntävä, onko kyseisen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan kanssa ristiriidassa se, että jäsenvaltio ei palauta arvonlisäverovelvolliselle sitä arvonlisäveron hyvitettävää määrää, joka liittyy yhteen tai useampaan sellaiseen kauteen, jona tai joina tämä hyvitettävä määrä on syntynyt, eikä myöskään siirrä sitä seuraavalle ilmoituskaudelle, vaan pidättää sen Belgian oikeudenkäymiskaaren 1445 §:ssä tarkoitettua turvaavaa takavarikkoa vastaavaa Belgian oikeudessa olevaa pidätysmenettelyä soveltaen siksi ajaksi, kuin pidätystä koskevaa lopullista täytäntöönpanoperustetta ei ole, ja vain tältä ilmoituskaudelta tai aikaisemmilta ilmoituskausilta vaadittavaan määrään asti silloin, kun arvonlisäverovelvollinen on kiistänyt vaatimuksen?

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

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

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

4) Jos direktiivin 18 artiklan 4 kohtaa voidaan soveltaa pidätykseen, onko tämä Belgian oikeudessa oleva pidätysmenettely ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on kyseisen periaatteen määritellyt?"

iii) Asia C-401/95, BRD Decan

15. Asioista Garage Molenheide ja Schepens poiketen tämä asia koskee kuninkaan päätöksen nro 4 8^1 §:n 3 momentin neljännen kohdan perusteella tehtyä pidätystä. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että arvonlisäverohallinto ilmoitti BRD Decan -yhtiölle (jäljempänä kantaja) 26.9.1995 päivätyllä kirjatulla kirjeellä aikovansa pidättää 8^1 §:n 3 momentin neljännen kohdan nojalla kantajan laatimasta 1.6.1995 ja 30.6.1995 välistä kautta koskevasta arvonlisäveroilmoituksesta ilmenevän 705 404 BEF:n suuruisen arvonlisäveron hyvitettävän määrän. Kantaja vetosi Rechtbank van eerste aanleg te Brusseliin (jäljempänä kansallinen tuomioistuin) pidätyksen kumoamiseksi. Kansallisen tuomioistuimen mukaan pidätys liittyi kantajan kiistämään vaatimukseen, joka mainitaan 26.5.1994 päivätyssä pöytäkirjassa ja jonka osalta arvonlisäverohallinto antoi 10.10.1995 tiedoksi vaatimuksen, joka koski 784 305 BEF:n suuruista summaa, sekä 130 500 BEF:n suuruisen sakon ja 232 064 BEF:n suuruisen koron.

16. Kantajan ja Belgian valtion esittämistä kirjallisista huomautuksista ilmenee, että kantajan väitetty aikaisempi arvonlisäverovelka liittyi 1.9.1990 ja 30.8.1992 väliseen kauteen. Belgian valtio väittää, että kantaja käytti liian suurta suhdelukua laskiessaan vaatimiaan vähennyksiä. Arvonlisäverohallinto antoi 30.8.1993 oikaisuilmoituksen, jossa se vahvisti, että kantajan velan määrä oli tosiasiassa 784 306 BEF (johon lisätään sakko ja korot). Kantaja riitautti kuitenkin virallisesti tämän ilmoituksen 16.9.1993. Tämän johdosta verohallinto laati 26.5.1994 päivätyn pöytäkirjan, johon kansallinen tuomioistuin viittaa. Lopulta annettiin 705 404 BEF:n suuruista summaa koskeva pidätyksen tekemistä koskeva määräys 26.9.1995 (josta nähtävästi ilmoitettiin samana päivänä) kuninkaan päätöksen nro 4 8^1 §:n 3 momentin neljännen kohdan nojalla. [11]

17. Kantaja teki valituksen 13.10.1995 kansalliselle tuomioistuimelle, joka yhteisön oikeutta koskevat perustelut huomioon

11 — Belgian valtio viittaa kirjallisissa huomautuksissaan toiseen 15.6.1994 8^1 §:n 3 momentin neljännen kohdan nojalla tehtyyn (ensimmäiseen) pidätyksen tekemistä koskevaan määräykseen, josta ilmoitettiin kantajalle 16.6.1994 päivätyllä kirjatulla kirjeellä ja joka koski 31.1.1992 ja 30.4.1992 väliseltä kaudelta erityisellä tilillä kantajan hyväksi olevaa 118 984 BEF:n suuruista summaa.

ottaen päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 18 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi sen perusteella olla palauttamatta arvonlisäverovelvolliselle tietyltä ilmoituskaudelta hyvitettävää arvonlisäveron määrää tai olla siirtämättä sitä seuraavalle kaudelle ja sen sijaan pidättää tämän määrän sillä perusteella, että jäsenvaltiolla on tältä arvonlisäverovelvolliselta saatava, joka liittyy aiemmalta ilmoituskaudelta lisää maksettavaan veroon, kun arvonlisäverovelvollinen kiistää vaatimuksen ja kun kyseinen vero ei siis vielä ole lopullinen täytäntöönpanoperuste ja kun jäsenvaltio ei ole saanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa säädettyä lupaa?

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

iv) Asia C-47/96, Sanders

18. Vaikka tässä tapauksessa oli aluksi kyse petoksesta, se koskee kuitenkin myös kuninkaan päätöksen nro 4 8^1 §:n 3 momentin neljännen kohdan mukaisesti tehtyä pidätystä. [12] Ennakkoratkaisupyynnön mukaan verotuksen erikoistarkastusyksikkö laati 30.1.1992 pöytäkirjan, jossa vahvistetaan, että kantajana oleva yhtiö on velvollinen maksamaan Belgian valtiolle arvonlisäveroa 370 791 BEF (johon lisätään 741 582 BEF:n suuruinen sakko ja 21.1.1988 lukien laskettava korko). Tämä perustuu ensiksi siihen, että kantaja oli ilman laskua ostanut toiselta yhtiöltä 227 000 kiloa jauhoja, ja toiseksi siihen, että se oli osallistunut välittäjänä liiketoimeen, jossa mainittu toinen yhtiö toimitti 403 710 kiloa jauhoja kolmansille. Näiden liiketoimien väitetään tapahtuneen vuonna 1987. Kantajalle ilmoitettiin 23.11.1994 päivätyllä kirjatulla kirjeellä, että toimivaltainen veronkantaja pidättäisi verovelvolliselle hyvitettävän arvonlisäveron, joka oli 31.10.1994 määrältään 236 215 BEF kantajan hyväksi. Kantajan ja Belgian valtion esittämistä kirjallisista huomautuksista, joiden liitteenä on kyseessä olevan kirjeen ja pidätyksen tekemistä koskevan ilmoituksen jäljennös, ilmenee, että Belgian valtio teki tämän pidätyksen 8^1 §:n 3 momentin neljännen kohdan perusteella. [13] Kantaja teki 5.1.1995 valituksen muun muassa saadakseen hyvityksen pidätyksen kumottua. Valitus osoitettiin Rechtbank van eerste aanleg te Bruggen pakkokei-

12 — Kantaja toteaa, että Sandersin johtajia vastaan aloitettiin alun perin rikosoikeudenkäynti. Syyttäjä päätti kuitenkin myöhemmin esittää syytteestä luopumista, mikä todettiin tuomioistuimen päätöksellä 10.12.1991. Vasta silloin aloitettiin pidättämistä koskeva menettely.

13 — Kantaja toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että 7.3.1996 arvonlisäverohallinto pidätti myös (ilmeisesti kuninkaan päätöksen 8^1 §:n 3 momentin neljännen kohdan perusteella) pääasiassa kyseessä olevan kantajan saman oletetun velan perusteella 121 106 BEF:n suuruisen summan, joka vastasi 1995 joulukuussa kantajan hyväksi ollutta saatavaa.

notuomarille (jäljempänä kansallinen tuomioistuin), joka yhteisön oikeutta koskevat asianosaisten ristiriitaiset väitteet ja asiassa Garage Molenheide vireillä olevan ennakkoratkaisupyynnön huomioon ottaen päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

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

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä:

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

1) verovelvollinen voi riitauttaa takavarikon (joka on toteutettu 'pidättämällä' kyseinen määrä) vain, jos hän voi esittää vastatodisteita sille, mitä valtio on pöytäkirjassa esittänyt, mutta että se ei voi riitauttaa pidätyksen todellista välttämättömyyttä tai kiireellisyyttä;

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

B *Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa*

19. Koska asian Garage Molenheide kirjallinen käsittely oli jo pitkälle edennyt, kun ennakkoratkaisupyyntö esitettiin asiassa Schepens, ja koska kummassakin asiassa esitetyt yhteisön oikeutta koskevat kysymykset olivat hyvin samankaltaiset, päätettiin asian Schepens käsittelyä lykätä ja odottaa asiassa Garage Molenheide annettavaa tuomiota. Asian Garage Molenheide suullisessa käsittelyssä (jäljempänä ensimmäinen istunto) kantajan asianajaja totesi, että Belgian arvonlisäverohallinnon käytäntö ja se, että pakkokeinotuomarit katsoivat, ettei niillä ollut pidätysten kumoamiseen tarvittavaa harkintavaltaa, sekä se, että lisäksi odotettavissa oli kaksi muuta ennakkoratkaisupyyntöä, jotka koskivat Belgian arvonlisäverohallinnon tekemää toisentyyppistä pidätystä, johtavat siihen, että on kyseenalaista, onko

kuninkaan päätöksen nro 4 uudessa 8[1] §:n 3 momentissa säädetty pidätysjärjestelmä kokonaisuudessaan suhteellisuusperiaatteen mukainen. Kantaja ilmoitti, ettei se vastusta asioiden yhdistämisestä seuraavaa viivästymistä. Näin ollen asian Garage Molenheide suullinen käsittely aloitettiin uudelleen yhteisöjen tuomioistuimen 22.3.1996 antamilla määräyksillä, ja yhteisöjen tuomioistuimen presidentti määräsi ensiksi, että kolme muuta ennakkoratkaisupyyntöä käsitellään yhdessä kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten, ja toiseksi, että asia Garage Molenheide käsitellään yhdessä muiden asioiden kanssa suullisen käsittelyn ja tuomion osalta. [14] Asiayhteyden niin vaatiessa näiden neljän ennakkotapauksen kansallisiin tuomioistuimiin ja kantajiin viitattaessa käytetään nimityksiä "kansalliset tuomioistuimet" ja "kantajat".

III Esitettyjen kysymysten tiivistelmä

20. Ei ole yllättävää, että näissä neljässä asiassa esitetyt kysymykset käsittelevät suurelta osalta samoja asioita. Katson, että tässä esiin tulleita yhteisön oikeutta koskevia olennaisia kysymyksiä on kolme. Ne koskevat kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan ja 27 artiklan välitöntä oikeusvaikutusta; kuninkaan päätöksen nro 4 8[1] §:n 3 momentissa säädetyn ennaltaehkäisevän pidättämisen pätevyyttä ja soveltamisalaa ja sen yhteensopivuutta kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa säädetyn verovelvollisen vähennysoikeuden kanssa; tällaisen pidättämisen ulottuvuutta ja erityisesti kysymystä siitä, ovatko ilmeisen rajoitetut perusteet, joilla se voidaan väliaikaisesti kumota, yhteisön oikeudessa olevan suhteellisuusperiaatteen mukaiset.

IV Huomautukset

21. Kirjallisia ja suullisia huomautuksia ovat esittäneet kaikki kantajat Schepensiä lukuun ottamatta. Belgian kuningaskunta, [15] Ruotsin kuningaskunta, Kreikan tasavalta, Italian tasavalta ja komissio esittivät kirjalliset huomautuksensa ja kaikki edellä mainitut Ruotsia lukuun ottamatta esittivät myös suulliset huomautuksensa. [16] Näiden huomautusten olennaiset kohdat voidaan tiivistää seuraavasti.

A *Kantajat*

22. Kantajat esittävät, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan säännökset ovat riittävän selkeät, täsmälliset ja ehdottomat, jotta niillä voi olla välitön oikeusvaikutus

14 — Nämä määräykset annettiin työjärjestyksen 61 ja 43 artiklan perusteella.

15 — Itse asiassa Belgian valtio on muodollisesti vastaajana kussakin esillä olevassa asiassa. Tarvittaessa käytän jäljempänä vastaajasta nimitystä Belgia.

16 — Kreikka ja Ruotsi esittivät kirjalliset huomautuksensa asioissa Schepens, BRD Decan ja Sanders, ja Italia, joka alun perin esitti kirjalliset huomautuksensa asiassa Garage Molenheide, esitti myös kirjalliset huomautuksensa asioissa Schepens ja BRD Decan.

jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksessä. Lisäksi kantajat esittävät pääasiallisesti, että Belgian lainsäädännössä säädetty pidätys on ristiriidassa 18 artiklan 4 kohdassa perustetun oikeuden kanssa. Kun 17 artiklan ja 18 artiklan 1—3 kohdan mukainen vähennysoikeus syntyy, kansalliset arvonlisäveroviranomaiset eivät voi asettaa sille muita ehtoja, vaan niiden on joko palautettava hyvitettävä määrä tai siirrettävä se seuraavalle ilmoituskaudelle.

23. BRD Decan ja Sanders esittävät myös, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 kohdan mukaan vähennettävä arvonlisäveron määrä on laskettava tietyltä ilmoituskaudelta. Niin ollen hallintoviranomainen ei voi väittää, etteikö palautettavaa määrää olisi sen vuoksi, että verovelvollisella väitetään olevan aivan eri ilmoituskauteen liittyvä verovelka. Kyseiset kantajat huomauttavat, että hallintoviranomaisen ei tarvitse hyväksyä verovelvollisen ilmoitukseensa yksipuolisesti merkitsemää hyvitettävää määrää, vaan se voi päinvastoin tarkastaa, onko ilmoitus oikein annettu. [17] Lisäksi kaikki kantajat katsovat, että vaikka jäsenvaltiot voivat 18 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan määrätä palautuksen tarkemmat ehdot, ne eivät voi asettaa palautusoikeudelle aineellisia lisäehtoja. Kantajat toteavat, että englanninkielinen teksti, jossa käytetään sanaa "conditions", poikkeaa muista kieliversoista, joissa käytetään sanoja, jotka vastaavat englannin kielen käsitteitä "details" tai "arrangements". [18] Ottaen huomioon, että tätä säännöstä on tulkittava yhdenmukaisesti yhteisön oikeudessa, kantajat toteavat, että jäsenvaltioilla ei englanninkielisen tekstin mahdollisesta tulkinnanvaraisuudesta huolimatta ole toimivaltaa asettaa aineellisia ehtoja palautuksille, jotka määritellään tyhjentävästi 17 artiklassa ja 18 artiklan 1—3 kohdassa. Kantajat katsovat näin ollen, että Belgiassa käyttöön otettu pidätysjärjestelmä on lisäehto, jota ei voida hyväksyä. Kantajat toteavat lisäksi, että vaikka Belgiassa sovellettava pidätysjärjestelmä kuuluisi arvonlisäverojärjestelmän hallintoa koskevaan jäsenvaltioiden toimivaltaan, järjestelmän on kuitenkin oltava yhteisön oikeudessa olevan suhteellisuusperiaatteen mukainen. [19] Kantajat esittävät, että järjestelmä rajoittaa suhteettomasti kuudennessa direktiivissä säädettyä vähennysoikeutta. Tämä johtuu ensiksikin siitä, että viranomaiset voivat lähes automaattisesti pidättää verovelvollisen hyväksi olevan määrän, ilman, että niitä vaaditaan näyttämään toteen pidätyksen välttämättömyys tai hyväksymään verovelvollisen antamat muut takeet tai sitoumukset sellaisissa tilanteissa, joissa vahingonkorvausta ei makseta, jos pidätys myöhemmin todetaan aiheettomaksi, sekä siitä, että korkoa maksetaan tällaisessa tapauksessa vasta pidätyksen tekoa seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä. Toiseksi verovelvollisella ei ole tehokasta oikeussuojakeinoa pidätystä vastaan, koska pakkokeinotuomari ei ole toimivaltainen varsinaisesti

17 — Viittauksella High Court of England and Walesin tuomioon asiassa Regina v. Customs and Excise Commissioners, ex parte Strangewood Ltd, (1987) STC 502, tuettiin väittämää, jonka mukaan arvonlisäveroviranomaisten on suoritettava tarkastus kohtuullisen ajan kuluessa.

18 — Kantajat viittaavat hollannin- (regeling), saksan- (Einzelheiten), ranskan- (modalités), italian- (modalità) ja espanjankielisiin (modalidades) teksteihin. Englanninkielisessä versiossa käytetään samaa sanaa "conditions" 18 artiklan 3 ja 4 kohdassa, kun taas useissa muissa kieliversioissa käytetään eri sanaa näissä kohdissa.

19 — Kantajat viittaavat muun muassa arvonlisäveroa koskeviin asioihin C-276/91, komissio v. Ranska, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4413) ja C-10/92, Balocchi, tuomio 20.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5105).

arvioimaan, onko pidätys välttämätön tai perusteltu. Toisessa suullisessa käsittelyssä (jäljempänä toinen istunto) kantajat esittivät, että tällaisen oikeussuojakeinon epävarmuus loukkaisi oikeusvarmuuden periaatetta, vaikka pakkokeinotuomari voisi, kuten Belgian hallitus esittää, kumota pidätyksen viipymättä siihen saakka, kunnes tuomioistuin on ratkaissut asian, toisin kuin suurimmassa osassa, jollei kaikessa, asiaa koskevassa ja kuninkaan päätöksen nro 4 ilmeisen yksiselitteiseen sanamuotoon perustuvassa Belgian oikeuskäytännössä todetaan.

kohdassa sekä kuninkaan päätöksessä nro 4. Belgian hallituksen mukaan kuudennella direktiivillä on kaksi pääasiallista tavoitetta: i) verojen yhdenmukaistaminen ja ii) kansantalouksien keskinäinen vuorovaikutus yhteismarkkinoiden toteutumisen nopeuttamiseksi henkilöiden, tavaroiden, palvelujen ja pääomien vapaan liikkumisen osalta. Tällainen yhdenmukaistaminen saavutetaan määrittelemällä koko yhteisössä yhdenmukainen arvonlisäveron soveltamisala. Jäsenvaltiot voivat soveltaa omaa veronkantojärjestelmäänsä varmistaen, että edellä mainitut tavoitteet saavutetaan.

B *Belgia ja muut jäsenvaltiot*

24. Belgia esittää Kreikan tasavallan, Italian tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan tukemana, että vaikka 18 artiklan 4 kohdassa käsitellään arvonlisäveron palauttamista, hyvitettävien verojen pidättäminen liittyy pelkästään veronkantoon eikä kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Belgian hallitus toteaa, että *pidättämisen* ja *hyvitettävien verojen palauttamisen* erilaisia oikeudellisia käsitteitä tarkastellaan erikseen arvonlisäverolain 76 §:n 1 momentissa. Palautuksista säädetään 76 §:n 1 momentin ensimmäisessä ja toisessa kohdassa ja niiden on täytettävä tietyt aineelliset ja muodolliset edellytykset, kun taas hyvitettävien verojen pidättäminen on itsenäinen oikeudellinen käsite, josta säädetään lain 76 §:n 1 momentin kolmannessa

25. Jäsenvaltiot saavat vapaasti säätää arvonlisäveron kantamisesta ja toimenpiteistä veron kiertämisen ja veropetosten estämiseksi. Belgia vetoaa kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohtaan (joka esitetään edellä 3 kohdassa), jonka mukaan jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön tarpeelliset toimenpiteet veron "kantamiseksi". Tämä tulkinta on perustamissopimuksen 3 b artiklassa ilmaistun toissijaisuusperiaatteen mukainen. Belgia katsoo toissijaisesti, että jos kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että se käsittää veronkantoon kuuluvia kysymyksiä, tässä käsiteltävänä oleva pidätys kuuluisi 18 artiklan 4 kohdan soveltamisalaan, jossa jäsenvaltioille annetaan palautusten ehtojen vahvistamista koskeva laaja harkintavalta. [20]

20 — Belgian tasavalta esitti asiassa Molenheide, että tämän harkintavallan vuoksi 18 artiklan 4 kohdalla ei voi olla välitöntä oikeusvaikutusta. Kolmea myöhemmin esitettyä ennakkoratkaisupyyntöä koskevissa huomautuksissaan Belgia ei (ainakaan nimenomaisesti) enää toistanut väitettään.

26. Pidätysmenettely ei ole sellainen, että se käytännöllisesti katsoen estäisi kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa veronmaksajille annettujen oikeuksien käytön, vaan sen perusteella vain lykätään veron ylimenevän määrän takaisinmaksua niin kauan, kunnes väitetyn ylimenevän veron perustana olevan ilmoituksen paikkansapitävyys voidaan tarkistaa. Menettely ei ole 18 artiklan 4 kohdan vastainen, koska sen perusteella voidaan vain väliaikaisesti pidättää veronmaksajan "saatavaksi" todettu rahasumma, joka on sellaisena palautettava, jollei verovelvollisen ilmoitus myöhemmin osoittaudu vääräksi tai virheelliseksi. Belgian valtio katsoo näin ollen, että kuudennen direktiivin 27 artiklalla ei ole merkitystä, koska arvonlisäveron kantaminen ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan.

27. Belgia esitti edellä mainitut huomautuksensa ja 8[1] §:n 3 momenttia koskevat selvityksensä myöhemmin jätettyjä ennakkoratkaisupyyntöjä koskevissa kirjallisissa huomautuksissaan. Koska aikaisemmassa pidätysmenettelyssä väliaikainen pidättäminen ei ollut mahdollinen, se ei Belgian mukaan tarjonnut hallintoviranomaiselle riittävää suojaa tilanteissa, joissa hyvitettäväksi väitetty veron määrä on joko palautettava tai siirrettävä kolmen kuukauden kuluessa asiaa koskevan arvonlisäveroilmoituksen jättämisestä, vaikka olisi olemassa aikaisempaa ilmoituskautta koskeva riitautettu verovelka verohallinnon hyväksi. Uudesta "ennaltaehkäisevästä" pidättämisestä seuraa, että kyseessä oleva hyvitettävä määrä ei tilapäisesti ole verovelvollisen käytettävissä, ilman että verovelvolliselle hyvitettävän veron paikkansapitävyyttä varsinaisesti asetetaan kyseenalaiseksi. Sen selkeä tavoite on siten verovelvollisen mahdollisen arvonlisäveronlan tosiasiallisen maksamisen varmistaminen. Toisessa istunnossa Belgia esitti Italian ja Kreikan tukemana, että arvonlisäveron asianmukaisen kantamisen varmistamiseksi verohallinnolla pitäisi olla oikeus pitää suhdettaan verovelvolliseen eräänlaisena jatkuvana maksutilinä, sillä jos jokainen verokausi käsiteltäisiin erikseen, ei voitaisi ottaa huomioon, että verosaatava (vaikka sitä ei olisi riitautettu) on saattanut syntyä vain aikaisempien väärien tai virheellisten ilmoitusten perusteella.

28. Belgian hallitus myöntää, että veronkantotoimet eivät saa tosiasiallisesti heikentää kuudenteen direktiiviin perustuvia oikeuksia, mutta vakuuttaa Italian tasavallan, Kreikan tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan tukemana, että Belgian toteuttamat riidanalaiset toimenpiteet ovat suhteellisuusperiaatteen mukaiset. Vastauksena ensimmäisessä istunnossa esitettyihin kysymyksiin Belgia esittää, että vallitsevasta käytännöstä riippumatta pakkokeinotuomarit voivat kuninkaan päätöksen nro 4 nojalla kumota väliaikaisesti myös 8[1] §:n 3 momentin viidenteen kohtaan perustuvat pidätykset, jolleivät ne pidä petosta tai huomattavaa sääntöjen vastaisuutta koskevia väitteitä vakuuttavina. Myöhemmin Belgian hallitus laajensi näitä alkuperäisiä huomautuksiaan. Se vakuuttaa, että 8[1] §:n 3 momentin neljännen kohdan mukaan pakkokeinotuomarin ei ainoastaan ole varmistettava, että verovelvollisten suojaksi säädettyjä menettelysääntöjä noudatetaan, [21]

21 — Esimerkiksi paikallinen verotoimisto, jonka piiriin verovelvollinen kuuluu, ei tutki asiaa eikä päätä lopullisesta pidätyksestä, vaan sen tekevät arvonlisäverohallinnon ulkopuoliset erikoistuneet virkamiehet.

vaan hän voi myös arvioida, ovatko pidätyksen perustana olevat väitteet ensi arviolta luotettavia. Belgian hallitus toteaa, että pakkokeinotuomarilla on oikeus suorittaa pidätyksen "marginaalinen" tutkinta. Sellaisten pidätysten osalta, jotka perustuvat 8[1] §:n 3 momentin viidennessä kohdassa tarkoitettuihin vakaviin epäilyihin petoksesta, Belgian hallitus myöntää, että pakkokeinotuomarin toimivalta kumota tällainen pidätys on huomattavasti rajallisempi; itse asiassa kumoamista ei voida määrätä, ellei pakkokeinotuomari kaikki asiaa koskevat tiedot arvioituaan ole vakuuttunut siitä, että pidätys ei ole enää perusteltu. [22] Toisessa istunnossa Belgian hallitus korosti kuitenkin, ettei tämä estä 8[1] §:n 3 momentin viidennen kohdan nojalla tehdyn pidätyksen väliaikaista kumoamista. Belgian hallitus totesi yleisesti, että pakkokeinotuomari voi kumota pidätyksen väliaikaisesti 8[1] §:n 3 momentin seitsemännen kohdan ehkä "harhaanjohtavasta" sanamuodosta huolimatta.

C *Komissio*

29. Komissio vahvistaa, että kuudennen direktiivin mukaan petosten estäminen on jäsenvaltioiden tehtävä, mistä on osoituksena useita viittauksia jäsenvaltioiden toimivaltaan antaa sitä koskevia säännöksiä. [23] Kun kyseessä on 18 artiklan 4 kohta ja erityisesti siihen sisältyvän ilmaisun "vähennysten määrä" tulkinta, komissio katsoo, että vähennysoikeuden käyttöön voidaan soveltaa ainoastaan kuudennessa direktiivissä säädettyjä edellytyksiä; sen edellytyksenä ei saa olla kansallisten arvonlisäveroviranomaisten hyväksyminen. Komissio toteaa kuitenkin, että Belgian pidätystoimenpiteet ovat veronkantotoimia, eivätkä siten kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Belgia ei näin ollen ollut velvollinen pyytämään 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua lupaa.

30. Jäsenvaltioiden veronkantotoimet eivät kuitenkaan saa heikentää yhteisössä sovellettavan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteita. Komissio tarkastelee tämän asian ja kuudennen direktiivin 27 artiklaa koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön yhtäläisyyksiä. [24] Komissio on tässä menettelyssä edullisessa asemassa, koska se saa etukäteen kaikki tiedot ehdotetuista toimista ja pystyy siten valvomaan, että ne ovat suhteellisuusperiaatteen mukaiset, [25] mikä komission mukaan on edellytys myös tässä asiassa käsiteltävinä oleville veronkantotoimille. Komission mukaan

22 — Vaikka viidennessä kohdassa ei käytetä sanaa "petos", Belgiaa edustava asiamies totesi toisessa istunnossa, että viidenteen kohtaan perustuvat pidätykset käytännössä rajoittuvat petosta koskeviin tapauksiin. Pidätykset koskevat epäiltyjä "virheellisiä tietoja", jotka ovat saattaneet johtaa verovelkaan, jonka laajuuden arvioiminen on vaikeaa ja hidasta. Asiamiehen mukaan tämä ei koske aikaisempien veroilmoitusten pelkkiin epätarkkuuksiin tai laskuvirheisiin perustuvia mahdollisia velkoja, joiden määrä on suhteellisen helppo laskea.

23 — Komissio viittaa erityisesti 22 artiklan 8 kohtaan sekä 13 artiklan A kohdan 1 alakohtaan ja B kohdan 1 alakohtaan, 14 artiklan 1 kohtaan ja 15 artiklaan.

24 — Komissio viittaa erityisesti asiaan 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984 (Kok. 1984, s. 1861) ja asiaan 196/85, komissio v. Ranska, tuomio 7.4.1987 (Kok. 1987, s. 1597).

25 — Komissio viittaa myös oikeuskäytäntöön siitä, ovatko arvonlisäverosäännösten rikkomisesta määrätyt seuraamukset suhteellisuusperiaatteen mukaisia: asia 299/86, Drexl, tuomio 25.2.1988 (Kok. 1988, s. 1213) ja asia C-276/91, komissio v. Ranska (mainitaan edellä alaviitteessä 19). Toisessa istunnossa vedottiin myös asiaan C-29/95, Pastoors ja Trans-Cap, tuomio 23.1.1997 (Kok. 1997, s. I-285).

yhteisöjen tuomioistuimen olisi ainoastaan määriteltävä tietyt perusteet, joiden aineellinen soveltaminen on kansallisten tuomioistuinten asia. Aikaisemman riidanalaisen verovelan kantamisen varmistamiseksi tehtyjen pidätysten osalta toimenpiteitä voidaan pitää suhteettoman ankarina. Tämä ei kuitenkaan saisi koskea pidätyksiä, jotka perustuvat petokseen liittyviin vakaviin epäilyihin tai todisteisiin. Komissio luettelee kirjallisissa huomautuksissaan useita perusteita, jotka sen mukaan kansallisten tuomioistuinten olisi otettava huomioon suhteellisuusperiaatetta soveltaessaan. Nämä perusteet ovat pääasiallisesti seuraavat: on oltava menettelylliset takeet ennen pidätyksen tekemistä, pidätystä vastaan on oltava tehokas oikeussuojakeino, pidätetyn summan ja väitetyn verovelan välillä on oltava yhteys ja viranomaisten on voitava hyväksyä vaihtoehtoiset takeet, jotka tarjoavat vastaavan vakuuden. Ottaen huomioon pakkokeinotuomarin toimivaltaa koskevat ristiriitaiset huomautukset, komissio esitti toisessa istunnossa, että olennainen tekijä on kysymys siitä, onko arvonlisäverohallinnon pidätystä tehdessään ryhdyttävä tosiasiallisiin oikeustoimiin väitetyn verovelan suhteen. Komissio totesi kuitenkin, että olisi liian joustamatonta vaatia, että kansalliset veroviranomaiset käsittelisivät jokaista ilmoituskautta erikseen.

V Tapauksen erittely

A *Välitön oikeusvaikutus*

31. Asiassa Schepens yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään nimenomaisesti, onko kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdalla ja 27 artiklalla välitön oikeusvaikutus. Ottaen huomioon mahdollinen ristiriita Belgiassa sovellettavan ennaltaehkäisevän pidätysjärjestelmän ja 18 artiklan 4 kohdassa perustettujen verovelvollisen oikeuksien välillä kysymys on ilmeisen tärkeä, ja katson, että yhteisöjen tuomioistuimen on vastattava siihen. [26] Kuudennen direktiivin 27 artiklan välittömän oikeusvaikutuksen merkitys, johon Belgia ei ole vedonnut, ei kuitenkaan ole yhtä selvä Schepens-tapauksen ratkaisun kannalta. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvitse vastata tähän kysymykseen.

32. Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että vaikka täytäntöönpanolle asetettu määräaika on päättynyt, sellaisenkin direktiivin, jota ei ole pantu täytäntöön tai joka on pantu virheellisesti täytäntöön, on oltava sekä riittävän täsmällinen että ehdoton, jotta yksityinen voi suoraan vedota siihen jäsenvaltion tuomioistuimissa. [27] Yksityisten oikeus vedota kuudenteen direktiiviin on johdonmukaisesti vahvistettu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. [28] Asiassa BP Soupergaz yhteisöjen tuomioistuin toteaa seuraavaa: [29]

"Tämän oikeuskäytännön mukaan yksityiset voivat pätevästi vedota kansallisessa tuomio-

26 — Vaikka vaikuttaa siltä, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa perustettu oikeus on pantu täytäntöön Belgiassa arvonlisäverolain 76 §:n 1 momentin ensimmäisellä ja toisella kohdalla, näiden säännösten soveltamisalaa rajoitetaan lain 76 §:n 1 momentin kolmannessa kohdassa ja kuninkaan päätöksessä nro 4.

27 — Ks. muun muassa asia 148/78, Ratti, tuomio 5.4.1979 (Kok. 1979, s. 1629) ja asia C-91/92, Faccini Dori, tuomio 14.7.1994 (Kok. 1994, s. I-3325).

28 — Ks. esimerkiksi asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53) ja asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883).

29 — Tuomion 34 kohta.

istuimessa sellaisiin direktiivin säännöksiin, jotka ovat riittävän selkeitä, täsmällisiä ja ehdottomia, huolimatta suhteellisen merkittävästä jäsenvaltioiden harkintavallasta kuudennen direktiivin tiettyjen säännösten täytäntöönpanossa."

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi muun muassa, että 17 artiklan 1 ja 2 kohdan säännökset, jotka koskevat vähennysoikeutta, "vastaavat edellä mainittuja edellytyksiä ja antavat yksityishenkilöille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen näiden säännösten vastaisen kansallisen lainsäädännön". [30] Mainitut säännökset liittyvät kiinteästi 18 artiklan 4 kohtaan, joka näkemykseni mukaan vastaa samoja edellytyksiä jäljempänä esitetyistä syistä.

33. Jos verovelvollisen vähennysten määrä ylittää maksettavan veron määrän, kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat "siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen" jollei tämä määrä ole "merkityksetön". Garage Molenheide toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että tämä teksti on ehdottoman selkeä. Silloin kun kyseessä oleva määrä ei ole merkityksetön, verohallinnon on toteutettava jompikumpi edellä mainituista toimista. Vaikka Belgian valtio oli kansallisessa tuomioistuimessa ensin kiistänyt 18 artiklan 4 kohdan välittömän oikeusvaikutuksen asiassa Garage Molenheide, se ei puolustanut tätä kantaansa yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa. Vastauksena asiassa Schepens esitettyyn nimenomaiseen kysymykseen komissio toteaa oikein perustein, että 18 artiklan 4 kohta on riittävän selkeä ja täsmällinen, jotta sillä olisi välitön oikeusvaikutus ja jotta yksityiset voivat vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa.

34. Mielipide-erot siitä, milloin vähennettävän veron ylimenevää osaa on pidettävä merkityksettömänä, eivät mielestäni voi estää kansallista tuomioistuinta useimmissa tapauksissa toteamasta, minkä suuruinen ylimenevä osa on palautettava tai siirrettävä. Koska kuudennen direktiivin tavoite vähennysten osalta on varmistaa, että "vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy", [31] on sitä paitsi ilmeistä, että jäsenvaltioiden valta evätä "merkityksettömien" ylimenevien määrien palauttaminen on varsin rajoitettu. Näin ollen katson, että 18 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan turvautuminen tämän artiklan välittömän oikeusvaikutuksen kieltämisen perustelemiseksi "sekoittaisi kysymyksen välittömästä oikeusvaikutuksesta ja kysymyksen jäsenvaltioiden harkintavallasta, kun nämä saattavat direktiivin osaksi kansallista lainsäädäntöään". [32]

30 — Edellä alaviitteessä 28 mainittu asia BP Soupergaz, tuomion 35 kohta.

31 — Ks. kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohta.

32 — Ks. julkisasiamies Mancinin ratkaisuehdotus asiassa 71/85, Alankomaat v. Federatie Nederlandse Vakbeweging, tuomio 4.12.1986 (Kok. 1986, s. 3855, ratkaisuehdotuksen 17 kohta, s. 3867).

35. Kaikki kantajat katsovat, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa jäsenvaltioille annettu harkintavalta ei oikeuta niitä asettamaan aineellisia ehtoja palautusoikeuden käytölle. Katson, että jäsenvaltioilla on 18 artiklan 4 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla pelkästään oikeus vahvistaa tällaisia palautuksia koskevat tarpeelliset menettelyt ja yksityiskohtaiset säännöt. [33] Itse asiassa sekään, että käytettävissä saattaa olla "useita valinnan mahdollisuuksia" [34] direktiivissä asetetun velvoitteen täytäntöön panemiseksi, ei ole este sen välittömälle oikeusvaikutukselle, jos sen "sisältö voidaan määritellä riittävän täsmällisesti yksinomaan direktiivin säännösten perusteella". [35] Näin ollen pidän toteen näytettynä, että 18 artiklan 4 kohdassa säädetty velvoite on selkeä, täsmällinen ja ehdoton ja että sillä voi olla välitön oikeusvaikutus.

B *Kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan soveltamisala*

i) Johdanto

36. Arvonlisäverojärjestelmä on usein määritelty neutraaliksi. [36] Veron kokonaiskustannuksen kantaa vain loppukuluttaja, ja järjestelmän perustana on, että "liiketoimesta on suoritettava arvonlisäveroa kuitenkin ainoastaan määrä, josta on vähennetty hinnan muodostavista erilaisista kustannusosista välittömästi maksetun arvonlisäveron määrä". [37] Jokainen järjestelmään kuuluva elinkeinonharjoittaja siirtää ostojansa rasittavan arvonlisäveron edelleen seuraavalle elinkeinonharjoittajalle (tai kuluttajalle). Tässä järjestelmässä tuotantopanoksista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeudella on keskeinen merkitys. [38] Ajan mittaan kukin elinkeinonharjoittaja eliminoi tuotantopanoksista maksamansa arvonlisäveron tekemällä vähennyksen ja saa arvonlisäänsä kohdistuvan veron takaisin lisäämällä sen asiakkailtaan laskuttamaansa hintaan. Kassavirta voi olla elinkeinonharjoittajan eduksi tai vahingoksi, mutta periaatteessa vain tilapäisesti. Jos elinkeinonharjoittajan panokset ovat tietyn ilmoituskauden osalta suuremmat kuin tuotot, sillä on epäsuotuisa vaikutus kassavirtaan, koska hänen on väliaikaisesti kannettava luovutuksistaan maksamansa arvonlisäveron rasitus siihen asti, kunnes hän voi

33 — Asiassa Alankomaiden valtio v. Federatie Nederlandse Vakbeweging yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, onko miesten ja naisten tasa-arvoisen kohtelun periaatteen asteittaisesta toteuttamisesta sosiaaliturvaa koskevissa kysymyksissä 19 päivänä joulukuuta 1978 annetun neuvoston direktiivin 79/7/ETY (EYVL 1979, L 6, s. 24) 4 artiklan 1 kohdalla välitön oikeusvaikutus. Epätietoisuutta aiheutti direktiivissä säädetty syrjintäkiellon periaate, koska pelkästään Alankomailla oli (ainakin) neljä erilaista mahdollisuutta saattaa se voimaan. Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi kuitenkin näkemyksen, jonka mukaan tämä valinnan mahdollisuus heikentäisi kyseessä olevalla säännöksellä asetettua velvoitetta.

34 — Yhteisöjen tuomioistuin käyttää tätä sanamuotoa kuvaillessaan Irlannin esittämää väitettä direktiivin 79/7/ETY välitöntä oikeusvaikutusta vastaan asiassa 286/85, McDermott ja Cotter v. Minister for Social Welfare and Attorney-General, tuomio 24.3.1987 (Kok. 1987, s. 1453, tuomion 15 kohta).

35 — Yhdistetyt asiat C-6/90 ja C-9/90, Francovich ym., tuomio 19.11.1991 (Kok. 1991, s. I-5357, tuomion 17 kohta). Asiassa BP Soupergaz (mainittu edellä alaviitteessä 28) yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdalla ja B kohdan 1 ja 2 alakohdalla sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdalla on välitön oikeusvaikutus "huolimatta 11 artiklan B kohdan 2 alakohdassa jäsenvaltioille myönnetystä harkintavallasta, jonka mukaan jäsenvaltio voi — — pitää veron perusteena asetuksessa N:o 803/68 määriteltyä arvoa" (julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen 48 kohta), koska "jäsenvaltioille ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa niiden täytäntöönpanossa" (tuomion 35 kohta).

36 — Ks. esimerkiksi asia 268/83, Rompelman v. Minister van Financiën, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, 16 kohta) ja asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, 15 kohta).

37 — Ks. asia 15/81, Schul v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, tuomio 5.5.1982 (Kok. 1982, s. 1409, tuomion 10 kohta).

38 — Tätä kutsutaan järjestelmän "perusperiaatteeksi" edellä alaviitteessä 36 mainitussa asiassa Rompelman v. Minister van Financiën, tuomion 16 kohta.

saada sen takaisin osittain asiakkailtaan ja osittain verohallinnolta. Palautusta koskevien pyyntöjen pitäisi olla harvinaisia, ne ovat osoitusta joko tappiollisesta kaupasta tai ainakin osto- ja myyntilaskujen negatiivisesta taseesta tietyn tilikauden aikana ja siten mahdollisista vakavista kassavirran häiriöistä. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa jäsenvaltioille annetaan kaksi valinnan mahdollisuutta, kun tiettyyn ilmoituskauteen kohdistuva palautusoikeus on vahvistettu. Jäsenvaltiot voivat joko palauttaa hyvitettävän määrän välittömästi tai siirtää sen seuraavan ilmoituskauden loppuun. Monessa tapauksessa palautustarvetta ei tämän siirron ansiosta enää ole sen vuoksi, että elinkeinonharjoittajan seuraava kausi on jälleen voitollinen. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa verovelvollisille annettu oikeus estää kuitenkin jäsenvaltioita pidättämästä palautusta kauempaa kuin yhden ilmoituskauden, ja erityisesti pidättämästä sitä rajattomasti, koska se toivoo tai olettaa, että elinkeinonharjoittajan tilanne muuttuisi jälleen voitolliseksi.

ii) Kannanotto

37. En katso, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan välitön oikeusvaikutus sellaisenaan riittäisi osoittamaan Belgian valtion riidanalaisten toimenpiteiden yhteensoveltumattomuutta yhteisön oikeuden kanssa. Kantajat esittävät oikein perustein, että 18 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu vähennysoikeus perustuu 17 artiklaan ja 18 artiklan 1—3 kohtaan ja että "kun sellaisia säännöksiä ei ole, joiden nojalla jäsenvaltiot voivat rajoittaa verovelvollisille myönnettävää vähennysoikeutta", veronmaksajan on voitava käyttää tätä oikeutta "välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat hankintoihin liittyviä liiketoimia". [39] Jäsenvaltioilla on niin ollen lupa rajoittaa *oikeutta* tehdä vähennyksiä vain, "jos rajoitus perustuu johonkin kuudennen direktiivin poikkeussäännökseen". [40] Kun vähennysten määrä ylittää maksettavan veron määrän, yhteisön arvonlisäverojärjestelmän tasapuolisuudella tarkoitetaan, että verovelvollinen on oikeutettu palautukseen. Jäsenvaltioita ei kuitenkaan kielletä ottamasta käyttöön ennaltaehkäiseviä toimenpiteitä, joilla pyritään varmistamaan verovelvollisen laatimasta ilmoituksesta ilmenevien vähennysten ylimenevän määrän paikkansapitävyys. Järjestelmä, jolla pyritään valvomaan 18 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja vähennyksiä ennen maksun suorittamista, ei kumoa verovelvollisen vähennysoikeutta.

38. Asiassa Jeunehomme ym. vastaan Belgian valtio [41] yhteisöjen tuomioistuin viittaa 22 artiklan 8 kohtaan ja katsoo, että kun jäsenvaltiot vaativat, että laskuun on sisällytettävä tiettyjä muita kuin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa vaadittuja tietoja, niiden ei tarvitse turvautua 27 artiklassa säädettyyn menettelyyn "sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan oikein ja että vero-

39 — Ks. asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, 27 kohta).

40 — Ks. edellä alaviitteessä 39 mainittu asia Lennartz, tuomion 29 kohta.

41 — Yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ym. v. Belgian valtio, tuomio 14.7.1988 (Kok. 1988, s. 4517).

viranomaiset voivat valvoa sitä". [42] Jos jäsenvaltioilla on oikeus määritellä ne laskuihin sisältyvät tiedot, joihin vähennysoikeus perustuu, niillä on myös oltava oikeus ottaa käyttöön ennaltaehkäiseviä toimenpiteitä, joiden tarkoitus on varmistaa, että vero kannetaan oikein.

39. Tätä näkemystä tukee vielä yhteisöjen tuomioistuimen myöhemmin asiassa Reisdorf antama tuomio. [43] Kyseisessä asiassa, joka myös koski laskuja, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "jäsenvaltioiden oikeus" on yhteensopiva kuudennen direktiivin erään tavoitteen eli "arvonlisäveron kantamisen ja veroviranomaisten harjoittaman valvonnan" varmistamisen kanssa. [44] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi lisäksi, että "18 artikla koskee otsikkonsa mukaisesti vain vähennysoikeuden käyttöä eikä vähennysoikeuden toteen näyttämistä sen jälkeen, kun verovelvollinen on käyttänyt tätä oikeutta". [45] Olen vakuuttunut siitä, että jäsenvaltioilla on kansallisten arvonlisäveronkantojärjestelmiensä puitteissa toimivalta ottaa käyttöön toimenpiteitä, joilla ne suojaavat itsensä sellaiselta riskiltä, että palautuksia maksetaan, vaikka todellista arvonlisäverovelkaa ei ole. Ennaltaehkäisevien valvontatoimenpiteiden käyttöönotto takaa sen, että valtionkassan edut ja verovelvollisen etu, joka edellyttää, että voidaan nopeasti maksaa määrät, joihin tämä ensi arviolta näyttää olevan oikeutettu 18 artiklan 4 kohdan nojalla, ovat tasapainossa keskenään. Minusta tällainen 18 artiklan 4 kohdan tulkinta vastaa tässä kohdassa olevaa viittausta jäsenvaltioiden velvollisuuteen tehdä vähennys "tarkemmin määräämillänsä ehdoilla". Vaihtoehtoisesti jäsenvaltiot voivat 22 artiklan 8 kohdan mukaan "säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi". Mielestäni sillä ei ole merkitystä, jäävätkö Belgian säännökset kuudennessa direktiivissä yhdenmukaistettujen asioiden soveltamisalan ulkopuolelle, vai kuuluvatko ne sen soveltamisalaan, mutta ovat oikeutettuja 22 artiklan 8 kohdan nojalla. Kummassakin tapauksessa näiden säännösten suhteellisuusperiaatteen mukaisuutta on tutkittava siltä osin, kuin ne saattavat rikkoa direktiivin säännöksiä (ks. jäljempänä 42—54 kohta).

40. Toisessa istunnossa BRD Decania ja Sandersia edustanut asianajaja esitti, että 18 artiklan 4 kohtaa on tulkittava ottaen huomioon 18 artiklan 2 kohta ja että sen jälkeen, kun jäsenvaltio on varmistautunut siitä, että verovelka on tosiasiallisesti olemassa tietyn ilmoituskauden osalta, jäsenvaltion on sallittava verovelvollisen välittömästi käyttää velkaan kohdistuvaa vähennysoikeuttaan. Olen samaa mieltä kuin komission asiamies siitä, että tämä näkemys on liian joustamaton. Verovelvollisen ja kansallisen verohallinnon suhteen vertaaminen jatkuvaan maksutiliin vastaa paremmin todellisuutta. Kantajat viittaavat muun muassa asiassa komissio

42 — Edellisessä alaviitteessä mainittu asia Jeunehomme ym., tuomion 16 kohta. Julkisasiamies Sir Gordon Slynn toteaa nimenomaisesti, että "kuudennessa direktiivissä ei täysin yhdenmukaisteta kaikkia arvonlisäverojärjestelmän hallintoon liittyviä sääntöjä" ja että "neuvosto on jättänyt jäsenvaltioille oikeuden vaatia laskuissa mainittavia lisätietoja, jotka ovat tarpeen järjestelmän hallinnon kannalta, kunhan toimenpiteet ovat direktiivin tavoitteen mukaiset, eivät poikkea yhteisön järjestelmästä, eivätkä rajoita sen soveltamisalaa" (samaan tuomioon liittyvä ratkaisuehdotus, Kok. 1988, s. 4533).

43 — Asia C-85/95, Reisdorf, tuomio 5.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6257).

44 — Edellä alaviitteessä 43 mainittu asia Reisdorf, tuomion 24 kohta.

45 — Edellä alaviitteessä 43 mainittu asia Reisdorf, tuomion 26 kohta.

vastaan Ranska 21.9.1988 annettuun tuomioon,[46] jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että "sikäli kuin sellaisia säännöksiä ei ole, joiden nojalla jäsenvaltiot voivat rajoittaa verovelvollisille myönnettyä vähennysoikeutta, on tätä oikeutta voitava käyttää välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat tuotantopanosten hankintaan liittyviä liiketoimia".[47] Mainitussa asiassa saadaan Ranskan riidanalaisen asetuksen mukaan vähentää vain osa rakennuksen ostosta tai rakentamisesta peritystä arvonlisäverosta, jos rakennuksesta saadun vuokran vuotuinen määrä on vähemmän kuin viidestoista osa sen arvosta. Belgiassa voimassa olevissa pidättämistä koskevissa säännöksissä sitä vastoin vähennysoikeutta ei rajoiteta, vaan niissä säädetään ainoastaan, että palautuksen maksamista voidaan väliaikaisesti lykätä. Jos jäsenvaltiot eivät saisi lainkaan lykätä tietyn ilmoituskauden aikana syntyneiden, myös riidattomien, verovelkojen palautuksia aikaisempaa kautta koskevan vakavan kiistan vuoksi, tämä saattaisi huomattavasti vaarantaa niiden taloudellisia etuja. En myöskään katso, että 18 artiklan 4 kohtaa pitäisi tulkita siten, että siinä rajataan jäsenvaltioiden oikeus vastustaa palautusta ainoastaan sellaisiin tapauksiin, joissa ne ovat saaneet lopullisen tuomioistuinpäätöksen aikaisempaa kautta koskevasta verovelvollisen velasta tai oletetun arvonlisäverovelan vilpillisyydestä. En myöskään katso, että maksettavan veron väliaikaisen pidättämisen yhteensopivuus 18 artiklan 4 kohdan kanssa edellyttäisi sitä, että syy-yhteys aikaisempaan kauteen liittyvään velkaan tai riittämättömään maksuun on näytetty toteen.

41. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut asiassa BP Soupergaz, jäsenvaltioilla on arvonlisäverojärjestelmän säännösten täytäntöönpanon osalta harkintavalta. Tähän liittyy kaksi näkökulmaa. Ensiksi kuudennessa direktiivissä ei lainkaan säännellä veronkantoon liittyviä pelkkiä rutiineja koskevia yksityiskohtia, joita kansallisessa lainsäädännössä yleensä on. Lähes sivuhuomautuksena sanoisin esimerkiksi, että sellaisiakin tilanteita saattaa olla, joissa jäsenvaltio ei varsinaisesti palauta toteen näytettyä verovelkaa, ilman että 18 artiklan 4 kohdan soveltamista kuitenkaan asetetaan kyseenalaiseksi. Jos verovelvollisella on selvästi toteen näytetty arvonlisäverovelka, joka vastaa verohallinnon velkaa hänelle siten, että tuloksena on täsmälliset ja selvät rahasummat sekä verovelvollisen hyväksi että velaksi, palautus ei olisi mielekästä, kun toinen velka voidaan kuitata toisella. Tällainen tilanne voi syntyä, jos aikaisemman muuten riidattoman arvonlisäveroilmoituksen perusteella on maksettu riittämätön määrä joko erehdyksessä tai varojen puutteen vuoksi. Yleisemmin voidaan todeta, että jäsenvaltiot vastaavat arvonlisäjärjestelmän hallinnoimisesta kokonaisuudessaan. Kuten jo olen todennut (edellä 39 kohta), ei ole tarpeen ratkaista, johtuuko tämä siitä, että nämä kysymykset eivät kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan vai siitä, että ne sallitaan nimenomaisesti esimerkiksi 22 artiklan 8 kohdassa. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa säädettyyn toimivaltaan liittyvät toimet voivat kuitenkin väistämättömästi vaikuttaa jäsenvaltioiden velvoitteeseen suorittaa palautus välittömästi 18 artiklan 4 kohdan perusteella, jolloin on arvioitava (jäljempänä esitetyistä syistä), ovatko nämä toimet suhteellisuusperiaatteen mukaiset yhteisön oikeuden vaatimalla tavalla; toisin sanoen on arvioitava, ovatko ne tarkoituksenmukaiset suhteessa tavoitteeseen, johon niillä pyritään.

46 — Asia 50/87, mainittu edellä alaviitteessä 36.

47 — Edellä alaviitteessä 46 mainitun tuomion 16 kohta.

C *Suhteellisuusperiaatteen soveltaminen*

42. Jos sen kaltainen pidätys, joka esillä olevissa asioissa on riitautettu, ei itsessään ole kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan vastainen, se ei välttämättä merkitse sitä, että se olisi yhteisön oikeuden mukainen. Vaikka jäsenvaltiot edelleen saattavat olla toimivaltaisia määräämään omista arvonlisäveron kantamisjärjestelmistään, niiden on kuitenkin näiden järjestelmien toteutuksessa noudatettava kuudetta direktiiviä ja erityisesti sen perussäännöksiä, esimerkiksi vähennysoikeutta koskevia säännöksiä.

i) Pidätystoimien tarkoitus

43. Mielestäni on ilmeistä, että sellaisilla pidätystoimilla, joista esillä olevissa asioissa on kyse, on perusteltu tavoite. Huomautuksensa esittäneet jäsenvaltiot toteavat oikein perustein, että koska arvonlisäverotulot tulevat lähes kokonaisuudessaan jäsenvaltioiden hyväksi, niillä on selkeästi perusteltu intressi ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin taloudellisten etujensa suojelemiseksi. Tämä on mielestäni myös kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan pääasiallinen tarkoitus. Kuten jo edellä olen todennut (38 kohta), 22 artiklan 8 kohdan perusteella jäsenvaltio ei saa petosten estämiseksi tai tehokkaan veronkannon varmistamiseksi rikkoa kuudennen direktiivin muita säännöksiä. Tältä osin 27 artiklassa säädetään nimenomaisesti menettelystä, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat pyytää neuvostolta lupaa ottaa käyttöön muun muassa "veropetosten ja veron kiertämisen" estämiseksi tarkoitettuja kansallisia toimenpiteitä, jotka poikkeavat kuudennesta direktiivistä. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintunut kanta on, että tällaisten toimenpiteiden on oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Esimerkiksi asiassa komissio vastaan Belgia 10.4.1984 annetussa tuomiossa [48] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että 27 artiklan mukaisesti ilmoitettujen toimenpiteiden on oltava sellaiset, että niillä "estetään veropetokset ja veron kiertäminen, mutta ne saavat periaatteessa poiketa 11 artiklassa säädetystä arvonlisäveron perusteesta vain, jos ne ovat ehdottoman välttämättömät tämän tavoitteen saavuttamiseksi". [49] Mielestäni komissio esittää siten oikein perustein, että kansallisten toimenpiteiden, jotka voivat vaikuttaa kuudennessa direktiivissä annettuihin oikeuksiin, vaikka ne eivät perustu 27 artiklassa tarkoitettuun lupaan, on oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Lyhyesti sanottuna, kun kansallisten veronkantotoimenpiteiden, kuten Belgiassa sovellettavan ennaltaehkäisevän pidätyksen, ja kuudennessa direktiivissä turvatun arvonlisäveron hyvitettävän määrän vähennysoikeuden välisiä mahdollisia ristiriitoja on ratkaistava, kyseessä olevat kansalliset toimenpiteet eivät

48 — Asia 324/82, mainittu edellä alaviitteessä 24.

49 — Ks. edellä alaviitteessä 48 mainitun tuomion 29 kohta. On syytä todeta, että kyseisessä asiassa käsiteltävinä olleet toimenpiteet olivat käytössä jo 1.1.1977 ja kuuluivat siten 27 artiklan 5 kohdan siirtymäsäännöksen soveltamisalaan. Ei ole kuitenkaan syytä olettaa, että yhteisöjen tuomioistuimen kanta olisi ollut toisenlainen siinä tapauksessa, että 27 artiklan 5 kohtaa ei olisi voitu soveltaa; ks. tältä osin ratkaisuehdotus, jonka esitin 27.2.1997 asiassa C-63/96, Finanzamt Bergisch Gladbach v. Werner Skripalle, tuomio 29.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2847), ja erityisesti ratkaisuehdotuksen 25—28 kohta.

saa mennä pidemmälle kuin niiden päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen.

44. Yhteisöjen oikeuden oikeuskäytäntö tukee tätä näkemystä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi esimerkiksi asiassa Balocchi, että jäsenvaltiolle 22 artiklan 5 kohdassa annettu mahdollisuus vaatia verovelvolliselta arvonlisäveron väliaikaisia ennakkomaksuja verokauden aikana ei oikeuta niitä vaatimaan kiinteää prosenttimäärää (65 %) verosta, joka on maksettava sellaiselta verokaudelta, joka ei ole päättynyt. [50] Jäsenvaltioilla ei näin ollen ole rajatonta harkintavaltaa veronkantojärjestelmiensä toteuttamisessa.

ii) Tehokas laillisuusvalvonta

45. Tällaisessa tilanteessa yhteisön oikeudessa edellytetyn tehokkaan laillisuusvalvonnan ensimmäinen ehto on, että jäsenvaltioiden viranomaiset velvoitetaan perustelemaan päätöksensä. [51] Esillä olevassa asiassa tämä ehto täyttyy pöytäkirjojen välityksellä, jotka on laadittava ja annettava verovelvolliselle asianmukaisesti tiedoksi ennen kuin arvonlisäveroviranomaiset voivat käyttää maksunpidätysoikeuttaan. Yhteisön oikeuden tätä koskevat vaatimukset täyttyvät Belgian lainsäädännössä siltä osin, että viranomaiset velvoitetaan ilmoittamaan päätöksestään ja perustelemaan se verovelvolliselle, jonka palautusoikeus lykkääntyy. Toisessa istunnossa BRD Decania ja Sandersia edustanut asianajaja esitti epäilynsä siitä, ovatko menettelylliset takeet ennen pidätyksen tekemistä käytännössä riittävät. Tämän ratkaiseminen kuuluu kuitenkin kansalliselle tuomioistuimelle, koska vain sillä on toimivalta ja kelpoisuus tulkita kyseessä olevaa Belgian lainsäädäntöä.

46. Jäsenvaltioiden velvollisuus varmistaa laillisuusvalvonnan tehokkuus edellyttää lisäksi, että kansallisille tuomioistuimille on taattava riittävä toimivalta, jotta ne voivat varmistaa, että verovelvollisen oikeuksien ja arvonlisäveroviranomaisten oikeuksien ja etujen välillä vallitsee riittävä tasapaino. Oikeussuojakeinon luonteen ja laajuuden määrää tietenkin asiayhteys ja se, minkälaista riskiä vastaan toimenpiteellä pyritään suojautumaan. Esimerkiksi asioissa Werner ja Leifer, [52] julkisasiamies Jacobs totesi aivan erilaisessa yhteydessä seuraavaa: "Jäsenvaltion ulkoisen turvallisuuden ollessa kyseessä käsiteltävinä olevien asioiden laatu yleensä estää sen, että tuomioistuin valvoisi tiukasti suhteellisuusperiaatteen noudattamista". Ottaen huomioon, että arviot tehtiin sellaisten tietojen perusteella, joita yhteisöjen tuomioistuin ei voinut tarkistaa, julkisasiamies Jacobs katsoi, että täydellisen tuomioistuinvalvonnan takaaminen oli vaikeaa. Esillä olevat asiat eivät kuulu tällaiseen poikkeukselliseen ryhmään.

50 — Asia Balocchi, mainittu edellä alaviitteessä 19.

51 — Asia 222/86, UNECTEF v. Heylens, tuomio 15.10.1987 (Kok. 1987, s. 4097, 14 ja 15 kohta).

52 — Ks. asioissa C-70/94, Werner v. Saksa (Kok. 1995, s. I-3189) ja C-83/94, Leifer ym. (Kok. 1995, s. I-3237), 17.10.1995 annetut tuomiot, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen 65 kohta.

47. Kuninkaan päätöksen nro 4 8[1] §:n 3 momentin neljäs ja viides kohta koskee useita erilaisia tapauksia ja käytännön tilanteita. Toisessa ääripäässä, jota käsitellään viidennessä kohdassa, ovat petosta koskevat vakavat epäilyt, jotka perustuvat objektiiviseen ja luotettavaan näyttöön. Toisessa ääripäässä ovat tapaukset, joissa tosiseikat tai oikeudellinen tulkinta ovat varsinaisesti kiistanalaisia ja jotka voivat enintään johtaa veroviranomaisten kiistanalaiseen vaatimukseen. Yhteisöjen tuomioistuimella ei mielestäni ole syytä antaa yksityiskohtaisia sääntöjä esillä olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa yhteisöjen tuomioistuinta itse asiassa pyydetään esittämään arviointiperusteita, joiden avulla kansallinen tuomioistuin *omassa* valvontatehtävässään pystyisi arvioimaan, onko kiistanalaisten kansallisten toimenpiteiden soveltaminen käytännössä omiaan heikentämään kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa annetun oikeuden tehokkuutta. Sen sijaan yhteisöjen tuomioistuimen olisi annettava yleisiä suuntaviivoja asianomaisille kansallisille tuomioistuimille jätettävän harkintavallan luonteesta.

iii) Kannanotto

48. Aluksi haluan korostaa, että yhteisön oikeuteen ei pidä sisältyä joustamatonta vaatimusta, jonka mukaan kansallisessa lainsäädännössä olisi säädettävä veroviranomaisten vaatimusta koskevien tosiseikkojen ja näkökohtien täydellisestä aineellisesta tutkinnasta pidätystä koskevan päätöksen laillisuusvalvontavaiheessa. Kuten erityisesti kuninkaan päätöksen nro 4 8[1] §:n 3 momentin neljännen kohdan perusteella voidaan todeta, esillä olevissa asioissa, kiistanalaisesta verovaateesta päätetään lopullisesti vasta lainvoimaisella tuomiolla. Tämä edellyttää kiistanalaisten tosiseikkojen ja oikeudellisten kysymysten yksityiskohtaista tutkintaa ja muutoksenhakumahdollisuutta kansallisen oikeusjärjestyksen ylemmissä oikeusasteissa. Tämä vie väistämättä aikaa, ja toisessa istunnossa Garage Molenheiden edustaja korostikin, että monet tällaiset vaateet odottavat ratkaisuaan vuosia. Tämä ei ole yllättävää. Esillä olevat asiat koskevat kuitenkin säännöksiä maksun väliaikaisesta pidättämisestä ennaltaehkäisevänä toimenpiteenä. Tällainen toimenpide on luonteeltaan sellainen, että esitettyjä kysymyksiä ei voida tässä lopullisesti ratkaista. Mielestäni ei voida edellyttää, että pakkokeinotuomari ratkaisisi tosiseikkoja koskevia ja oikeudellisia riidanalaisia monimutkaisia kysymyksiä lopullisesti, vaan hänen on pikemminkin tehtävä asian kiireellisyyden edellyttämä väliaikainen ratkaisu.

49. Pakkokeinotuomarilla pitäisi kuitenkin periaatteessa olla toimivalta määrätä pidätyksen peruuttamisesta. Erityisesti toisessa istunnossa esitetyissä huomautuksissa kantajien edustajan ja Belgian asiamiehen näkemysten välillä oli huomattavia eroja pakkokeinotuomarin harkintavallasta ja sen laajuudesta. Tämä epävarmuus näyttää itse asiassa heijastuvan jonkin verran eri pakkokeinotuomareiden vaihtelevassa toiminnassa. Tiettyjen tuomareiden todetaan tulkitsevan toimivaltansa rajoja erittäin suppeasti, kun taas tietyt tuomarit näyttävät soveltavan laajempaa tulkintaa. Näitä Belgian oikeuteen

liittyviä kysymyksiä yhteisöjen tuomioistuin ei luonnollisestikaan voi ratkaista. Kuten jo olen todennut, yhteisöjen tuomioistuin voi vain todeta sen harkintavallan luonteen, joka pakkokeinotuomareilla on oltava *ja jonka olemassaolon on oltava yleisesti tiedossa*, jotta yhteisön oikeudessa perustettuja oikeuksia voidaan asianmukaisesti suojella.

50. Perusedellytys on tietenkin se, että toteutettu toimenpide on oikeassa suhteessa saavutettavaan tavoitteeseen. Se ei toisin sanoen saa ylittää sitä, mikä on ehdottoman välttämätöntä tämän tavoitteen saavuttamiseksi eli arvonlisäveroviranomaisen suojaamiseksi sen hoitaessa tehtäväänsä varmistaa järjestelmän taloudellinen loukkaamattomuus ja kantaa veroja. Soveltaisin tähän analogisesti periaatetta, jonka yhteisöjen tuomioistuin esitti asiassa komissio vastaan Belgia [53] kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisen poikkeuksen osalta ja jonka mukaan "veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi" käyttöön otetut toimenpiteet saavat poiketa 11 artiklassa säädetystä veron perusteesta vain "niissä rajoissa, jotka ovat ehdottoman välttämättömät tämän tavoitteen saavuttamiseksi". Tämän näkemyksen pohjalta voidaan muodostaa joitakin laajoja, suuntaa-antavia periaatteita. Yhdyn komission toisessa istunnossa esittämään väitteeseen, jonka mukaan voidaan olettaa, että suhteellisuusperiaatetta ei ole noudatettu sellaisissa tapauksissa, joita tarkoitetaan kuninkaan päätöksen nro 4 8[1] §:n 3 momentin neljännessä kohdassa ja jotka yleisesti ottaen koskevat riitautettuja velkoja, ja olettamus olisi samoin perustein päinvastainen sellaisissa tapauksissa, joita tarkoitetaan viidennessä kohdassa, erityisesti tapauksissa, joissa on vakavia epäilyjä petoksesta.

51. Pidätyksen pysyttämistä voimassa tai sen peruuttamista koskevan kansallisen tuomioistuimen päätöksen on, kuten kaikkien väliaikaisten toimenpiteiden, perustuttava asiaan liittyviin erityisiin olosuhteisiin. Pyrin osoittamaan, mikä on oikea tapa lähestyä tiettyjä näistä olosuhteista. Katson, että arvonlisäverotulojen turvaamisen tarvetta on pidettävä ensisijaisena. Näyttää siltä, että kuninkaan päätöksen nro 4 8[1] §:n 3 momentin pidätystä koskeva säännös on vastoin Belgian laissa yleensä vallitsevaa kiireellisyysedellytystä eli kiireellistä tarvetta turvata valtion tulot. Mielestäni arvonlisäveroviranomaisen on kaikissa tapauksissa voitava perustella toteutettujen toimenpiteiden välttämättömyys. Niiden on toisin sanoen osoitettava, että verotulojen turvaamiseen on todellinen ja kiireellinen tarve. Viidennen kohdan soveltamisalaan kuuluvissa tapauksissa pöytäkirjassa on osoitettava ensisijaisesti, että on olemassa vakavia epäilyjä veropetoksesta, tai vaihtoehtoisesti, että on todisteita siitä, että aikaisemmilta verokausilta on ilmoitettu täysin riittämättömiä määriä, minkä johdosta voidaan olettaa, että verovelkaa on arvonlisäveroviranomaisten hyväksi. On sanomattakin selvää, että tällaisen oletetun velan on oltava suuruusluokaltaan sellainen, että maksun pidättäminen on perusteltua. Tämän perusteella todisteet petoksesta tai täysin riittämättömien määrien ilmoittamisesta (vaikka kyse ei olisi petoksesta) voivat perustellusti johtaa siihen, että kansallinen tuomioistuin katsoo verotulojen turvaamisen olevan tarpeen. Tämän tarpeen osalta on kuitenkin myös otettava huomioon muut asiaa koskevat olo-

53 — Edellä alaviitteessä 24 mainittu asia 324/82, tuomion 29 kohta.

suhteet. Verovelvollisen johtaman yrityksen koko ja taloudellinen vakaus voivat esimerkiksi saada tuomioistuimen vakuuttuneeksi siitä, että pidätykseen ei ole syytä. Jos toisaalta osoittautuu, että kyseisen yrityksen maksukyvyttömyyden tai konkurssin mahdollisuus on olemassa, voidaan kohtuudella katsoa, että epävarmassa tilanteessa velkaa ei ole syytä maksaa yritykselle, koska on mahdollista, että palautettu summa menee päävelkojille, eikä ole enää käytettävissä veroviranomaisten saatavan maksamiseen.

52. Toisessa istunnossa kantajat kiistivät useaan kertaan Belgian esittämän väitteen, jonka mukaan pakkokeinotuomari voi peruuttaa pidätyksen, erityisesti viidennen kohdan soveltamisalaan kuuluvissa tapauksissa. On sanomattakin selvää, että Belgian lain ilmeisestä tulkinnanvaraisuudesta huolimatta yhteisön oikeudessa säädetty suhteellisuusperiaate edellyttää, että verovelvolliselle tarjotaan todellinen tuomioistuinvalvonnan mahdollisuus. Näin ollen "jäsenvaltioiden tuomioistuinten on perustamissopimuksen 5 artiklassa vahvistetun yhteistyöperiaatteen mukaisesti varmistettava yhteisön oikeuden välittömän oikeusvaikutuksen perusteella oikeussubjekteille syntyvän oikeussuojan toteutuminen". [54] Koska arvonlisäveron kantamista koskevia yhteisön oikeussääntöjä ei ole, on kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä "määriteltävä toimivaltaiset tuomioistuimet ja annettava menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuden välittömään oikeusvaikutukseen perustuvat oikeussubjektien oikeudet". [55] Esillä oleviin asioihin liittyvissä tilanteissa Belgian tuomioistuinten ja erityisesti pakkokeinotuomareiden on varmistettava, että ne eivät "tee yhteisön oikeudessa perustettujen oikeuksien käyttöä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi", [56] kun ne punnitsevat 18 artiklan 4 kohdan mukaisia verovelvollisten oikeuksia ja valtionkassan oikeuksia.

53. Silloin kun pakkokeinotuomari käsittelee neljännessä kohdassa tarkoitettuja asioita, ei pidätystä mielestäni saa pysyttää voimassa, ellei valtionkassan etujen turvaamisen tarvetta voida vakuuttavasti näyttää toteen. Tämä ei rajoittuisi pelkästään tapauksiin, joissa maksukyvyttömyyden uhka on välitön, vaikka se onkin tärkeä näkökohta. En myöskään katso, että valtionkassan etu edellyttää sellaisten pidätysmääräysten käyttöönottoa, joilla pyritään turvaamaan oletettujen verovelkojen (ja niiden korkojen) lisäksi myös näiden oletettujen verovelkojen yhteydessä kannettavat hallinnolliset seuraamusmaksut. Tämän kaltainen hyvityksen pidätys on perusteetonta puuttumista vähennysoikeuden käyttöön.

54. Katson, että pakkokeinotuomarin on niiden moninaisten tosiseikkojen perusteella, joita hän arvelee tulevan esiin, voitava muodostaa tasapainoinen arvio arvonlisäveroviranomaisten etujen turvaamiseksi toteu-

54 — Asia C-312/93, Peterbroeck v. Belgian valtio, tuomio 14.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4599, 12 kohta).

55 — Ks. edellä alaviitteessä 54 mainitun tuomion 12 kohta.

56 — Edellä alaviitteessä 54 mainitun tuomion 12 kohta.

tettavan pidätystoimenpiteen välttämättömyydestä, ottaen tällöin huomioon seuraavat seikat: petosta tai riittämättömien määrien ilmoittamista koskevan näytön todistusvoima ja vakavuus, vaaditun määrän takaisinsaamisen todennäköisyys riidan lopullisen ratkaisun jälkeen, verovelvollisen vakavaraisuus, riidan ratkaisemiseen kuluvaksi oletettu aika; tällöin on asianmukaisesti punnittava hyvitettävän määrän palautuksen merkitystä verovelvollisen liiketoiminnan jatkumisen kannalta. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Factortame ym. 19.6.1990 antamassaan tuomiossa,[57] "yhteisön oikeuden täysi tehokkuus heikentyisi, jos kansallisella oikeussäännöllä voidaan estää tuomioistuinta, jonka käsiteltäväksi on saatettu yhteisön oikeuden soveltamisalaan kuuluva asia, määräämästä välitoimia sellaisen päätöksen täyden tehokkuuden varmistamiseksi, joka koskee oikeuksia, joihin vedotaan yhteisön oikeuden perusteella". Lisäksi verovelvollinen, jonka arvonlisäverohallintoa vastaan pääasiassa nostama kanne lopulta hyväksytään, on oikeutettu saamaan Belgian valtiolta asianmukaista korvausta, esimerkiksi korkoa siitä alkaen, kun summa olisi maksettu, jos pidätystä ei olisi tehty.

VI Ratkaisuehdotus

55. Näillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kolmen kansallisen tuomioistuimen näissä yhdistetyissä neljässä asiassa esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1997 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 4 kohta on riittävän selvä, täsmällinen ja ehdoton, jotta verovelvolliset voivat vedota siihen välittömästi jäsenvaltioiden sisäisissä oikeusjärjestyksissä.

2) Kansalliset säännökset, joissa sallitaan sellaisten arvonlisäverohyvitysten ennaltaehkäisevä pidättäminen, joihin verovelvollisella oletettavasti on oikeus tietyltä ajalta, eivät pääsääntöisesti ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan kanssa.

57 — Asia C-213/89, Factortame ym., tuomio 19.6.1990, Kok. 1990, s. I-2433, tuomion 21 kohta.

3) Arvonlisäverohyvitysten pidättämistoimenpiteet eivät kuitenkaan saa ylittää sitä, mikä on ehdottoman välttämätöntä jäsenvaltioiden verotulointressin turvaamiseksi, mikä edellyttää arvonlisäveron kannon tehokkuutta, ja kansallisten tuomioistuinten on valvottava, että verovelvolliselle, jota tällaisilla hyvityksen pidättämistoimenpiteillä estetään käyttämästä kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa myönnettyä vähennysoikeuttaan, annetaan tehokkaat menettelylliset takeet ennen toimenpiteen määräämistä, ja näihin takeisiin kuuluu muun muassa se, että aiotun arvonlisäverohyvityksen pidättämisen perusteet ilmoitetaan asianmukaisesti verovelvolliselle ja että tällä on mahdollisuus vaatia toimenpiteen tehokasta laillisuusvalvontaa sen jälkeen, kun arvonlisäveroviranomaiset ovat toteuttaneet sen. Jos on kyse sellaisen riidattoman arvonlisäverohyvityksen pidättämisestä, joka perustuu aikaisempaan riitautettuun arvonlisäverovelkaan, kansallisen tuomioistuimen on jätettävä soveltamatta sellaiset kansalliset säännökset, joissa pidättämistoimenpiteen kiireellisyydestä ja/tai välttämättömyydestä on tehty olettama, kun sen käsiteltäväksi on saatettu hyvityksen pidättämisen väliaikaista peruuttamista koskeva pyyntö; tällaisella kansallisella tuomioistuimella on oltava toimivalta itse ratkaista kaiken saatavilla olevan näytön ja kaikkien asiaan liittyvien seikkojen perusteella (esimerkiksi arvonlisäveroviranomaisten käytössä olevat mahdolliset muut tehokkaat suojakeinot), onko hyvityksen maksaminen välttämätöntä pidättää kiireellisesti. Tällaisen kiireellisyyden vuoksi ei kuitenkaan voida vaatia muuta kuin riitautetun velan määrän varmistamista (korkoineen). Jos hyvitys pidätetään sen vuoksi, että on vakavaa epäilystä siitä, että arvonlisäverohyvitystä vaativa verovelvollinen on syyllistynyt petokseen tai muuhun vakavaan lainvastaiseen tekoon liiketoiminnassaan, hyvityksen pidättämisen väliaikaista peruuttamista koskevaa vaatimusta käsittelevällä tuomioistuimella tai tuomarilla on oltava toimivalta peruuttaa hyvityksen pidättäminen tarkoituksenmukaisiksi katsomillaan ehdoilla, jos se ei verovelvollisen vastanäytön perusteella ole vakuuttunut siitä, että arvonlisäveroviranomaisten epäilykset ovat perusteltuja. Jos verovelvollisen nostama kanne hyvityksen pidätyksen johdosta lopulta hyväksytään, arvonlisäveroviranomaisten on kaikissa ennaltaehkäisevää hyvityksen pidättämistä koskevissa asioissa sitouduttava maksamaan korkoa pidätetylle summalle siitä alkaen, kun tämä summa olisi pitänyt maksaa verovelvolliselle niiden tavanomaisten vähennyssääntöjen mukaan, joita kyseisessä jäsenvaltiossa sovelletaan kuudennen direktiivin mukaisesti.