ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
13 Φεβρουαρίου 1985 [1]

Στην υπόθεση 5/84

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Value Added Tax Tribunal του Λονδίνου προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου μεταξύ

Direct Cosmetics Ltd

και

Commissioners of Customs and Excise,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 11 και 27 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου (77/388), της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο από τους Mackenzie Stuart, πρόεδρο, G. Bosco, O. Due και K. Κακούρη, προέδρους τμήματος, P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann και Y. Galmot, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. VerLoren van Themaat
γραμματέας: P. Heim

1 — Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

* Λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν

— η προσφεύγουσα Direct Cosmetics, εκπροσωπούμενη από τους Sleigh & Son, Solicitors, και τον D. Vaughan, Q.C.,

— η Βρετανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. R. J. Braggins, επικουρούμενο από τον W. S. Hill, Barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον D. R. Gilmour,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 4ης Δεκεμβρίου 1984.

εκδίδει την ακόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

(Το μέρος που περιέχει τα πραγματικά περιστατικά παραλείπεται)

Σκεπτικό

1 Με Διάταξη της 9ης Νοεμβρίου 1983, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Ιανουαρίου 1984, το Value Added Tax Tribunal του Λονδίνου (δικαστήριο αρμόδιο σε θέματα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), στο εξής: το παραπέμπον δικαστήριο) υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 11 και 27 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, 77/388, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: η έκτη οδηγία). Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Direct Cosmetics Ltd και των Commissioners of Customs and Excise (Υπηρεσίας δασμών και εμμέσων φόρων, στο εξής: οι Commissioners) ως προς τον καθορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ επί των συναλλαγών της εταιρίας αυτής, προσφεύγουσας στην κύρια δίκη.

Το σύστημα πωλήσεων της προσφεύγουσας

2 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι η Direct Cosmetics είναι επιχείρηση ειδικευμένη στην απευθείας πώληση καλλυντικών, τα οποία, σε καταστάσεις που χαρακτηρίζονται ως « ιδιάζουσες », δεν μπορούν να διατεθούν με τα συνήθη μέσα του λιανικού εμπορίου. Πρόκειται για πλεονάσματα, για υπόλοιπα σειρών και για προϊόντα συσκευασμένα με ειδικές συσκευασίες για ορισμένες περιπτώσεις, όπως οι χριστουγεννιάτικες συσκευασίες, τα οποία δεν πωλήθηκαν κατά την προβλεφθείσα περίοδο. Η Direct Cosmetics αγοράζει τα προϊόντα αυτά σε μειωμένη τιμή από τους παραγωγούς και στη συνέχεια τα μεταπωλεί σε νοσοκομεία, επιχειρήσεις και γραφεία, μέσω αντιπροσώπων, με τους εξής όρους: το προϊόν διατίθεται στην τιμή καταλόγου της Direct Cosmetics· αν ο πωλητής καταβάλει το τίμημα στην Direct Cosmetics μέσα σε διάστημα 14 ημερών, μπορεί να παρακρατήσει ποσοστό 20 %, αλλιώς υποχρεούται να καταβάλει ολόκληρο το τίμημα.

3 Είναι δεδομένο ότι ο κύκλος εργασιών όλων των αντιπροσώπων της Direct Cosmetics, που απασχολούνται με τη δραστηριότητα αυτή, παραμένει κάτω από το ελάχιστο όριο

που προβλέπεται, σύμφωνα με το άρθρο 24 της οδηγίας, από τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου για την υπαγωγή στο ΦΠΑ. Από τη Διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι στην παρούσα διαφορά τίθεται το ερώτημα αν η Direct Cosmetics οφείλει να καταβάλει ΦΠΑ, σύμφωνα με τον κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), επί της αντιπαροχής την οποία πράγματι έχει εισπράξει ή υπάρχει παρέκκλιση, κατά το άρθρο 27 της οδηγίας, επιτρέπουσα στη φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου να φορολογεί την Direct Cosmetics βάσει της τιμής πωλήσεως στον καταναλωτή, χωρίς, επομένως, να αφαιρείται η έκπτωση, η οποία, όταν γίνεται, αποτελεί την αμοιβή των πωλητών.

Το νομικό πλαίσιο της διαφοράς

4 Με το Finance Act του 1977, που δημοσιεύτηκε στις 29 Ιουλίου 1977, όταν δηλαδή το Ηνωμένο Βασίλειο θέσπισε τα αναγκαία μέτρα για την προσαρμογή της φορολογικής του νομοθεσίας στην έκτη οδηγία, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 του παραρτήματος 3 του Finance Act του 1972 και κατέστη η παράγραφος 3, με την οποία παρασχέθηκε στην υπηρεσία που είναι επιφορτισμένη με την είσπραξη του ΦΠΑ, η εξουσία να απευθύνει στους φορολογούμενους πράξεις καταλογισμού του φόρου, λαμβάνοντας υπόψη, για τον υπολογισμό του, την τιμή πωλήσεως στον τελικό καταναλωτή, όταν η πώληση αυτή πραγματοποιείται μέσω προσώπων που απαλλάσσονται από το φόρο. Η διάταξη αυτή έχει ως εξής:

« 3) Όταν οι Commissioners κρίνουν,

α) ότι το σύνολο ή μέρος των επαγγελματικών δραστηριοτήτων που ασκεί ένα υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο συνίσταται στην παράδοση εμπορευμάτων σε ορισμένο αριθμό προσώπων με σκοπό τη λιανική πώληση, είτε από τα ίδια αυτά πρόσωπα είτε από τρίτους,

β) ότι τα πρόσωπα αυτά δεν υπόκεινται σε φόρο και

γ) ότι προς προστασία των δημοσίων εσόδων απαιτείται να ασκεί η διοίκηση τις εξουσίες που της παρέχει αυτή η παράγραφος,

μπορούν να ειδοποιούν εγγράφως το υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο, ώστε να εξασφαλίζεται ότι η αξία βάσει της οποίας καταλογίζεται φόρος για κάθε τέτοια παράδοση, στην οποία θα προβαίνει μετά τη λήψη του ειδοποιητηρίου ή σε μεταγενέστερη ημερομηνία που ορίζεται σ' αυτό, θα καθορίζεται σαν να ήταν η αντιπαροχή που δίδεται από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα για την παράδοση του εμπορεύματος ίση προς την τιμή λιανικής πωλήσεως των εμπορευμάτων ».

5 Μετά την έναρξη της ισχύος των διατάξεων αυτών, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου κοινοποίησε στην Επιτροπή, στις 28 Δεκεμβρίου 1977, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, επτά μέτρα, τα οποία είχε την πρόθεση να διατηρήσει μετά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας ως κατά παρέκκλιση μέτρα του είδους που επιτρέπονται από το άρθρο 27, παράγραφος 1. Υπό τον αριθμό 4, ο κατάλογος των μέτρων αυτών αναφέρει « ειδικές διατάξεις υπολογισμού προς αποτροπή της φοροαποφυγής ». Οι διατάξεις αυτές αναπτύσσονται εκτενέστερα στο παράρτημα IV της κοινοποίησης ως εξής:

« Στο Ηνωμένο Βασίλειο, ορισμένες εταιρίες, πχ. στον τομέα των καλλυντικών, πωλούν τα προϊόντα τους σε πρόσωπα που δεν υπόκεινται σε φόρο, με σκοπό μεταπωλήσεως στον καταναλωτή. Δυνάμει του παραρτήματος 3, παράγραφος 2, του Finance Act του 1972, η υπηρεσία δασμών και εμμέσων φόρων έχει τη δυνατότητα να εμποδίσει τη φοροδιαφυγή ως προς τη λιανική πώληση, απαιτώντας να φορολογούνται οι πωλήσεις στα πρόσωπα αυτά επί της αξίας λιανικής πωλήσεως των προϊόντων ».

6 Από τη Διάταξη περί παραπομπής φαίνεται ότι κατά τη διάρκεια του 1979, η Club Center of Leeds Ltd, επιχείρηση η οποία εφάρμοζε, στον τομέα των ευχετηρίων δελταρίων, μεθόδους πωλήσεως παρόμοιες με τις μεθόδους της Direct Cosmetics, προσέφυγε ενώπιον του VAT Tribunal του Μάντσεστερ, το οποίο, με απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1980 (1980 VAT Tribunal Reports, σ. 135), έκανε δεκτή την προσφυγή. Στην απόφαση αυτή, το VAT Tribunal του Μάντσεστερ ερμήνευσε τη φράση « προς προστασία των δημοσίων εσόδων απαιτείται » υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή πρέπει να αποδεικνύει όχι μόνο ότι η συγκεκριμένη μέθοδος πωλήσεων είναι ικανή να μειώσει τα έσοδά της, αλλά, επιπλέον, ότι ο φορολογούμενος ρύθμισε ηθελημένα τις υποθέσεις του κατά τρόπον ώστε να μειώσει τη φορολογική του υποχρέωση.

7 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι οι φορολογικές αρχές δεν άσκησαν έφεση κατά της απόφασης αυτής του VAT Tribunal του Μάντσεστερ, αλλ' ότι η Κυβέρνηση αποφάσισε, προτάσει των Commissioners, να επιλύσει νομοθετικώς το πρόβλημα που δημιουργήθηκε με τη δικαστική αυτή απόφαση. Πράγματι, με το άρθρο 14.1 του Finance Act του 1981, η παράγραφος 3 του παραρτήματος 3 του Finance Act του 1972/1977 αντικαταστάθηκε από νέα διάταξη, η οποία είναι κατ' ουσία ίδια με τη διάταξη του 1977, με μόνη την απάλειψη της προϋποθέσεως « προς προστασία των δημοσίων εσόδων απαιτείται ». Η εν λόγω διάταξη έχει ως εξής:

« 3) Όταν

α) το σύνολο ή μέρος των επαγγελματικών δραστηριοτήτων που ασκεί ένα υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο συνίσταται στην παράδοση εμπορευμάτων σε ορισμένο αριθμό προσώπων με σκοπό τη λιανική πώλησή τους είτε από τα πρόσωπα αυτά είτε από τρίτους, και

β) τα πρόσωπα αυτά δεν υπόκεινται σε φόρο,

οι Commissioners μπορούν να ειδοποιούν εγγράφως το υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο ότι, μετά τη λήψη του ειδοποιητηρίου ή, ενδεχομένως, σε μεταγενέστερη ημερομηνία που καθορίζεται σ' αυτό, ως αξία όλων των εμπορευμάτων που παραδίδει το πρόσωπο αυτό θα λογίζεται η αγοραία αξία τους κατά τη λιανική πώληση. »

Το αντικείμενο της ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου διαφοράς

8 Βάσει της ανωτέρω διατάξεως του Finance Act του 1981, οι Commissioners απηύθυναν στην Direct Cosmetics στις 7 Δεκεμβρίου 1982 την εξής εντολή:

« Με την παρούσα οι Commissioners εντέλλονται όπως, από 10ης Δεκεμβρίου 1982, ως αξία βάσει της οποίας εισπράττεται ο φόρος προστιθέμενης αξίας επί όλων των φορολογησίμων παραδόσεων εμπορευμάτων:

α) από σας σε πρόσωπα που δεν υπόκεινται σε φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2 του Finance Act του 1972,

β) για λιανική πώληση είτε από τα ανωτέρω υπό στοιχείο (α) πρόσωπα είτε από τρίτους, θα λογίζεται η αγοραία αξία τους κατά τη λιανική πώληση. »

9 Από την εντολή αυτή προκύπτει ότι, κατά την άποψη της φορολογικής αρχής, η αξία που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου είναι η λιανική τιμή που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής και όχι η τιμή που καταβάλλουν οι αντιπρόσωποι της Direct Cosmetics, δηλαδή η λιανική τιμή μειωμένη, ενδεχομένως, κατά το ποσό της έκπτωσης.

10 Η Direct Cosmetics άσκησε, κατά της εντολής αυτής, προσφυγή ενώπιον του VAT Tribunal του Λονδίνου. Υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποίηση του παραρτήματος 3 του Finance Act του 1972/1977 από το Finance Act του 1981, η οποία συνίσταται στην απάλειψη, σε σχέση με τη διατύπωση του 1977, των λέξεων « προς προστασία των δημοσίων εσόδων απαιτείται », αποτελεί παρέκκλιση από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, για την οποία δεν έχει ληφθεί άδεια, όπως απαιτεί το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής.

11 Οι Commissioners υποστήριξαν, αντίθετα, ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου, ότι η τροποποίηση που εισήγαγε ο Finance Act του 1981 δεν έθιξε την ουσία της προγενέστερης διάταξης και, επομένως, η νέα διάταξη καλύπτεται από την κοινοποίηση που είχε γίνει στις 28 Δεκεμβρίου 1977, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας.

12 Το παραπέμπον δικαστήριο, αφού υπενθυμίζει με τη Διάταξή του περί παραπομπής τη νομολογία του VAT Tribunal του Μάντσεστερ, εκθέτει ότι, κατά τους κανόνες ερμηνείας του αγγλικού δικαίου, η τροποποίηση που εισήγαγε το Finance Act του 1981 αποτελεί ουσιαστική τροποποίηση και, επομένως, το μέτρο αυτό πρέπει να θεωρηθεί ως νέο μέτρο υπό την έννοια του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας. Πάντως, κατά το παραπέμπον δικαστήριο, δεν έπεται ότι το Δικαστήριο, εφαρμόζοντας τα κριτήρια του κοινοτικού δικαίου, θα καταλήξει στο ίδιο συμπέρασμα.

13 Το παραπέμπον δικαστήριο θεωρεί, επομένως, ότι πρέπει να υποβληθούν στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα, καθόσον μάλιστα εκκρεμούν ενώπιόν του και άλλες υποθέσεις όπου ανακύπτει το ίδιο πρόβλημα. Διατυπώνει, κατά συνέπεια, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1) Όταν η εθνική νομοθεσία που κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, τροποποιείται με απάλειψη της αναφοράς στο κριτήριο της προστασίας των δημοσίων εσόδων, αποτελεί η τροποποίηση αυτή « ειδικό μέτρο » κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, που το κράτος μέλος οφείλει βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 2, να κοινοποιήσει στην Επιτροπή;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, όταν το κράτος μέλος δεν συμμορφώνεται προς το άρθρο 27, παράγραφος 2, της οδηγίας και δεν κοινοποιεί στην Επιτροπή το ειδικό μέτρο που παρεκκλίνει από τις διατάξεις του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, εδάφιο α), της οδηγίας, για το οποίο απαιτείται η άδεια του Συμβουλίου, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, η παράλειψη αυτή δημιουργεί δικαίωμα προσφυγής των ιδιωτών ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων κράτους μέλους, το δικαίωμα δε αυτό θα στηριζόταν απευθείας στις διατάξεις του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, εδάφιο α);

Επί του πρώτου ερωτήματος

14 Με το πρώτο ερώτημα ερωτάται αν διάταξη της εθνικής νομοθεσίας τροποποιούσα προγενέστερο μέτρο που είχε κοινοποιηθεί σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και περιείχε αναφορά στην « προστασία των δημοσίων εσόδων » αποτελεί « ειδικό μέτρο » υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, το οποίο πρέπει, λόγω της ιδιότητάς του αυτής, να κοινοποιηθεί, όταν η νέα διάταξη παραλείπει την αναφορά αυτή.

15 Η Direct Cosmetics υποστηρίζει σχετικά ότι η νομοθετική τροποποίηση που εισήγαγε ο Finance Act του 1981 και η οποία συνίσταται στην απάλειψη από το παράρτημα του Finance Act του 1972, όπως είχε τροποποιηθεί με το Finance Act του 1977, των λέξεων « προς προστασία των δημοσίων εσόδων », αποτελεί ουσιαστική τροποποίηση του μέτρου που κοινοποιήθηκε στις 28 Δεκεμβρίου 1977, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, ως « ειδικό μέτρο » για την πρόληψη της φοροδιαφυγής. Η απάλειψη των λέξεων « προς προστασία των δημοσίων εσόδων » φανερώνει ότι όχι μόνο πρόκειται για νέο μέτρο υπό την έννοια του άρθρου 27, αλλά και ότι το μέτρο αυτό υπερβαίνει κατά πολύ το πλαίσιο των μέτρων που επιτρέπονται από το άρθρο αυτό, καθόσον τα μέτρα αυτά μπορούν να παρεκκλίνουν από τη βάση επιβολής του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο 11 μόνο κατά το απολύτως αναγκαίο μέτρο για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, όπως πρόσφατα τόνισε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 10ης Απριλίου 1984 (Επιτροπή κατά Βασιλείου του Βελγίου, 324/82, Συλλογή 1984, σ. 1861). Το ότι πρόκειται για διεύρυνση του μέτρου που είχε αρχικά κοινοποιηθεί αποδεικνύεται από το γεγονός ότι η Direct Cosmetics, στην οποία δεν επιβαλλόταν φόρος υπό το κράτος των παλαιών διατάξεων, θα φορολογείται σύμφωνα με τη στηριζόμενη στις νέες διατάξεις που εισήχθησαν με το Finance Act του 1981 εντολή. Η Direct Cosmetics θεωρεί, επομένως, ότι στο πρώτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι η νομοθετική τροποποίηση που εισήγαγε ο Finance Act αποτελεί « ειδικό μέτρο » υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και θα έπρεπε, συνεπώς, να έχει κοινοποιηθεί όπως ορίζει το άρθρο 27, παράγραφος 2.

16 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι δεν υπάρχει ουσιαστική διαφορά μεταξύ των διατάξεων του Finance Act του 1972, όπως τροποποιήθηκε το 1977, και των διατάξεων του Finance Act του 1981. Δεδομένου ότι η απόφαση του VAT Tribunal του Μάντσεστερ στην υπόθεση Club Centre of Leeds ματαίωσε τους σκοπούς της παλαιάς νομοθεσίας, κατέστη προφανές ότι η κοινοποίηση του 1977 προς την Επιτροπή αφορούσε νομοθετική διάταξη, η οποία δεν μπόρεσε να επιτύχει τους σκοπούς που αναφέρονταν στην ίδια την κοινοποίηση. Κατά συνέπεια, για να επιτευχθούν ακριβώς οι ίδιοι σκοποί που αναφέρονταν στην κοινοποίηση αυτή, το Ηνωμένο Βασίλειο έκρινε, μετά την υπόθεση Club Centre of Leeds, ότι ήταν απαραίτητο να αναμορφωθεί η νομοθεσία του 1972/1977, ώστε να συμφωνεί πλήρως με τους σκοπούς της. Εφόσον η νομοθεσία του 1981 υλοποίησε με επιτυχία τις προθέσεις του Ηνωμένου Βασιλείου, όπως είχαν κοινοποιηθεί το 1977, κάθε νέα κοινοποίηση ήταν περιττή. Συνεπώς, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν είχε καμία υποχρέωση κοινοποιήσεως στην Επιτροπή, αφού δεν εισήγετο « ειδικό μέτρο » που να επιβάλλει την εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 27.

17 Με τις προφορικές της παρατηρήσεις η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου τόνισε ότι συστήματα πωλήσεως όπως αυτά που εφαρμόζουν η Club Center of Leeds και η Direct Cosmetics, ασχέτως του σκοπού τους, όχι μόνο είναι ικανά να μειώσουν το συνολικό ύψος των φορολογικών εσόδων, αλλά επηρεάζουν και τους όρους του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τέτοιες μεθόδους και των επιχειρήσεων που υπόκεινται στο φόρο. Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, οι σκοποί του συστήματος του ΦΠΑ διατυπώνονται σαφώς στο προοίμιο της πρώτης οδηγίας περί εναρμονίσεως, το οποίο αναφέρεται στην εξάλειψη των παραγόντων που είναι δυνατό να νοθεύσουν τους όρους ανταγωνισμού, τόσο στο εθνικό όσο και στο κοινοτικό επίπεδο, και υπογραμμίζει ότι η μεγαλύτερη ουδετερότητα του φορολογικού συστήματος επιτυγχάνεται όταν ο φόρος επιβάλλεται κατά τρόπο όσο το δυνατό γενικότερο και όταν το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής (πρώτη οδηγία του Συμβουλίου 67/227, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, αιτιολογικές σκέψεις 3 και 5 του προοιμίου).

18 Η Επιτροπή, με τις παρατηρήσεις της υπό την τελευταία τους μορφή, θεωρεί ότι, αφού το μέτρο που είχε κοινοποιηθεί το 1977 κατέστη ανενεργό λόγω της αποφάσεως που έλαβε το αρμόδιο δικαστήριο, φαίνεται ότι ήταν εσφαλμένη η τότε κοινοποίηση. Κατά συνέπεια, εφόσον δεν έγινε κοινοποίηση του νέου νομοθετικού μέτρου που θεσπίστηκε το 1981, δεν υπήρχε έγκυρη παρέκκλιση δυνάμει του άρθρου 27 της οδηγίας. Κατά την Επιτροπή, η νομοθεσία του 1981 αποτελεί ουσιαστική μεταβολή σε σχέση με την προηγούμενη νομική κατάσταση και, επομένως, απαιτούνταν νέα κοινοποίηση. Η Επιτροπή σημειώνει, πάντως, ότι σε περίπτωση κατά την οποία είχε κοινοποιηθεί νέο μέτρο με το ίδιο περιεχόμενο του μέτρου του 1977, δεν θα είχε προβάλει αντιρρήσεις. Εφιστά ιδιαίτερη προσοχή στο γεγονός ότι, εφόσον το Ηνωμένο Βασίλειο έχει καθορίσει σε υψηλό σχετικά επίπεδο το όριο της απαλλαγής που επιτρέπει το άρθρο 24 της οδηγίας, φυσικό είναι να λαμβάνονται, σε αντιστάθμισμα, προφυλάξεις ώστε να αποκλείονται από το ευεργέτημα της απαλλαγής αυτής ορισμένες μορφές εμπορίας, όπως αυτή που εφαρμόζει η Direct Cosmetics.

19 Υπενθυμίζονται τα χαρακτηριστικά στοιχεία του συστήματος που θεσπίζεται από το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, υπό το φως του οποίου πρέπει να λυθεί το ζήτημα που έθεσε το παραπέμπον δικαστήριο.

20 Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, το Συμβούλιο μπορεί να επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την οδηγία, με σκοπό είτε την απλοποίηση της επιβολής του φόρου, είτε την αποτροπή « ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ».

21 Σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4, το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα φέρει το ζήτημα στην Επιτροπή και της παρέχει κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος. Η Επιτροπή ενημερώνει σχετικά, μέσα σε ένα μήνα, τα άλλα κράτη μέλη. Αν ούτε η Επιτροπή ούτε κάποιο κράτος μέλος ζητήσει να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο, η άδεια του Συμβουλίου λογίζεται ότι δόθηκε όταν παρέλθει προθεσμία δύο μηνών από την ενημέρωση στην οποία προέβη η Επιτροπή. Αν, αντιθέτως, ούτε η Επιτροπή ούτε κράτος μέλος ζητήσει να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο, το τελευταίο μπορεί να επιτρέψει τη λήψη του μέτρου μόνο με ομόφωνη απόφαση, προτάσει της Επιτροπής.

22 Όσον αφορά τα ειδικά μέτρα, όπως αυτά που αναφέρονται στην παράγραφο 1, τα οποία ίσχυαν κατά το χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 1977, στην παράγραφο δ προβλέπεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν να τα διατηρήσουν υπό τον όρον ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978.

23 Το Δικαστήριο, με την ανωτέρω απόφαση της 10ης Απριλίου 1984, στην υπόθεση 324/82, τόνισε ότι τα μέτρα που αποβλέπουν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής δεν μπορούν να παρεκκλίνουν από τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, που αναφέρεται στο άρθρο 11, παρά μόνο « μέσα στα απολύτως αναγκαία για την επίτευξη του σκοπού αυτού όρια ».

24 Από τις προηγούμενες σκέψεις προκύπτει ότι τα νέα ειδικά — κατά παρέκκλιση από την οδηγία — μέτρα συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο μόνο υπό τον όρο, αφενός, ότι παραμένουν μέσα στα πλαίσια των σκοπών του άρθρου 27, παράγραφος 1, και, αφετέρου, ότι έχουν κοινοποιηθεί στην Επιτροπή και έχουν επιτραπεί, ρητώς ή σιωπηρώς, από το Συμβούλιο σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 1 μέχρι 4 του ίδιου άρθρου.

25 Υπό το φως αυτών των σκέψεων, πρέπει να γίνουν δεκτά πρώτον ότι το μέτρο που κοινοποίησε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου το 1977 αναφερόταν ρητώς στη νομοθετική διάταξη που εισήγαγε ο Finance Act του 1977 στο παράρτημα 3 του Finance Act του 1972. Από τη στιγμή που το εν λόγω μέτρο αντικαταστάθηκε, από το Finance Act του 1981, με νέα διάταξη, η κοινοποίηση αυτή κατέστη ανενεργός, εκτός αν αποδειχτεί ότι η νέα διάταξη μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι ουσιαστικά η ίδια με την παλαιά διάταξη. Την απάντηση στο ερώτημα αυτό παρέχει η σύγκριση της παλαιάς με τη νέα διάταξη.

26 Πρέπει να παρατηρηθεί σχετικά ότι η νέα διατύπωση της παραγράφου 3 του παραρτήματος 3 του Finance Act του 1981 διακρίνεται από την παλαιά διατύπωση κατά το ότι παραλείπονται οι λέξεις « προς προστασία των δημοσίων εσόδων ». Κατά το παραπέμπον δικαστήριο, όπως προαναφέρθηκε, η τροποποίηση που επήλθε στο κείμενο με την απάλειψη των λέξεων αυτών είναι ουσιώδης κατά το αγγλικό δίκαιο και δεν μπορεί να υποστηριχτεί ότι αποτελεί απλώς και μόνο μέρος της διαδικασίας εφαρμογής του νόμου.

27 Όπως ανέφερε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, οι λέξεις « προς προστασία των δημοσίων εσόδων », στην προηγούμενη διατύπωση, είναι ισοδύναμες με τις λέξεις « ανατροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής » που χρησιμοποιεί η έκτη οδηγία. Με την απάλειψη των λέξεων αυτών, λύθηκε κάθε προφανής σχέση της διάταξης αυτής με τις εξαιρέσεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας και η εξουσία παρεκκλίσεως που παρέχεται στους Commissioners διευρύνθηκε απεριορίστως όσον αφορά τις μεθόδους πωλήσεως που αναφέρονται στην κοινοποίηση του 1977, οπότε τίθεται το ερώτημα κατά πόσο οι νέες διατάξεις εξακολουθούν να βρίσκονται μέσα στα όρια των παρεκκλίσεων που επιτρέπονται από το άρθρο 27.

28 Ενόψει του ερωτήματος που υπέβαλε το παραπέμπον δικαστήριο, αρκεί να παρατηρηθεί σχετικά ότι, εν πάση περιπτώσει, τροποποίηση όπως αυτή που εισήχθη με το Finance Act του 1981 αποτελεί ουσιαστική μεταβολή σε σχέση με το μέτρο που κοινοποιήθηκε το 1977, λόγω του ότι παραλείπονταν ακριβώς το στοιχείο εκείνο που το συνέδεε με την έκτη οδηγία. Μόνο κοινοποίηση γενόμενη σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 θα επέτρεπε στην Επιτροπή και, ενδεχομένως, στο Συμβούλιο να ελέγξουν κατά πόσο το νέο μέτρο εξακολουθεί να ανταποκρίνεται στο σκοπό που καθορίζεται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου.

29 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι όταν οι εθνικές διατάξεις που έχουν κοινοποιηθεί σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, 77/388, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, τροποποιούνται με απάλειψη της αναφοράς στο κριτήριο της προστασίας των δημοσίων εσόδων, η τροποποίηση αυτή αποτελεί « ειδικό μέτρο » υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, που υποχρεώνει το κράτος μέλος να ενημερώσει σχετικά την Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 2.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

30 Με το δεύτερο ερώτημα ερωτάται αν, σε περίπτωση κατά την οποία το μέτρο που έχει ληφθεί κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν έχει κοινοποιηθεί και δεν έχει κινηθεί, ενδεχομένως, ως προς αυτό διαδικασία παροχής αδείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 27, οι ιδιώτες μπορούν να αξιώσουν, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων κράτους μέλους, να εφαρμοστούν ως προς αυτούς οι διατάξεις του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της οδηγίας, να φορολογηθούν, δηλαδή, οι εισπράξεις τους βάσει της αντιπαροχής την οποία πράγματι εισέπραξαν για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

31 Κατά την Direct Cosmetics, η παράβαση από κράτος μέλος της υποχρεώσεως κοινοποιήσεως ή λήψεως αδείας ή η παραβίαση ουσιωδών κανόνων του κοινοτικού δικαίου δεν είναι δυνατό να μην ενδιαφέρει τους ιδιώτες ούτε να αποτελεί θέμα που αφορά μόνο τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών. Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη θεωρεί ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος παρέλειψε να εκπληρώσει τις απαραίτητες προϋποθέσεις για τη θέσπιση εθνικού μέτρου, σημαίνει ότι οι αρχές του κράτους αυτού δεν έχουν το δικαίωμα να επικαλεστούν εθνικές διατάξεις που έχουν θεσπιστεί χωρίς να τηρηθούν προηγουμένως οι κατάλληλες διαδικασίες και κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου με τις οποίες πρέπει να συμφωνούν. Η Direct Cosmetics υπενθυμίζει σχετικά τις αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 1978 (Schonenberg, 88/77, [1978] ECR 473), της 8ης Μαρτίου 1979 (Salumificio di Cornuda, 130/78, [1979] ECR 867), της 16ης Δεκεμβρίου 1981 (Regina κατά Tymen, 269/80, [1981] ECR 3079) και της 19ης Ιανουαρίου 1982 (Ursula Becker, 8/81, [1982] ECR 53), με τις οποίες το Δικαστήριο δέχτηκε ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι των ιδιωτών διατάξεις της εθνικής τους νομοθεσίας που δεν είναι σύμφωνες με τις υποχρεώσεις που επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο.

32 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει, πρώτον, ότι στο κοινοτικό δίκαιο δεν υφίσταται καμία αρχή σύμφωνα με την οποία το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος παραλείπει να τηρήσει την υποχρέωση που έχει έναντι του Συμβουλίου ή της Επιτροπής να τους κοινοποιεί τα μέτρα που λαμβάνει, να τους τα υποβάλλει προς διαβούλευση ή ενημέρωση, έχει οπωσδήποτε ως αποτέλεσμα να καθίσταται ασυμβίβαστο προς το κοινοτικό δίκαιο κάθε μέτρο που λαμβάνει το κράτος αυτό. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να εξετάζονται η φύση και ο σκοπός της υποχρεώσεως κοινοποιήσεως, διαβουλεύσεως ή ενημερώσεως, για να προσδιορίζεται αν η μη τήρηση της υποχρεώσεως αυτής επιφέρει στη λειτουργία της κοινής αγοράς διαταραχή τόσο ουσιώδη, ώστε να πρέπει να θεωρούνται ανενεργά τα μέτρα που ελήφθησαν υπό παρόμοιες συνθήκες. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επικαλείται σχετικά την απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 1978 (Rasham, 27/78, [1978] ECR 1761), με την οποία το Δικαστήριο

δέχτηκε ότι η κοινοποίηση που επιβάλλει η Συνθήκη (στην περίπτωση εκείνη, η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 115), δεν αποτελεί προϋπόθεση για την έναρξη της ισχύος ορισμένων μέτρων διασφαλίσεως που θεσπίζουν τα κράτη μέλη. Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η περίπτωση της υπό κρίση υποθέσεως δεν στερείται αναλογιών με την περίπτωση που έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση εκείνη. Επιπλέον, η Βρετανική Κυβέρνηση αντιπαραβάλλει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 13 της δεύτερης οδηγίας, 67/228, της 11ης Απριλίου 1967 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5). Η δεύτερη αυτή διάταξη απαγορεύει, πράγματι, ρητώς στα κράτη μέλη να θέτουν σε ισχύ εθνικά μέτρα προτού λάβουν απόφαση οι κοινοτικές αρχές· η απαγόρευση όμως αυτή δεν επαναλαμβάνεται στην έκτη οδηγία. Από τα ανωτέρω, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου συνάγει το συμπέρασμα ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η παράβαση της υποχρεώσεως κοινοποιήσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί τόσο σοβαρή, ώστε να αφαιρέσει από το επίδικο μέτρο το κύρος ή την αποτελεσματικότητά του.

33 Δεύτερον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, βασιζόμενη στη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, που άρχισε με την απόφαση της 15ης Ιουλίου 1964 (Costa κατά ENEL, 6/64, [1964] ECR 141) και κατέληξε στην προαναφερθείσα απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, στην υπόθεση Ursula Becker, υποστηρίζει ότι το Δικαστήριο θεωρεί ανέκαθεν ότι, για να μπορεί να γίνει επίκληση διατάξεως του κοινοτικού δικαίου ενώπιον των δικαστηρίων, θα πρέπει να είναι η διάταξη αυτή επαρκώς ακριβής, ανεπιφύλακτη και να μη χρειάζεται περαιτέρω ενέργεια της Κοινότητας ή των κρατών μελών. Η Βρετανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι, με την απόφαση Costa κατά ENEL, το Δικαστήριο έκρινε, όσον αφορά το άρθρο 102 της Συνθήκης ΕΟΚ, το οποίο προβλέπει υποχρέωση των κρατών μελών να συμβουλεύονται την Επιτροπή, ότι τα κράτη μέλη ανέλαβαν «υποχρέωση» έναντι της Κοινότητας που τα δεσμεύει υπό την ιδιότητά τους ως κράτη, αλλά ότι η υποχρέωση αυτή δεν συνεπάγεται δικαιώματα υπέρ των ιδιωτών, τα οποία οφείλουν να προστατεύουν τα εθνικά δικαστήρια. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι, ομοίως, το άρθρο 27 της οδηγίας δεν αφορά τις σχέσεις των κρατών μελών με τους ιδιώτες, αλλά αποτελεί, στην πραγματικότητα, «συμβατική» υποχρέωση μεταξύ κρατών μελών και Κοινότητας, ανάλογη με την υποχρέωση που δημιουργεί το άρθρο 102 της Συνθήκης. Το άρθρο 27, από τη φύση του, δεν είναι ικανό να δημιουργήσει υπέρ των ιδιωτών δικαιώματα, τα οποία οφείλουν να προστατεύσουν τα εθνικά δικαστήρια. Η έλλειψη κοινοποιήσεως δεν μπορεί να επηρεάσει, συνεπώς, την αποτελεσματικότητα των ειδικών εθνικών μέτρων, καθόσον τα μέτρα αυτά αφορούν ιδιώτες.

34 Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι, ακόμα και αν μπορούσε να εκφραστεί θετικά όσον αφορά το σκοπό του επίδικου μέτρου, δεν υπάρχει, στη συγκεκριμένη περίπτωση, έγκυρη παρέκκλιση δυνάμει του άρθρου 27 της οδηγίας και, για το λόγο αυτό, οι ιδιώτες μπορούν να επικαλεστούν την αρχή του άρθρου 11.

35 Προτού δοθεί απάντηση στο δεύτερο ερώτημα που υπέβαλε το παραπέμπον δικαστήριο, πρέπει να γίνει η εξής προκαταρκτική παρατήρηση. Δεν αμφισβητείται ότι έχει εισαχθεί κανονικά στη φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου η διάταξη του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με την οποία, η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών αποτελείται, καταρχήν, από οτιδήποτε συνιστά την αντιπαροχή που λαμβάνει από τον αγοραστή ο παρέχων τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, ο οποίος υπόκειται στο φόρο. Επομένως, το περιεχόμενο του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της οδηγίας αποτελεί συγχρόνως και κανόνα του εθνικού δικαίου, ο οποίος εφαρμόζεται σε όλα τα πρόσωπα που υπάγονται στο σύστημα του ΦΠΑ.

36 Από τα ανωτέρω προκύπτει επίσης ότι, κατά τον κρίσιμο χρόνο και όσον αφορά το αντικείμενο της διαφοράς, δεν υπήρχε « ειδικό μέτρο », το οποίο να έχει ληφθεί κατά παρέκκλιση από την οδηγία, σύμφωνα με το άρθρο 27 της οδηγίας.

37 Δυνάμει της τρίτης παραγράφου του άρθρου 189 της Συνθήκης, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να τηρούν όλες τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, εφόσον δεν έχει θεσπιστεί παρέκκλιση σύμφωνα με το άρθρο 27. Επομένως, η φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους δεν μπορεί, χωρίς να παραβιάσει την υποχρέωση που υπέχει το κράτος αυτό από το άρθρο 189, να αντιτάξει στους φορολογουμένους διάταξη παρεκκλίνουσα από το σύστημα της οδηγίας και θεσπισθείσα χωρίς να τηρηθεί η υποχρέωση κοινοποιήσεως που επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 27, παράγραφος 2.

38 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το κράτος μέλος που παραβιάζει την υποχρέωση που υπέχει από το άρθρο 27, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, με το να μην ενημερώνει την Επιτροπή για ειδικό μέτρο που παρεκκλίνει από τις διατάξεις του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της ίδιας οδηγίας, και για το οποίο απαιτείται, επομένως, άδεια του Συμβουλίου σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, δεν μπορεί να αντιτάξει το μέτρο αυτό στους ιδιώτες που αξιώνουν, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, την εφαρμογή των διατάξεων του φορολογικού νόμου που έχουν θεσπιστεί σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Τα έξοδα, στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης το 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 των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Value Added Tax Tribunal του Λονδίνου, με Διάταξη της 9ης Νοεμβρίου 1983, αποφαίνεται:

1) **Όταν οι εθνικές διατάξεις που έχουν κοινοποιηθεί σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου (77/388), της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, τροποποιούνται με απάλειψη της αναφοράς στο κριτήριο της προστασίας των δημοσίων εσόδων, η τροποποίηση αυτή αποτελεί « ειδικό μέτρο » υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, που υποχρεώνει το κράτος μέλος να ενημερώσει σχετικά την Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 2.**

2) **Το κράτος μέλος που παραβιάζει την υποχρέωση που υπέχει από το άρθρο 27, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, με το να μην ενημερώνει την Επιτροπή για ειδικό μέτρο που παρεκκλίνει από τις διατάξεις του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της ίδιας οδηγίας και για το οποίο απαιτείται, επομένως, άδεια του Συμβουλίου σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, δεν μπορεί να αντιτάξει το μέτρο αυτό στους ιδιώτες που αξιώνουν, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, την εφαρμογή των διατάξεων του φορολογικού νόμου που έχουν θεσπιστεί σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της οδηγίας.**

Mackenzie Stuart Bosco Due Κακούρης

Pescatore Koopmans Everling Bahlmann Galmot

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 13 Φεβρουαρίου 1985.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος

A. J. Mackenzie Stuart