ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 15ης Ιουνίου 2006 *

Στην υπόθεση C-494/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2004, που περιήλθε στο Δικαστήριο αυθημερόν, στο πλαίσιο της δίκης

Heintz van Landewijck SARL

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet (εισηγητή), S. von Bahr, U. Lõhmus και A. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Heintz van Landewijck SARL, εκπροσωπούμενη από τους A. E. van der Voort Maarschalk και R. Meijer, advocaten,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και C. M. Wissels,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Lumma και την C. Schulze-Bahr,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους K. Gross και A. Weimar,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Φεβρουαρίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό

καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως), και της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών —Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 249, στο εξής: έκτη οδηγία), ειδικότερα του άρθρου 27, παράγραφοι 1 και 5, αυτής.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Heintz van Landewijck SARL (στο εξής: Landewijck) και του Staatssecretaris van Financiën (υφυπουργού οικονομικών). Η εταιρία αυτή ζητεί από τον τελευταίο την απόδοση των ποσών που κατέβαλε για τη λήψη φορολογικών επισημάτων τα οποία εξαφανίστηκαν προτού επικολληθούν στα προϊόντα καπνού για τα οποία προορίζονταν.

Το νομικό πλαίσιο

Το κοινοτικό δίκαιο

3 Κατά το άρθρο 6 της οδηγίας για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, η οποία εφαρμόζεται βάσει του άρθρου 3, παράγραφος 1, στα βιομηχανοποιημένα καπνά:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή κατά τη διαπίστωση των ελλειμμάτων που οφείλουν να φορολογηθούν σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3.

Θεωρείται ως θέση σε ανάλωση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης:

α) κάθε έξοδος, ακόμη και αντικανονική, από καθεστώς αναστολής,

β) κάθε κατασκευή, έστω και αντικανονική, τέτοιων προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής,

γ) κάθε εισαγωγή, ακόμη και αντικανονική, τέτοιων προϊόντων, εφόσον δεν τίθενται υπό καθεστώς αναστολής.

2. Οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν διατίθεται στην κατανάλωση ή όπου διαπιστώνονται τα ελλείμματα. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εισπράττεται σύμφωνα με τον τρόπο που θεσπίζει κάθε κράτος μέλος, με την προϋπόθεση ότι τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις ίδιες διαδικασίες είσπραξης και στα εθνικά προϊόντα και στα προϊόντα προέλευσης άλλων κρατών μελών.»

4 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι:

«1. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής απολαύει ατέλειας για τις απώλειες που επέρχονται στα πλαίσια του καθεστώτος αναστολής, εφόσον οφείλονται σε τυχαία περιστατικά ή σε ανωτέρα βία και έχουν επαληθευθεί από τις αρχές κράτους μέλους. Απολαύει επίσης, στα πλαίσια του καθεστώτος αναστολής, ατέλειας για τις απώλειες (φύρες) που είναι εγγενείς στη φύση των προϊόντων κατά τη διαδικασία παραγωγής, μεταποίησης, αποθήκευσης και μεταφοράς. Κάθε κράτος μέλος

καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες χορηγούνται αυτές οι ατέλειες. Οι ατέλειες αυτές εφαρμόζονται επίσης στους επαγγελματίες που αναφέρονται στο άρθρο 16 κατά τη μεταφορά των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.»

5 Το άρθρο 21, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι:

«Με την επιφύλαξη του άρθρου 6 παράγραφος 1, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι τα προϊόντα που πρόκειται να διατεθούν στην κατανάλωση στο έδαφός τους φέρουν φορολογικά σήματα ή εθνικά αναγνωριστικά σήματα που χρησιμοποιούνται για φορολογικούς σκοπούς.»

6 Το άρθρο 22, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας προβλέπει:

«Τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φορό κατανάλωσης και διατίθενται στην κατανάλωση σε κράτος μέλος και, ως εκ τούτου, φέρουν φορολογικό επίσημα ή αναγνωριστικό σήμα αυτού του κράτους μέλους μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο επιστροφής του οφειλόμενου ειδικού φόρου κατανάλωσης από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που έχει χορηγήσει αυτά τα φορολογικά επισήματα ή τα αναγνωριστικά σήματα, εφόσον η καταστροφή αυτών των σημάτων διαπιστωθεί από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που τα έχει χορηγήσει.»

7 Κατά το άρθρο 10 της οδηγίας 95/59/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασμένων καπνών (ΕΕ L291, σ. 40, στο εξής: οδηγία για τα επεξεργασμένα καπνά).

«1. Οι τρόποι εισπράξεως του ειδικού φόρου καταναλώσεως εναρμονίζονται το αργότερο στο τελικό στάδιο. Κατά τη διάρκεια των προηγουμένων σταδίων, ο

ειδικός φόρος καταναλώσεως εισπράττεται, κατ' αρχήν, με φορολογικά επισήματα. Τα κράτη μέλη, αν εισπράττουν τον ειδικό φόρο καταναλώσεως με φορολογικά επισήματα, είναι υποχρεωμένα να θέτουν τα επισήματα αυτά στη διάθεση των καπνοβιομηχάνων και των εμπόρων των λοιπών κρατών μελών. Εάν εισπράττουν τον ειδικό φόρο καταναλώσεως με άλλους τρόπους, τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε κανένα διοικητικό ή τεχνικό εμπόδιο να μην επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών, εξ αυτού του λόγου.

2. Οι εισαγωγείς και οι καπνοβιομήχανοι επεξεργασμένων καπνών υπόκεινται στο καθεστώς που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο όσον αφορά τους τρόπους εισπράξεως και πληρωμής του ειδικού φόρου καταναλώσεως.»

8 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2) οι εισαγωγές αγαθών.»

9 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Ως "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

10 Κατά το άρθρο 10 της οδηγίας αυτής:

«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 νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

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

[...]»

11 Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της ίδιας οδηγίας, βάση επιβολής του φόρου είναι, για τις παραδόσεις αγαθών, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο. Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, προβλέπει ότι:

«Σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής, επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

[...]»

12 Το άρθρο 27 της οδηγίας αυτής, με επικεφαλίδα «Μέτρα απλοποιήσεως», ορίζει:

«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 στην παράγραφο 1, δύνανται να τα διατηρήσουν, υπό 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 Δυνάμει του άρθρου 1 της ενάτης οδηγίας 78/583/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 1978, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 96, στο εξής: ένατη οδηγία), επετράπη σε ορισμένα κράτη μέλη να θέσουν σε εφαρμογή την έκτη οδηγία το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1979.

Η ολλανδική κανονιστική ρύθμιση

14 Το άρθρο 1 του νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως (Wet op de accijns, Stb. 1991, αριθ. 561, στο εξής: νόμος περί ειδικών φόρων καταναλώσεως) ορίζει:

«1. Φόρος, αποκαλούμενος ειδικός φόρος καταναλώσεως, επιβάλλεται επί:

[...]

f. των προϊόντων καπνού.

2. Ο ειδικός φόρος καταναλώσεως οφείλεται επ' ευκαιρία της διαθέσεως στην κατανάλωση και της εισαγωγής των αγαθών που αναφέρονται στην παράγραφο 1.»

15 Το άρθρο 71, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει:

«1. Υπό τις προϋποθέσεις και εντός των ορίων που καθορίζονται με γενικό διοικητικό μέτρο, το ποσό του ειδικού φόρου επιστρέφεται, κατόπιν αιτήσεως, για τα αγαθά που υπόκεινται σ' αυτόν [όταν τα αγαθά αυτά]:

a. έχουν απολεσθεί,

b. έχουν καταστραφεί υπό διοικητικό έλεγχο,

c. έχουν εξαχθεί προς τρίτη χώρα ή τεθεί υπό κοινοτικό τελωνειακό καθεστώς με προορισμό τρίτη χώρα,

d. έχουν αποθηκευθεί σε αποθήκη προοριζόμενη για αυτού του είδους τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως·

[...]»

16 Κατά το άρθρο 73, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου:

«Τα προϊόντα καπνού πρέπει, κατά τη στιγμή της διαθέσεως στην κατανάλωση και της εισαγωγής, να φέρουν το προβλεπόμενο για το οικείο προϊόν καπνού φορολογικό επίσημα.»

17 Δυνάμει του άρθρου 75, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, ο εγκεκριμένος αποταμιευτής για τα προϊόντα καπνού και ο επιχειρηματίας που επιθέτει τα επισήματα ειδικού φόρου επί των προϊόντων αυτών εκτός του εδάφους των Κάτω Χωρών μπορούν, ειδικότερα, να ζητήσουν τα επισήματα ειδικού φόρου από τον έφορο φορολογικών υπηρεσιών (στο εξής: έφορος).

18 Το άρθρο 76 του νόμου αυτού ορίζει:

«1. Το ποσό του ειδικού φόρου καταναλώσεως που αντιστοιχεί στα επισήματα βάσει των στοιχείων που αναγράφονται σ' αυτά πρέπει να καταβάλλεται κατά την υποβολή της αιτήσεως.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η πληρωμή μπορεί να πραγματοποιηθεί, το αργότερο, είτε την τελευταία ημέρα του δεύτερου μήνα που έπεται του μηνός κατά τον οποίο ζητήθηκαν τα επισήματα ειδικού φόρου καταναλώσεως αν τα επισήματα αυτά προορίζονται να επικολληθούν σε πακέτα σιγαρέτων ή σε καπνό για κάπνισμα, είτε έως την τελευταία ημέρα του τρίτου μήνα που έπεται του μηνός κατά τον οποίο ζητήθηκαν τα επισήματα ειδικού φόρου αν τα επισήματα αυτά προορίζονται να επικολληθούν σε πακέτα πούρων ή σε κάθε πούρο ξεχωριστά, υπό την προϋπόθεση ότι έχει συσταθεί σχετική ασφάλεια.

[...]».

19 Το άρθρο 77, παράγραφος 1, του νόμου αυτού προβλέπει:

«Από το ποσό του ειδικού φόρου που πρέπει να καταβληθεί κατόπιν δηλώσεως για συγκεκριμένη περίοδο αφαιρείται το ποσό το οποίο έχει πληρωθεί ή οφείλεται επ' ευκαιρία υποβολής της αιτήσεως των επισημάτων του ειδικού φόρου καταναλώσεως τα οποία επικολλώνται επί των προϊόντων καπνού για τα οποία υποβλήθηκε δήλωση εξόδου από αποθήκη ειδικού φόρου καταναλώσεως για την περίοδο αυτή.»

20 Κατά το άρθρο 79, παράγραφος 3, του ίδιου νόμου:

«Ο υπουργός μπορεί, υπό τους όρους και τους περιορισμούς που καθορίζει, να θεσπίζει κανόνες σχετικά με τον συμψηφισμό ή την επιστροφή του ποσού που έχει καταβληθεί ή εξακολουθεί να οφείλεται σε σχέση με την αίτηση χορηγήσεως επισημάτων ειδικού φόρου καταναλώσεως:

α. τα οποία επεστράφησαν από τον επιχειρηματία που τα είχε ζητήσει·

β. απωλέσθηκαν, λόγω ατυχήματος ή ανωτέρας βίας, χωρίς να επικολληθούν στα προϊόντα καπνού τα οποία έχουν πωληθεί ή εισαχθεί·

γ. καταστράφηκαν υπό τον έλεγχο της διοικήσεως.»

21 Η τελευταία αυτή διάταξη τέθηκε σε εφαρμογή με το άρθρο 52 της εκτελεστικής αποφάσεως του νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ((uitvoeringsregeling accijns).

22 Δυνάμει του εν λόγω άρθρου 52, ο επιχειρηματίας ο οποίος υπέβαλε αίτηση για τη χορήγηση επισημάτων ειδικού φόρου καταναλώσεως μπορεί να επιτύχει την επιστροφή του ποσού των φόρων που αντιπροσωπεύουν τα επισήματα τα οποία απωλέσθηκαν, λόγω ατυχήματος ή ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση, ειδικότερα, ότι υποβάλλει την αίτησή του περί επιστροφής εντός προθεσμίας ενός μηνός από την ημερομηνία της απώλειας και ότι δήλωσε αμελλητί την απώλεια αυτή στον έφορο αναφέροντας τη στιγμή, τον τόπο και την αιτία της απώλειας. Η παράγραφος 6 του ίδιου άρθρου προβλέπει ότι η επιστροφή δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί για τα απολεσθέντα επισήματα «παρά μόνο στο μέτρο που το ποσό των ειδικών φόρων μπορεί να οριστεί με βεβαιότητα».

23 Τέλος, ο νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών της 28ης Ιουνίου 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968, αριθ. 329, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει, στο άρθρο 28 αυτού, τρόπο εισπράξεως του ΦΠΑ επί των προϊόντων καπνού ανάλογο με εκείνον που εφαρμόζεται στους ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Το άρθρο αυτό διευκρινίζει ότι ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα προϊόντα αυτά είναι τα 19/119 της λιανικής τιμής που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των ειδικών φόρων καταναλώσεως και αυτός ο ΦΠΑ δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εκπτώσεως.

24 Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, το ειδικό καθεστώς που προβλέπει το εν λόγω άρθρο 28 παρεκκλίνει από το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ. Το καθεστώς αυτό έχει ως σκοπούς, αφενός, την απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο φόρος εισπράττεται σε ένα μόνο στάδιο στην αλυσίδα εμπορίας των προϊόντων καπνού, επ' ευκαιρία της εξόδου από αποθήκη ή κατά την εισαγωγή, σύμφωνα με το σύστημα που έχει εφαρμογή στον τομέα των ειδικών φόρων καταναλώσεως και, αφετέρου, την καταπολέμηση της απάτης, δεδομένου ότι το λιανικό εμπόριο αποκλείεται από τη διαδικασία εισπράξεως του φόρου.

25 Το καθεστώς αυτό υπήρχε την 1η Ιανουαρίου 1977. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, η Ολλανδική Κυβέρνηση το κοινοποίησε στην Επιτροπή στις 12 Ιουνίου 1979.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

26 Η Landewijck εκμεταλλεύεται στο Λουξεμβούργο χονδρικό εμπόριο επεξεργασμένων καπνών, για το οποίο διαθέτει άδεια εγκεκριμένου αποταμιευτή.

27 Στις 6 Οκτωβρίου 1998, υπέβαλε στο Belastingdienst/Douane te Amsterdam (υπηρεσία φόρων και τελωνείων του Άμστερνταμ), κατ' εφαρμογήν του άρθρου 75 του νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, δύο αιτήσεις για τη χορήγηση επισημάτων ειδικού φόρου καταναλώσεως για επεξεργασμένα καπνά. Ανέθεσε στην εταιρία Securicor Omega να της παραδώσει αυτά τα επισήματα.

28 Στις 9 Οκτωβρίου 1998, ο έφορος καταχώρισε τα ποσά που όφειλε η Landewyck βάσει των δύο αυτών πράξεων, δηλαδή, αντιστοίχως, 177 809,10 NLG (140 575 NLG ως ειδικούς φόρους καταναλώσεως και 37 234,10 NLG ως ΦΠΑ) και 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG ως ειδικούς φόρους καταναλώσεως και 508 617,10 NLG ως ΦΠΑ).

29 Στις 12 Οκτωβρίου 1998, η μεταφορική επιχείρηση Smit Koerier, ενεργούσα εξ ονόματος της Securicor Omega, παρέλαβε τα αιτηθέντα επισήματα από την PTT Post Filatelie, νυν Geldnet Services BV.

30 Από το πρακτικό που συνέταξε στις 17 Δεκεμβρίου 1998 ο πραγματογνώμονας που διόρισε η λουξεμβουργιανή ασφαλιστική εταιρία Le Foyer προκύπτει ότι, στις 13 Οκτωβρίου1998, ώρα 19:40, η Smit Koerier παρέδωσε τρία πακέτα επισημάτων σε κατάστημα της Securicor Omega που βρίσκεται στην Ουτρέχτη (Κάτω Χώρες) και, στις 14 Οκτωβρίου 1998, ώρα 10:00, η Securicor Omega διαπίστωσε ότι τα πακέτα αυτά είχαν εξαφανιστεί.

31 Με έγγραφο της 23ης Νοεμβρίου 1998, η Landewyck πληροφόρησε τον έφορο ότι δεν είχαν ακόμη περιέλθει σε αυτήν τα επισήματα που παραδόθηκαν στη Smit Koerier, επομένως δεν μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν και ότι η Securicor Omega αποποιήθηκε την ευθύνη της για την εξαφάνισή τους. Με το ίδιο έγγραφο, η van Landewyck ζήτησε από τον έφορο «να λάβει υπόψη τα ειδικά στοιχεία της υποθέσεως αυτής πριν από την τελική ημερομηνία πληρωμής, δηλαδή την 31η Ιανουαρίου 1999».

32 Ο έφορος ανάλυσε το εν λόγω έγγραφο ως αίτηση συμψηφισμού επιστροφής του ποσού που κατέβαλε η Landewyck για τα επίδικα επισήματα, υποβληθείσα σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 79, παράγραφος 3, του νόμου περί ειδικών φόρων και του άρθρου 52 της εκτελεστικής αποφάσεως του νόμου αυτού. Με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2001 ο έφορος απέρριψε την αίτηση αυτή.

33 Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε η Landewijck κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε επίσης από τον έφορο.

34 Η προσφυγή που ασκήθηκε κατ' αυτής της απορριπτικής αποφάσεως ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam (εφετείο του Άμστερνταμ) κρίθηκε επίσης αβάσιμη. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι, αφενός, η προσφεύγουσα δεν κατέδειξε με επαρκή βεβαιότητα, ούτε ότι τα επισήματα δεν υπήρχαν πλέον, ούτε ότι ο κίνδυνος να χρησιμοποιηθούν ακόμη ήταν αμελητέος και, επομένως, τα επισήματα δεν μπορούσαν να θεωρηθούν ως απολεσθέντα κατά την έννοια του άρθρου 79, παράγραφος 3, στοιχείο β', του νόμου περί των ειδικών φόρων. Αφετέρου, το Gerechtshof έκρινε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28 του νόμου περί ΦΠΑ, βάσει του οποίου ο ΦΠΑ επί των βιομηχανοποιημένων καπνών εισπράττεται σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, ότι η αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ έπρεπε να απορριφθεί για τους ίδιους λόγους με εκείνους που δικαιολογούσαν την άρνηση επιστροφής των ειδικών φόρων.

35 Η Landewijck άσκησε τότε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο δικαστήριο των Κάτω Χωρών). Το τελευταίο παρατήρησε ότι το Gerechtshof είχε εφαρμόσει ορθά το άρθρο 79, παράγραφος 3, στοιχείο β', του νόμου περί των ειδικών φόρων. Ωστόσο, διερωτήθηκε αν η άρνηση επιστροφής ή ο συμψηφισμός που αντιτάχθηκε στη Landewijck στην παρούσα διαφορά συμβιβαζόταν προς ορισμένες διατάξεις της οδηγίας για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, ειδικότερα τα άρθρα 6, παράγραφοι 1, 14 και 22 αυτής.

36 Εξάλλου, το Hoge Raad der Nederlanden διερωτήθηκε ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 28 του νόμου περί ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η Landewijck υποστήριξε ότι το ειδικό καθεστώς εισπράξεως του ΦΠΑ που θέσπισε το άρθρο αυτό δεν είχε κοινοποιηθεί στην Επιτροπή εντός της προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και, επομένως, δεν συμβιβαζόταν με την οδηγία αυτή.

37 Το Hoge Raad der Nederlanden διερωτήθηκε συναφώς, ειδικότερα υπό το φως της αποφάσεως της 27ης Οκτωβρίου 1992, C-74/91, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1992, σ. I-5437), αν η εκπρόθεσμη κοινοποίηση του καθεστώτος αυτού

στην Επιτροπή, που πραγματοποιήθηκε στις 12 Ιουνίου 1979, έπρεπε να είχε τις ίδιες συνέπειες με την έλλειψη κοινοποιήσεως, δηλαδή τη μη εφαρμογή του καθεστώτος αυτού στους πολίτες που επικαλούνται μια τέτοια πλημμέλεια. Το Hoge Raad der Nederlanden πρόσθεσε ότι έστω και αν υποτεθεί ότι η εκπρόθεσμη κοινοποίηση καθιστά ανεφάρμοστο το εν λόγω καθεστώς, θα πρέπει ακόμη να εξακριβωθεί αν το καθεστώς αυτό συμβιβάζεται προς τις απαιτήσεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

38 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει η οδηγία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως την έννοια ότι υποχρεώνει τα κράτη μέλη να προβούν σε νομοθετική ρύθμιση, βάσει της οποίας πρέπει να επιστρέφουν ή να συμψηφίζουν τα ποσά ειδικού φόρου καταναλώσεως που έχουν καταβληθεί ή καταστεί απαιτητά κατά την υποβολή αιτήσεως χορηγήσεως επισημάτων ειδικού φόρου καταναλώσεως στην περίπτωση κατά την οποία ο αιτών (κάτοχος άδειας φορολογικής αποθήκης) ούτε χρησιμοποίησε ούτε θα μπορέσει να χρησιμοποιήσει επισήματα που εξαφανίσθηκαν πριν τεθούν σε προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, τρίτος δε ούτε είχε ούτε θα έχει τη δυνατότητα να κάνει νομίμως χρήση των επισημάτων, μολονότι δεν αποκλείεται ότι τρίτος χρησιμοποίησε ή θα χρησιμοποιήσει τα επισήματα, επιθέτοντάς τα σε προϊόντα καπνού τα οποία διατίθενται παρανόμως στο εμπόριο;

2.α) Έχει η έκτη οδηγία, ιδίως το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, την έννοια ότι το γεγονός ότι η Ολλανδική Κυβέρνηση γνωστοποίησε στην Επιτροπή, σε χρονικό σημείο μεταγενέστερο του προβλεπόμενου από το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, όπως προσαρμόσθηκε με την ένατη οδηγία, ότι επιθυμεί να διατηρήσει τον ειδικό τρόπο φορολογήσεως προϊόντων καπνού συνεπάγεται ότι, αν ένας ιδιώτης, αφού επακολούθησε η γνωστοποίηση, επικαλεσθεί την υπέρβαση της προθεσμίας, ο ιδιαίτερος αυτός τρόπος φορολογήσεως δεν θα πρέπει να εφαρμόζεται και μετά το χρονικό σημείο της γνωστοποιήσεως;

2.β) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα υπό α', έχει η έκτη οδηγία, ιδίως το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, την έννοια ότι ο ειδικός τρόπος φορολογήσεως προϊόντων καπνού, κατά το άρθρο 28 του νόμου περί ΦΠΑ, πρέπει να μη τυγχάνει εφαρμογής λόγω του ότι δεν συνάδει προς τους όρους που θέτουν οι εν λόγω διατάξεις της οδηγίας;

2.γ) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα υπό β', έχει η έκτη οδηγία, ιδίως το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, την έννοια ότι η μη επιστροφή του ΦΠΑ αντιβαίνει προς αυτήν υπό περιστάσεις όπως οι εκτιθέμενες στο πρώτο ερώτημα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

39 Το άρθρο 21, παράγραφος 1, της οδηγίας για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως αναγνωρίζει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να χορηγούν φορολογικά επισήματα για τα προϊόντα που προορίζονται να διατεθούν στην κατανάλωση στο έδαφός τους. Ομοίως, το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας για τα επεξεργασμένα καπνά προβλέπει ότι, κατά τη διάρκεια των σταδίων που προηγούνται της εναρμονίσεως των τρόπων εισπράξεως των ειδικών φόρων καταναλώσεως, ο φόρος αυτός εισπράττεται, κατ' αρχήν, με φορολογικά επισήματα.

40 Το άρθρο 22, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως προβλέπει εξάλλου τη δυνατότητα να επιτυγχάνεται η επιστροφή των ειδικών φόρων καταναλώσεως από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που εξέδωσαν τα φορολογικά επισήματα στην ειδική περίπτωση κατά την οποία η καταστροφή των επισημάτων αυτών διαπιστώθηκε από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που τα εξέδωσε.

41 Αντιθέτως, η οδηγία για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως δεν περιλαμβάνει καμιά διάταξη που να αφορά την περίπτωση της εξαφανίσεως τέτοιων επισημάτων. Η οδηγία αυτή πρέπει, επομένως, να θεωρηθεί ότι αφήνει στα κράτη μέλη τη φροντίδα να προσδιορίσουν τις συνέπειες μιας τέτοιας εξαφανίσεως. Η οδηγία αυτή δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εμποδίζει τα κράτη μέλη να προβλέπουν εθνικούς κανόνες κατά τους οποίους, σε περίπτωση εξαφανίσεως των φορολογικών επισημάτων, την οικονομική ευθύνη για την απώλεια των επισημάτων αυτών φέρει ο αγοραστής.

42 Τέτοιοι εθνικοί κανόνες δεν μπορούν επίσης να θεωρηθούν αντίθετοι προς την αρχή της αναλογικότητας.

43 Συγκεκριμένα, εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία θα επέτρεπε στον αγοραστή των επισημάτων ειδικών φόρων καταναλώσεως να επιτυγχάνει την επιστροφή προβάλλοντας απλώς την απώλειά τους εμπεριέχει τον κίνδυνο να ευνοεί τις καταστρατηγήσεις και τις απάτες. Όμως, η πρόληψη αυτών των καταστρατηγήσεων και απατών συνιστά ακριβώς έναν από τους στόχους που επιδιώκονται με την κοινοτική νομοθεσία.

44 Κατά συνέπεια, εθνικοί κανόνες όπως οι επίδικοι στην υπόθεση της κύριας δίκης κατά τους οποίους, στην περίπτωση εξαφανίσεως των φορολογικών επισημάτων, την οικονομική ευθύνη της απώλειας των επισημάτων αυτών φέρει ο αγοραστής συμβάλλουν στην πραγματοποίηση του στόχου προλήψεως της δολίας χρήσεως των επισημάτων αυτών. Επιπροσθέτως, οι εθνικοί αυτοί κανόνες δεν υπερβαίνουν ό,τι είναι αναγκαίο προς επίτευξη του στόχου αυτού εφόσον δεν αποκλείουν, εξάλλου, κάθε δυνατότητα επιστροφής ή συμψηφισμού στις άλλες περιπτώσεις, όπως η απώλεια των επισημάτων λόγω ατυχήματος ή ανωτέρας βίας.

45 Συναφώς, το επιχείρημα ότι ο κίνδυνος καταχρηστικής χρησιμοποιήσεως των εξαφανισθέντων επισημάτων είναι ελάχιστος, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν έχει επίπτωση στην έννοια της απαντήσεως που πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο, εφόσον αυτός ο κίνδυνος καταχρηστικής χρησιμοποιήσεως δεν είναι ανύπαρκτος.

46 Επιβάλλεται, κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι ούτε η οδηγία για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως ούτε η αρχή της αναλογικότητας εμποδίζουν τα κράτη μέλη να θεσπίσουν κανονιστική ρύθμιση η οποία δεν προβλέπει την επιστροφή του ποσού των ειδικών φόρων καταναλώσεως που έχουν καταβληθεί υπό περιστάσεις όπως εκείνες της υποθέσεως της κύριας δίκης, με αποτέλεσμα έτσι την οικονομική ευθύνη για την απώλεια των φορολογικών επισημάτων να φέρει ο αγοραστής αυτών.

Επί του δευτέρου ερωτήματος, υπό α΄

47 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος κοινοποίησε στην Επιτροπή την επιθυμία του να διατηρήσει τον ειδικό τρόπο εισπράξεως του φόρου επί των επεξεργασμένων καπνών μετά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, όπως παρατάθηκε με την ένατη οδηγία, συνεπάγεται ότι αυτός ο τρόπος εισπράξεως του φόρου μένει ανεφάρμοστος ακόμη και μετά την ημερομηνία κοινοποιήσεως.

48 Είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έκρινε ήδη ότι μέτρο το οποίο παρεκκλίνει από την έκτη οδηγία θεσπιζόμενο κατά παράβαση του καθήκοντος κοινοποιήσεως που επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 27, παράγραφος 2, αυτής δεν μπορεί να αντιτάσσεται σε υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985, 5/84, Direct Cosmetics, Συλλογή 1985, σ. 617, σκέψη 37, και της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ I-3795, σκέψη 33). Πράγματι, ελλείψει κοινοποιήσεως, το μέτρο αυτό δεν μπορεί να επιτραπεί από το Συμβούλιο σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

49 Πάντως, στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται για νέο κατά παρέκκλιση μέτρο, για το οποίο έπρεπε να υπάρξει έγκριση του Συμβουλίου, αλλά ειδικό μέτρο το οποίο υπήρχε πριν την 1η Ιανουαρίου 1977 και το κράτος μέλος θέλησε να διατηρήσει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, παρά τη θέση σε εφαρμογή αυτής. Η Ολλανδική Κυβέρνηση κοινοποίησε έτσι στην Επιτροπή την επιθυμία της να διατηρήσει το καθεστώς του άρθρου 28 του νόμου

περί ΦΠΑ στις 12 Ιουνίου 1979. Εξάλλου, στην πρώτη της έκθεση προς το Συμβούλιο στις 14 Σεπτεμβρίου 1983 επί της λειτουργίας του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, υποβληθείσα σύμφωνα με το άρθρο 34 της έκτης οδηγίας [COM(83) 426 τελικό], η Επιτροπή δεν έκρινε ότι το καθεστώς αυτό ήταν αντίθετο προς το κριτήριο που ορίζει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, δηλαδή ότι τα μέτρα δεν επηρεάζουν, παρά μόνον κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

50 Όμως, η εκπρόθεσμη κοινοποίηση του κατά παρέκκλιση μέτρου δεν μπορεί να έχει τις ίδιες συνέπειες με την έλλειψη κοινοποιήσεως. Πράγματι, το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας δεν συναρτά καμιά κύρωση προς την παράβαση της προθεσμίας κοινοποιήσεως. Επιπροσθέτως, το αντικείμενο της προβλεπόμενης κοινοποιήσεως δεν είναι η έγκριση της Επιτροπής, αλλά μόνον να δοθεί σ' αυτήν η δυνατότητα να λάβει γνώση του σχετικού μέτρου και να το αποτιμήσει. Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, η παράβαση της προθεσμίας κοινοποιήσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ουσιώδης διαδικαστική πλημμέλεια που να μπορεί να συνεπάγεται τη μη εφαρμογή του κατά παρέκκλιση μέτρου το οποίο κοινοποιήθηκε εκπρόθεσμα.

51 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται στο δεύτερο ερώτημα, υπό α', να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η παράβαση της προθεσμίας κοινοποιήσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ουσιώδης διαδικαστική πλημμέλεια που να μπορεί να συνεπάγεται τη μη εφαρμογή του κατά παρέκκλιση μέτρου το οποίο κοινοποιήθηκε εκπρόθεσμα.

Επί του δευτέρου ερωτήματος, υπό β'

52 Με το δεύτερο ερώτημα, υπό β', το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί αν ο ειδικός τρόπος εισπράξεως του ΦΠΑ μέσω των φορολογικών επισημάτων, όπως αυτός προβλέπεται στην ολλανδική νομοθεσία που έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης, συμβιβάζεται προς τις επιταγές του άρθρου 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας και δεν υπερβαίνει ό,τι είναι αναγκαίο με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή της απάτης και της φοροαποφυγής.

53 Όπως έκρινε ήδη το Δικαστήριο, τα κατά παρέκκλιση εθνικά μέτρα που αναφέρει το άρθρο 27, παράγραφος 5, της οδηγίας, τα οποία επιτρέπονται «με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής», είναι αυστηρής ερμηνείας (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1984, σ. 1861, σκέψη 29). Δεν μπορούν να παρεκκλίνουν από την τήρηση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, παρά μόνον εντός των ορίων που είναι αυστηρώς αναγκαία για την επίτευξη του στόχου αυτού (απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, C-63/96, Skripalle, Συλλογή 1997, σ. I-2847, σκέψη 24). Επιπροσθέτως, πρέπει να είναι αναγκαία και πρόσφορα για την πραγματοποίηση του συγκεκριμένου σκοπού που επιδιώκουν και να θίγουν όσο το δυνατό λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας (απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 60).

54 Στην προκειμένη περίπτωση, το κατά παρέκκλιση καθεστώς που επιτρέπει την είσπραξη του ΦΠΑ μέσω φορολογικών επισημάτων έχει ως σκοπό και ως αποτέλεσμα την απλοποίηση εισπράξεως του φόρου, ο οποίος πραγματοποιείται, χάρη σ' αυτό το κατά παρέκκλιση καθεστώς, σε ένα μόνο στάδιο της αλυσίδας εμπορίας των προϊόντων.

55 Εξάλλου, το καθεστώς αυτό συνδέει το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ με την τιμή των προϊόντων στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως, σύμφωνα με ό,τι επιβάλλει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

56 Είναι αληθές ότι, υπό ορισμένες περιστάσεις, όπως η απώλεια των προϊόντων, η μεγάλη πτώση των πωλήσεων ή η αντικανονική πώληση σε τιμή διαφορετική από τη λιανική τιμή που αναφέρεται στα φορολογικά επισήματα, ο κατασκευαστής μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλει ένα ποσό ΦΠΑ υψηλότερο από εκείνο που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του κοινοτικού συστήματος κοινού δικαίου εισπράξεως του ΦΠΑ.

57 Το ενδεχόμενο και μόνον ότι μπορούν να εμφανιστούν τέτοιες περιστάσεις δεν αρκεί πάντως για να θεωρηθεί ότι το κατά παρέκκλιση σύστημα εισπράξεως του ΦΠΑ μέσω των φορολογικών επισημάτων δεν τηρεί τα κριτήρια που ορίζει το

άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, το άρθρο αυτό απαγορεύει μόνον τα μέτρα τα οποία μπορούσαν να επηρεάσουν κατά τρόπο όχι αμελητέο το ποσό του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

58 Όμως, η φύση των υποθέσεων στις οποίες το καθεστώς εισπράξεως του φόρου μέσω φορολογικών επισημάτων μπορεί να οδηγήσει σε διαφοροποίηση του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως δεν φαίνεται να επιτρέπει να θεωρηθεί ότι το καθεστώς αυτό μπορεί να επηρεάζει κατά τρόπο όχι αμελητέο το ποσό του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως. Κατά συνέπεια, ένα τέτοιο καθεστώς δεν παραβαίνει τα κριτήρια που ορίζει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

59 Για τους ίδιους λόγους, δεν υπερβαίνει ό,τι είναι αναγκαίο για την απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ.

60 Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα κατά παρέκκλιση καθεστώς εισπράξεως του ΦΠΑ μέσω των φορολογικών επισημάτων, όπως αυτό που θεσπίζει το άρθρο 28 του ολλανδικού νόμου περί ΦΠΑ, συμβιβάζεται προς τις επιταγές που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές της οδηγίας και δεν υπερβαίνει ό,τι είναι αναγκαίο για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου.

Επί του δευτέρου ερωτήματος, υπό γ΄

61 Με το τελευταίο αυτό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν η έκτη οδηγία, ειδικότερα το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η μη επιστροφή του ΦΠΑ, υπό περιστάσεις όπως εκείνες της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία.

62 Όπως παρατηρήθηκε ανωτέρω στη σκέψη 44, οι εθνικοί κανόνες κατά τους οποίους, σε περίπτωση εξαφανίσεως των φορολογικών επισημάτων, την οικονομική ευθύνη για την απώλεια των επισημάτων αυτών φέρει ο αγοραστής αυτών, συμβάλλουν στην επίτευξη του στόχου προλήψεως της δολίας χρησιμοποιήσεως των επισημάτων αυτών. Οι κανόνες αυτοί δεν υπερβαίνουν, εξ άλλου, ό,τι είναι αναγκαίο για την επίτευξη του στόχου αυτού εφόσον δεν αποκλείουν, άλλωστε, κάθε δυνατότητα επιστροφής ή συμψηφισμού σε άλλες περιπτώσεις, όπως στις περιπτώσεις απώλειας των επισημάτων λόγω ατυχήματος ή ανωτέρας βίας.

63 Επιπροσθέτως, τα φορολογικά επισήματα δεν αποτελούν, κατά κυριολεξία, τη φορολογική οφειλή του αγοραστή αυτών, αλλά έχουν μια εσωτερική αξία. Δικαιολογείται επομένως το ότι ο αγοραστής των επισημάτων αυτών προφυλάσσεται έναντι του κινδύνου εξαφανίσεώς τους και, ενδεχομένως, υφίσταται τις οικονομικές συνέπειες της εξαφανίσεως αυτής, ακόμη και όταν αυτό μπορεί να οδηγήσει, σε ορισμένες περιπτώσεις, σε κατάσταση διπλής επιβολής του ΦΠΑ για τα ίδια προϊόντα.

64 Τέλος, και αντίθετα προς ό,τι υποστηρίζει η Επιτροπή και η Landewijck, η απάντηση στο παρόν ερώτημα δεν μπορεί να συναχθεί από τη λύση που έδωσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03, British American Tobacco και Newman Shipping, Συλλογή 2005, σ. I-7077). Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ειδικότερα ότι, αφενός, η κλοπή εμπορεύματος δεν συνιστά παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας και, επομένως, δεν μπορεί ως τέτοια να υπόκειται στον ΦΠΑ και, αφετέρου, το γεγονός ότι τα εμπορεύματα υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως δεν έχει επίπτωση στην ανάλυση αυτή.

65 Όμως, η εξαφάνιση των φορολογικών επισημάτων, αντίθετα από την κλοπή των εμπορευμάτων, δεν έχει καμιά επίπτωση στην ίδια τη βάση επιβολής του φόρου. Τα επεξεργασμένα καπνά για τα οποία αποκτήθηκαν τα επισήματα μπορούν πάντοτε να διατεθούν στο εμπόριο και μπορεί ακόμη να γεννηθεί οφειλή του ΦΠΑ ως ειδικού φόρου καταναλώσεως. Επιπλέον, δικαιολογείται, όπως παρατηρήθηκε προηγουμένως, να παρακινείται ο αγοραστής των φορολογικών επισημάτων να προφυλάσσεται έναντι του κινδύνου εξαφανίσεως των επισημάτων αυτών, ενώ δεν είναι προφανώς αναγκαίο να παρακινείται ο κύριος αγαθών να τα επιτηρεί και να προφυλάσσεται έναντι του κινδύνου κλοπής.

66 Η Επιτροπή και η Landewijck δεν μπορούν επομένως να υποστηρίζουν βασίμως ότι προκύπτει, κατά μείζονα λόγο από την απόφαση British American Tobacco και Newmann Shipping, προπαρατεθείσα, ότι το δικαίωμα επιστροφής ή συμψηφισμού των ποσών τα οποία έχουν πληρωθεί ως ΦΠΑ υπάρχει στην περίπτωση απώλειας των φορολογικών επισημάτων.

67 Πρέπει, επομένως, στο τελευταίο ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι η έλλειψη υποχρεώσεως επιστροφής των ποσών τα οποία έχουν καταβληθεί για την αγορά φορολογικών επισημάτων που αντιστοιχούν στον ΦΠΑ υπό καταστάσεις όπως εκείνες της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν είναι ασυμβίβαστη με την έκτη οδηγία και, ειδικότερα, με το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5 αυτής.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Ούτε η οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως, ούτε η οδηγία για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως ούτε η αρχή της αναλογικότητας εμποδίζουν τα κράτη μέλη να θεσπίσουν κανονιστική ρύθμιση η οποία δεν προβλέπει την επιστροφή του ποσού των ειδικών φόρων καταναλώσεως που έχουν καταβληθεί, όταν τα επισήματα ειδικού φόρου καταναλώσεως έχουν εξαφανιστεί προτού επικολληθούν στα προϊόντα καπνού, αν η εξαφάνιση αυτή δεν οφείλεται σε ανωτέρα βία ή σε ατύχημα και δεν αποδεικνύεται ότι τα επισήματα έχουν καταστραφεί ή καταστεί οριστικώς άχρηστα, με αποτέλεσμα την οικονομική ευθύνη για την απώλεια των φορολογικών επισημάτων να φέρει ο αγοραστής αυτών.**

2) **Το άρθρο 27, παράγραφος 5, 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 η παράβαση της προθεσμίας κοινοποιήσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ουσιώδης διαδικαστική πλημμέλεια που να μπορεί να συνεπάγεται τη μη εφαρμογή του κατά παρέκκλιση μέτρου το οποίο κοινοποιήθηκε εκπρόθεσμα.

3) **Το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα κατά παρέκκλιση καθεστώς εισπράξεως του ΦΠΑ μέσω των φορολογικών επισημάτων, όπως αυτό που θεσπίζει το άρθρο 28 του ολλανδικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών της 28ης Ιουνίου 1968 (Wet op de omzetbelasting), συμβιβάζεται προς τις επιταγές που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές της οδηγίας και δεν υπερβαίνει ό,τι είναι αναγκαίο για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου.**

4) **Η έλλειψη υποχρεώσεως επιστροφής των ποσών τα οποία έχουν καταβληθεί για την αγορά φορολογικών επισημάτων που αντιστοιχούν στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπό καταστάσεις όπως εκείνες της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν είναι ασυμβίβαστη με την έκτη οδηγία 77/388 και, ειδικότερα, με το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, αυτής.**

(υπογραφές)