

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 14ης Ιουλίου 2005 *

Στην υπόθεση C-435/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το hof van beroep te Antwerpen (Βέλγιο) με απόφαση της 7ης Οκτωβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Οκτωβρίου 2003, στο πλαίσιο της διαδικασίας

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

κατά

Belgische Staat,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Rosas, πρόεδρο τμήματος, Α. Borg Barthet, Α. La Pergola, J.-P. Puissochet (εισηγητή) και J. Malenovský, δικαστές,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η British American Tobacco International Ltd, εκπροσωπούμενη από τον M. Houben, advocaat, κατόπιν εντολής του S. Crosby, solicitor,
- η Newman Shipping & Agency Company NV, εκπροσωπούμενη από τους G. Huyghe και P. Hoogmartens, advocaten,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικά από την D. Haven και στη συνέχεια από τον M. Wimmer, επικουρούμενους από τον M. van der Woude, avocat,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Σ. Σπυρόπουλο και την Μ. Τασσοπούλου,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την L. Ström van Lier και τον A. Weimar,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαΐου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία, ειδικότερα, των άρθρων 2, 5 και 27 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, στο εξής: οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, των εταιριών British American Tobacco International Ltd (στο εξής: BATI) και Newman Shipping & Agency Company NV (στο εξής: Newman) και, αφετέρου του Belgische Staat, σχετικά με την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των επεξεργασμένων καπνών που ήσαν αποθηκευμένα σε φορολογική αποθήκη και είχαν δηλωθεί ως έλλειμμα κατόπιν κλοπών.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

- 3 Κατά το άρθρο 2 της οδηγίας:

«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.»

4 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

5 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας προβλέπει:

«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. [...]»

- 6 Κατά το άρθρο 11 της 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.
- 7 Κατά το άρθρο 27 της οδηγίας, με επικεφαλίδα «Μέτρα απλοποιήσεως»:

«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, παρὰ 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 προοριζόμενων για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το τιθέμενο στην παράγραφο 1.»

- 8 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 κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1), έχει εφαρμογή, ειδικότερα, βάσει του άρθρου 3, παράγραφος 1, αυτής, στα βιομηχανοποιημένα καπνά.
- 9 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 ορίζει:

«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·

[...]»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 10 Το άρθρο 58, παράγραφος 1, του βελγικού κώδικα ΦΠΑ ορίζει:

«Όσον αφορά τα κατεργασμένα καπνά που εισάγονται, αποκτούνται, κατά την έννοια του άρθρου 25ter, ή παράγονται στο Βέλγιο, εισπράττεται φόρος σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες, δυνάμει νομοθετικών ή κανονιστικών διατάξεων σχετικών με το φορολογικό καθεστώς καπνού, πρέπει να καταβάλλονται ειδικοί φόροι καταναλώσεως. [...]

[...]

Ο κατ' αυτόν τον τρόπο επιβαλλόμενος φόρος είναι φόρος στον οποίον υπόκεινται η εισαγωγή, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και οι παραδόσεις κατεργασμένων καπνών.

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

- 11 Το άρθρο 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ ίσχυε κατά την έκδοση της οδηγίας. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 5, αυτής, το Βασίλειο του Βελγίου κοινοποίησε αυτό το άρθρο 58 στην Επιτροπή στις 19 Δεκεμβρίου 1977. Το κείμενο της κοινοποίησεως αυτής είχε ως εξής:

«Β. Προκαταβολή φόρου.

1. Όσον αφορά τα προϊόντα κατεργασμένου καπνού

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

- 12 Κατά το άρθρο 1 του βασιλικού διατάγματος 13, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σχετικά με το καθεστώς κατεργασμένων καπνών στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας (*Belgisch Staatsblad* της 31ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 28086, στο εξής: βασιλικό διάταγμα 13):

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας που πλήττει τα κατεργασμένα καπνά [...] καθίσταται απαιτητός κατά τη χρονική στιγμή που καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος καταναλώσεως.

[...]

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 13 Η Newman εκμεταλλεύεται μια φορολογική αποθήκη στην Αμβέρσα, όπου είχαν αποθηκευθεί επεξεργασμένα καπνά παραχθέντα και συσκευασθέντα στο Βέλγιο από την BATI, ιδιοκτήτρια των εμπορευμάτων αυτών. Στα προϊόντα αυτά δεν είχε επικολληθεί φορολογική ταινία.
- 14 Από την αποθήκη αυτή εκλάπησαν τσιγάρα στις 4 Δεκεμβρίου 1995 και 29 Ιανουαρίου 1996, καθώς και κατά τη νύκτα της 14ης προς τη 15η Ιουνίου 1998. Οι κλοπές αυτές δηλώθηκαν στην αστυνομία.
- 15 Η βελγική υπηρεσία τελωνείων και ειδικών φόρων κοινοποίησε στη Newman πράξη επιβολής φόρου αξιώνοντας απ' αυτή να καταβάλει, για τα ελλείποντα τσιγάρα, τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το καθεστώς που θεσπίζει το άρθρο 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ. Κατόπιν της διοικητικής ενστάσεως που δεν ευδοκίμησε, η Newman κατέβαλε τα απαιτηθέντα ποσά υπό την επιφύλαξη όμως όλων των δικαιωμάτων της όσον αφορά τον ΦΠΑ. Η BATI κατέβαλε όλα τα εν λόγω ποσά στη Newman.

- 16 Οι Newman και BATI άσκησαν ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen αγωγή κατά του Belgische Staat, με την οποία ζητούσαν την απόδοση των καταβληθέντων ποσών.
- 17 Η αγωγή αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 4ης Απριλίου 2001. Με την απόφαση αυτή, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως οφειλόταν για τα ελλείποντα προϊόντα κατόπιν κλοπών και, επομένως, βάσει του άρθρου 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 1 του βασιλικού διατάγματος 13, ο ΦΠΑ ήταν επίσης απαιτητός για τα εν λόγω προϊόντα. Εξάλλου, το rechtbank van eerste aanleg έκρινε ότι οι διατάξεις αυτές απέβλεπαν στην απλοποίηση της πράξεως του φόρου και ότι ήσαν σύμφωνες προς το άρθρο 27 της οδηγίας.
- 18 Στις 7 Μαΐου 2001, οι ενάγουσες της κύριας δίκης εφесίβαλαν την απόφαση αυτή ενώπιον του hof van beroep te Antwerpen.
- 19 Όσον αφορά τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, το δικαστήριο αυτό διαπίστωσε ότι υπήρξε συμβιβασμός μεταξύ των διαδίκων και εκτελέσθηκε, θέτοντας έτσι τέρμα στην αμφισβήτηση όσον αφορά το απαιτητό του φόρου αυτού.
- 20 Όσον αφορά τον ΦΠΑ, το hof van beroep te Antwerpen παρατήρησε ότι αν γινόταν δεκτή η άποψη της υπηρεσίας τελωνείων και εμμέσων φόρων, την οποία δέχθηκε το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, δεν θα συνέτρεχε λόγος να διερευνηθεί αν η κλοπή εμπορευμάτων μπορεί να χαρακτηριστεί «παράδοση αγαθών», κατά την έννοια της οδηγίας. Η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ δεν θα είναι η παράδοση του αγαθού ή η εισαγωγή του, αλλά η είσπραξη του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

- 21 Φρονώντας επίσης ότι ο λόγος που προέβαλαν οι εφεσεύουσες της κύριας δίκης, που αντλείται από το ότι το καθεστώς που θεσπίζει το άρθρο 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ και το άρθρο 1 του βασιλικού διατάγματος 13 δεν ήταν συμβατό προς την οδηγία, εμφάνιζε σοβαρό χαρακτήρα, το *hof van beroep te Antwerpen* αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:>

«1) Δύναται να υπάρξει παράδοση αγαθών κατά την [έκτη] οδηγία [περί ΦΠΑ], με συνέπεια να μπορεί να εισπραχθεί ΦΠΑ:

— όταν δεν υφίσταται αντιπαροχή ή συναλλαγή εξ επαχθούς αιτίας;

— όταν δεν υφίσταται μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος ελευθέρως τα αγαθά ως κύριος;

— αν τα αγαθά δύνανται να τεθούν παρانونίμως στην αγορά, καθόσον πρόκειται για κλεμμένα εμπορεύματα και/ή για λαθρεμπόριο;

2) Είναι η απάντηση στο πρώτο ερώτημα διαφορετική αν πρόκειται για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, και ειδικότερα για προϊόντα καπνού;

3) Αν δεν εισπραχθεί ειδικός φόρος καταναλώσεως για προϊόντα που υπόκεινται στον φόρο αυτόν, είναι σε μια τέτοια περίπτωση συμβατό με τις διατάξεις της [έκτης] οδηγίας [περί ΦΠΑ] να εισπραχθεί ΦΠΑ;

- 4) Δύνανται τα κράτη μέλη να συμπληρώσουν τις πράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ αν προβούν σε ανακοίνωση υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 2, ή του άρθρου 27, παράγραφος 5, της [έκτης] οδηγίας [περί ΦΠΑ] προκειμένου να απαιτούν σε εθνικό επίπεδο ΦΠΑ επί κλοπής, σε αναγνωρισμένη από τις φορολογικές αρχές αποθήκη, προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, ή η απαρίθμηση που γίνεται στο άρθρο 2 της [έκτης] οδηγίας [περί ΦΠΑ] είναι εξαντλητική;
- 5) Σε περίπτωση ανακοινώσεως υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 5, [της έκτης] οδηγίας [περί ΦΠΑ,] η οποία ανακοίνωση αφορά μόνον την προκαταβολή ΦΠΑ για τη λήψη φορολογικών ταινιών, έχει ένα κράτος μέλος την εξουσία να προσθέσει μια πράξη σε εκείνες που υπόκεινται σε ΦΠΑ, π.χ. να απαιτεί την καταβολή ΦΠΑ αν προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κλαπούν σε αναγνωρισμένη από τις φορολογικές αρχές αποθήκη;»

Επί του λυσιτελούς των προδικαστικών ερωτημάτων

- 22 Προκαταρκτικά, επιβάλλεται να δοθεί απάντηση στην επιχειρηματολογία της Βελγικής Κυβερνήσεως κατά την οποία τα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα δεν είναι λυσιτελή και θα πρέπει να αναδιατυπωθούν πλήρως.
- 23 Η Βελγική Κυβέρνηση προβάλλει ότι τα ερωτήματα αυτά οφείλονται σε εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ που επιτράπη από το Συμβούλιο προκειμένου να διατηρηθεί σε εφαρμογή το άρθρο 27, παράγραφος 5, της οδηγίας.

- 24 Οι διατάξεις αυτές έχουν ως μόνο σκοπό να διευκολύνουν την είσπραξη του ΦΠΑ, προτού επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου, και δεν δημιουργεί μία κατηγορία φορολογητέων πράξεων, τις οποίες δεν προβλέπει η οδηγία. Το Δημόσιο αποκτά οριστικά τον κατ' αυτόν τον τρόπο καταβαλλόμενο ΦΠΑ μόνον αν αυτή η προκαταβαλλόμενη οφειλή από ΦΠΑ μπορεί, στη συνέχεια, να καταλογισθεί σε φορολογητέα πράξη.
- 25 Αν ο καταλογισμός αυτός δεν ήταν τελικά δυνατός, ελλείψει μεταγενέστερης φορολογητέας πράξεως, το ποσό του ΦΠΑ θα έπρεπε να αποδοθεί στον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 77 του κώδικα ΦΠΑ και των άρθρων 5 και 11 του βασιλικού διατάγματος 13. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί, υπό τις περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, αν η επιχείρηση απεδείκνυε ότι τα ελλείποντα εμπορεύματα όντως έχουν κλαπεί και δεν έχουν παραδοθεί. Το καθεστώς που κοινοποιήθηκε στις 19 Δεκεμβρίου 1977 δεν έχει επομένως καμιά επίπτωση στην έννοια της «παραδόσεως αγαθών» κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας, οπότε το τέταρτο και πέμπτο προδικαστικό ερώτημα δεν είναι λυσιτελή προς επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Ως εκ τούτου, το πρώτο, δεύτερο και τρίτο ερώτημα είναι επίσης αλυσιτελή.
- 26 Ωστόσο, με την επιχειρηματολογία της Βελγικής Κυβερνήσεως δεν αποδεικνύεται ότι τα προδικαστικά ερωτήματα είναι αλυσιτελή για το αιτούν δικαστήριο.
- 27 Αφενός, δεν προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι η επιστροφή του προκαταβληθέντος ΦΠΑ είναι δυνατή σε περίπτωση κλοπής των εμπορευμάτων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

- 28 Αφετέρου, ακόμη κι αν υποτεθεί ότι η δυνατότητα αυτή προβλέπεται σε μια τέτοια περίπτωση από την εθνική κανονιστική ρύθμιση, οι όροι αποδείξεως που απαιτούνται προκειμένου να επιστραφεί ο φόρος σπάνια θα μπορούσαν να εκπληρωθούν. Συγκεκριμένα, από την απάντηση της Βελγικής Κυβερνήσεως σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου, σχετική με αυτούς τους όρους αποδείξεως, προκύπτει ότι το θύμα κλοπής των εμπορευμάτων μπορούσε να επιτύχει την επιστροφή του ΦΠΑ μόνον αν κατόρθωνε να αποδείξει, πρώτον, ότι τα εμπορεύματα όντως έχουν κλαπεί και, δεύτερον, μετά την κλοπή, δεν έχουν διατεθεί στο εμπόριο. Η απόδειξη ενός τέτοιου αρνητικού γεγονότος που απαιτείται κατ' αυτόν τον τρόπο, η οποία επιπροσθέτως δεν μπορεί να περιέλθει εις γνώση του θύματος της κλοπής, θα καθιστούσε στην πράξη αδύνατη την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, σχετικά με την επιστροφή φορολογικών επιβαρύνσεων που θεσπίστηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, *San Giorgio* (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 14), και της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, *Dilexport* (Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 48).
- 29 Στη διαφορά της κύριας δίκης προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι τα επίδικα προϊόντα καπνού όντως έχουν κλαπεί. Το γεγονός ότι η πληρωμή του ΦΠΑ επί των αγαθών αυτών που υπόκεινται στον ειδικό φόρο ζητήθηκε ακριβώς μετά την κλοπή, δείχνει σαφώς ότι σ' αυτή την ίδια την κλοπή οφείλεται η υπαγωγή στον φόρο αυτόν. Το αποφασιστικό γεγονός δεν ήταν ένα μεταγενέστερο περιστατικό, όπως η ενδεχόμενη εισαγωγή των προϊόντων στο εμπορικό κύκλωμα. Επομένως, οι βελγικές φορολογικές αρχές ανήγαγαν αυτή την ίδια την κλοπή σε γενεσιουργό αιτία του ΦΠΑ.
- 30 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, επιβάλλεται να εξετασθούν τα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

Επί του πρώτου, δεύτερου και τρίτου ερωτήματος

- 31 Με τα ερωτήματα αυτά, που επιβάλλεται να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί, αφενός, αν η κλοπή εμπορευμάτων μπορεί να αναλυθεί ως «παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας και, κατά συνέπεια, να υπόκειται στον ΦΠΑ και, αφετέρου, αν το γεγονός ότι πρόκειται, στη διαφορά της κύριας δίκης, για εμπορεύματα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως έχει επίπτωση επί της αναλύσεως αυτής.
- 32 Πρώτον, όπως ορθώς προβάλλουν οι εφεσεύουσες της κύριας δίκης και η Επιτροπή, η κλοπή εμπορευμάτων δεν αποτελεί αιτία, εξ ορισμού, για οποιαδήποτε οικονομική αντιπαροχή υπέρ του θύματος της κλοπής. Δεν είναι δυνατόν, επομένως, ως τέτοια, να θεωρηθεί ως παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolsma, Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 14).
- 33 Δεύτερον, η κλοπή εμπορευμάτων δεν εμπίπτει στην έννοια της «παραδόσεως αγαθών», όπως αυτή προκύπτει από την οδηγία.
- 34 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, «ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

- 35 Από τη διατύπωση της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι η έννοια της παραδόσεως αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλ' ότι περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος. Η αντίληψη αυτή είναι σύμφωνη προς τον σκοπό της οδηγίας, που αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στη θέσπιση ενός συστήματος ΦΠΑ βάσει ενιαίου καθορισμού των φορολογητέων πράξεων (απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 7 και 8).
- 36 Όμως, η κλοπή εμπορευμάτων καθιστά εκείνον που τη διαπράττει απλό κάτοχο των εμπορευμάτων. Δεν έχει ως αποτέλεσμα να εξουσιοδοτεί τον δράστη της κλοπής να διαθέτει τα εμπορεύματα υπό τους ίδιους όρους όπως και ο κύριος. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι με την κλοπή διενεργείται μεταβίβαση μεταξύ αυτού που είναι το θύμα και του δράστη της παραβάσεως, κατά την έννοια της προαναφερθείσας διατάξεως της οδηγίας.
- 37 Τέλος, αντίθετα προς ό,τι υποστηρίζουν η Βελγική και η Ελληνική Κυβέρνηση, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ουδόλως επιβάλλει να εξομοιώνεται η κλοπή εμπορευμάτων με παράδοση αγαθών και δεν εμποδίζει την ανάλυση κατά την οποία η κλοπή αυτή δεν συνιστά, ως τέτοια, πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ.
- 38 Ασφαλώς, η παράνομη εισαγωγή και παράδοση αγαθών όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη επεξεργασμένα καπνά, τα οποία δεν είναι απαγορευμένα λόγω της ίδιας τους της φύσεως ή των ειδικών χαρακτηριστικών τους, υπόκεινται στον ΦΠΑ, εφόσον τα αγαθά αυτά μπορούν να διατεθούν στη νόμιμη αγορά και να ενταχθούν στο οικονομικό κύκλωμα. Εξάλλου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει μια γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ νομίμων και παρανόμων συναλλαγών (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 29ης Ιουνίου 2000, C-455/98, Salumets κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-4993, σκέψεις 19 και 20).

- 39 Ωστόσο, ο ΦΠΑ είναι απαιτητός σε τέτοιες περιπτώσεις επειδή η γενεσιουργός αιτία του φόρου που είναι η εισαγωγή ή η παράδοση των εμπορευμάτων επήλθε, κατόπιν της κλοπής, και η αντιπαροχή για την πράξη αυτή, που συνιστά τη βάση επιβολής του φόρου, εξακριβώθηκε.
- 40 Όμως, όπως παρατήρησε η Επιτροπή, μια τέτοια ανάλυση δεν μπορεί να έχει εφαρμογή στην κλοπή, ως τέτοια, η οποία δεν συνιστά καθ' αυτό γενεσιουργό αιτία του φόρου. Ούτε μπορεί να δικαιολογηθεί από το ό,τι η μεταγενέστερη πράξη, ακόμη και πιθανή, δηλαδή η διάθεση στο εμπόριο των κλαπέντων εμπορευμάτων, καταλογίζεται στο θύμα της κλοπής, το οποίο δεν είναι αυτό που εισάγει ή όντως διαθέτει τα εν λόγω εμπορεύματα. Εξάλλου, αν η κλοπή θεωρηθεί, στο όνομα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, ως γενεσιουργός αιτία του φόρου, ανεξάρτητα από οποιαδήποτε εισαγωγή ή παράδοση και, επομένως, ελλείψει εξακριβώσιμης αντιπαροχής, η βάση επιβολής του φόρου θα είναι εντελώς εικονική.
- 41 Ως προς το γεγονός ότι τα προϊόντα, όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, τούτο δεν έχει επίπτωση στην απάντηση που πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο. Πράγματι, καμιά διάταξη της οδηγίας δεν συνδέει το απαιτητό του ΦΠΑ προς τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ, με την οποία πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για το απαιτητό του φόρου, είναι η παράδοση ή η εισαγωγή του εμπορεύματος, όχι η είσπραξη ειδικών φόρων καταναλώσεως για το προϊόν αυτό.
- 42 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται στο πρώτο, δεύτερο και τρίτο ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι, η κλοπή εμπορευμάτων δεν συνιστά «παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας και, επομένως, δεν μπορεί, ως τέτοια, να υπόκειται στον ΦΠΑ. Το γεγονός ότι εμπορεύματα, όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως δεν έχει επίπτωση στην ανάλυση αυτή.

Επί του τέταρτου και πέμπτου ερωτήματος

- 43 Με τα ερωτήματα αυτά, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν ένα κράτος μέλος στο οποίο επιτράπη, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας, να θέσει σε εφαρμογή τρόπους προκαταβολής του ΦΠΑ μέσω φορολογικών ταινιών δικαιούται, με βάση την έγκριση αυτή, να υποβάλλει στον ΦΠΑ άλλες πράξεις εκτός από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 2 της οδηγίας, επιβάλλοντας τον φόρο αυτόν σε προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως τα οποία εκλάπησαν από φορολογική αποθήκη.
- 44 Όπως έκρινε ήδη το Δικαστήριο, τα συνεπαγόμενα παρεκκλίσεις εθνικά μέτρα που αναφέρει το άρθρο 27, παράγραφος 5, της οδηγίας, τα οποία επιτράπησαν «προκειμένου να απλοποιηθεί η είσπραξη του φόρου και να αποτρέπεται η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή», 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 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). Η δοθείσα έγκριση κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας δεν μπορεί επεκταθεί πέραν του σκοπού βάσει του οποίου χορηγήθηκε (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προπαρατεθείσα απόφαση Skripalle, σκέψη 30).
- 45 Όμως, όπως δέχεται η Βελγική Κυβέρνηση, τα μέτρα για τα οποία το Βασίλειο του Βελγίου έλαβε έγκριση να διατηρήσει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας, έχουν ως μόνο σκοπό να διευκολύνουν τον έλεγχο εισπράξεως του ΦΠΑ», προβλέποντας, ειδικότερα, ότι ο φόρος αυτός εισπράττεται συγχρόνως με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, προτού επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου. Επομένως, τα μέτρα αυτά αφορούν το χρονικό σημείο απαιτητού του φόρου

αυτού, κατά τρόπο που αυτό να συμπίπτει με εκείνο της εισπράξεως των ειδικών φόρων καταναλώσεως. Δεν αφορούν τους κανόνες καθορισμού των πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ και, επομένως, δεν μπορούν να δημιουργήσουν νέα κατηγορία φορολογητέων πράξεων που δεν προβλέπει η οδηγία.

- 46 Ασφαλώς, η διατήρηση των μέτρων αυτών εγκρίθηκε από το Συμβούλιο τόσο με σκοπό την απλοποίηση εισπράξεως του φόρου όσο και της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, όπως προκύπτει από τη διατύπωση της πραγματοποιηθείσας κοινοποιήσεως κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας («προς διευκόλυνση του ελέγχου εισπράξεως του ΦΠΑ»). Πάντως, το γεγονός ότι η έγκριση είχε επίσης ως σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής δεν είχε ως αποτέλεσμα να εξουσιοδοτεί το Βασίλειο του Βελγίου να υποβάλλει στον ΦΠΑ άλλες πράξεις εκτός εκείνων που διαλαμβάνει το άρθρο 2 της οδηγίας.

- 47 Εν πάση περιπτώσει, αντίθετα προς ό,τι υποστηρίζει η Ελληνική Κυβέρνηση, η δημιουργία μιας κατηγορίας πράξεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και που δεν προβλέπεται από τα άρθρα 2 και 10 της οδηγίας δεν μπορεί να αναλυθεί ως παρέκκλιση απόλυτα αναγκαία προκειμένου να αποφεύγεται ο κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να θεσπίζεται νομίμως ή να διατηρείται βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, σχετικά με τις τροποποιήσεις πάρα πολύ γενικού περιεχομένου της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπής κατά Βελγίου, σκέψη 31, Skripalle, σκέψεις 26 και 31, και απόφαση της 9ης Ιουλίου 1992, C-131/91, «Κ» Line Air Service Europe, Σύλλογος 1992, σ. I-4513, σκέψεις 24 και 25).

- 48 Επομένως, η έγκριση που δόθηκε στο Βασίλειο του Βελγίου βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας ουδόλως εξουσιοδοτεί το κράτος αυτό να υποβάλει την κλοπή κατεργασμένων καπνών στον ΦΠΑ.
- 49 Επομένως, στο τέταρτο και πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έγκριση εφαρμογής μέτρων που διευκολύνουν τον έλεγχο εισπράξεως του ΦΠΑ, η οποία χορηγήθηκε σε κράτος μέλος βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας, δεν εξουσιοδοτεί αυτό το κράτος μέλος να υποβάλλει σ' αυτόν τον φόρο άλλες πράξεις εκτός εκείνων που διαλαμβάνει το άρθρο 2 της οδηγίας. Επομένως, μια τέτοια έγκριση δεν μπορεί να αποτελέσει τη νομική βάση εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως με την οποία υποβάλλεται σε ΦΠΑ η κλοπή εμπορευμάτων από φορολογική αποθήκη.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 50 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος, που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

- 1) Η κλοπή εμπορευμάτων δεν συνιστά «παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια του άρθρου 2 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, και δεν μπορεί, ως τέτοια, να υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Το γεγονός ότι εμπορεύματα, όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως δεν έχει επίπτωση στην ανάλυση αυτή.

- 2) Η έγκριση εφαρμογής μέτρων που διευκολύνουν τον έλεγχο εισπράξεως του φόρου προστιθεμένης αξίας, η οποία χορηγήθηκε σε κράτος μέλος βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας 77/388, δεν εξουσιοδοτεί το κράτος αυτό να υποβάλλει σ' αυτόν τον φόρο άλλες πράξεις εκτός εκείνων που διαλαμβάνει το άρθρο 2 της οδηγίας. Επομένως, μια τέτοια έγκριση δεν μπορεί να αποτελέσει τη νομική βάση εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως με την οποία υποβάλλεται σε φόρο προστιθεμένης αξίας η κλοπή εμπορευμάτων από φορολογική αποθήκη.

(υπογραφές)