ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

M. POIARES MADURO

της 25ης Μαΐου 2005 [1]

1. Με την υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως το Hof van beroep te Antwerpen (Εφετείο Αμβέρσας) (Βέλγιο) υποβάλλει στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία 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 [2] (στο εξής: έκτη οδηγία).

I — Τα πραγματικά περιστατικά της διαδικασίας της κύριας δίκης και τα υποβληθέντα στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα

2. Η εταιρία Newman Shipping and Agency Company (στο εξής: Newman) εκμεταλλεύεται μια φορολογική αποθήκη στην Αμβέρσα, όπου κατεργασμένα καπνά παραγωγής και συσκευασίας Βελγίου είχαν εναποτεθεί από την εταιρία British American Tobacco International Ltd, (στο εξής: BATI) στην οποία και ανήκαν. Επί των εμπορευμάτων αυτών δεν είχε επικολληθεί καμιά φορολογική ταινία.

3. Τσιγάρα εκλάπησαν από την αποθήκη στις 4 Δεκεμβρίου 1995 και στις 29 Ιανουαρίου 1996, καθώς και επίσης κατά τη διάρκεια της 14ης προς την 15η Ιουνίου 1998. Η βελγική υπηρεσία δασμών και ειδικών φόρων καταναλώσεως απέστειλε στη Newman πράξη επιβολής φόρου για καταβολή, όσον αφορά τα τσιγάρα που έλειπαν, ειδικού φόρου καταναλώσεως και ΦΠΑ, σύμφωνα με το σύστημα που είχε θεσπιστεί με το άρθρο 58, παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ και με το άρθρο 1 του βασιλικού διατάγματος αριθ. 13 της 29ης Δεκεμβρίου 1992, και τούτο για τον λόγο ότι ο σχετικός με τα επεξεργασμένα καπνά ΦΠΑ ήταν απαιτητός ταυτόχρονα με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως και ότι, δεδομένου ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως είχαν καταβληθεί ύστερα από τη διαπίστωση των ποσοτήτων που έλειπαν από την αποθήκη ποσοτήτων, ήταν επίσης απαιτητός και ο ΦΠΑ.

4. Σύμφωνα με το άρθρο 58, παράγραφος 1, του βελγικού κώδικα ΦΠΑ του 1969:

«Όσον αφορά τα κατεργασμένα καπνά που εισάγονται, αποκτούνται, κατά την έννοια του άρθρου 25ter, ή παράγονται στο Βέλγιο, εισπράττεται φόρος σε όλες τις περιπτώσεις

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πορτογαλική.

2 — ΕΕ ειδ. εκδ. 09/00, σ. 49.

κατά τις οποίες, δυνάμει νομοθετικών ή κανονιστικών διατάξεων σχετικών με το φορολογικό καθεστώς καπνού, πρέπει να καταβάλλονται ειδικοί φόροι καταναλώσεως.

[...]

Ο Βασιλεύς καθορίζει τις λεπτομέρειες σχετικά με την είσπραξη του φόρου που εφαρμόζεται στα κατεργασμένα καπνά καθώς και τα πρόσωπα που υποχρεούνται στην καταβολή του τελευταίου.»

5. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του βασιλικού διατάγματος αριθ. 13 της 29ης Δεκεμβρίου 1992, περί του καθεστώτος των κατεργασμένων καπνών σχετικά με την καταβολή ΦΠΑ (*Moniteur belge* της 31ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 28086, στο εξής: το βασιλικό διάταγμα) «ο φόρος προστιθεμένης αξίας επί των κατεργασμένων καπνών [...] είναι απαιτητός ταυτόχρονα με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως».

6. Ύστερα από την υποβολή άκαρπης διοικητικής ενστάσεως, η Newman κατέβαλε τα επιβληθέντα ποσά υπό την επιφύλαξη όμως όλων των δικαιωμάτων της όσον αφορά τον ΦΠΑ. Η BATI κατέβαλε όλα τα εν λόγω ποσά στη Newman.

7. Η Newman και η BATI άσκησαν αγωγή ενώπιον του Rechange van Eerste Aanleg te Antwerpen (Πρωτοδικείο Αμβέρσας) ζητώντας την επιστροφή των καταβληθέντων ποσών. Η αγωγή αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 4ης Απριλίου 2001, με την οποία κρίθηκε ότι οφειλόταν ειδικός φόρος καταναλώσεως για τα ελλείποντα, λόγω των κλοπών, εμπορεύματα και ότι, ως εκ τούτου, δυνάμει του άρθρου 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 1 του βασιλικού διατάγματος, οφειλόταν ΦΠΑ και για τα εν λόγω εμπορεύματα. Εξάλλου, το Rechtbank van Eerste Aanleg έκρινε ότι οι διατάξεις αυτές σκοπούσαν στην απλούστευση της εισπράξεως του φόρου και, επομένως, ήσαν σύμφωνες προς το άρθρο 27 της οδηγίας.

8. Στις 7 Μαΐου 2001 οι Newman και BATI άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Hof van beroep te Antwerpen, το οποίο αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι δυνατόν να έχει υπάρξει παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, με συνέπεια να μπορεί να εισπραχθεί φόρος προστιθεμένης αξίας:

— όταν δεν υφίσταται καμιά αντιπαροχή ή συναλλαγή εξ επαχθούς αιτίας;

— όταν δεν υφίσταται μεταβίβαση του δικαιώματος ελεύθερης διαθέσεως ως κυρίου των αγαθών;

— εάν τα αγαθά δεν κατέστη δυνατό να διατεθούν νομίμως στην αγορά για τον λόγο ότι πρόκειται για κλαπέντα αντικείμενα και για εμπορεύματα εκ λαθρεμπορίου;

2) Διαφέρει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα αν πρόκειται για προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και ακόμα ειδικότερα, για κατεργασμένα καπνά;

3) Σε περίπτωση που εισπράττεται ειδικός φόρος καταναλώσεως επί των προϊόντων που υπόκεινται στον φόρο αυτόν, είναι, σε μια τέτοια περίπτωση συμβατή με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας η είσπραξη φόρου προστιθεμένης αξίας;

4) Δύνανται τα κράτη μέλη να συμπληρώσουν τις κατηγορίες πράξεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας προβαίνοντας σε ανακοίνωση, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφοι 2 ή 5, της έκτης οδηγίας, προκειμένου για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, σε εθνικό επίπεδο, σε περίπτωση κλοπής υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων εντός φορολογικής αποθήκης ή μήπως το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας είναι εξαντλητικό;

5) Σε περίπτωση ανακοινώσεως, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, ανακοινώσεως η οποία αφορά μόνον την προκαταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας μέσω φορολογικών ταινιών, έχει ένα κράτος μέλος την ευχέρεια να συμπληρώσει τις κατηγορίες των υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας πράξεων επιβάλλοντας, π.χ. την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας όταν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα έχουν κλαπεί από φορολογική αποθήκη;»

9. Για να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά απαιτείται η ερμηνεία διαφόρων διατάξεων της έκτης οδηγίας, όπως, μεταξύ άλλων, του άρθρου 2, κατά το οποίο υπόκεινται «στον φόρο προστιθεμένης αξίας [...] οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας του υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

10. Εξάλλου, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι «ως "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

11. Εξάλλου, το άρθρο 10, ορίζει ότι:

«1. Θεωρούνται ως:

α) "γενεσιουργός αιτία του φόρου": το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος·

β) "απαιτητό του φόρου": το κατά νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υπόχρεου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να αναστα λεί.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας.

[...]

12. Επιπλέον, το άρθρο 27, σχετικά με τα μέτρα απλοποιήσεως[3], ορίζει ότι:

«1. 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.

2. Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα, φέρει το ζήτημα στην Επιτροπή και παρέχει σε αυτήν κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος.

[...]

5. Τα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1ην Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στη παράγραφο 1, δύνανται να τα διατηρήσουν, υπό

3 — Όπως ίσχυε πριν από τις τροποποιήσεις που επήλθαν με την οδηγία 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου της 20ής Ιανουαρίου 2004 (ΕΕ L 27, σ. 44).

τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και με την επιφύλαξη ότι, προκειμένου περί μέτρων προοριζομένων για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το τιθέμενο στην παράγραφο 1.»

13. Κατ' εφαρμογή του συστήματος αυτού, το Βέλγιο γνωστοποίησε στην Επιτροπή, στις 19 Δεκεμβρίου 1977, το άρθρο 58, παράγραφος 1, του βελγικού κώδικα ΦΠΑ, καθώς και το βασιλικό διάταγμα αριθ. 13, της 3ης Ιουνίου 1970 σχετικά με το καθεστώς κατεργασμένων καπνών όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας (*Moniteur belge* της 5ης Ιουνίου 1970, σ. 6103), νομοθετικά κείμενα τα οποία, κατά την έκδοση της έκτης οδηγίας, είχαν ως εξής:

«Β. Προκαταβολή του φόρου.

1. Όσον αφορά τα προϊόντα κατεργασμένου καπνού.

Για τη διευκόλυνση του ελέγχου της εισπράξεως του ΦΠΑ, ο ΦΠΑ που οφείλεται κατά την εισαγωγή και την παράδοση κατεργασμένων προϊόντων καπνού, εισπράττεται, επί της τιμής που πρέπει να καταβληθεί από τον καταναλωτή, ταυτόχρονα με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, μέσω της αγοράς φορολογικών ταινιών από τον κατασκευαστή ή τον εισαγωγέα. Ουδείς ΦΠΑ πράττεται μεταγενέστερα ούτε βεβαίως είναι δυνατή οποιαδήποτε έκπτωση. Για όλες οι πωλήσεις κατεργασμένων προϊόντων καπνού πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ [...]»

II — Ανάλυση

14. Τα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα έχουν σχέση, κατ' ουσίαν, πρώτον, με το ζήτημα αν είναι δυνατόν η κλοπή εμπορευμάτων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως να θεωρηθεί ως «παραδόσεις αγαθών εξ επαχθούς αιτίας», σύμφωνα με το άρθρο 2, σημείο 1 της έκτης οδηγίας, και, κατά συνέπεια, να υπόκεινται σε ΦΠΑ. Δεύτερον, σε περίπτωση που θα διδόταν στο πρώτο ερώτημα αρνητική απάντηση, ανακύπτει ένα άλλο ερώτημα συγκεκριμένα, εάν είναι δυνατόν, παρ' όλα αυτά, να απαιτηθεί, σε μια τέτοια περίπτωση, η καταβολή ΦΠΑ βάσει παρασχεθείσας σε κράτος μέλος σχετικής άδειας κατ' εφαρμογή του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας.

15. Ας μου επιτραπεί, προκαταρκτικώς, να δώσω απάντηση στην επιχειρηματολογία της Βελγικής Κυβερνήσεως κατά την οποία τα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα στερούνται σημασίας και πρέπει εξ ολοκλήρου να αναδιατυπωθούν. Τούτο προκύπτει από το γεγονός ότι το βελγικό

δίκαιο επιτρέπει, προφανώς, την επιστροφή του καταβληθέντος από τις εφεσείουσες ΦΠΑ εφόσον αυτές αποδεικνύουν ότι ουδέποτε έλαβε χώρα, ύστερα από την κλοπή, οποιαδήποτε φορολογητέα πράξη.

16. Από την απάντηση που έδωσαν η Βελγική Κυβέρνηση και οι εφεσείουσες σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου σχετικά ακριβώς με το ποια απόδειξη θα έπρεπε να προσκομιστεί προκειμένου να μπορεί να αναγνωριστεί στη Newman και στην BATI τυχόν δικαίωμα για επιστροφή του ΦΠΑ, αποκαλύπτεται ότι η απόδειξη κλοπής δεν είναι αρκετή εν προκειμένω. Είναι ανάγκη να αποδειχθεί, επιπλέον, ότι, ύστερα από την κλοπή, δεν έλαβε χώρα καμιά φορολογητέα πράξη.

17. Πάντως, η απόδειξη επαληθευθέντων ύστερα από την κλοπή γεγονότων, όπως, π.χ., το ότι τα κλαπέντα αγαθά ούτε διετέθησαν στο εμπόριο ούτε κατεστράφησαν από τους κλέφτες, αποτελεί κατ' ανάγκη απόδειξη για γεγονότα που είναι αδύνατο να περιέλθουν στη γνώση των εφεσειουσών. Πρόκειται για μία πραγματική probatio diabolica, αδύνατη απόδειξη που δεν μπορεί να επιβληθεί ως προϋπόθεση για την επιστροφή του καταβληθέντος από τις εφεσείουσες ΦΠΑ. Συναφώς, το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να επιβεβαιώσει ότι «είναι ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο όλοι οι κανόνες περί αποδείξεως που έχουν ως αποτέλεσμα να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δύσκολη την επίτευξη της επιστροφής επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου» [4].

18. Όσον αφορά την υπό κρίση περίπτωση, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν υπάρχει αμφιβολία ότι τα επίμαχα προϊόντα καπνού πράγματι εκλάπησαν. Το γεγονός ότι η καταβολή του ΦΠΑ επί αυτών των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως αγαθών ζητήθηκε ακριβώς ύστερα από την κλοπή αποδεικνύει ότι η ίδια η κλοπή είναι αυτή που προκάλεσε την υπαγωγή στον ΦΠΑ. Δεν υπήρξε κάποιο μεταγενέστερο γεγονός, όπως τυχόν εισαγωγή των εμπορευμάτων στο εμπορικό κύκλωμα από τους κλέφτες, αυτό που αποτέλεσε το αποφασιστικό γεγονός.

19. Λόγω ακριβώς του ότι η ίδια η κλοπή είναι αυτή που θεωρήθηκε και από την αρμόδια βελγική φορολογική υπηρεσία ως η γενεσιουργός αιτία του φόρου, είναι εύλογο να προκύπτουν ερωτηματικά όπως αυτά που θέτει το αιτούν δικαστήριο.

A — *Είναι δυνατόν η κλοπή, αυτή καθεαυτή, των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως εμπορευμάτων να θεωρηθεί ως «παράδοση αγαθών» εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας και, κατά συνέπεια, να υπόκειται σε ΦΠΑ;*

20. Η κλοπή προϊόντων καπνού από φορολογική αποθήκη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «παράδοση αγαθών [...] εξ επαχθούς αιτίας»

4 — Αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 14), και της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport (Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 48).

κατά την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, και 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

21. Πρώτα απ' όλα, το γράμμα των άρθρων αυτών δεν επιτρέπει να υποστηριχθεί ότι το θύμα κλοπής μπορεί να υπόκειται στην καταβολή ΦΠΑ ως εάν να είχε εκουσίως μεταβιβάσει τα αγαθά στους κλέφτες έναντι αντιπαροχής. Επιπλέον, το συμπέρασμα αυτό σαφώς επιρρωννύεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου αναφορικά με την ερμηνεία των εννοιών της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, έννοιες που είναι βασικές για τον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

22. Όσον αφορά, πρώτον, την ερμηνεία των εννοιών της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, το Δικαστήριο έχει σαφώς επιβεβαιώσει, με την απόφασή του της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma, ότι παροχή υπηρεσιών «πραγματοποιείται *εξ επαχθούς αιτίας* κατά την έννοια του άρθρου 2, περίπτωση 1, της έκτης οδηγίας, και, επομένως, είναι φορολογητέα, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής *έννομη σχέση* κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη» [5]. Τίποτα δεν δικαιολογεί, κατά τη γνώμη μου, διαφορετική αντιμετώπιση όσον αφορά παραδόσεις αγαθών.

23. Με την απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο επαναβεβαίωσε τους ερμηνευτικούς προσανατολισμούς της προηγούμενης νομολογίας του σχετικά με την έννοια της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, σύμφωνα με τους οποίους «πρέπει να υφίσταται *άμεση σχέση* μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης παροχής» [6]. Με την απόφασή του της 1ης Απριλίου 1982, Hong-Kong Trade Development Council, το Δικαστήριο είχε επίσης κρίνει ότι οι φορολογητέες πράξεις προϋποθέτουν, στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ την ύπαρξη συναλλαγής, περιλαμβάνοντας τον καθορισμό τιμής ή ανταλλάγματος [7]. Έτσι, «όταν η δραστηριότητα ενός παρέχοντος υπηρεσίες προσώπου συνίσταται αποκλειστικώς στην άνευ αμέσου ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών, δεν υπάρχει βάση για την επιβολή φορολογίας, και οι ανωτέρω δωρεάν παροχές δεν υπόκεινται, επομένως, στον φόρο προστιθεμένης αξίας» [8].

24. Υπό το φως της νομολογίας αυτής, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι είναι πρόδηλο ότι η θέση κατά την οποία είναι δυνατόν μία κλοπή να συνεπάγεται για το θύμα της κλοπής την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ

5 — Υπόθεση C-16/93, Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 14, η υπογράμμιση είναι του συντάκτη.

6 — Η προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Tolsma, σκέψη 13 (η υπογράμμιση είναι του συντάκτη)· Αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 12)· της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 11) και της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council (Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψη 12).

7 — Υπόθεση 89/81, Συλλογή 1983, σ. 1277, σκέψεις 9 και 10.

8 — Αυτόθι, σκέψη 10.

αντιστοιχούντος στα αδικαιολογήτως και χωρίς αντιπαροχή αφαιρεθέντα απ' αυτόν εμπορεύματα κατ' ουδένα τρόπο μπορεί να υποστηριχθεί [9].

25. Επίσης, αντίθετα προς την επιχειρηματολογία της Βελγικής Κυβερνήσεως, οι προβλεπόμενες στις παραγράφους 6 και 7 του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας καταστάσεις (σχετικά με ορισμένες ιδιωτικές χρήσεις αγαθών και τα αγαθά που έχουν παραχθεί από υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του), που ο κοινοτικός νομοθέτης ρητώς εξομοιώνει προς παραδόσεις εξ επαχθούς αιτίας, δεν είναι συγκρίσιμες με μια κατάσταση κλοπής όπου ο κύριος όχι μόνον δεν εισπράττει καμιά αντιπαροχή για τα κλαπέντα αγαθά αλλά χάνει επίσης, ακούσια, τα ίδια τα εμπορεύματα [10].

26. Ας μου επιτραπεί επίσης να διευκρινίσω ότι το συμπέρασμα ότι μια κλοπή αγαθών ούτε μπορεί να χαρακτηρισθεί ως παράδοση εξ επαχθούς αιτίας ούτε να θεωρηθεί ότι συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των εξομοιουμένων προς αυτήν πράξεων, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας, είναι ανεξάρτητο του γεγονότος ότι τα κλαπέντα αγαθά μπορούν να τεθούν σε κυκλοφορία είτε από τους ίδιους τους κλέπτες είτε μέσω άλλων προσώπων.

27. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει με σαφήνεια επιβεβαιώσει ότι παράδοση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος το έχει παρανόμως αποκτήσει (προϊόν π.χ. λαθρεμπορίου) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας και υπόκειται σε ΦΠΑ [11]. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλει ώστε ακόμα και οι παράνομες πράξεις να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας και να υπόκεινται σε ΦΠΑ [12]. Τούτο προκύπτει από το γεγονός ότι τα αγαθά αυτά ανταγωνίζονται άλλα νομίμως κτηθέντα αγαθά και, ότι επομένως, δεν θα μπορούσαν αυτά να τυγχάνουν πλεονεκτημάτων σε σχέση με τα τελευταία. Η εκμετάλλευση, π.χ., παρανόμων τυχηρών παιγνίων εμπίπτει στο σύστημα ΦΠΑ, και τούτο για τον λόγο ότι αυτά ανταγωνίζονται τις δραστηριότητες των νομίμων στοιχημάτων [13].

9 — Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται εάν ληφθεί υπόψη η θέση που υιοθετήθηκε από το Δικαστήριο με την απόφασή του της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. 285). Πράγματι, με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, "ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος"» (σκέψη 6) και ότι «από τη διατύπωση της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι η έννοια της παραδόσεως αγαθού [...] περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος» (σκέψη 7). Σε κάθε πράξη μεταβιβάσεως αγαθού με την οποία εξουσιοδοτείται ο αντισυμβαλλόμενος να διαθέτει αυτό είναι συμφυής η ύπαρξη ενός συναινετικού ή συμβατικού στοιχείου (να επαναλάβω τη χρησιμοποιηθείσα στη σκέψη 17 της αποφάσεως Tolsma έκφραση όπου μνημονεύεται η ανάγκη μιας αναγκαίας «συμφωνίας μεταξύ των μερών»). Τέτοιο στοιχείο είναι ανύπαρκτο σε μια κλοπή. Σε μια τέτοια κατάσταση δεν υφίσταται ούτε μεταβίβαση εκ μέρους του κυρίου της εξουσίας επί του κλαπέντος αγαθού ούτε, ενδεχομένως, οποιαδήποτε αντιπαροχή άμεσα συνδεομένη με την παροχή, που να έχει καταβληθεί προς όφελος του κυρίου εκ μέρους των κλεπτών.

10 — Πρέπει επίσης να παρατηρηθεί ότι οι επίμαχες στις αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding (Συλλογή 1989, σ. 4227, σκέψη 18), και της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02, C-79/02 και C-80/02, Καραγεώργου, Petrova και Βλάχος (Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψεις 50 έως 52) είναι εντελώς διαφορετικές από την προκείμενη. Στις υποθέσεις εκείνες, χρεώθηκε ΦΠΑ πλην όμως προκύπτει ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν υπόκεινταν στην πραγματικότητα, σε ΦΠΑ. Στο διατακτικό της αποφάσεώς του Genius Holding, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπει η έκτη οδηγία [...] δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο».

11 — Βλ. π.χ., την απόφαση της 29ης Ιουνίου 2000, C-455/98, Salumets κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-4993, σκέψη 24).

12 — Αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 1988, 269/86, Mol (Συλλογή 1988, σ. 3627, σκέψη 18)· της 5ης Ιουλίου 1988, 289/86, Happy Family (Συλλογή 1988, σ. 3655, σκέψη 20)· της 2ας Αυγούστου 1993, C-111/92, Lange (Συλλογή 1993, σ. I-4677, σκέψη 16)· της 28ης Μαΐου 1998, C-3/97, Goodwin και Unstead (Συλλογή 1998, σ. I-3257, σκέψη 9)· της 29ης Ιουνίου 1999, C-158/98, Coffeeshop «Siberië» (Συλλογή 1999, σ. I-3971, σκέψεις 14 και 21), καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Salumets, σκέψη 19).

13 — Απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer (Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψεις 19 έως 23 και 28).

28. Η συλλογιστική αυτή εφαρμόζεται επίσης και στην περίπτωση αγαθών που παραδίδονται από κλέπτη ή από τρίτους σε έτερο πρόσωπο εξ επαχθούς αιτίας. Αυτές οι συνακόλουθες παραδόσεις κλαπέντων αγαθών υπόκεινται στον ΦΠΑ. Είναι, ωστόσο, προφανές ότι η κατάσταση, εν προκειμένω, είναι διαφορετική: πρόκειται για το ζήτημα εάν μια μεταβίβαση αγαθών, που προκύπτει από την ίδια την κλοπή, υπόκειται σε ΦΠΑ. Πάντως, συναφώς, η ίδια η κλοπή δεν αποτελεί παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1 της έκτης οδηγίας.

29. Επιπλέον, το γεγονός ότι τα επίμαχα στην υπό κρίση υπόθεση αγαθά υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ουδεμία έχει σημασία όσον αφορά το ζήτημα αν η κλοπή των αγαθών αυτών μπορεί να θεωρηθεί ως παράδοση εξ επαχθούς αιτίας. Όπως διαπιστώνει και η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις, καμιά διάταξη της έκτης οδηγίας δεν κάνει, όσον αφορά την παράδοση αγαθών, διάκριση μεταξύ παραδόσεως των προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και παραδόσεως προϊόντων μη υποκειμένων σε τέτοιο φόρο.

30. Ενόψει όλων των ανωτέρω, θεωρώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να δώσει στο αιτούν δικαστήριο την απάντηση ότι κλοπή αγαθών υποκειμένων σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «παράδοση αγαθών [...] εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

Β — *Είναι δυνατόν, παρ' όλα αυτά, να απαιτηθεί ύστερα από κλοπή εμπορευμάτων η καταβολή ΦΠΑ βάσει σχετικής αδείας παρασχεθείσα σε κράτος μέλος κατ' εφαρμογή του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας;*

31. Σύμφωνα με το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, μπορεί να επιτραπεί σε ένα κράτος μέλος η λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την έκτη οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

32. Σε συμφωνία με το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το Βέλγιο ανακοίνωσε το επίμαχο μέτρο κατά το οποίο ο ΦΠΑ για επεξεργασμένα καπνά οφείλεται ταυτόχρονα με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Ως εκ τούτου, το κεντρικό εν προκειμένω ερώτημα είναι εάν ένα τέτοιο μέτρο μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση των κατηγοριών των γενεσιουργών του ΦΠΑ γεγονότων που προβλέπει η έκτη οδηγία.

33. Το άρθρο 10 της έκτης οδηγίας προβαίνει σε σαφή διάκριση του απαιτητού του φόρου, δηλαδή του χρονικού σημείου κατά το οποίο ο ΦΠΑ, πρέπει να θεωρείται ως οφειλόμενος, από τη γενεσιουργό αιτία του ΦΠΑ που αποτελεί «το γεγονός, με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος».

34. Η διάκριση αυτή επιτρέπει να καταστεί σαφής η ουσιώδης διαφορά μεταξύ νομοθε-

τικών μέτρων που έχουν επίπτωση στη μια ή στην άλλη από αυτές τις έννοιες. Πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, ενός μέτρου με το οποίο σκοπείται να επέλθει νωρίτερα το χρονικό σημείο που καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ ώστε να συμπέσει αυτό με το χρονικό σημείο της εισπράξεως του ειδικού φόρου καταναλώσεως και, αφετέρου, ένα μέτρο που παρεκκλίνει από τους κανόνες που προσδιορίζουν τις υποκείμενες στο ΦΠΑ πράξεις, προσθέτοντας μια νέα γενεσιουργό του ΦΠΑ αιτία, μη προβλεπόμενη από την έκτη οδηγία.

35. Το γεγονός ότι η απόδειξη της κλοπής δεν αρκεί ώστε ο κύριος των κλαπέντων αγαθών να μην υποχρεωθεί στην καταβολή για αυτά του ΦΠΑ σαφώς καταδεικνύει ότι το περιεχόμενο που η Βελγική Κυβέρνηση προσδίδει στο μέτρο υπερβαίνει τα όρια της απλής προκαταβολής του ΦΠΑ. Η εφαρμογή του μέτρου αυτού, όπως γίνεται από τις βελγικές φορολογικές αρχές, συνεπάγεται ότι η κλοπή θεωρείται, αυτή καθεαυτή, ως παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας και, κατά συνέπεια, ότι έχει πράγματι δημιουργηθεί μια νέα γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ, μη προβλεπόμενη από την έκτη οδηγία.

36. Όμως, από την ανάγνωση του ανακοινωθέντος από τη Βελγική Κυβέρνηση μέτρου αποκαλύπτεται ότι τούτο δεν μπορεί να έχει ένα τέτοιο περιεχόμενο. Το εν λόγω μέτρο απλώς προβλέπει ότι «για τη διευκόλυνση του ελέγχου της εισπράξεως του ΦΠΑ, ο ΦΠΑ *που οφείλεται* κατά την εισαγωγή και την παράδοση κατεργασμένων προϊόντων καπνού, εισπράττεται, [...] ταυτόχρονα με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, μέσω της αγοράς φορολογικών ταινιών από τον κατασκευαστή ή τον εισαγωγέα» [14].

37. Πρέπει συναφώς να υπομνησθεί ότι σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 27, «εθνικά μέτρα παρεκκλίσεως, ικανά να αποτρέπουν τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής πρέπει να ερμηνεύονται στενά» [15]. Το γράμμα της επίμαχης ανακοινώσεως σαφώς καταδεικνύει ότι το ανακοινωθέν μέτρο σκοπεί μόνον *να επέρχεται νωρίτερα το χρονικό σημείο που καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ*, μέσω φορολογικών ταινιών, ώστε να συμπίπτει αυτό με το χρονικό σημείο της εισπράξεως του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Το βελγικό μέτρο απλώς σκοπεί στην επίτευξη της εισπράξεως του ΦΠΑ υπό τη μορφή προκαταβολής και, επομένως, αφορά αποκλειστικώς το χρονικό σημείο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Όπως ορθώς υπογραμμίζουν οι εφεσείουσες και η Επιτροπή, η ανακοίνωση αυτή δεν αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ χωρίς οποιοδήποτε πραγματικό έλεγχο της γενεσιουργού αιτίας του ΦΠΑ, δηλαδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, της παραδόσεως αγαθών εξ επαχθούς αιτίας. Η ανακοίνωση υπενθυμίζει τα ασκούντα επιρροή για την είσπραξη του ΦΠΑ γενεσιουργά γεγονότα, δηλαδή *την εισαγωγή* ή *την παράδοση* των προϊόντων επεξεργασμένου καπνού, χωρίς να επιτρέπει να θεωρηθεί ότι το σχετικό απλουστευτικό μέτρο είναι δυνατόν να συνεπάγεται οποιαδήποτε παρέκκλιση.

38. Εκ των ανωτέρω πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η ανακοίνωση δεν έχει ως αντικείμενο κανένα μέτρο παρεκκλίσεως, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 5,

14 — Βλ. ανωτέρω σκέψη 13· η υπογράμμιση είναι του συντάκτη.

15 — Απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, C-63/96, Skripalle (Συλλογή 1997, σ. I-2847, σκέψη 24).

που να επιτρέπει στο βελγικό δημόσιο να ζητήσει την καταβολή του ΦΠΑ από έναν κύριο σχετικά με αγαθά που του εκλάπησαν, τη στιγμή που δεν υφίσταται καμιά εκ μέρους του κυρίου αυτού παράδοση των αγαθών αυτών εξ επαχθούς αιτίας.

39. Κατά συνέπεια, τέτοιο κατά παρέκκλιση μέτρο δεν μπορεί να αντιταχθεί στους υποκειμένους στον φόρο [16]. Πρέπει να υπομνησθεί, εν προκειμένω, η απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985, Direct Cosmetics, κατά την οποία κατά παρέκκλιση από την έκτη οδηγία μέτρα «συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο μόνον υπό τον όρο, αφενός, ότι παραμένουν μέσα στα πλαίσια των σκοπών του άρθρου 27, παράγραφος 1, και, αφετέρου, ότι έχουν κοινοποιηθεί στην Επιτροπή» [17].

40. Εν πάση περιπτώσει, έστω και αν θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι είχε γνωστοποιηθεί ένα κατά παρέκκλιση μέτρο που θα είχε ως αποτέλεσμα να επιτρέπει να θεωρηθεί μια κλοπή ως παράδοση αγαθών, το μέτρο αυτό θα ήταν αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο.

41. Το Δικαστήριο όχι μόνο έχει επιβεβαιώσει ότι η δυνατότητα λήψεως των μνημονευομένων στο άρθρο 27 κατά παρέκκλιση μέτρων πρέπει να αποτελεί το αντικείμενο στενής ερμηνείας [18], αλλά και έχει υπενθυμίσει ότι επιτρέπονται μόνο τα μέτρα «που είναι "αναγκαία και ανάλογα προς την πραγματοποίηση του συγκεκριμένου σκοπού τον οποίο επιδιώκουν και θίγουν όσο το δυνατό λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας» [19]. Με άλλα λόγια, τα κατά παρέκκλιση της έκτης οδηγίας μέτρα που προορίζονται για την απλούστευση της εισπράξεως ή στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής επιτρέπονται μόνον «εντός των ορίων που είναι αυστηρώς αναγκαία για την επίτευξη του στόχου αυτού» [20] ενώ η συμφωνία ενός τέτοιου μέτρου «με τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, πρέπει να εξεταστεί κατά τρόπο αυστηρό» [21].

42. Δεν έχει αποδειχθεί ότι το επίμαχο κατά παρέκκλιση μέτρο επιδιώκει στόχους όπως η απλούστευση της εισπράξεως του φόρου ή η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, στόχους που να μπορούν να δικαιολογήσουν ότι η κλοπή αγαθών πρέπει να θεωρείται ως παράδοση αυτών εξ επαχθούς αιτίας. Πράγματι, ένα τέτοιο μέτρο θα συνεπαγόταν παρέκκλιση από τις θεμελιώδεις διατάξεις της έκτης οδηγίας που προσδιορίζουν τις γενεσιουργούς του ΦΠΑ αιτίες, προσθέτοντας νέες κατηγορίες επιβαλλόντων τον φόρο γεγονότων, και τούτο στην αλληλουχία μιας μη αμφισβητούμενης κλοπής αγαθών και εν απουσία ενδείξεων περί απάτης.

16 — Το συμπέρασμα αυτό είναι ανεξάρτητο του ζητήματος, που δεν έχει τεθεί στην υπό κρίση υπόθεση, σχετικά με το εάν ένα αιτιολογικό μέτρο για πριν από τη δεδομένη στιγμή καταβολή του ΦΠΑ, όπως το έχουν αποτελέσει το αντικείμενο εν προκειμένω της ανακοινώσεως, αποτελεί μέτρο παρεκκλίσεως σύμφωνο προς το άρθρο 27, παράγραφος 1.

17 — Υπόθεση 5/84, Συλλογή 1985, σ. 617, σκέψη 24, και απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψεις 22 και 23).

18 — Βλ. ανωτέρω σκέψη 37.

19 — Αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi (Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 43), και της 29ης Απριλίου 2004, C-17/01, Sudholz (Συλλογή 2004, σ. I-4271, σκέψη 46).

20 — Απόφαση της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1984, σ. 1861, σκέψη 29).

21 — Η προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 19 απόφαση Sudholz, σκέψη 45.

III — Πρόταση

43. Υπό το φως των ανωτέρω εκτεθεισών θεωρήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα από το Hof van beroep te Antwerpen προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

«1) Η έννοια των "παραδόσεων αγαθών [...] που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας", σύμφωνα με το νόημα του άρθρου 2, σημείο 1, 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αυτή δεν καλύπτει την κλοπή αγαθών, και τούτο ανεξαρτήτως του ζητήματος εάν τα κλαπέντα αγαθά υπόκεινται ή όχι σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

2) Η παρασχεθείσα σε κράτος μέλος άδεια, που υπήρξε αποτέλεσμα ανακοινώσεως βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, για τη λήψη ειδικού κατά παρέκκλιση μέτρου θεσπίζοντας την προείσπραξη του ΦΠΑ επί των προϊόντων κατεργασμένου καπνού, ταυτόχρονα με την είσπραξη των ειδικών φόρων καταναλώσεως, δεν επιτρέπει να απαιτηθεί καταβολή του ΦΠΑ ως συνέπεια κλοπής των προϊόντων αυτών.»