HEINTZ VAN LANDEWIJCK

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

M. Poiares Maduro

της 16ης Φεβρουαρίου 2006 [1]

1. Με την παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) υποβάλει στο Δικαστήριο ερωτήματα ως προς 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 [2], 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 [3].

2. Η υπόθεση αυτή αφορά τη φορολόγηση προϊόντων καπνού τα οποία υπόκεινται, αφενός, στον ΦΠΑ και, αφετέρου, σε ειδικό φόρο καταναλώσεως— φόρο ο οποίος έχει τη φήμη ότι εξασφαλίζει εισοδήματα στο Δημόσιο Ταμείο και, παραδόξως, αποτρέπει τους καπνιστές από το κάπνισμα.

3. Πρόκειται συγκεκριμένα, στην υπόθεση αυτή, για το ζήτημα αν μια εταιρία η οποία εμπορεύεται προϊόντα καπνού δικαιούται να ζητήσει την επιστροφή ή τον συμψηφισμό ποσών τα οποία κατέβαλε για να αγοράσει φορολογικά επισήματα τα οποία αντιπροσωπεύουν τα ποσά τα οποία οφείλονται βάσει του ειδικού φόρου καταναλώσεως και του ΦΠΑ, όταν τα επισήματα αυτά εξαφανίζονται προτού επικολληθούν στα προϊόντα αυτά.

I — Το νομικό πλαίσιο, η διαφορά της κύριας δίκης και τα υποβληθέντα στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα

Α — *Οι ασκούσες επιρροή διατάξεις του κοινοτικού δικαίου*

4. 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

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πορτογαλική.

2 — ΕΕ Ι. 76, σ. 1 (στο εξής: οδηγία 92/12/ΕΟΚ ή οδηγία για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως).

3 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, C-249 (στο εξής: έκτη οδηγία).

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.»

5. 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.»

6. Το άρθρο 21, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι «[μ]ε 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».

7. Το άρθρο 22, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι «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».

8. 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 [4]:

«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.»

4 — ΕΕ L 291, σ. 40, στο εξής: οδηγία για τα επεξεργασμένα καπνά.

9. 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.»

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

11. Το άρθρο 10 της ίδιας οδηγίας 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 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. [...]»

[...]»

12. Κατά το άρθρο 11 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 εν λόγω άρθρο Γ, πρώτο εδάφιο, 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.»

13. Επιπροσθέτως, το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, σχετικά με τα «μέτρα απλοποιήσεως» [5], ορίζει ότι:

«1. Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως σε κάθε κράτος μέλος την 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

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

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.»

14. 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[6], επετράπη σε ορισμένα κράτη μέλη να θέσουν σε εφαρμογή την έκτη οδηγία το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1979.

Β — *Η ολλανδική κανονιστική ρύθμιση, τα περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα*

15. Κατά το άρθρο 1 του Wet op de accijns (νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, της 31ης Οκτωβρίου1991, *Staatsblad* 1991, 561· στο εξής: νόμος περί ειδικών φόρων καταναλώσεως):

«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.»

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. Κατά άρθρο 76, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου αυτού:

«1. Το ποσό των ειδικών φόρων καταναλώσεως που αντιστοιχεί στα επισήματα βάσει των στοιχείων που αναγράφονται σ' αυτά πρέπει να καταβάλλεται κατά την υποβολή της αιτήσεως [των επισημάτων].

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η πληρωμή μπορεί να πραγματοποιηθεί, το αργότερο, την τελευταία ημέρα του τρίτου μήνα μετά από αυτόν εντός του οποίου ζητήθηκαν τα επισήματα ειδικού φόρου καταναλώσεως, υπό την προϋπόθεση ότι έχει συσταθεί σχετική ασφάλεια.»

6 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 96, στο εξής: η ενάτη οδηγία.

18. Η εταιρία Heintz van Landewijck SARL (στο εξής: van Landewijck) εκμεταλλεύεται στο Λουξεμβούργο χονδρικό εμπόριο επεξεργασμένων καπνών, για το οποίο διαθέτει άδεια εγκεκριμένου αποθηκευτή.

19. Στις 6 Οκτωβρίου 1998, η van Landewijck υπέβαλε στο Belastingdienst/Douane te Amsterdam (υπηρεσία φόρων του τελωνείου του Άμστερνταμ, στο εξής: έφορος), δύο αιτήσεις για την παροχή επισημάτων ειδικού φόρου καταναλώσεως για επεξεργασμένα καπνά, σύμφωνα με το άρθρο 75 του νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως [7]. Η εταιρία ανέθεσε στο Securicor Omega να της παραδώσει αυτά τα επισήματα.

20. Στις 9 Οκτωβρίου 1998, ο έφορος καταχώρισε τα ποσά που όφειλε η van Landewijck βάσει των δύο αιτήσεων φορολογικών επισημάτων, δηλαδή, αντιστοίχως, 177 809 NLG (140 575 NLG ως ειδικούς φόρους καταναλώσεως και 37 234 NLG ως ΦΠΑ) και 2 711 474 NLG (2 202 857 NLG ως ειδικούς φόρους καταναλώσεως και 508 617 NLG ως ΦΠΑ).

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

22. 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 φορολογικών 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.

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

24. Ο έφορος ανάλυσε το εν λόγω έγγραφο ως αίτηση συμψηφισμού επιστροφής του ποσού που κατέβαλε η van Landewijck σχετικά με 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 απέρριψε την αίτηση αυτή.

7 — Το άρθρο αυτό ορίζει ότι μπορούν να ζητήσουν επισήματα ειδικών φόρων καταναλώσεως από τον έφορο, μεταξύ άλλων, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής για τα προϊόντα καπνού και ο επιχειρηματίας ο οποίος επιθέτει τα επισήματα ειδικών φόρων για τα προϊόντα καπνού εκτός του εδάφους των Κάτω Χωρών.

25. Το άρθρο 79, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ορίζει ότι:

«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.»

26. Το εν λόγω άρθρο 79, παράγραφος 3, τέθηκε σε εφαρμογή με το άρθρο 52 της εκτελεστικής αποφάσεως του νόμου περί ειδικών φόρων (Uitvoeringsregeling accijns, της 20ής Δεκεμβρίου 1991 αριθ. WV 91/440, Nederlandse Staatscourant 1991, 252, στο εξής: εκτελεστική απόφαση) σύμφωνα με την οποία 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 μετά την ημερομηνία της απώλειας και ότι δήλωσε αμελλητί την απώλεια αυτή στον έφορο αναφέροντας τη στιγμή, τον τόπο και την αιτία της απώλειας. Το ίδιο άρθρο προβλέπει, στην παράγραφο 6, ότι η επιστροφή δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί για τα απωλεσθέντα επισήματα «παρά μόνο στο μέτρο που το ποσό των ειδικών φόρων μπορεί να οριστεί με βεβαιότητα».

27. Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε η van Landewijck κατά της αποφάσεως του εφόρου απορρίφθηκε από τον τελευταίο. Επίσης, η προσφυγή που ασκήθηκε κατ' αυτής της απορριπτικής αποφάσεως ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam κρίθηκε 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 απωλεσθέντα κατά την έννοια του άρθρου 79, παράγραφος 3, στοιχείο β', του νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

28. Αφετέρου, το Gerechtshof έκρινε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28 του κώδικα ΦΠΑ (Wet op de omzetbelasting 1968, νόμος της 28ης Ιουνίου 1968, *Staatsblad* σ. 329· στο εξής: κώδικας ΦΠΑ) ότι η αίτηση περί

επιστροφής του ΦΠΑ έπρεπε να απορριφθεί για τους ίδιους λόγους με εκείνους που δικαιολογούσαν την άρνηση επιστροφής των ειδικών φόρων καταναλώσεως [8].

29. Κατά συνέπεια, η van Landewijck άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad, το οποίο 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, στοιχείο 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, στοιχείο β, έχει η έκτη οδηγία, ιδίως το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, την

8 — Αυτό το άρθρο 28 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει τρόπο εισπράξεως του ΦΠΑ επί των προϊόντων καπνού ανάλογο με εκείνον που εφαρμόζεται στους ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Ορίζει ότι ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα προϊόντα αυτά είναι τα 19/119 της τιμής που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των ειδικών φόρων καταναλώσεως και αυτός ο ΦΠΑ δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εκπτώσεως.

έννοια ότι η μη επιστροφή του ΦΠΑ αντιβαίνει προς αυτήν υπό περιστάσεις όπως οι εκτιθέμενες στο ερώτημα 1;»

ΙΙ — Ανάλυση

30. Η υπόθεση προκαλεί, καταρχάς, μια κάποια αμηχανία. Η van Landewijck, ως εγκεκριμένος αποθηκευτής για τα προϊόντα καπνού καλείται, δυνάμει του ολλανδικού δικαίου, να συμμετέχει στην αλυσίδα της διαδικασίας εισπράξεως των ποσών των ειδικών φόρων και του ΦΠΑ επί των προϊόντων καπνού, που θα βαρύνουν τελικά τους καταναλωτές. Συναφώς, υποχρεούται να ζητήσει και να πληρώσει τα φορολογικά επισήματα και να αποθέσει τα επισήματα αυτά στα προϊόντα καπνού προτού εξέλθουν των αποθηκών της.

31. Όμως, παρ' όλον ότι κατέβαλε στην ολλανδική φορολογική υπηρεσία τα ποσά ειδικών φόρων και του ΦΠΑ που οφείλονται για τα προϊόντα καπνού τα οποία δεν εξήλθαν από την αποθήκη, καλείται να καταβάλει για δεύτερη φορά την ίδια φορολογική οφειλή. Πράγματι, η van Landewijck υπόκειται στην υποχρέωση να καταβάλει εκ νέου τον ειδικό φόρο καταναλώσεως και τον ΦΠΑ προκειμένου να διαθέσει στο εμπόριο τα προϊόντα της.

32. Θα μπορούσε να γίνει η σκέψη ότι πρόκειται για κατάσταση στην οποία εφαρμόζεται η παροιμία «ο κακοπληρωτής πληρώνει δύο φορές». Δεν συμβαίνει όμως κάτι τέτοιο. Όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, δεν υπάρχει καμιά αμφιβολία ότι η van Landewijck κατέβαλε τα ποσά του ειδικού φόρου καταναλώσεως και του ΦΠΑ τα οποία οφείλονταν σύμφωνα με το ολλανδικό δίκαιο που έχει εφαρμογή, προκειμένου να διαθέσει στο εμπόριο τα εν λόγω προϊόντα καπνού. Η διπλή φορολογία προκύπτει εν προκειμένω από το γεγονός ότι τα επισήματα, που αντιπροσωπεύουν την πληρωμή των ειδικών φόρων καταναλώσεως και του ΦΠΑ, εξαφανισθέντα κατά τη διαμετακόμιση χωρίς να αφήσουν ίχνη, η van Landewijck υποχρεούται να πληρώσει δεύτερη φορά για να λάβει τα νέα επισήματα που θα της επιτρέψουν να εκταμιεύσει από την αποθήκη τα εν λόγω προϊόντα καπνού.

33. Προκειμένου να γνωρίζουμε αν μια τέτοια υποχρέωση είναι αποδεκτή υπό το φως των οδηγιών περί των ειδικών φόρων καταναλώσεως και του ΦΠΑ είναι ουσιώδες να γνωρίζουμε αν τα επισήματα έχουν μια εσωτερική πραγματική αξία που τα διακρίνει από τα απλά χαρτιά που βεβαιώνουν την πληρωμή εκ μέρους της van Landewijck στον έφορο ενός συγκεκριμένου ποσού χρημάτων.

34. Συναφώς, η Ολλανδική Κυβέρνηση, η Γερμανική Κυβέρνηση, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και η ίδια η van Landewijck συμφωνούν ότι υπάρχει κίνδυνος —ο οποίος σύμφωνα με τη van Landewijck είναι πάρα πολύ μικρός, ωστόσο όμως υπάρχει— οι τρίτοι που οικειοποιήθηκαν τα εξαφανισθέντα επισήματα να τα χρησιμοποιήσουν παράνομα. Οι τρίτοι αυτοί μπορούν, πράγματι, να τα επιθέσουν στα προϊόντα καπνού, για παράδειγμα λαθρεμπορίου,

ή τα οποία εκλάπησαν χωρίς φορολογικά επισήματα μιας αποθήκης [9], κατά τρόπο που να δημιουργούν την εντύπωση ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως και ο ΦΠΑ έχουν καταβληθεί. Όμως, η πραγματική εσωτερική αξία των επισημάτων προκύπτει ακριβώς από το γεγονός ότι, σε περίπτωση απώλειας, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για καλά οργανωμένους παράνομους σκοπούς από τρίτους που τα έχουν οικειοποιηθεί. Ένας τέτοιος κίνδυνος δεν θα υπήρχε αν τα φορολογικά επισήματα ήταν απλά έγγραφα που αντιπροσωπεύουν την εξοφλητική απόδειξη ενός συγκεκριμένου χρέους μεταξύ δύο καλώς εξακριβωμένων προσώπων σε κάθε επίσημα. Ωστόσο, τούτο δεν συμβαίνει, διότι τα επισήματα περιλαμβάνουν τρεις μόνον ειδικές ενδείξεις που προσδιορίζουν το είδος ή τη φύση του οικείου προϊόντος καπνού (σιγαρέτα ή πούρα, για παράδειγμα), τον αριθμό των τεμαχίων ή την ποσότητα και τη λιανική τιμή.

35. Στην προκειμένη περίπτωση, λόγω της εσωτερικής πραγματικής αξίας των φορολογικών επισημάτων, η εξαφάνισή τους (χωρίς τη βεβαιότητα ότι έχουν καταστραφεί) δημιουργεί κατ' ανάγκην πρόβλημα κατανομής του κινδύνου από την καταχρηστική χρήση τους μεταξύ της van Landewijck και της ολλανδικής φορολογικής υπηρεσίας. Το ολλανδικό δίκαιο επιλύει το πρόβλημα αυτό κατά τρόπο πανομοιότυπο, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως ή για τον ΦΠΑ. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, καμιά κανονιστική διάταξη δεν επιτρέπει στην van Landewijck να επιτύχει την επιστροφή ή τον συμψηφισμό των ποσών που κατέβαλε ως ειδικό φόρο καταναλώσεως και ΦΠΑ στην εν λόγω κατάσταση.

36. Σύμφωνα με τη σειρά των ερωτημάτων που υπέβαλε το Hoge Raad, θα αρχίσω με την εξέταση του ζητήματος σχετικά με την άρνηση επιστροφής του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Στη συνέχεια θα ασχοληθώ με το πρόβλημα της αρνήσεως επιστροφής του ΦΠΑ.

Α — *Το πρώτο ερώτημα*

37. Το πρόβλημα της κατανομής του κινδύνου λόγω απωλείας των φορολογικών επισημάτων δεν αντιμετωπίζεται από την οδηγία περί των ειδικών φόρων καταναλώσεως ούτε εκείνη περί των επεξεργασμένων καπνών. Οι οδηγίες αυτές περιορίζονται, αντιστοίχως στα άρθρα τους 21 και 10, παράγραφος 1, να αναγνωρίσουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν τα φορολογικά επισήματα ως μέσο εισπράξεως των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των επεξεργασμένων καπνών.

38. Τίποτα δεν εμποδίζει, κατ' αρχήν, τα κράτη μέλη να προβλέπουν κανόνες οι οποίοι να έχουν εφαρμογή σ' αυτά τα προβλήματα κατανομής του κινδύνου εξαφανίσεως και την εξ αυτής μεταγενέστερη καταχρηστική χρήση των φορολογικών επισημάτων. Έτσι, το ολλανδικό δίκαιο προβλέπει ότι, εκτός των περιπτώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 79, παράγραφος 3, του νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως και στο άρθρο 52 της εκτελεστικής αποφάσεως [10], ο κίνδυνος απώλειας των

9 — Η κατάσταση στην υπόθεση British American Tobacco και Newman Shipping (απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03, Συλλογή 2005, σ. I-7077) είναι ακριβώς εκείνη της κλοπής προϊόντων καπνού από αποθήκη, χωρίς φορολογικές ταινίες.

10 — Κατά το άρθρο 79 του ολλανδικού νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, αν είχε αποδειχθεί ότι τα εν λόγω επισήματα είχαν καταστραφεί, η van Landewijck θα είχε το δικαίωμα επιστροφής ή συμψηφισμού των καταβληθέντων ποσών των ειδικών φόρων καταναλώσεως. Τούτο είναι κατανοητό λόγω του ότι στην περίπτωση αυτή, όχι όμως στην περίπτωση απλής απώλειας, ο κίνδυνος καταχρηστικής χρησιμοποιήσεως των επισημάτων αποκλείεται.

επισημάτων και η καταχρηστική χρήση βαρύνει, όπως στην προκειμένη περίπτωση, το πρόσωπο το οποίο ζήτησε τα επισήματα, και στο όνομα και για λογαριασμό του οποίου αποσύρθηκαν από την PTT Post Filatelie. Το πρόσωπο αυτό, το οποίο έχει τα επισήματα στη σφαίρα ελέγχου του, θεωρείται κατά το ολλανδικό δίκαιο το καταλληλότερο πρόσωπο ως εκ της θέσεώς του προκειμένου να μην υλοποιηθεί ο κίνδυνος καταχρηστικής χρήσεως ή τουλάχιστον, να προστατευθεί έναντι του κινδύνου αυτού με τη σύναψη ασφαλείας ή με οποιοδήποτε άλλο μέσο. Πρόκειται, προφανώς, για κανόνα κατανομής του κινδύνου που βασίζεται στη λογική της υπευθυνότητας του συμβαλλομένου ο οποίος ως εκ της θέσεώς του είναι καταλληλότερος να ασκεί επιτήρηση επί των επισημάτων [11].

39. Ακόμη και αν φαίνεται προφανές ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να αφήσει στα κράτη μέλη κάθε ευχέρεια ως προς την κατανομή του κινδύνου εξαφανίσεως των φορολογικών επισημάτων, τούτο δεν συνεπάγεται ωστόσο ότι κάθε απάντηση στο ερώτημα αυτό συμβιβάζεται κατ' ανάγκην προς την οδηγία ειδικών φόρων καταναλώσεως και τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, ειδικότερα με την αρχή της αναλογικότητας.

40. Η αναιρεσείουσα διατείνεται ότι, επειδή τα επισήματα δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν δολίως από τρίτους, δεν υπάρχει αύξηση των απωλειών για το Δημόσιο Ταμείο όσον αφορά τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, διότι αυτοί που διαπράττουν τέτοιου είδους αδικήματα δεν έχουν γενικώς ποτέ την πρόθεση να καταβάλουν τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως επί των προϊόντων καπνού που διαθέτουν στο εμπόριο. Δεν μπορώ να δεχθώ τη συλλογιστική αυτή.

41. Είναι αληθές ότι η van Landewijck ζημιώνεται πολύ περισσότερο απ' ό,τι ο έφορος αν αυτή έφερε τον κίνδυνο από την απώλεια των επισημάτων. Συγκεκριμένα, αν η φορολογική υπηρεσία φέρει τον κίνδυνο καταχρηστικής ή δολίας χρησιμοποιήσεως των εξαφανισθέντων επισημάτων, τούτο δεν καταλήγει αυτόματα σε απώλεια εσόδων για το κράτος κατά το ποσό του ειδικού φόρου καταναλώσεως που αντιπροσωπεύουν τα εξαφανισθέντα επισήματα, καθόσον δεν είναι καθόλου βέβαιο ότι όλα τα επισήματα θα χρησιμοποιηθούν καταχρηστικώς.

42. Εάν τα επισήματα είναι διαθέσιμα για να χρησιμοποιηθούν παρανόμως τούτο δημιουργεί προφανώς, σε κάθε περίπτωση, ευκαιρίες για καταχρηστικές χρήσεις. Ακόμη και αν παραμείνουμε στο πλαίσιο των λίγο-πολύ υψηλών πιθανοτήτων (αλλά πάντοτε χαμηλότερων του εκατό τοις εκατό) ότι η καταχρηστική χρήση των επισημάτων όντως εξακριβώνεται, το απλό γεγονός ότι τα επισήματα είναι διαθέσιμα για μια τέτοια καταχρηστική χρήση συνεπάγεται, ασφαλώς, απώλειες για το Δημόσιο Ταμείο. Κατά συνέπεια, η άρνηση συμψηφισμού ή επιστροφής του ποσού των εξαφανισθέντων επισημάτων, όπως η άρνηση αυτή προκύπτει από την ολλανδική κανονιστική ρύθμιση, συμβάλλει όντως στην παρεμπόδιση απωλειών εσόδων για το Δημόσιο Ταμείο.

11 — Από την άποψη επίσης του υπολογισμού της προσφορότερης ασφαλίσεως, ο αιτών, μετά την παράδοση των επισημάτων, είναι σε πολύ ευνοϊκότερη κατάσταση από ό,τι η φορολογική υπηρεσία.

43. Είναι παγκοίνως γνωστό ότι το εμπόριο προϊόντων καπνού επηρεάζεται από το λαθρεμπόριο και ότι τα φορολογικά επισήματα για τα προϊόντα αυτά είναι αγαθά τα οποία αναζητούνται από το παράνομο εμπόριο προϊόντων καπνού. Όμως, είναι προφανές ότι η πρόληψη της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και των καταχρηστικών χρήσεων είναι στόχοι που μπορούν νομίμως να προσανατολίσουν την εθνική κανονιστική ρύθμιση περί του νομικού καθεστώτος των φορολογικών επισημάτων [12]. Ο στόχος αυτός ασκεί επίσης επιρροή στη θέσπιση του καθεστώτος που έχει εφαρμογή σε περίπτωση εξαφανίσεως των επισημάτων, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

44. Ένα καθεστώς κατανομής του κινδύνου εξαφανίσεως των επισημάτων που θα επέτρεπε στη συγκεκριμένη περίπτωση στον αιτούντα τα επισήματα, για λογαριασμό και στο όνομα του οποίου παρελήφθησαν από την PTT Post Filatelie, να επιτύχει την επιστροφή ή τον συμψηφισμό των ποσών που καταβλήθηκαν για τα επισήματα αυτά θα ευνοούσε τις καταχρήσεις. Ο αιτών τα επισήματα δεν θα είχε κίνητρο για να μεριμνήσει για τα επισήματα ειδικών φόρων αν η απλή εξαφάνισή τους επέβαλλε στον έφορο την επιστροφή ή τον συμψηφισμό. Όπως υπογραμμίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση με τις γραπτές της παρατηρήσεις, ο αιτών τα επισήματα θα μπορούσε ακόμη συνειδητά να επιλέξει την εξαφάνιση των επισημάτων για να επικαλεστεί στη συνέχεια το ευεργέτημα της επιστροφής των καταβληθέντων ποσών.

45. Βεβαίως, η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται ότι ο κίνδυνος καταχρηστικής χρησιμοποιήσεως είναι τόσο μειωμένος υπό τις εν προκειμένω ειδικές περιστάσεις (λόγω ειδικότερα της κατά παρέκκλιση λιανικής τιμής που αυτή εφαρμόζει, της αυξήσεως των τιμών που πραγματοποιήθηκε μετά την εξαφάνιση των επισημάτων και της μετατροπής των τιμών μετά την εισαγωγή του ευρώ) ότι θα ήταν δυσανάλογο να προβληθεί άρνηση σε κάθε επιστροφή ή κάθε συμψηφισμό των καταβληθέντων ποσών όταν υποβλήθηκε η αίτηση για τα εξαφανισθέντα επισήματα.

46. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι η τήρηση των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου επιβάλλεται σε κάθε εθνική αρχή επιφορτισμένη με την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου [13]. Έχει αναγνωριστεί ότι «η αρχή της αναλογικότητας περιλαμβάνεται, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου [14]. Επομένως, η αρχή αυτή πρέπει να τηρείται από τα κράτη μέλη όταν θέτουν σε εφαρμογή τις κοινοτικές κανονιστικές ρυθμίσεις [15]. Προκειμένου να διαπιστωθεί αν το ολλανδικό σύστημα επιστροφής ή συμψηφισμού των ποσών που καταβάλλονται ως ειδικοί φόροι καταναλώσεως, που αποτελεί το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος, είναι σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας, επιβάλλεται να εξακριβωθεί αν τα μέσα που προβλέπει το σύστημα αυτό είναι ικανά να εκπληρώσουν τον στόχο στον οποίο αυτό αποβλέπει και δεν βαίνουν

12 — Βλ. άρθρο 21, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί των ειδικών φόρων καταναλώσεως, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 94/74/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1994 (ΕΕ L 365, σ. 46), κατά το οποίο «[μ]ε την επιφύλαξη των διατάξεων που θεσπίζουν προκειμένου να εξασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του παρόντος άρθρου και προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, τα κράτη μέλη φροντίζουν ώστε αυτά τα σήματα να μη δημιουργούν εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

13 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 26ας Απριλίου 1988, 316/86, Krücken (Συλλογή 1988 σ. 2213, σκέψη 22) και της 27ης Σεπτεμβρίου 1979, 230/78, Eridania (Συλλογή τόμος 1979/ΙΙ, σ. 231, σκέψη 31).

14 — Αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1989, 265/87, Schräder (Συλλογή 1989, σ. 2263, σκέψη 21) και, πρόσφατα, της 10ης Μαρτίου 2005, C-96/03 και C-97/03, Tempelman και van Schaijk (Συλλογή 2005, σ. I-1895, σκέψη 47).

15 — Βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 18ης Μαΐου 2000, C-107/97, Max Rombi (Συλλογή 2000, I-3367, σκέψη 65), και της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks and Spencer (Συλλογή 2002, I-6325, σκέψη 44).

πέραν του ότι είναι αναγκαίο προς επίτευξή του [16].

47. Συναφώς, το ολλανδικό σύστημα επιστροφής συνιστά, αφενός, μέσο ικανό προς επίτευξη του στόχου, δηλαδή να αποφεύγεται η εξαφάνιση των επισημάτων και ο κίνδυνος της μεταγενέστερης παράνομης χρησιμοποιήσεώς τους, εφόσον λαμβάνει υπόψη τη θέση της van Landewijck ως το πρόσωπο το οποίο ως εκ της θέσεώς του μπορεί να έχει καλύτερη εποπτεία επί των επισημάτων αυτών. Αφετέρου, το σύστημα αυτό δεν υπερβαίνει τα όρια του αναγκαίου για την επίτευξη των στόχων στους οποίους αποβλέπει. Θα συνέβαινε διαφορετικά αν το σύστημα αυτό δεν προέβλεπε καμιά δυνατότητα επιστροφής ή συμψηφισμού όταν, σε περίπτωση ανωτέρας βίας ή ατυχήματος, τα επισήματα έχουν καταστραφεί ή καταστεί οριστικώς άχρηστα. Ως εκ τούτου, νομίζω ότι το ολλανδικό σύστημα επιστροφής ή συμψηφισμού των ποσών των ειδικών φόρων καταναλώσεως σε περίπτωση απώλειας των φορολογικών επισημάτων συμβιβάζεται προς τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου και ειδικότερα προς την αρχή της αναλογικότητας.

48. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο, στο πρώτο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο να απαντήσει υπό το πνεύμα ότι οι διατάξεις της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ δεν παρεμποδίζουν τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν εκ του νόμου σύστημα δυνάμει του οποίου τα εν λόγω κράτη καταλογίζουν την οικονομική ευθύνη της απώλειας των φορολογικών επισημάτων στους αιτούντες και τους αποδέκτες των επισημάτων, και σύμφωνα με το οποίο τα κράτη αυτά δεν υποχρεούνται να αποδώσουν ή να συμψηφίσουν το ποσό των ειδικών φόρων καταναλώσεως που καταβλήθηκε κατά τη στιγμή της αιτήσεως των φορολογικών επισημάτων υπό περιστάσεις όπως εκείνες της προκειμένης περιπτώσεως. Το σύστημα αυτό είναι επίσης συμβατό προς την αρχή της αναλογικότητας.

16 — Βλ. αποφάσεις της 7ης Δεκεμβρίου 1993, C-339/92, ADM Ölmühlen (Συλλογή 1993, I-6473, σκέψη 15), και Tempelman και van Schaijk, προπαρατεθείσα στη σκέψη 47.

B — *Τα ερωτήματα σχετικά με τον ΦΠΑ*

49. Το άρθρο 28 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει τρόπο εισπράξεως του ΦΠΑ επί των προϊόντων καπνού ανάλογο προς εκείνον που έχει εφαρμογή στους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, δηλαδή, σε ένα μόνο στάδιο, με την ευκαιρία της εξόδου από αποθήκη προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως (ή επ' ευκαιρία της εισαγωγής ή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως). Το ποσό του απαιτούμενου ΦΠΑ πρέπει να καταβάλλεται άπαξ όπως και οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως, χωρίς δικαίωμα προηγούμενης εκπτώσεως για τον αιτούντα, κατά τη στιγμή που λαμβάνει τα επισήματα ειδικών φόρων καταναλώσεως.

50. Το καθεστώς αυτό είναι ειδικό κατά παρέκκλιση καθεστώς (κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1 της έκτης οδηγίας) από το κανονικό κοινοτικό σύστημα εισπράξεως του ΦΠΑ που θεσπίζεται με την έκτη οδηγία. Κατά την οδηγία αυτή, ο ΦΠΑ εισπράττεται κατά τη στιγμή παραδόσεως των προϊόντων καπνού. Ένα τέτοιο κατά παρέκκλιση καθεστώς έχει ως σκοπό, αφενός, να απλοποιήσει την είσπραξη του ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο φόρος αυτός επιβάλ-

λεται σε ένα μόνο στάδιο της αλυσίδας εμπορίας των προϊόντων καπνού, επ' ευκαιρία της εξόδου από την αποθήκη ή επ' ευκαιρία εισαγωγής, σύμφωνα με το σύστημα των ειδικών φόρων καταναλώσεως, και, αφετέρου, για την καταπολέμηση της απάτης, αφού το λιανικό εμπόριο δεν περιλαμβάνεται πλέον στη διαδικασία εισπράξεως του φόρου.

51. Το δεύτερο ερώτημα, στοιχεία α και β, που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο αφορά ακριβώς το πρόβλημα εφαρμογής του άρθρου 28 του κώδικα ΦΠΑ, λόγω του ότι το ειδικό καθεστώς εισπράξεως του ΦΠΑ που θεσπίζει το άρθρο αυτό δεν κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή εντός της προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, δηλαδή, την 1η Ιανουαρίου 1979.

1. Το δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α

52. Το πρώτο ζήτημα που τίθεται είναι εκείνο των συνεπειών της εκπρόθεσμης κοινοποιήσεως του εν λόγω καθεστώτος στην Επιτροπή, που πραγματοποιήθηκε στις 12 Ιουνίου 1979.

53. Κατά την αναιρεσείουσα, η έλλειψη κοινοποιήσεως του κατά παρέκκλιση μέτρου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας θα πρέπει να συνεπάγεται τις ίδιες συνέπειες με την έλλειψη κοινοποιήσεως. Αυτό το κατά παρέκκλιση καθεστώς είναι επομένως παράνομο και δεν θα μπορούσε να εφαρμοστεί κατά των ιδιωτών που επικαλούνται μια τέτοια πλημμέλεια. Το γεγονός ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών όντως κοινοποίησε αυτό το κατά παρέκκλιση καθεστώς στην Επιτροπή σχεδόν έξι μήνες μετά τη λήξη της προθεσμίας δεν ασκεί συναφώς επιρροή. Δεν συμμερίζομαι την άποψη αυτή.

54. Το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας δεν ορίζει και τυπικά την εφαρμοστέα κύρωση σε περίπτωση υπερβάσεως της προθεσμίας που προβλέπει. Υπό τις προϋποθέσεις αυτές πρέπει να εξεταστεί, αφενός, η φύση και ο σκοπός της αποφάσεως που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάρκεια της εν λόγω προθεσμίας και, αφετέρου, η κατάσταση του αποδέκτη του οποίου τα συμφέροντα ζημιώνονται [17].

55. Συμμερίζομαι την άποψη της Ολλανδικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής κατά την οποία η εν λόγω προθεσμία είναι απλώς προθεσμία τάξεως. Ο στόχος μιας τέτοιας κοινοποιήσεως δεν είναι η εξασφάλιση της συμφωνίας της Επιτροπής αλλά απλώς να δοθεί σε αυτήν η δυνατότητα να αποτιμήσει τα μέτρα αυτά. Εφόσον η κοινοποίηση όντως πραγματοποιήθηκε και η Επιτροπή ήταν επομένως σε θέση να αποτιμήσει τα εν λόγω κατά παρέκκλιση μέτρα και να καταστήσει γνωστή την άποψή της ως προς αυτά (πράγμα που έπραξε χωρίς να παρατηρήσει κανένα πρόβλημα ως προς αυτά), η εφαρμογή των μέτρων αυτών δεν μπορεί να

17 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 1988, 349/85, Δανία κατά Επιτροπής (Συλλογή 1998, σ. 169, σκέψη 19) όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι «ελλείψει οποιασδήποτε κυρώσεως και ενόψει της φύσεως της αποφάσεως περί εκκαθαρίσεως των λογαριασμών, της οποίας το ουσιώδες αντικείμενο είναι η διασφάλιση του ότι οι αναληφθείσες από τις εθνικές αρχές δαπάνες έγιναν σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες, δεν μπορεί να θεωρηθεί παρά ως προθεσμία απλού διαδικαστικού χαρακτήρα εφόσον δεν προσβάλλονται τα συμφέροντα κράτους μέλους».

αμφισβητηθεί. Θα συνέβαινε διαφορετικά εφόσον η Επιτροπή δεν είχε διατυπώσει άποψη σχετικά με το μέτρο αυτό.

56. Είναι σαφές, βεβαίως, ότι κατά παρέκκλιση μέτρο το οποίο δεν κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 5, δεν μπορεί να εξακολουθεί να εφαρμόζεται. Όπως αναφέρει η αναιρεσείουσα με τις παρατηρήσεις της, η απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1992, Επιτροπή κατά Γερμανίας [18], έκρινε ότι «καίτοι το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη που εφάρμοσαν, μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1977, ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως για λόγους απλοποιήσεως να τα διατηρήσουν, η δυνατότητα αυτή εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις μεταξύ των οποίων και αυτή της κοινοποιήσεως των μέτρων αυτών στην Επιτροπή πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978 [19]».

57. Η νομολογία αυτή δεν αφορά ωστόσο το ειδικότερο ζήτημα που μας απασχολεί εν προκειμένω, δηλαδή ποιες είναι οι συγκεκριμένες συνέπειες μιας κοινοποιήσεως η οποία όντως έγινε εκτός προθεσμίας. Συναφώς, μια τέτοια υπέρβαση της προβλεπόμενης προθεσμίας δεν μπορεί να είναι χωρίς συνέπειες για την εκπρόθεσμη κυβέρνηση, άλλως θα ήταν αδιάφορο από την άποψη εφαρμογής του εν λόγω μέτρου η κοινοποίηση πριν από την 1η Ιανουαρίου 1979, μήνες ή, ίσως, έτη αργότερα. Μια τέτοια υπέρβαση της προθεσμίας θα έχει επομένως ως συνέπεια ότι το κατά παρέκκλιση μέτρο δεν μπορεί να εφαρμόζεται ή να αντιταχθεί σε υποκείμενο στον φόρο κατά την περίοδο μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας και της στιγμής μετά την κοινοποίηση κατά την οποία η Επιτροπή κατέστησε γνωστή την άποψή της σχετικά με το εν λόγω μέτρο, χωρίς να διαπιστώσει προβλήματα ως προς αυτό.

58. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο, στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α, να απαντήσει υπό την έννοια ότι το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προβλέπει προθεσμία τάξεως και δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ιδιώτης μπορεί να ζητήσει να κηρυχθεί ανεφάρμοστος ειδικός τρόπος εισπράξεως του φόρου για τον λόγο ότι η προθεσμία εντός της οποίας τα κράτη μέλη οφείλουν να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή την ύπαρξη ενός τέτοιου ειδικού τρόπου εισπράξεως του φόρου έχει παρέλθει, εφόσον η Επιτροπή είχε όντως τη δυνατότητα να αποτιμήσει τον εν λόγω τρόπο εισπράξεως του φόρου και να καταστήσει γνωστή την άποψή της ως προς το ζήτημα αυτό.

2. Το δεύτερο ερώτημα, στοιχείο β

59. Ακόμη και αν ο εκπρόθεσμος χαρακτήρας της κοινοποιήσεως δεν καθιστά μη εφαρμόσιμο τον ειδικό τρόπο εισπράξεως του ΦΠΑ επί των προϊόντων καπνού που αποτέλεσε αντικείμενο της κοινοποιήσεως εκ μέρους των Κάτω Χωρών, ακόμη και αν η Επιτροπή δεν διαπίστωσε συναφώς πρόβλημα, επιβάλλεται οπωσδήποτε να αναλυθεί το συμβατό αυτού του κατά παρέκκλιση καθεστώτος προς τις επιταγές του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

18 — C-74/91, Συλλογή 1992, σ. I-5437, σκέψη 21.

19 — Υπό το ίδιο αυτό πνεύμα βλ. απόφαση 5/84, Direct Cosmetics (Συλλογή 1985, σ. 617, σκέψη 22) και απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 33), με την οποία κρίθηκε ότι «κατά το μέτρο που μια παρέκκλιση δεν θεσπίζεται με το άρθρο 27, που επιβάλλει στα κράτη μέλη υποχρέωση κοινοποιήσεως, οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν μπορούν να αντιτάξουν σε υποκείμενο στον φόρο διάταξη παρεκκλίνουσα από το σύστημα της έκτης οδηγίας».

60. Συγκεκριμένα, το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα μέτρα που θεσπίζονται με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ πρέπει να είναι σύμφωνα προς τις ειδικές προϋποθέσεις που διαλαμβάνει η παράγραφος 1 του ίδιου άρθρου. Τα μέτρα «δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως».

61. Είναι αδιαμφισβήτητο ότι ο τρόπος εισπράξεως του ΦΠΑ μέσω των φορολογικών επισημάτων, στο σύνολό του, απλοποιεί την είσπραξη του ΦΠΑ επί των προϊόντων καπνού καθόσον η είσπραξη γίνεται σε ένα μόνο στάδιο. Επιπλέον, ο ΦΠΑ υπολογίζεται με βάση την τιμή για τον τελικό καταναλωτή. Έτσι, όπως παρατηρεί η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της, ο εν λόγω τρόπος εισπράξεως συνεπάγεται ότι το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ συνδέεται με την τιμή των προϊόντων στο στάδιο της τελικής τους καταναλώσεως, όπως επιβάλλει το άρθρο 27, παράγραφος 1. Σύμφωνα με αυτό το κατά παρέκκλιση σύστημα εισπράξεως του ΦΠΑ μέσω της υποχρεωτικής χρησιμοποιήσεως των επισημάτων ειδικών φόρων καταναλώσεως και την απαγόρευση πωλήσεως των προϊόντων καπνού στους καταναλωτές σε διαφορετική τιμή από τη λιανική τιμή που αναγράφεται στα επισήματα, το ποσό του καταβαλλόμενου φόρου θα παραμείνει, κατ' αρχήν, αυστηρά ανάλογο προς τις λιανικές τιμές των επεξεργασμένων καπνών, ανεξάρτητα από τον αριθμό των συναλλαγών που πραγματοποιούνται κατά τη διαδικασία παραγωγής και διανομής των προϊόντων καπνού. Από το σύστημα αυτό δεν προκύπτει καμιά έλλειψη συμφωνίας προς τις προϋποθέσεις που ορίζει στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

62. Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ωστόσο ότι, στην περίπτωση κατά την οποία, για παράδειγμα, τα προϊόντα παραμένουν αδιάθετα, ή έχουν απολεσθεί στο ενδιάμεσο ή λιανικό εμπόριο ή όταν, στο λιανικό εμπόριο, τα προϊόντα καπνού πωλούνται (παρανόμως) σε τιμή διαφορετική από τη λιανική τιμή που αναφέρεται στα επισήματα, τότε το συμβατό προς την ειδική προϋπόθεση που ορίζει το άρθρο 27, παράγραφος 1, in fine, δημιουργεί αμφιβολίες. Πράγματι, στις εξαιρετικές αυτές καταστάσεις, ο κατασκευαστής μπορεί να υποχρεούται να καταβάλλει περισσότερο ΦΠΑ από εκείνον που θα ήταν υποχρεωμένος να καταβάλλει αν το κανονικό κοινοτικό σύστημα εισπράξεως του ΦΠΑ που θεσπίζει η έκτη οδηγία είχε εφαρμογή. Ως εκ τούτου, μπορεί θεμιτά να τεθεί το ερώτημα της επιπτώσεως ενός τέτοιου κατά παρέκκλιση καθεστώτος επί του ποσού του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως και αν, πράγματι, τούτο δεν βαίνει πέραν του ότι επιβάλλουν οι επιδιωκόμενοι στόχοι, δηλαδή, η απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, καθώς και η καταπολέμηση της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και της καταστρατηγήσεως.

63. Νομίζω, συναφώς, ότι δεν μπορεί να στηριχθεί κανείς σε περιστάσεις προφανώς εξαιρετικές, όπως η περίπτωση κατά την οποία τα προϊόντα καπνού παραμένουν αδιάθετα, ή στην περίπτωση παράνομων συμπεριφορών κατά τις πωλήσεις στο λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού σε διαφορετική τιμή από τη λιανική τιμή που αναφέρεται στα φορολογικά επισήματα για να συναχθεί ότι, γενικώς, το σύστημα εισπράξεως του ΦΠΑ μέσω φορολογικών επισημάτων σε ένα μόνο στάδιο συγχρόνως με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, αντιβαίνει προς την επιταγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, κατά την οποία το σχετικό

μέτρο απλοποιήσεως δεν επιτρέπεται να επηρεάζει «παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως». Επιβάλλεται επίσης να υπομνησθεί ότι δεν είναι κάθε μεταβολή που μπορεί να καταστήσει το κατά παρέκκλιση καθεστώς ασύμβατο προς τους όρους του άρθρου 27, παράγραφος 1, αλλά μόνον οι μεταβολές οι οποίες δεν είναι αμελητέες. Ο εξαιρετικός χαρακτήρας των πιθανών μεταβολών που προκάλεσε το κατά παρέκκλιση ολλανδικό καθεστώς και το γεγονός ότι αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν κατά γενικό και συστηματικό τρόπο δεν επιτρέπει να καταδειχθεί ότι αυτές συνεπάγονται, στο σύνολό τους, μεταβολές κάθε άλλο παρά αμελητέες στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

64. Πρέπει εξάλλου να σημειωθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα κατά παρέκκλιση εθνικά μέτρα που αναφέρει το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, που έχουν ως σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής «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» [20]. Επιτρέπονται μόνον τα μέτρα που είναι «αναγκαία και πρόσφορα για την πραγματοποίηση του συγκεκριμένου σκοπού τον οποίο επιδιώκουν και αν θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας» [21].

65. Το επίμαχο κατά παρέκκλιση καθεστώς εισπράξεως του ΦΠΑ μέσω των φορολογικών επισημάτων έχει ως σκοπό να συμβάλει στην απλοποίηση του φόρου και να προλάβει τη φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή. Εξεταζόμενο στο σύνολό του, επιδιώκει τον σκοπό αυτό χωρίς να υπερβαίνει ό,τι είναι αναγκαίο προς τούτο και δεν παρεμβάλλει αισθητά εμπόδια στην πραγματοποίηση των στόχων της έκτης οδηγίας.

66. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο στο τρίτο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο να απαντήσει ότι το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο ειδικός τρόπος εισπράξεως του ΦΠΑ για τα προϊόντα καπνού όπως εκείνος που θεσπίζει το άρθρο 28 του κώδικα ΦΠΑ, είναι συμβατός προς τις επιταγές που προβλέπουν αυτές οι παράγραφοι και δεν υπερβαίνει, στο σύνολό του, ό,τι είναι αναγκαίο με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

3. Το δεύτερο ερώτημα, στοιχείο γ

67. Σε σχέση με το προηγούμενο ερώτημα, το τελευταίο αυτό ερώτημα που υπέβαλε το Hoge Raad αφορά ειδικότερα το συμβατό του συστήματος επιστροφής ή συμψηφισμού των ποσών ΦΠΑ που καταβλήθηκαν για τα εξαφανισθέντα επισήματα υπό τις περιστά-

20 — Αποφάσεις της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1984, σ. 1861, σκέψη 29), της 29ης Μαΐου 1997, C-63/96, Skripalle (Συλλογή 1997, σ. I-2847, σκέψη 24), και British American Tobacco και Newman Shipping, προπαρατεθείσα στη σκέψη 4.

21 — 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).

σεις που περιγράφονται στο πρώτο ερώτημα, προς την έκτη οδηγία και, ειδικότερα, το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5 αυτής.

68. Όπως και στην ανάλυση που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο του πρώτου ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, το γεγονός ότι τα εν λόγω φορολογικά επισήματα έχουν μια εσωτερική αξία και η εξαφάνισή τους συνεπάγεται πραγματικό κίνδυνο παράνομης χρησιμοποιήσεως διαδραματίζει επίσης κεντρικό ρόλο για την απάντηση στο τελευταίο αυτό ερώτημα. Όπως προκύπτει από την ανάλυση των δύο προηγούμενων ερωτημάτων, το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η είσπραξη των ποσών ΦΠΑ που οφείλονται για τα προϊόντα καπνού να πραγματοποιείται μέσω φορολογικών επισημάτων. Όμως, επειδή τα επισήματα αυτά, σύμφωνα με τα ίδια τους τα χαρακτηριστικά και τις ενδείξεις που περιλαμβάνουν έχουν την επισημανθείσα ήδη εσωτερική αξία, είναι κατανοητό ότι το σύστημα κατανομής του κινδύνου εξαφανίσεώς τους να στηρίζεται στην αρχή ότι την ευθύνη φέρει ο αιτών τα επισήματα ο οποίος τα παρέλαβε ο ίδιος ή μέσω άλλου προσώπου, για λογαριασμό του και εν ονόματί του, στο μέτρο που πρόκειται για το πρόσωπο το οποίο μπορεί καλύτερα, ως εκ της θέσεώς του, να επιβλέπει τις εν λόγω αξίες.

69. Ασφαλώς, η εφαρμογή ενός τέτοιου κανόνα κατανομής του κινδύνου απώλειας των επισημάτων υπό τις εν προκειμένω περιστάσεις συνεπάγεται πολύ αυστηρές οικονομικές συνέπειες για τον επιχειρηματία όπως είναι η van Landewijck, που έχει απολέσει τα επισήματα χωρίς να γίνεται επίκληση υπαιτιότητάς του. Ωστόσο, ένας τέτοιος κανόνας κατανομής του κινδύνου που επιρρίπτει τον κίνδυνο στον παραλήπτη των επισημάτων ο οποίος έχει τον πραγματικό έλεγχο επ' αυτών πρέπει να θεωρείται ως κανόνας που έχει γενικό και αφηρημένο χαρακτήρα. Ο δυσάρεστος χαρακτήρας των οικονομικών συνεπειών για τον συμβαλλόμενο ο οποίος φέρει τον κίνδυνο είναι η λογική συνέπεια της εφαρμογής κάθε κανόνα κατανομής του κινδύνου από την απώλεια αγαθών στην εμπορική ζωή. Τούτο δεν μπορεί να συνεπάγεται ότι ένας τέτοιος γενικός κανόνας αντιβαίνει προς την έκτη οδηγία και, ειδικότερα, στο άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5 αυτής.

70. Ασφαλώς, το σύστημα της εν προκειμένω περιπτώσεως, καθόσον προβλέπει τη μη επιστροφή των εξαφανισθέντων όχι όμως και καταστραφέντων επισημάτων, μπορεί να οδηγήσει από πρακτική άποψη σε καταστάσεις διπλής επιβολής ΦΠΑ για τα ίδια προϊόντα καπνού. Ένα τέτοιο σύστημα δικαιολογείται ωστόσο από λόγους οι οποίοι συμπίπτουν εν πολλοίς με τους εκτεθέντες στην απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Στην περίπτωση αυτή, αυτό το σύστημα κατανομής του κινδύνου εξαφανίσεως των επισημάτων και ενδεχόμενη μεταγενέστερη παράνομη χρήση τους δικαιολογείται επίσης στο μέτρο που «η καταπολέμηση ενδεχομένης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταστρατηγήσεως είναι στόχος τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία» [22].

71. Τίθεται ακόμη ένα τελευταίο ζήτημα. Η Επιτροπή και η αναιρεσείουσα έχουν την

22 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep (Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76).

άποψη ότι η απόφαση British American Tobacco και Newman Shipping, προπαρατεθείσα, ασκεί επιρροή στην ανάλυση της παρούσας υποθέσεως, και δικαιολογείται να δοθεί θετική απάντηση στο τελευταίο αυτό ερώτημα. Εφόσον, με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο είχε κρίνει ότι η κλοπή προϊόντων καπνού από αποθήκη δεν συνιστά παράδοση αγαθών κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, το ίδιο θα ισχύει κατά μείζονα λόγο σε περίπτωση απώλειας ή κλοπής των φορολογικών επισημάτων που προορίζονται για τα ίδια αυτά αγαθά.

72. Δεν συμμερίζομαι την άποψη αυτή. Στην προπαρατεθείσα απόφαση British American Tobacco και Newman Shipping, η επίμαχη βελγική κανονιστική ρύθμιση είχε ως συνέπεια ότι η κλοπή προϊόντων καπνού εθεωρείτο ως φορολογητέα πράξη κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Το Δικαστήριο έκρινε συναφώς ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εντάξει την κλοπή προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως στις κατηγορίες των φορολογητέων πράξεων που προβλέπει η έκτη οδηγία [23].

73. Όμως, η πραγματική κατάσταση και η επίμαχη ολλανδική κανονιστική ρύθμιση στην παρούσα υπόθεση είναι εντελώς διαφορετικές από εκείνες της υποθέσεως British American Tobacco και Newman Shipping, προπαρατεθείσας. Στην τελευταία αυτή υπόθεση, το συζητούμενο κατά παρέκκλιση μέτρο δεν δικαιολογούνταν από τη λογική ενθάρρυνσης του κυρίου των προϊόντων καπνού να τα επιτηρεί. Θα ήταν εντελώς περιττή έναντι του κυρίου ο οποίος, τουλάχιστον εκτός ενδείξεως δολίας συμμετοχής στην κλοπή, επιδιώκει φυσικά να αποφύγει την απώλεια των προϊόντων καπνού, πράγμα που αποτελεί επαρκές κίνητρο να επιτηρεί τα εν λόγω προϊόντα. Στην περίπτωση της εξαφανίσεως των φορολογικών επισημάτων, αντιθέτως, ελλείψει ενός κανόνα που να καθιστά υπεύθυνο τον παραλήπτη των επισημάτων, όπως εκείνον που θέσπισε η Ολλανδική Κυβέρνηση εν προκειμένω, δεν θα υπήρχε πραγματικό κίνητρο για τον παραλήπτη των επισημάτων να τα επιτηρεί αν η ενδεχόμενη εξαφάνιση των επισημάτων χωρίς καταστροφή, συνεπαγόταν την επιστροφή ή τον συμψηφισμό των καταβληθέντων για την αγορά τους ποσών. Μια τέτοια διαφορά επιτρέπει να αντικρουστεί το επιχείρημα ότι από την υπόθεση British American Tobacco και Newman Shipping προκύπτει κατά μείζονα λόγο ότι η van Landewijck πρέπει στην παρούσα υπόθεση να έχει δικαίωμα επιστροφής ή συμψηφισμού των ποσών που κατέβαλε για τον οφειλόμενο ΦΠΑ.

74. Νομίζω, κατά συνέπεια, ότι το Δικαστήριο πρέπει στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο γ, να απαντήσει υπό την έννοια ότι η έλλειψη υποχρεώσεως επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν για τα επισήματα ειδικών φόρων καταναλώσεως που αντιστοιχούν στα οφειλόμενα ποσά ΦΠΑ, υπό περιστάσεις όπως εκείνες της προκειμένης περιπτώσεως, συμβιβάζεται προς την έκτη οδηγία και ειδικότερα προς το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, αυτής.

23 — Βλ. σκέψεις 42 και 48 της παρούσας αποφάσεως.

III — Πρόταση

75. Υπό το φως των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο, στα ερωτήματα που υπέβαλε το Hof van beroep te Antwerpen να απαντήσει ως εξής:

«1) Οι διατάξεις 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 δεν παρεμποδίζουν τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν εκ του νόμου σύστημα δυνάμει του οποίου τα εν λόγω κράτη καταλογίζουν την οικονομική ευθύνη της απώλειας των φορολογικών επισημάτων στους αιτούντες και τους αποδέκτες των επισημάτων, και σύμφωνα με το οποίο τα κράτη αυτά δεν υποχρεούνται να αποδώσουν ή να συμψηφίσουν το ποσό των ειδικών φόρων καταναλώσεως που καταβλήθηκε κατά τη στιγμή της αιτήσεως των φορολογικών επισημάτων υπό περιστάσεις όπως εκείνες της προκειμένης περιπτώσεως. Το σύστημα αυτό είναι επίσης συμβατό προς την αρχή της αναλογικότητας.

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 προβλέπει προθεσμία τάξεως και δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ιδιώτης μπορεί να ζητήσει να κηρυχθεί ανεφάρμοστος ειδικός τρόπος εισπράξεως του φόρου για τον λόγο ότι η προθεσμία εντός της οποίας τα κράτη μέλη οφείλουν να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή την ύπαρξη ενός τέτοιου ειδικού τρόπου εισπράξεως του φόρου έχει παρέλθει, εφόσον η Επιτροπή είχε όντως τη δυνατότητα να αποτιμήσει τον εν λόγω τρόπο εισπράξεως του φόρου και να καταστήσει γνωστή την άποψή της ως προς το ζήτημα αυτό.

3) Το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ιδιαίτερος τρόπος εισπράξεως του ΦΠΑ για τα προϊόντα καπνού όπως εκείνος που θεσπίζει το άρθρο 28 του κώδικα ΦΠΑ, είναι συμβατός προς τις επιταγές που προβλέπουν αυτές οι παράγραφοι και δεν υπερβαίνει, στο σύνολό του, ό,τι είναι αναγκαίο με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

4) Η έλλειψη υποχρεώσεως επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν για τα επισήματα ειδικών φόρων καταναλώσεως που αντιστοιχούν στα οφειλόμενα ποσά ΦΠΑ, υπό περιστάσεις όπως εκείνες της προκειμένης περιπτώσεως, συμβιβάζεται προς την έκτη οδηγία και ειδικότερα προς το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, αυτής.»