

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 27ης Ιανουαρίου 2011 \*

Στην υπόθεση C-489/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, υποβληθείσα από το hof van beroep te Gent (Βέλγιο) με απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Νοεμβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

**Vandoorne NV**

κατά

**Belgische Staat,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev, U. Lohmus, A. Ó Caoimh (εισηγητή) και P. Lindh, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák  
γραμματέας: A. Calot Escobar

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Vandoorne NV, εκπροσωπούμενη από τον D. Blommaert, advocaat,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Smolek,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels και την M. Afonso,

κατόπιν της απόφασεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς την ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

- <sup>1</sup> Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 11, Γ, παράγραφος 1, και 27, παράγραφοι 1 και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004 (ΕΕ L 27, σ. 44, στο εξής: έκτη οδηγία).
- <sup>2</sup> Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Vandoorne NV (στο εξής: Vandoorne) και του Belgische Staat (βελγικού δημοσίου) σχετικά με άρνηση του τελευταίου να επιστρέψει στην εταιρία αυτή τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αφορούσε απλήρωτες από τον αντισυμβαλλόμενο της εν λόγω εταιρίας παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Η ρύθμιση της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

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

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

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

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

- 5 Περιλαμβανόμενο στον τίτλο VII, ο οποίος επιγράφεται «Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου», το άρθρο 10 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«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 υπόχρεου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

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

- 6 Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο, περιλαμβάνεται στον τίτλο της VIII ο οποίος επιγράφεται «Βάση επιβολής του φόρου», ορίζει:

«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.

Εντούτοις, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη δύνανται να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτόν.»

- 7 Το άρθρο 27 της ίδιας οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο της XV ο οποίος επιγράφεται «Μέτρα απλοποιήσεως», έχει ως εξής:

«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.

[...]

5. Τα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1ην Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στη παράγραφο 1, δύναται 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 καταναλώσεως (ΕΕ L 76, σ. 1), η οποία έχει εφαρμογή επί των βιομηχανοποιημένων καπνών, ορίζει, στο άρθρο της 6, παράγραφος 1, ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση, δηλαδή, μεταξύ άλλων, κατά την παρασκευή των προϊόντων αυτών ή την εισαγωγή τους εκτός καθεστώτος αναστολής.
- 9 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 κατανόηση των επεξεργασίων καπνών (ΕΕ L 291, σ. 40), έχει ως εξής:

«1. Οι τρόποι εισπράξεως του ειδικού φόρου καταναλώσεως εναρμονίζονται το αργότερο στο τελικό στάδιο. Κατά τη διάρκεια των προηγούμενων 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 καπνοβιομηχανών και των εμπόρων των λοιπών κρατών μελών. Αν 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 καπνοβιομηχανοί επεξεργασμένων καπνών υπόκεινται στο καθεστώς που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο όσον αφορά τους τρόπους εισπράξεως και πληρωμής του ειδικού φόρου καταναλώσεως.»

### *Η εθνική ρύθμιση*

- <sup>10</sup> Το άρθρο 77, παράγραφος 1, 7°, του κώδικα φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: κώδικας ΦΠΑ) έχει ως εξής:

«Τηρουμένου του άρθρου 334 του προγραμματικού νόμου της 27ης Δεκεμβρίου 2004, ο φόρος που έπληξε παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτική κτήση αγαθού επιστρέφεται δεόντως:

[...]

7° σε περίπτωση ολικής ή μερικής απωλείας της σχετικής με το τίμημα απαιτήσεως.»

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

«Όσον αφορά τα βιομηχανοποιημένα καπνά που εισάγονται, αποκτώνται υπό την έννοια του άρθρου 25 *ter* ή παράγονται στο Βέλγιο, ο φόρος εισπράττεται σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες, βάσει των νομοθετικών ή κανονιστικών διατάξεων περί του φορολογικού καθεστώτος των καπνών, είναι καταβλητέος βελγικός ειδικός φόρος καταναλώσεως. Ο φόρος υπολογίζεται βάσει της τιμής που αναγράφεται στη φορολογική ταινία ενώ, όταν δεν αναγράφεται τιμή, ως βάση λαμβάνεται η φορολογητέα βάση του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

[...]

Ο κατ' αυτόν τον τρόπο εισπραττόμενος φόρος επέχει θέση φόρου στον οποίον υπόκειται η εισαγωγή, οι ενδοκοινοτικές κτήσεις και οι παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών.

Με βασιλικό διάταγμα καθορίζονται τα της εισπράξεως του φόρου επί των βιομηχανοποιημένων καπνών και οι υπόχρεοι για την καταβολή του.»

- 12 Το άρθρο 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ ίσχυε κατά την έκδοση της οδηγίας. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου της 27, παράγραφος 5, το Βασίλειο του Βελγίου ανακοίνωσε, στις 19 Δεκεμβρίου 1977, τη διάταξη αυτή στην Επιτροπή. Η ανακοίνωση αυτή είχε ως εξής:

«B. Καταβολή του φόρου σε προηγούμενο στάδιο.

#### 1. Τα προϊόντα βιομηχανοποιημένου καπνού

Για να διευκολυνθεί ο έλεγχος της εισπράξεως ΦΠΑ στον τομέα αυτόν, ο φόρος που οφείλεται κατά την εισαγωγή και την παράδοση βιομηχανοποιημένων καπνών εισπράττεται συγχρόνως με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Συγκεκριμένα, κατά την αγορά των φορολογικών ταινιών από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα, ο ΦΠΑ καταβάλλεται επί της πληρωτέας από τον καταναλωτή τιμής. Δεν



εισπράττεται ΦΠΑ στα μεταγενέστερα στάδια, αλλά φυσικά ουδεμία έκπτωση είναι δυνατή. Για κάθε πώληση βιομηχανοποιημένων καπνών πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο που να περιλαμβάνει τον φόρο.»

- 13 Το βασιλικό διάταγμα 13, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, περί του καθεστώτος των βιομηχανοποιημένων καπνών όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας (*Belgisch Staatsblad*, 31 Δεκεμβρίου 1992, σ. 28086), ορίζει:

*«Άρθρο 1*

Ο [ΦΠΑ] επί των βιομηχανοποιημένων καπνών, περιλαμβανομένων των υποκαταστάτων καπνού, τα οποία εισάγονται, αποκτώνται υπό την έννοια του άρθρου 25 ter του [κώδικα ΦΠΑ] ή παρασκευάζονται στο Βέλγιο, καθίσταται απαιτητός ταυτοχρόως με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως.

Το ποσό του φόρου που υπολογίζεται σύμφωνα με το άρθρο 58, παράγραφος 1, του [κώδικα ΦΠΑ] καταβάλλεται από τον οφειλέτη του ειδικού φόρου καταναλώσεως στον αρμόδιο για την είσπραξη του φόρου αυτού.

[...]

*Άρθρο 2*

Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 5, 8° και 9°, του βασιλικού διατάγματος 1 περί μέτρων για τη διασφάλιση της πληρωμής του φόρου προστιθεμένης αξίας, οι παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών τιμολογούνται με τιμή στην οποία περιλαμβάνεται ο φόρος. Επιπλέον, στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται: “Βιομηχανοποιημένα καπνά: ΦΠΑ εισπράχθηκε στην πηγή και δεν δύναται να εκπέσει”»

- 14 Το άρθρο 6 του νόμου της 10ης Ιουνίου 1997 περί του γενικού καθεστώτος για την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως (*Belgisch Staatsblad*, 1 Αυγούστου 1997, σ. 19836) ορίζει ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση σε ανάλωση, δηλαδή, μεταξύ άλλων, κατά την παρασκευή των προϊόντων αυτών ή την εισαγωγή τους εκτός καθεστώτος αναστολής.
- 15 Το άρθρο 10 bis του νόμου της 3ης Απριλίου 1997 περί του φορολογικού καθεστώτος των βιομηχανοποιημένων καπνών (*Belgisch Staatsblad*, 16 Μαΐου 1997, σ. 12105) ορίζει ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως και ο ΦΠΑ είναι καταβλητέοι κατά την παράδοση των φορολογικών επισημάτων.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 16 Η Vandoorne έχει καταχωριστεί ως υποκειμένη σε ΦΠΑ για την οικονομική δραστηριότητα που συνίσταται στο χονδρικό εμπόριο βιομηχανοποιημένων καπνών. Στο πλαίσιο αυτό, παρεμβαίνει ως ενδιάμεσος στην αλυσίδα εμπορίας των προϊόντων αυτών μεταξύ, αφενός, των παρασκευαστών και/ή εισαγωγέων και, αφετέρου, των μεταπωλητών και/ή εμπόρων λιανικής πωλήσεως.
- 17 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι τα βιομηχανοποιημένα καπνά που παραδίδονται στη Vandoorne για την άσκηση των δραστηριοτήτων της φέρουν πλέον φορολογικές ταινίες τις οποίες θέτουν σε αυτά οι προμηθευτές της ως παρασκευαστές ή εισαγωγείς των προϊόντων αυτών, βάσει του άρθρου 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ και των διατάξεων του βασιλικού διατάγματος 13.
- 18 Δεν αμφισβητείται ότι, κατά το άρθρο 2 του βασιλικού αυτού διατάγματος, στα τιμολόγια που αφορούν τις εν λόγω παραδόσεις προς τη Vandoorne αναγράφεται η ένδειξη «Βιομηχανοποιημένα καπνά: ΦΠΑ εισπράχθηκε στην πηγή και δεν δύναται

να εκπέσει», οπότε δεν αναγράφεται χωριστό ποσό ΦΠΑ. Στις παραδόσεις των ιδίων προϊόντων από τη Vandoorne προς τους αντισυμβαλλομένους της αναγράφεται η ίδια ένδειξη, οπότε ούτε εκεί αναγράφεται χωριστό ποσό ΦΠΑ.

- 19 Με τη δήλωσή της ΦΠΑ σχετικά με το πρώτο τρίμηνο του 2006, η Vandoorne ζήτησε από την εφορία να επιστραφεί ο ΦΠΑ σχετικά με παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών προς την Caritol BVBA (στο εξής: Caritol), κατόπιν οριστικής απώλειας της απαιτήσεως όσον αφορά τις παραδόσεις αυτές μετά την πτώχευση της εταιρίας αυτής στις 14 Μαρτίου 2005.
- 20 Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε από την εφορία με το αιτιολογικό ότι δεν είχε χρεωθεί ΦΠΑ σχετικά με τις παραδόσεις αυτές, εφόσον ο ΦΠΑ που αφορούσε τα σχετικά προϊόντα είχε καταβληθεί, μαζί με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, εφάπαξ από τον παρασκευαστή, βάσει του άρθρου 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ.
- 21 Με απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2008, και το rechtbank van eerste aanleg te Brugge απέρριψε ως αβάσιμο το αίτημα της Vandoorne.
- 22 Στον δεύτερο βαθμό, το hof van beroep te Gent διαπίστωσε, όπως το Belgische Staat, ότι εν προκειμένω, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ και των διατάξεων του βασιλικού διατάγματος 13, κανένα ποσό δεν εισπράχθηκε ως ΦΠΑ κατά το επίμαχο εμπορικό στάδιο μεταξύ της Vandoorne και της Caritol, επειδή η εφορία είχε εισπράξει στην πηγή ολόκληρο τον ΦΠΑ από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα συγχρόνως με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και επειδή οι παραδόσεις προς την πρώτη από τις εταιρίες αυτές συνοδεύονταν με τιμολόγιο όπου ο ΦΠΑ δεν αναγραφόταν ως χωριστή συνιστώσα της τιμής, οπότε η εταιρία αυτή δεν είχε προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ. Ομοίως, στο τιμολόγιο που παραδόθηκε από τη Vandoorne στην Caritol δεν αναγραφόταν ο ΦΠΑ χωριστά, αλλά αναφερόταν ότι ο φόρος αυτός καταβλήθηκε στην πηγή και ότι δεν δύναται να εκπέσει. Πάντως, το

άρθρο 77, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει μόνο δυνατότητα «επιστροφής» του ΦΠΑ «που έπληξε την παράδοση αγαθών».

23 Παρά ταύτα, το δικαστήριο αυτό διερωτάται αν η εφαρμογή του προβλεπόμενου στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας μέτρου απλοποίησης δύναται να έχει ως συνέπεια να στερηθεί του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ ένας τέτοιος ενδιάμεσος προμηθευτής όταν ο φόρος αυτός περιλαμβάνεται στο τίμημα που καταβλήθηκε από τον προμηθευτή αυτόν. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν το σύστημα συνεπάγεται ότι, όταν οι φορολογικές ταινίες τίθενται από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα, ο ΦΠΑ χάνει την ταυτότητά του, είναι αναντίρρητο ότι, σε κάθε μεταγενέστερο εμπορικό στάδιο, το ποσό του φόρου αυτού έχει εξ ολοκλήρου καταβληθεί, χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο να δύναται να προχωρήσει στην έκπτωσή του. Πάντως, όταν ένας ενδιάμεσος προμηθευτής χάσει την απαίτηση που έχει κατά του αντισυμβαλλομένου του, ο προμηθευτής αυτός δεν θα μπορέσει να εισπράξει το αντίστοιχο ποσό ΦΠΑ, ενώ το κατέβαλε στον δικό του προμηθευτή.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το hof van beroep te Gent αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνάδει η βελγική νομοθεσία, και ειδικότερα το άρθρο 58, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 77, παράγραφος 1, 7°, του κώδικα ΦΠΑ προς το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας [...], το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεσπίσουν μέτρα απλοποίησης, και/ή προς το άρθρο 11, Γ, [παράγραφος] 1, της ίδιας οδηγίας, το οποίο παρέχει δικαίωμα να επιστραφεί ο ΦΠΑ σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής, επειδή η νομοθεσία αυτή [...] εισάγει μια απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ όσον αφορά την παράδοση προϊόντων καπνού επιβάλλοντας την εφάπαξ είσπραξη στην πηγή και [...] δεν παρέχει δικαίωμα να επιστραφεί ο ΦΠΑ, λόγω ολικής ή μερικής απωλείας του τιμήματος, στους υποκειμένους στον φόρο που στα ενδιάμεσα στάδια επλήγησαν με τον ΦΠΑ επί των εν λόγω προϊόντων καπνού;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 25 Κατ' αρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι δεν απόκειται στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, να αποφαινεται επί του συμβατού εθνικών διατάξεων με το δίκαιο της Ένωσης. Παρά ταύτα, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα απτόμενα του δικαίου της Ένωσης ερμηνευτικά στοιχεία που μπορούν να του δώσουν τη δυνατότητα να αξιολογήσει το συμβατό αυτό προκειμένου να αποφανθεί στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2007, C-145/06 και C-146/06, *Fendt Italiana*, Συλλογή 2007, σ. I-5869, σκέψη 30, και της 9ης Μαρτίου 2010, C-379/08 και C-380/08, *ERG* κ.λπ., Συλλογή 2010, σ. I-2007, σκέψη 25).
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το ερώτημα που τέθηκε πρέπει να νοηθεί υπό την έννοια ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην ουσία να διευκρινιστεί από το Δικαστήριο αν τα άρθρα 11, Γ, παράγραφος 1, και 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, ορίζοντας ότι η εφορία εισπράττει τον ΦΠΑ, μέσω φορολογικών ταινιών, εφάπαξ και στην πηγή από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα βιομηχανοποιημένων καπνών, αποκλείει το δικαίωμα των ενδιάμεσων προμηθευτών, οι οποίοι παρεμβαίνουν σε μεταγενέστερα στάδια της αλυσίδας διαδοχικών παραδόσεων, να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής των προϊόντων αυτών από τον αγοραστή.
- 27 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα εισάγοντα εξαιρέση εθνικά μέτρα του άρθρου 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας, τα οποία επιτρέπονται «με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής», πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρώς και δύνανται να παρεκκλίνουν από την κατά το άρθρο 11 της εν λόγω οδηγίας βάση επιβολής του ΦΠΑ μόνον εντός των αυστηρώς αναγκαίων ορίων για την επίτευξη του σκοπού αυτού (βλ. αποφάσεις της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, *Επιτροπή κατά Βελγίου*, Συλλογή 1984, σ. 1861, σκέψη 29, και της 29ης Μαΐου 1997, C-63/96, *Skrípalle*, Συλλογή 1997, σ. I-2847, σκέψη 24). Επιπλέον, πρέπει να είναι αναγκαία και κατάλληλα για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού τους και πρέπει να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας (αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, *Amprafrance* και *Sanofi*, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 60, και της 29ης Απριλίου 2004, C-17/01, *Sudholz*, Συλλογή 2004, σ. I-4243, σκέψη 46).

- 28 Εν προκειμένω, προκύπτει ότι, όπως το επίμαχο ολλανδικό καθεστώς στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Ιουνίου 2006, C-494/04, Heintz van Landewijck, Συλλογή 2006, σ. I-5381, σκέψεις 24, 44, 54 και 62), το εισάγον εξαίρεση καθεστώς, το οποίο περιλαμβάνεται στην επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση και επιτρέπει την εισπράξη ΦΠΑ μέσω φορολογικών ταινιών, έχει ως σκοπό και ως αποτέλεσμα τόσο την αποτροπή της φοροδιαφυγής και των καταστρατηγήσεων όσο και την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, η οποία, χάρη σε αυτό το εισάγον εξαίρεση καθεστώς, γίνεται μόνο σε ένα στάδιο της αλυσίδας εμπορίας των προϊόντων, εφόσον η ρύθμιση αυτή ορίζει ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται συγχρόνως με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, πριν επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου βάσει του άρθρου 10 της έκτης οδηγίας. Επομένως, το καθεστώς αυτό αφορά τον χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο τελευταίος φόρος, εις τρόπον ώστε ο χρόνος αυτός να συμπίπτει με τον χρόνο εισπράξεως των ειδικών φόρων καταναλώσεως (βλ. απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03, British American Tobacco και Newman Shipping, Συλλογή 2005, σ. I-7077, σκέψεις 45 και 46).
- 29 Επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι, όπως και το επίμαχο ολλανδικό καθεστώς στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Heintz van Landewijck (σκέψη 55), το εν προκειμένω επίμαχο καθεστώς, όπως προκύπτει τόσο από το άρθρο 58, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ όσο και από το περιεχόμενο της γενομένης από το Βασίλειο του Βελγίου ανακοινώσεως βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, ανακοινώσεως που παρατέθηκε στη σκέψη 12 της παρούσας αποφάσεως, συνδέει το ποσό του οφειλομένου ΦΠΑ με την τιμή των προϊόντων στο στάδιο της τελικής καταναλώσεώς τους, εφόσον το εν λόγω ποσό καθορίζεται σε σχέση με την καταβλητέα από τον καταναλωτή τιμή λιανικής πωλήσεως.
- 30 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αποκλείει μόνο μέτρα δυνάμενα να επηρεάσουν κατά τρόπο μη αμελητέο το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 1988, 138/86 και 139/86, Direct Cosmetics και Loughtons Photographs, Συλλογή 1988, σ. 3937, σκέψη 52, και προαναφερθείσα απόφαση Heintz van Landewijck, σκέψη 57).
- 31 Πάντως, ακόμη και αν, υπό ορισμένες περιστάσεις όπως η απώλεια των προϊόντων, η μεγάλη πτώση των πωλήσεων ή η παράνομη πώλησή τους σε τιμή διαφορετική από την αναγραφόμενη στις φορολογικές ταινίες τιμή λιανικής πωλήσεως, ο κατασκευαστής ή ο εισαγωγέας θα μπορούσε, στο πλαίσιο καθεστώτος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, να υποχρεωθεί να καταβάλει ποσό ΦΠΑ υψηλότερο εκείνου που

θα προέκυπτε από την εφαρμογή του αποτελούντος κοινό δίκαιο εναρμονισμένου συστήματος εισπράξεως του ΦΠΑ, παρά ταύτα, απλώς και μόνον το ενδεχόμενο να υπάρξουν τέτοιες περιστάσεις δεν αρκεί προς συναγωγή του συμπεράσματος ότι το καθεστώς αυτό δύναται να επηρεάσει κατά τρόπο μη αμελητέο το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Heintz van Landewijck, σκέψεις 56 έως 58). Συγκεκριμένα, ένα μέτρο απλοποίησης συνεπάγεται, ως εκ της φύσεώς του, προσέγγιση πιο γενική από εκείνη που συνεπάγεται ο κανόνας τον οποίο αντικαθιστά και, επομένως, δεν αντιστοιχεί οπωσδήποτε στη συγκεκριμένη κατάσταση κάθε υποκειμένου στον φόρο (προαναφερθείσα απόφαση Sudholz, σκέψη 62).

32 Επομένως, καθεστώς όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη δεν παραγνωρίζει τα κριτήρια που ορίζονται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και, για τους ίδιους λόγους, δεν υπερβαίνει τα αναγκαία όρια για την απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Heintz van Landewijck, σκέψεις 58 και 59).

33 Παρά ταύτα, με τις γραπτές παρατηρήσεις της που κατέθεσε στην παρούσα υπόθεση, η Vandoorne διατείνεται ότι το καθεστώς αυτό αντιβαίνει στα άρθρα 11, Γ, παράγραφος 1, και 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας, επειδή αποκλείει το δικαίωμα να επιστραφεί ο ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος. Συγκεκριμένα, παρέχοντας στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεσπίσουν καθεστώς εφάπαξ εισπράξεως του ΦΠΑ στην πηγή, κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα που προβλέπει την είσπραξη του ΦΠΑ σε κάθε στάδιο της οικονομικής αλυσίδας, το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας επιτρέπει μόνο εθνικά μέτρα απλοποίησης της εισπράξεως του ΦΠΑ προοριζόμενα να αποτρέψουν τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Κατά τη Vandoorne, εφόσον κάθε εξαίρεση πρέπει να ερμηνεύεται αυστηρώς, μια τέτοια παρέκκλιση δεν δύναται να έχει συνέπειες για άλλους κανόνες περί ΦΠΑ, όπως εκείνοι που διέπουν την επιστροφή του φόρου αυτού. Επιπλέον, θεωρεί ότι η εν προκειμένω απώλεια απαιτήσεως προκάλεσε σε αυτήν την ίδια ακριβώς βλάβη με εκείνη που θα είχε υποστεί ο υπαγόμενος στο καθεστώς του διασπασμένου ΦΠΑ συνήθης υποκείμενος στον φόρο, επειδή, στο πλαίσιο του εισάγοντος εξαίρεση επίμαχου καθεστώτος, κάθε ενδιαμέσος κρίκος πλήττεται με τον ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή που καταβλήθηκε στον δικό του προμηθευτή βιομηχανοποιημένων καπνών.

- 34 Τα επιχειρήματα αυτά δεν μπορούν να γίνουν δεκτά.
- 35 Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, δεν αμφισβητείται ότι, στο πλαίσιο συστήματος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, η εφορία, μέσω φορολογικών ταινιών, εισπράττει τον ΦΠΑ σχετικά με τα βιομηχανοποιημένα καπνά εφάπαξ και προκαταβολικώς στην πηγή μόνον από τον παρασκευαστή ή εισαγωγέα των προϊόντων αυτών, συγχρόνως με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, πριν επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου βάσει του άρθρου 10 της έκτης οδηγίας.
- 36 Επομένως, οι ενδιάμεσοι προμηθευτές, όπως η Vandoorne στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίοι παρεμβαίνουν μετά τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα στην αλυσίδα διαδοχικών παραδόσεων των προϊόντων αυτών, αφενός, δεν οφείλουν να καταβάλουν, κατά τις προς αυτούς παραδόσεις από τον δικό τους προμηθευτή, κανένα ποσό φόρου εισροών ικανό να δημιουργήσει δικαίωμα άμεσης και ολικής εκπτώσεως του φόρου αυτού βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, οι ίδιοι δεν οφείλουν κανένα ποσό φόρου εκροών βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας κατά τις παραδόσεις προς τον αγοραστή των εν λόγω προϊόντων.
- 37 Έτσι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δεν αμφισβητείται ότι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 18 της παρούσας αποφάσεως, στα τιμολόγια που αφορούν τις διάφορες αυτές παραδόσεις, σύμφωνα με το παρατεθέν στη σκέψη 13 της εν λόγω αποφάσεως άρθρο 2 του βασιλικού διατάγματος 13, δεν αναγράφεται χωριστό ποσό ΦΠΑ, δεδομένου ότι τα τιμολόγια αυτά αναφέρουν τιμή περιλαμβάνουσα το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα και φέρουν την ένδειξη «Βιομηχανοποιημένα καπνά: ΦΠΑ εισπράχθηκε στην πηγή και δεν δύναται να εκπέσει».
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι ενδιάμεσοι προμηθευτές, εφόσον δεν οφείλουν να καταβάλουν ΦΠΑ για τις παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών, δεν δύνανται να ζητήσουν την επιστροφή του, βάσει του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, σε περίπτωση μη καταβολής, από τον αγοραστή, του αντιτίμου των παραδόσεων αυτών.



- 39 Εν προκειμένω, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι το ποσό του ΦΠΑ που μέσω φορολογικών ταινιών καταβλήθηκε στην πηγή από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα περιλαμβάνεται, από οικονομικής απόψεως, στο αντίτιμο των παραδόσεων προς τους προμηθευτές αυτούς. Συγκεκριμένα, το γεγονός αυτό ουδόλως θέτει υπό αμφισβήτηση το ότι οι εν λόγω προμηθευτές δεν έχουν καμία φορολογική οφειλή με γνώμονα τους κανόνες περί ΦΠΑ.
- 40 Επιπλέον, στο πλαίσιο ενός απλοποιημένου καθεστώτος εισπράξεως του ΦΠΑ όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, εφόσον το ποσό του ΦΠΑ που μέσω φορολογικών ταινιών καταβλήθηκε από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα συνδέεται όχι με το αντάλλαγμα που πράγματι έλαβε κάθε προμηθευτής, αλλά, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, με την τιμή των προϊόντων στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως, η από ενδιάμεσο προμηθευτή, όπως εκείνος στην υπόθεση της κύριας δίκης, απώλεια της απαιτήσεώς του κατά του αντισυμβαλλομένου του δεν συνεπάγεται συρρίκνωση της βάσεως επιβολής του φόρου.
- 41 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι η σε έναν τέτοιο ενδιάμεσο προμηθευτή επιστροφή ποσού ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος από τον αγοραστή βιομηχανοποιημένων καπνών θα επηρέαζε κατά τρόπο μη αμελητέο, αντιθέτως προς αυτό που απαιτείται από το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως και, επομένως, τα φορολογικά έσοδα που το κράτος μέλος έχει στο στάδιο αυτό. Τούτο θα συμβαίνει ακόμη περισσότερο αν η αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ αφορά το σύνολο του ποσού που καταβλήθηκε από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα βιομηχανοποιημένων καπνών, με την αιτιολογία ότι ο φόρος που προκαταβλήθηκε από αυτούς πλήττει ολόκληρος την τιμή που τιμολογήθηκε από κάθε ενδιάμεσο προμηθευτή στον αντισυμβαλλομένο του.
- 42 Πάντως, είναι πιθανόν, όπως η Επιτροπή επισήμανε με τις παρατηρήσεις της, τα προϊόντα αυτά, λαμβανομένης υπόψη της φύσεώς τους, να μπορούν ακόμα να πωληθούν στους τελικούς καταναλωτές, ειδικά, σε μια υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης, από τον εκπρόσωπο του πτωχεύσαντος αγοραστή. Έτσι, δεν δύναται να αποκλειστεί ότι, σε αντίθεση με την αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, τα εν λόγω προϊόντα θα καταναλωθούν χωρίς ένα μέρος, ή ακόμη και το σύνολο, του οφειλομένου φόρου να έχει καταβληθεί στο δημόσιο ταμείο.

- 43 Επιπλέον, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι αν επιτρεπόταν οι ενδιάμεσοι προμηθευτές, στο πλαίσιο ενός τέτοιου καθεστώτος, να είχαν τη δυνατότητα να τους επιστραφεί ένα μέρος του ΦΠΑ, ή ακόμη και το σύνολο του φόρου αυτού, όταν ο αγοραστής, επικαλούμενος ειδικά την κατάσταση αδυναμίας πληρωμών στην οποία έχει περιέλθει, δεν καταβάλλει το αντίτιμο των παραδόσεων, θα υπήρχε κίνδυνος όχι μόνο να περιπλακεί σημαντικά η εισπραξη του ΦΠΑ αλλά και, όπως η Βελγική και η Τσεχική Κυβέρνηση εξέθεσαν με τις γραπτές παρατηρήσεις τους, να ευνοηθούν οι καταστρατηγήσεις και η φοροδιαφυγή, παρά το ότι η απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ και η αποτροπή των καταστρατηγήσεων και της φοροδιαφυγής αποτελούν ακριβώς τους σκοπούς του συστήματος αυτού κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία, προαναφερθείσα απόφαση Heintz van Landewijck, σκέψεις 43, 62 και 65, και απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2007, C-374/06, BATIG, Συλλογή 2007, σ. I-11271, σκέψη 39).
- 44 Πάντως, η αγορά των τσιγάρων, όπως έχει ήδη επισημάνει το Δικαστήριο, προσφέρεται ιδιαίτερος για την ανάπτυξη παράνομου εμπορίου [βλ. αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2002, C-491/01, British American Tobacco (Investments) και Imperial Tobacco, Συλλογή 2002, σ. I-11453, σκέψη 87, και της 29ης Απριλίου 2004, C-222/01, British American Tobacco, Συλλογή 2004, σ. I-4683, σκέψη 72, και προαναφερθείσα απόφαση BATIG, σκέψη 34].
- 45 Επομένως, ο αποκλεισμός του δικαιώματος ενδιάμεσου προμηθευτή, όπως η Vandoorne, να του επιστραφεί ο ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος από τον αγοραστή βιομηχανοποιημένων καπνών που παραδόθηκαν στον τελευταίο αποτελεί αναπόφευκτη συνέπεια ενός συστήματος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο έχει ως σκοπό και ως αποτέλεσμα, σύμφωνα με τα κριτήρια που ορίζονται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, την απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής όσον αφορά τα προϊόντα αυτά.
- 46 Κατά συνέπεια, στο ερώτημα που τέθηκε πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 11, Γ, παράγραφος 1, και 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν την εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, ορίζοντας, προς απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής όσον αφορά τα βιομηχανοποιημένα καπνά, ότι η εφορία εισπράττει τον ΦΠΑ, μέσω φορολογικών ταινιών, εφάπαξ και στην πηγή από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα των προϊόντων αυτών, αποκλείει το δικαίωμα των ενδιάμεσων προμηθευτών, οι οποίοι παρεμβαίνουν σε μεταγενέστερο στάδιο

της αλυσίδας διαδοχικών παραδόσεων, να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής των εν λόγω προϊόντων από τον αγοραστή.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- <sup>47</sup> Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

**Τα άρθρα 11, Γ, παράγραφος 1, και 27, παράγραφοι 1 και 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/7 του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004, έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν την εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, ορίζοντας, προς απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής όσον αφορά τα βιομηχανοποιημένα καπνά, ότι η εφορία εισπράττει τον ΦΠΑ, μέσω φορολογικών ταινιών, εφάπαξ και στην πηγή από τον παρασκευαστή ή τον εισαγωγέα των προϊόντων αυτών, αποκλείει το δικαίωμα των ενδιάμεσων προμηθευτών, οι οποίοι παρεμβαίνουν σε μεταγενέστερο στάδιο της αλυσίδας διαδοχικών παραδόσεων, να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής των εν λόγω προϊόντων από τον αγοραστή.**

(υπογραφές)