

**ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ**  
της 29ης Ιουνίου 1999 \*

Στην υπόθεση C-158/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**Staatssecretaris van Financiën**

και

**Coffeeshop «Siberië» vof,**

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, P. J. G. Karpeyn, J.-P. Puissochet, G. Hirsch και P. Jann (εισηγητή), προέδρους τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm και R. Schintgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly

γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Coffeeshop «Siberië» vof, εκπροσωπούμενη από τον G. A. C. Beckers, δικηγόρο Μάαστριχτ,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. G. Lammers, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και H. van Vliet, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Μαρτίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 22ας Απριλίου 1998, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Απριλίου 1998, το Hoge Raad der Nederlanden υπέβαλε, βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκλυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Coffeeshop «Siberië» vof (στο εξής: Siberië) και της ολλανδικής εφορίας, με αντικείμενο πράξη εκ των υστέρων επιβολής φόρου κύκλου εργασιών για τα έτη 1990 έως 1993.
- 3 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 στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·
2. οι εισαγωγές αγαθών.»

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

«Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.»

5 Η Siberië εκμεταλλεύεται στο Άμστερνταμ ένα «coffeeshop», δηλαδή μια εγκατάσταση εντός της οποίας πωλούνται και καταναλώνονται μαλακά ναρκωτικά. Κατά την περίοδο που καλύπτει η πράξη εκ των υστέρων επιβολής φόρου, διέθετε εντός της εγκαταστάσεώς της τραπέζι σε τρίτον (στο εξής: εξουσιοδοτημένος προμηθευτής), ο οποίος πωλούσε εκεί σε κάθε ενδιαφερόμενο προϊόντα με βάση την κάρναβη. Η Siberië γνώριζε τη δραστηριότητα αυτή.

6 Το χρηματικό αντάλλαγμα που ο εξουσιοδοτημένος προμηθευτής κατέβαλλε για τη διάθεση σε αυτόν τραπεζιού καταχωριζόταν στα λογιστικά βιβλία της Siberië υπό την ονομασία *tafelhuur* (μίσθωμα τραπεζιού).

7 Δεδομένου ότι η Siberië δεν κατέβαλλε φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί του μισθώματος αυτού, η εφορία εξέδωσε εις βάρος της πράξη εκ των υστέρων επιβολής φόρου για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 1990 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1993, βάσει του *Wet op de omzetbelasting 1968* (νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών).

8 Κατόπιν προσφυγής της Siberië κατά της αποφάσεως της εφορίας, το *Gerechtshof te Amsterdam* έκρινε ότι η εκμίσθωση τραπεζιού στον εξουσιοδοτημένο προμηθευτή αποτελεί αξιόποινη πράξη συνέργειας στο αδίκημα της εμπορίας μαλακών ναρκωτικών και, επομένως, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ. Κατά το δικαστήριο αυτό, το γεγονός ότι το αδίκημα αυτό δεν διώκεται εκ συστήματος στις Κάτω Χώρες δεν μπορεί να μεταβάλει την εκτίμηση αυτή, η οποία άλλωστε στοιχεί με την απόφαση της 5ης Ιουλίου 1988, 289/86, *Happy Family* (Συλλογή 1988, σ. 3655), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η παράδοση ναρκωτικών δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, καθόσον τα

προϊόντα αυτά έχουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, δεδομένου ότι λόγω της ίδιας τους της φύσεως ισχύει γι' αυτά πλήρης απαγόρευση θέσεως σε κυκλοφορία σε όλα τα κράτη μέλη.

- 9 Η ολλανδική εφορία υπέβαλε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του *Gerechtshof*, ισχυριζόμενη στην ουσία ότι η διάθεση χώρου για την πώληση μαλακών ναρκωτικών δεν αποτελεί αντικείμενο απόλυτης κατά νόμον απαγορεύσεως ούτε βάσει της ολλανδικής ρυθμίσεως ούτε βάσει κάποιας διεθνούς ρυθμίσεως και ότι πρέπει να διακριθεί από αυτή καθαυτή την παράδοση ναρκωτικών. Συνεπώς, η λύση την οποία έδωσε το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση *Happy Family* δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω.
- 10 Στο πλαίσιο της αναιρετικής διαδικασίας, το *Hoge Raad* διερωτάται αν η προαναφερθείσα νομολογία *Happy Family* μπορεί να εφαρμοστεί στην παρούσα υπόθεση. Σημειώνει πρώτ' απ' όλα ότι η παροχή σε τρίτον της δυνατότητας εμπορίας ναρκωτικών εμπίπτει, ως πράξη συνέργειας, στο ολλανδικό ποινικό δίκαιο, το οποίο άλλωστε στοιχεί με την *Ενιαία Σύμβαση περί ναρκωτικών ουσιών που υπογράφηκε στη Νέα Υόρκη στις 30 Μαρτίου 1961 και έχει επικυρωθεί απ' όλα τα κράτη μέλη της Κοινότητας*.
- 11 Όμως, ο ποινικός αυτός χαρακτηρισμός δεν εμποδίζει το να αποτελεί αυτή καθαυτή η διάθεση σημείου πωλήσεως παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια της κοινοτικής ρυθμίσεως περί *ΦΠΑ* και, ως εκ τούτου, να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας.
- 12 Στο μέτρο που η επίμαχη στην κύρια δίκη δραστηριότητα αποτελεί παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια της νομοθεσίας περί φόρου κύκλου εργασιών, το *Hoge Raad* διερωτάται αν η προαναφερθείσα νομολογία *Happy Family* πρέπει να έχει εφαρμογή και για τη διάθεση σημείου πωλήσεως προϊόντων με βάση την κάρναβι, οπότε θα αποκλείεται η επιβολή φόρου. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι καταφατική απάντηση θα είχε ως συνέπεια να περιοριστεί σημαντικά το πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, ενώ, άλλωστε, σε ορισμένα κράτη μέλη οι αντιλήψεις σχετικά με τον

παράνομο χαρακτήρα του εμπορίου μαλακών ναρκωτικών έχουν αλλάξει προς μια πιο φιλελεύθερη κατεύθυνση μετά την προαναφερθείσα απόφαση Happy Family, θέτοντας έτσι ζήτημα διατηρήσεως της νομολογίας αυτής.

- 13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν γεννάται οφειλή φόρου κύκλου εργασιών εις βάρος του προσώπου που παρέχει εξ επαχθούς αιτίας σε άλλο πρόσωπο τη δυνατότητα εμπορίας προϊόντων με βάση την κάρναβη;»

- 14 Εκ προοιμίου, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή της ουδετερότητας του φόρου όντως αντιτίθεται, όσον αφορά την είσπραξη ΦΠΑ, στη γενίκευση της διακρίσεως μεταξύ νομίμων και παρανόμων συναλλαγών. Όμως, αυτό δεν είναι αλήθεια για την παράδοση προϊόντων όπως τα ναρκωτικά τα οποία έχουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, καθότι λόγω της ίδιας τους της φύσεως ισχύει γι' αυτά πλήρης απαγόρευση θέσεως σε κυκλοφορία σε όλα τα κράτη μέλη, με εξαίρεση ένα αυστηρώς επιβλεπόμενο εμπορικό κύκλωμα για τη χρησιμοποίηση των ουσιών αυτών για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς. Σε μια τέτοια ειδική κατάσταση, όπου αποκλείεται κάθε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου οικονομικού τομέα, η μη υπαγωγή σε ΦΠΑ δεν μπορεί να θίξει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου (βλ., ιδίως, τις αποφάσεις Happy Family, προαναφερθείσα, σκέψη 20, και της 5ης Ιουλίου 1988, 269/86, Mol, Συλλογή 1988, σ. 3627, σκέψη 18).

- 15 Η Siberië θεωρεί ότι οι αποφάσεις αυτές έχουν πλήρη εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, οπότε το μίσθωμα σχετικά με τη διάθεση τραπεζιού διαφεύγει του ΦΠΑ. Η διάθεση τραπεζιού σε εξουσιοδοτημένο προμηθευτή ναρκωτικών και η σχετική πληροφόρηση των πελατών της καφετέριας πρέπει να θεωρηθούν ως εκ προθέσεως συνεργασία στην εμπορία ναρκωτικών και αποτελούν χωρίς αμφιβολία ποινικό αδίκημα το οποίο πρέπει να αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζεται αυτή καθαυτή η παράδοση ναρκωτικών.

- 16 Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, επιβάλλεται η υπαγωγή της επίμαχης δραστηριότητας στον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της κατά κυριολεξία παραδόσεως ναρκωτικών και των πράξεων που συνδέονται με την παράδοση αυτή. Έτσι, η εκμίσθωση είναι πράξη η οποία, αυτή καθαυτή, δεν απαγορεύεται. Υφίσταται και μια νόμιμη αγορά, η οποία ανταγωνίζεται την παράνομη αγορά. Κατά συνέπεια, μια τέτοια παροχή υπόκειται στον ΦΠΑ, ακριβώς όπως έκρινε το Δικαστήριο σχετικά με τη χωρίς άδεια εξαγωγή συστημάτων πληροφορικής (απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993, C-111/92, Lange, Συλλογή 1993, σ. I-4677), την παράδοση παραποιημένων αρωμάτων (απόφαση της 28ης Μαΐου 1998, C-3/97, Goodwin και Unstead, Συλλογή 1998, σ. I-3257) και την οργάνωση παράνομων τυχερών παιχνιδιών (απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer, Συλλογή 1998, σ. I-3369) με το σκεπτικό ότι δεν επρόκειτο περί εμπορευμάτων ή παροχών που ήσαν εκτός ενός νομίμου εμπορικού κυκλώματος ή που βρισκόνταν σε κατάσταση όπου αποκλειόταν κάθε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου οικονομικού τομέα.
- 17 Αν, παρά ταύτα, το Δικαστήριο θελήσει να υπαγάγει την επίμαχη δραστηριότητα στο ίδιο καθεστώς με την κατά κυριολεξία παράδοση ναρκωτικών, θα πρέπει, κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, να ληφθεί υπόψη η σημαντική αλλαγή, τα τελευταία χρόνια, της στάσεως των αρχών των Κάτω Χωρών όσον αφορά τη χρήση μαλακών ναρκωτικών. Έτσι, να μεν η πώληση μαλακών ναρκωτικών εντός των coffeeshop εξακολουθεί να αποτελεί αδίκημα κατά το ολλανδικό ποινικό δίκαιο, πλην όμως μια «οδηγία» της ολομέλειας των Ολλανδών γενικών εισαγγελέων προβλέπει ότι, μετά από σχετικές συνεννοήσεις σε τοπικό επίπεδο μεταξύ δημοτικών/κοινοτικών αρχών, αστυνομίας και εισαγγελικής αρχής, μπορεί να γίνει ανεκτή η δραστηριότητα αυτή εντός των coffeeshop που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν υφίσταται πλέον πλήρης απαγόρευση της θέσεως σε κυκλοφορία μαλακών ναρκωτικών, η οποία θα μπορούσε να δικαιολογήσει εξαίρεση από την αρχή της ουδετερότητας του φόρου.
- 18 Εξάλλου, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μια οικονομική δραστηριότητα πρέπει να αξιολογείται, για την εφαρμογή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, από μόνη της, ανεξαρτήτως των σκοπών ή αποτελεσμάτων της και λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής πραγματικότητας (αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 8, και της 20ής Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, DFDS, Συλλογή 1997, σ. I-1005, σκέψη 23).

- 19 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η δραστηριότητα που θα μπορούσε να φορολογηθεί εν προκειμένω δεν είναι η πώληση ναρκωτικών, αλλά μια παροχή υπηρεσιών που συνίσταται στη διάθεση χώρου όπου η πώληση τέτοιων προϊόντων γίνεται με συμφωνία του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Συνεπώς, οι σκέψεις που αναπτύχθηκαν στην προαναφερθείσα απόφαση Harry Family δεν μπορούν να μεταφερθούν ευθέως στα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως.
- 20 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν επιβάλλεται επέκταση των σκέψεων αυτών στις δραστηριότητες που συνδέονται καθ' οποιονδήποτε τρόπο με την εμπορία ναρκωτικών.
- 21 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 14, η αρχή της ουδετερότητας του φόρου αντιτίθεται, όσον αφορά την είσπραξη ΦΠΑ, στη γενίκευση της διακρίσεως μεταξύ νομίμων και παρανόμων συναλλαγών. Εξ αυτού προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός μιας συμπεριφοράς ως αξιόποινης δεν συνεπάγεται από μόνος του εξαίρεση από την επιβολή ΦΠΑ, αλλά ότι η εξαίρεση αυτή ισχύει μόνο σε ειδικές καταστάσεις όπου, λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών ορισμένων εμπορευμάτων ή ορισμένων παροχών, αποκλείεται κάθε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου οικονομικού τομέα.
- 22 Όμως, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν πρόκειται για τέτοια ειδική κατάσταση. Πράγματι, η εκμίσθωση χώρου ο οποίος προορίζεται για εμπορικές δραστηριότητες αποτελεί κατ' αρχήν οικονομική δραστηριότητα και συνεπώς εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες που ασκούνται εντός του χώρου αυτού είναι αξιόποινες, πράγμα που μπορεί να καταστήσει την εκμίσθωση παράνομη, ουδόλως μεταβάλλει τον οικονομικό χαρακτήρα της εκμίσθωσης αυτής και δεν εμποδίζει την ύπαρξη ανταγωνισμού στον τομέα αυτόν, περιλαμβανομένου του ανταγωνισμού μεταξύ νομίμων και παρανόμων δραστηριοτήτων. Εξ αυτών προκύπτει ότι, σε περίπτωση μη υπαγωγής στον φόρο, θα θιγόταν η αρχή της ουδετερότητας του συστήματος του ΦΠΑ.
- 23 Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η εκμίσθωση χώρου ο οποίος



χρησιμοποιείται για την πώληση ναρκωτικών υπό συνθήκες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 24 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

### **ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,**

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 22ας Απριλίου 1998 το Hoge Raad der Nederlanden, αποφαινεται:

**Το άρθρο 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η εκμίσθωση χώρου ο οποίος χρησιμοποιείται για την πώληση ναρκωτικών υπό συνθήκες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής.**

Rodríguez Iglesias

Kapteyn

Puissochet

Hirsch

Jann

Moitinho de Almeida

Edward

Ragnemalm

Schintgen

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Ιουνίου 1999.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias