ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JOSÉ LUÍS CRUZ VILAÇA της 27ης Ιανουαρίου 1988 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, το « London Value Added Tax Tribunal » μας υπέβαλε κατά τη διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ορισμένο αριθμό ερωτημάτων σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου 77/388/ΕΟΚ 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 [1], και το κύρος μιας αποφάσεως του Συμβουλίου το οποίο, κατ' εφαρμογή του προαναφερθέντος άρθρου, χορήγησε άδεια στο Ηνωμένο Βασίλειο να θεσπίσει για περίοδο δύο ετών ένα μέτρο παρεκκλίσεως από την οδηγία προκειμένου να αποτραπούν ορισμένες μορφές φοροαποφυγής [2].

1. Το ιστορικό της διαφοράς

2. Τα ερωτήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο δικών στις οποίες δύο αγγλικές επιχειρήσεις — η Direct Cosmetics Ltd και η Laughtons Photographs Ltd — αντιτάσσονται στην εφαρμογή αυτού του μέτρου ως προς αυτές· οι δίκες αφορούν κατ' ουσία τον καθορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, όσον αφορά τις πράξεις που διενεργούν αυτές οι εταιρίες και οι οποίες, λόγω της ιδιάζουσας φύσης τους, προκάλεσαν την εφαρμογή του εν λόγω μέτρου.

3. Η δίκη που μας απασχολεί σήμερα αποτελεί συνέχεια μιας άλλης δίκης, που έχει ήδη περατωθεί με την έκδοση αποφάσεως από το Δικαστήριο [3], μεταξύ επίσης μιας από τις εταιρίες για τις οποίες πρόκειται σήμερα (Direct Cosmetics) και των « Commissioners of Customs and Excise ». Στην υπόθεση εκείνη επρόκειτο για το αν ήταν ή όχι αναγκαίο, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να κοινοποιηθεί στην Επιτροπή μια τροποποίηση της αγγλικής φορολογικής νομοθεσίας που είχε επέλθει κατά παρέκκλιση από τη βάση επιβολής του φόρου που καθορίζεται με την προαναφερθείσα οδηγία.

4. Το Ηνωμένο Βασίλειο, συμμορφούμενο με την απόφαση του Δικαστηρίου που έκρινε ότι η εν λόγω τροποποίηση αποτελούσε « ειδικό μέτρο » υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, και επομένως υποκείμενο στην έγκριση του Συμβουλίου, γνωστοποίησε στην Επιτροπή, στις 15 Μαρτίου 1985, το περιεχόμενο του μέτρου που παρέκκλινε από την έκτη οδηγία και το οποίο προετίθετο να θεσπίσει.

5. Κατά τη γνωστοποίηση αυτή, η εν λόγω παρέκκλιση, που περιοριζόταν σε περίοδο δύο ετών, απέβλεπε στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής μέσω της θεσπίσεως ενός ειδικού συστήματος εκκαθαρίσεως του ΦΠΑ στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το σύστημα εμπορίας ορισμένων επιχειρήσεων βασίζεται στην πώληση προϊόντων σε μεταπωλητές που δεν υπόκεινται στο φόρο.

6. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27, παράγραφος 3, η Επιτροπή πληροφόρησε τα άλλα κράτη μέλη για την αίτηση που υπέβαλε

* Μετάφραση από τα πορτογαλικά.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — Απόφαση 85/369, με έναρξη ισχύος στις 13.6.1985. (ΕΕ L 199 της 31.7.1985, σ. 60).

3 — Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985 στην υπόθεση 5/84, Direct Cosmetics, Συλλογή 1985, σ. 617.

το Ηνωμένο Βασίλειο. Δεδομένου ότι η υπόθεση δεν υποβλήθηκε για έγκριση στο Συμβούλιο από κανένα κράτος μέλος ούτε και από αυτή την ίδια την Επιτροπή εντός προθεσμίας των δύο μηνών από της ημερομηνίας αυτής της γνωστοποιήσεως, η παρέκκλιση θεωρείται ότι εγκρίθηκε από τις 13 Ιουνίου 1985, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 4[4].

7. Κατόπιν αυτής της εγκρίσεως, η παράγραφος 3 του παραρτήματος 4 του « VAT Act 1983 » ορίζει τα εξής:

« 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 πώληση, είτε από τα ίδια αυτά πρόσωπα είτε από τρίτους, και, όταν

β) τα πρόσωπα αυτά δεν υπόκεινται σε φόρο, οι Commissioners μπορούν να γνωστοποιήσουν γραπτώς στον υποκείμενο σε φόρο ότι η αξία των προϊόντων που θα παραδώσει μετά τη γνωστοποίηση αυτή ή μετά από μια ημερομηνία που προσδιορίζεται στη γνωστοποίηση, θα θεωρηθεί ως η κανονική αξία τους κατά τη λιανική πώληση. »

8. Όσον αφορά τις διατάξεις που ίσχυαν προηγουμένως (την παράγραφο 2 του παραρτήματος 3 του « Finance Act » του 1972, όπως αρχικώς ίσχυε), η τροποποίηση της παραγράφου 3 του παραρτήματος 4 του VAT Act συνίσταται κατ' ουσία στην εξάλειψη της μνείας περί της αναγκαιότητας της « προστασίας των δημοσίων εσόδων ».

4 — Απόφαση 85/369/ΕΟΚ, που δημοσιεύθηκε στην ΕΕ L 199 της 31.7.1985, σ. 60.

9. Με αποφάσεις αντιστοίχως της 25ης Ιουνίου 1985 και της 5ης Ιουλίου 1985, το κείμενο των οποίων (πανομοιότυπο και στις δύο περιπτώσεις) μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι αυτό που προσκομίστηκε εδώ, οι Commissioners of Customs and Excise εφάρμοσαν την προαναφερθείσα διάταξη ως προς τις εταιρίες Laughtons Photographs και Direct Cosmetics.

10. Ενόψει της ιδιομορφίας των συστημάτων πωλήσεων των δύο εταιριών γίνεται αντιληπτή η σημασία των αποφάσεων αυτών για τους αποδέκτες τους. Τα συστήματα αυτά πωλήσεως περιγράφονται στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στη δε απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985 εκτέθηκε ήδη το σύστημα πωλήσεων που εφαρμόζει η Direct Cosmetics.

11. Υπενθυμίζω απλώς ότι η Direct Cosmetics είναι μία εταιρία που ειδικεύεται στην απ' ευθείας πώληση καλλυντικών που δεν μπορούν να διατεθούν μέσω των συνήθων εμπορικών ρευμάτων (απούλητα, τέλος της σαιζόν, προϊόντα που δεν παρασκευάζονται πλέον, προϊόντα με χριστουγεννιάτικες συσκευασίες που δεν πωλήθηκαν στην κατάλληλη εποχή, κλπ.). Η Direct Cosmetics αγοράζει αυτά τα προϊόντα απ' ευθείας από τους παραγωγούς σε μειωμένη τιμή και τα μεταπωλεί κατόπιν στα νοσοκομεία, επιχειρήσεις και γραφεία μέσω πρακτόρων που εισπράττουν την τιμή καταλόγου της επιχειρήσεως και καταβάλλουν σ' αυτή το προϊόν της πωλήσεως. Αν η τιμή καταβληθεί εντός δεκατεσσάρων ημερών, οι πράκτορες μπορούν να παρακρατήσουν προμήθεια 20 % που αποτελεί την αμοιβή τους.

12. Όσον αφορά τη Laughtons Photographs, πρόκειται για μια επιχείρηση ειδικευμένη στις ατομικές ή ομαδικές φωτογραφίες παιδιών στα σχολεία, στα οποία οι φωτογραφίες πωλούνται με παρτίδες. Τα σχολεία αναλαμβάνουν, στη συνέχεια, να τις μεταπωλήσουν στις οικογένειες των μαθητών σε τιμή ως προς την οποία

η εταιρία δεν μπορεί να διευκρινίσει αν είναι ίση ή μεγαλύτερη από την τιμή με την οποία αυτή η ίδια χρεώνει τα σχολεία.

13. Πρέπει να τονισθεί ότι οι πράκτορες μέσω των οποίων γίνεται η πώληση των προϊόντων της Direct Cosmetics δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, επειδή ο κύκλος εργασιών τους είναι κατώτερος από το ελάχιτο όριο που καθορίζεται με τη βρετανική νομοθεσία, σύμφωνα με το άρθρο 24 της έκτης οδηγίας. Ομοίως, τα σχολεία δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ για τις φωτογραφίες που τους χρεώνει η εταιρία Laughtons και τις οποίες μεταπωλούν.

14. Αυτές είναι οι περιστάσεις υπό τις οποίες οι δύο εν λόγω εταιρίες προσέφυγαν στο London Value Added Tax Tribunal. Ενώπιον του δικαιοδοτικού αυτού οργάνου προέβαλαν ότι οι αποφάσεις των Commissioners είναι άκυρες λόγω του ότι εξέρχονται του πλαισίου των στόχων που επιδιώκονται με το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και με την απόφαση περί χορηγήσεως αδείας του Συμβουλίου, της 31ης Ιουλίου 1985. Επιπλέον, υποστηρίζουν ότι εφαρμόζεται το άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), της ίδιας οδηγίας, το οποίο πρέπει, κατ' αυτές, να θεωρηθεί ότι έχει άμεσο αποτέλεσμα και δυνάμει του οποίου ο ΦΠΑ δεν οφείλεται παρά μόνο στην αντιπαροχή που πράγματι λαμβάνουν.

15. Οι Commissioners αντιτάσσουν στους ισχυρισμούς αυτούς α) ότι το άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), έχει μεταφερθεί στο αγγλικό δίκαιο, β) ότι η γνωστοποίηση που έκαναν δυνάμει παρεκκλίσεως που εγκρίθηκε δεόντως από το Συμβούλιο των Υπουργών ήταν νομότυπη και γ) ότι το επίδικο μέτρο ήταν πρόσφορο για να καταστεί δυνατή η φορολόγηση της αξίας του προϊόντος στο σύνολό της κατά το στάδιο της λιανικής πωλήσεως.

2. Τα προδικαστικά ερωτήματα

16. Το παραπέμπον δικαστήριο ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως τα ακόλουθα πέντε ερωτήματα:

« 1) Ένα μέτρο όπως αυτό που προβλέπει η παράγραφος 3 του παραρτήματος 4 του Value Added Tax Act του 1983 βρίσκεται εντός των ορίων που καθορίζονται από το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ή υπερβαίνει αυτό που είναι απολύτως αναγκαίο;

2) Ένα τέτοιο μέτρο που εφαρμόζεται:

α) σε υποκείμενο σε φόρο για τον οποίο γίνεται δεκτό ότι ενεργεί χωρίς πρόθεση φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ως προς το φόρο προστιθεμένης αξίας και του οποίου η μέθοδος πωλήσεων υπαγορεύεται αποκλειστικώς από εμπορικούς λόγους·

β) σε υποκείμενο σε φόρο για τον οποίο γίνεται δεκτό ότι ενεργεί χωρίς πρόθεση φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ως προς το φόρο προστιθεμένης αξίας και του οποίου η μέθοδος πωλήσεων υπαγορεύεται αποκλειστικώς από εμπορικούς λόγους, μπορεί όμως να καταλήξει αντικειμενικώς σε ορισμένη φοροαποφυγή.

γ) σε ορισμένους υποκειμένους σε φόρο, αλλά όχι έναντι άλλων, που πωλούν απευθείας σε μη υποκειμένους σε φόρο μεταπωλητές,

βρίσκεται εντός των ορίων που καθορίζονται από το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ή υπερβαίνει αυτό που είναι απολύτως αναγκαίο;

3) Μπορεί ένα τέτοιο μέτρο να εφαρμοστεί σε υποκειμένους σε φόρο, οι δραστηριότητες των οποίων δεν εμπίπτουν στους τομείς που αναφέρονται στο άρθρο 27 της εν λόγω έκτης οδηγίας ή στην αίτηση παροχής εγκρίσεως ή στη χορηγηθείσα έγκριση του Συμβουλίου των Υπουργών;

4) Είναι η απόφαση του Συμβουλίου των Υπουργών περί εγκρίσεως άκυρη ή ανενεργός για ουσιαστικούς ή τυπικούς λόγους, όπως η παράλειψη του Συμβουλίου του Υπουργών ή των κρατών μελών να λάβουν υπόψη το γεγονός, ότι το εν λόγω μέτρο δεν μπορούσε να εκτιμηθεί, ούτε βάσει των κριτηρίων που περιέχοται στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, ούτε βάσει της αρχής της αναλογικότητας ή βάσει των θεμελιωδών αρχών της έκτης οδηγίας;

5) Η εγκριτική απόφαση του Συμβουλίου των Υπουργών σημαίνει ότι ο υποκείμενος σε φόρο ιδιώτης, όπως η προσφεύγουσα, για τον οποίο γίνεται δεκτό ότι ενεργεί χωρίς πρόθεση φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ως προς το φόρο προστιθεμένης αξίας, δεν μπορεί να αναμένει ότι θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), της έκτης οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας; »

17. Τα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να αναμορφωθούν, επειδή η διατύπωσή τους δεν διευκολύνει μια σαφή απάντηση.

18. Πράγματι, τα δύο πρώτα ερωτήματα αφορούν το ίδιο γενικό πρόβλημα (έκταση της παρεκκλίσεως που προβλέπεται με το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας), δεδομένου ότι το δεύτερο ερώτημα διευκρινίζει ορισμένες όψεις του γενικού προβλήματος που τίθεται ήδη με το πρώτο ερώτημα.

19. Το πέμπτο ερώτημα, πάλι, συνδέεται στενά με την εξέταση των δύο πρώτων ερωτημάτων, καθόσον η εξαίρεση του άρθρου 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), απορρέει από την εφαρμογή ενός μέτρου παρεκκλίσεως για το οποίο δόθηκε δεόντως άδεια.

20. *Α* — Με τα διάφορα αυτά ερωτήματα το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν:

1) αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την εφαρμογή ενός ειδικού μέτρου παρεκκλίσεως στις περιπτώσεις αντικειμενικής φοροαποφυγής, κατά τις οποίες δεν αποδεικνύεται καμία πρόθεση φοροδιαφυγής από τους οικείους επιχειρηματίες·

2) αν ένα ειδικό μέτρο που παρεκκλίνει από την έκτη οδηγία, όπως αυτό που προβλέπεται στην παράγραφο 3 του παραρτήματος 4 του VAT Act του 1983, εμπίπτει στη διάταξη του προαναφερθέντος άρθρου 27, παράγραφος 1, ή είναι δυσανάλογο σε σχέση με τον επιδιωκόμενο στόχο ο οποίος συνίσταται στην αποτροπή ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής·

3) αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, συμβιβάζεται με την εφαρμογή του εν λόγω μέτρου μόνο ως προς ορισμένους επιχειρηματίες που πωλούν απ' ευθείας σε μεταπωλητές που δεν υπόκεινται στο φόρο·

4) αν, υπό το φως των απαντήσεων που πρέπει να δοθούν στα προαναφερθέντα ερωτήματα, πρέπει ή όχι να κηρυχθεί το άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), ανεφάρμοστο.

21. *Β* — Όσον αφορά το πρώτο μέρος του τρίτου ερωτήματος, η απάντηση συνάγεται αναπόφευκτα από τις απαντήσεις που πρέπει να δοθούν στα προηγούμενα ερωτήματα, χωρίς να χρειάζεται να γίνει περισσότερη ανάπτυξη. Στο τελευταίο μέρος αυτού του ερωτήματος τίθεται επιπλέον το πρόβλημα υπό ποία έννοια μπορεί, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 4, να θεωρηθεί το Συμβούλιο των Υπουργών ότι ενέκρινε σιωπηρά τη θέσπιση των μέτρων παρεκκλίσεως.

22. Το τέταρτο ερώτημα αφορά και πάλι το πρόβλημα των προϋποθέσεων κύρους της σιωπηρής αποφάσεως περί χορηγήσεως άδειας που έλαβε το Συμβούλιο. Πρόκειται για ένα πρόβλημα που θα πρέπει να εξετάσω σε συνάρτηση με τα άλλα ερωτήματα που υπέβαλε το παραπέμπον δικαστήριο.

23. Θα εξετάσω όλα τα υποβληθέντα ερωτήματα ως γνήσια προβλήματα ερμηνεία του άρθρου 27 και θα απαντήσω σ' αυτά, λαμβάνοντας υπόψη την ειδική φύση της διαδικασίας για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, κατά την οποία δεν είναι επιτρεπτή η ερμηνεία του εθνικού δικαίου ούτε η κρίση αν συμβιβάζεται αυτό με το κοινοτικό δίκαιο.

3. Το γενικό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας

24. *Α* — Για να δοθεί απάντηση στα διάφορα αυτά ερωτήματα πρέπει καταρχάς να εξετασθεί το γενικό σύστημα του κοινοτικού ΦΠΑ, όπως έχει θεσπισθεί με την έκτη οδηγία και με τις προηγούμενες οδηγίες, ειδικότερα με την πρώτη και δεύτερη οδηγία ΦΠΑ.

25. *Β* — Όπως είναι γνωστό, οι δύο τελευταίες αυτές οδηγίες, της 11ης Απριλίου 1967, έθεσαν τις βάσεις για να καταστούν ενιαία τα εθνικά συστήματα φόρου κύκλου εργασιών στις χώρες της Κοινότητας.

26. Η πρώτη οδηγία[5] κατέστησε τη θέσπιση του ΦΠΑ υποχρεωτική σ' όλο το έδαφος της Κοινότητας από την 1η Ιανουαρίου 1970 (ημερομηνία η οποία στη συνέχεια ορίστηκε ως η 1η Ιανουαρίου 1972) σε αντικατάσταση των σωρρευτικών φόρων που εφαρμόζονταν προηγουμένως σ' όλα σχεδόν τα κράτη μέλη (με εξαίρεση τη Γαλλία).

27. Η δεύτερη οδηγία[6], εξάλλου, έθεσε ορισμένες γενικές αρχές, οπωσδήποτε αρκετά εύκαμπτες, που διέπουν τον κοινοτικό ΦΠΑ.

28. *Γ* — Σε σχέση με τους σωρευτικούς φόρους το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας παρουσιάζει αδιαφιλονίκητα πλεονεκτήματα: πρόκειται πράγματι για έναν *ουδέτερο* φόρο στη φορολογική αντιμετώπιση τόσο των εσωτερικών όσο και των διεθνών συναλλαγών.

29. Εξάλλου, ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος που δεν εξαρτάται από τον αριθμό των σταδίων από τα οποία διέρχεται η παραγωγή: ένα αγαθό υφίσταται πάντοτε την ίδια φορολογική επιβάρυνση οποιαδήποτε κι αν είναι η έκταση του φάσματος παραγωγής, δοθέντος ότι η επιβάρυνση αυτή εξαρτάται αποκλειστικά από την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο, οι δε φόροι που περιλαμβάνονται στην τιμή των ενδιάμεσων αγαθών και των υπηρεσιών εκπίπτουν σε κάθε στάδιο (βλέπε πρώτη οδηγία, όγδοη αιτιολογική σκέψη και άρθρο 2, δεύτερη παράγραφος). Αυτό που έχει σημασία είναι το

5 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3.

6 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5.

ποσό του ΦΠΑ που πλήττει σε κάθε στάδιο την αξία που προστίθεται κατ' αυτό το στάδιο να ισούται με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή ενός ενιαίου φόρου κατά στάδιο και με τον ίδιο συντελεστή που πλήττει αποκλειστικά την πώληση του αγαθού από το λιανοπωλητή προς τον τελικό καταναλωτή. Επομένως, ο ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί ως η επιβολή « ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος κι αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου » (άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας).

30. Εξάλλου, ο ΦΠΑ καθιστά εύκολη τη φορολογική προσαρμογή στα σύνορα με την επιστροφή στον εξαγωγέα των φόρων που καταβλήθηκαν στο προηγούμενο στάδιο και τη φορολόγηση των εισαγωγών στη χώρα προορισμού με το ποσοστό που ισχύει για τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα. Η μέθοδος αυτή διασφαλίζει την εξάλειψη των διακρίσεων μεταξύ των εγχώριων και των εισαγόμενων προϊόντων και την εξάλειψη των φορολογικών φραγμών στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων εντός της Κοινότητας, καθόσον διάστημα δεν είναι δυνατό να εξαλειφθούν πλήρως τα φορολογικά σύνορα με τη θέσπιση αυτού που συνηθίζεται να αποκαλείται η « αρχή της προελεύσεως ».

31. Αυτοί είναι μερικοί από τους θεμελιώδεις στόχους που πρέπει να επιτευχθούν με το σύστημα του ΦΠΑ και είναι σαφές ότι η εφαρμογή αυτού του φόρου πρέπει να είναι όσο το δυνατόν ευρεία, δεδομένου ότι η αποτελεσματικότητά του σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους είναι τόσο μεγαλύτερη όσο εκτείνεται το πεδίο των προϊόντων και υπηρεσιών επί των οποίων εφαρμόζεται, καθώς και η υπαγωγή σ' αυτόν των συναλλαγών που διενεργούνται από το στάδιο της παραγωγής μέχρι το λιανικό εμπόριο. Όπως υπογραμμίζεται στην πέμπτη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας, « σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας φθάνει στη μεγαλύτερη απλούστευση και στη μεγαλύτερη ουδετερότητα, όταν ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατό γενικότερο και όταν το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής ».

32. Επιπλέον, η « γενίκευση » του ΦΠΑ αποτελεί ουσιώδη παράγοντα της φορολογικής του αποτελεσματικότητας, καθόσον καθιστά δυνατά σημαντικά έσοδα με κανονικούς συντελεστές που διατηρούνται σε λογικά όρια (βλέπε τέταρτη αιτιολογική σκέψη της δεύτερης οδηγίας).

33. *Δ* — Όμως, με την έκτη ακριβώς οδηγία κατέστη δυνατό να σημειωθεί σημαντική πρόοδος στην πραγματοποίηση των στόχων του ΦΠΑ επί κοινοτικού επιπέδου με την οποία δόθηκε σημαντική ώθηση στη διαδικασία της φορολογικής εναρμονίσεως.

34. Πράγματι, παρόλο που τόσο η πρώτη όσο και η δεύτερη οδηγία δημιούργησαν τις βάσεις για να καταστούν ενιαία τα εθνικά συστήματα έμμεσης φορολογίας, δεν εξάλειψαν τη δυνατότητα υπάρξεως πολλών διαφορών ως προς το πεδίο εφαρμογής του φόρου και εισήγαγαν ορισμένες, αλλά ακόμη πολύ περιορισμένες, κοινοτικές έννοιες.

35. Αντιθέτως, η έκτη οδηγία κατέστησε ενιαία σ' όλα τα κράτη μέλη τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει, σε σχέση με τη δεύτερη οδηγία, μια όσο το δυνατό ευρύτατη εφαρμογή του φόρου.

36. Πράγματι, η έκτη οδηγία επέβαλε την υποχρέωση να περιλαμβάνεται η προστιθέμενη αξία κατά το στάδιο του γενικού εμπορίου στη βάση επιβολής του φόρου, πράγμα που προηγουμένως ήταν δυνητικό.

37. Εξάλλου, επέβαλε τη φορολόγηση των υπηρεσιών και κατέστησε ενιαίο τον κατάλογο των απαλλαγών που μπορούν να χορηγούν τα κράτη μέλη.

38. Πρέπει ακόμη να υπομνηστεί ότι με την έκτη οδηγία επιδιωκόταν ένας άλλος άμεσος στόχος, δηλαδή η δημιουργία των προϋποθέσεων, ώστε να μπορεί ο ΦΠΑ να αποτελεί βάση υπολογισμού για τους ίδιους πόρους της Κοινότητας: πράγμα που κατέστησε απαραίτητη την ενιαία βάση επιβολής του φόρου, βασική προϋπόθεση για τη δίκαιη κατανομή των βαρών μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών.

39. *Ε* — Όμως, η φροντίδα επιβολής του φόρου κατά το όσο το δυνατόν πληρέστερο τρόπο επί μιας γενικής και ενιαίας βάσεως σ' όλη την Κοινότητα προσκρούει τόσο στις πολιτικού και κοινωνικού χαρακτήρα επιταγές εξαιρέσεως ορισμένων πράξεων, ορισμένων κατηγοριών επιχειρηματιών, όσο και στην επίδραση που ασκούν οι εθνικές φορολογικές παραδόσεις και συνήθειες ή στις διοικητικές δυσκολίες ή τα προβλήματα οικονομικής οργανώσεως ή στις δυσκολίες που συνοδεύονται, σε ορισμένες περιπτώσεις, με τον επακριβή προσδιορισμό και το σαφή καθορισμό της πραγματικής βάσης επιβολής του φόρου.

40. Γι' αυτό ακριβώς το λόγο η έκτη οδηγία αναγκάστηκε να δεχτεί ορισμένα όρια ως προς το ενιαίο των φορολογικών συστημάτων, καθιστώντας ορισμένες αποφάσεις δυνητικές (π. χ., το άρθρο 5, παράγραφοι 5, 7 και 8, και το άρθρο 6, παράγραφος 3) ή αφήνοντας προσωρινά ή οριστικά ορισμένες ρυθμίσεις στην επιλογή των κρατών μελών ή αυτών των ίδιων των υποκειμένων στο φόρο (π. χ. το άρθρο 13, στοιχείο Γ· το καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων που προβλέπεται με το άρθρο 24· το ειδικό καθεστώς των γεωργών δυνάμει του άρθρου 25· τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 28).

41. Εξάλλου, με τα άρθρα 13 έως 16 η οδηγία θέσπισε ένα κοινό σύστημα απαλλαγών. Όμως, οι απαλλαγές αυτές περιορίζονται στην πράξη σε ορισμένου είδους συναλλαγές που είναι πολύ δύσκολο ή αδύνατο να περιληφθούν στη βάση επιβολής του φόρου και σε ορισμένες δαπάνες η απαλλαγή των οποίων δικαιολογείται για σοβαρούς λόγους κοινωνικής πολιτικής.

42. Επομένως, η οδηγία βαίνει όσο το δυνατόν μακρύτερα στον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου και, αντιθέτως, περιορίζεται στο απολύτως απαραίτητο, όσον αφορά τις εξαιρέσεις από την αρχή της γενικεύσεως του φόρου.

43. Αυτό ακριβώς δικαιολογεί το ότι οι εξαιρέσεις αυτές δεν ερμηνεύονται ευρέως, αλλά, καθόσον βρίσκονται σε αντίθεση με το βασικό κανόνα, ερμηνεύονται αντιθέτως αυστηρά.

44. Εξάλλου, η έκτη οδηγία επέτρεψε τη θέσπιση ορισμένων μηχανισμών με τους οποίους επιδιώκεται να αντιμετωπισθούν ειδικές καταστάσεις που είναι περίπλοκες ή εγκυμονούν τον κίνδυνο φοροαποφυγής με την οποία διαφεύγει του φόρου ένα μέρος της βάσεως επιβολής.

45. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, διευρύνοντας τον ορισμό του υποκειμένου στο φόρο που αναφέρεται στην παράγραφο 1, επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν « ως ένα υποκείμενο στο φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως ».

46. Η διάταξη του άρθρου 27, το οποίο προβλέπει στην παράγραφο 1 ότι « το Συμβούλιο δύναται προτάσει της Επιτροπής, να επιτρεπει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος

τη 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» διέπεται από το ίδιο πνεύμα.

47. Ενόψει των όρων με τους οποίους είναι διατυπωμένη αυτή η διάταξη, δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι το πεδίο εφαρμογής των μέτρων παρεκκλίσεως καταλαμβάνει τη διάταξη του άρθρου 11, ειδικότερα του άρθρου 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), που θέτει την αρχή ότι σε κάθε συναλλαγή (παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) η βάση επιβολής του φόρου είναι κανονικά οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες.

48. Όμως, είναι βέβαιο ότι ο νομοθέτης θέλησε οι λύσεις που εφαρμόζονται δυνάμει του άρθρου 27 να απομακρύνονται το λιγότερο δυνατό από τη γραμμή που καθορίζεται με τη βασική ρύθμιση. Γι' αυτόν ακριβώς το λόγο θεώρησε αναγκαίο να διευκρινιστεί (δεύτερη φράση της παραγράφου 1) ότι «τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως».

49. Ομοίως, η δυνατότητα θεσπίσεως ειδικών μέτρων με σκοπό «την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής» πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί παρέκκλιση που δεν τείνει να αναιρέσει το πνεύμα της έκτης οδηγίας, αλλά να πραγματοποιηθούν όσο το δυνατόν πληρέστερα οι στόχοι της εν λόγω οδηγίας.

50. Πράγματι, ενόψει των δυσκολιών ορισμένων συγκεκριμένων καταστάσεων, σημασία έχει να προβλεφθεί η θέσπιση μηχανισμών κατάλληλων να «παρακολουθούν» τη βάση επιβολής του φόρου, έτσι ώστε, ενόψει των ειδικών περιστάσεων που χαρακτηρίζουν τις εν λόγω συναλλαγές, να μη διαφεύγουν από το φόρο ορισμένες από αυτές, πράγμα που θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει ως συνέπεια στρεβλώσεις (μη απορρέουσες αναγκαίως από «αθέμιτο ανταγωνισμό») στη φορολογική αντιμετώπιση καταστάσεων οι οποίες, επί οικονομικού και εμπορικού επιπέδου, είναι σαφώς πανομοιότυπες.

51. Τόσο σ' αυτή την περίπτωση όσο και στην περίπτωση των μέτρων με τα οποία επιδιώκεται η απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα θεσπιζόμενα μέτρα μπορούν να έχουν διαφορετικές μορφές[7]. Μία από αυτές τις μορφές είναι αναντίρρητα αυτή που χρησιμοποίησε το Ηνωμένο Βασίλειο στην παράγραφο 3 του παραρτήματος 4 του VAT Act και η οποία εφαρμόστηκε ως προς τις προσφεύγουσες εταιρίες.

52. Απομένει να εξετασθεί αν η μορφή αυτή είναι νόμιμη και αν εφαρμόστηκε ορθώς.

53. Έχω τη γνώμη ότι οι αρχές που αναπτύχθηκαν μέχρι εδώ καθιστούν δυνατή την απάντηση σ' αυτά τα ερωτήματα.

4. Ανάλυση των προδικαστικών ερωτημάτων

54. *Α* — Το πρώτο πρόβλημα ερμηνείας που θέτει το άρθρο 27 είναι αν το άρθρο αυτό επιτρέπει τη θέσπιση ειδικών μέτρων για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής μόνο όταν υπάρχει *πρόθεση* αποφυγής του φόρου ή αν αυτό καλύπτει επίσης και τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φοροαποφυγή εμφανίζεται ως *αντικειμενική* συνέπεια των μορφών εμπο-

7 — Βλέπε τη δήλωση που περιέχεται στα πρακτικά της συνεδριάσεως του Συμβουλίου κατά την οποία θεσπίστηκε η έκτη οδηγία, η οποία δήλωση αναφέρεται από το Ηνωμένο Βασίλειο στις παρατηρήσεις του και μνημονεύεται στην απόφαση του Δικαστηρίου της 10ης Απριλίου 1984 στην υπόθεση 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1984, σ. 1861, ιδίως σ. 1881, σκέψη 26.

ρικής πρακτικής που εφαρμόζουν οι υποκείμενοι στο φόρο.

55. Εν προκειμένω, οι προσφεύγουσες εταιρίες υποστηρίζουν ότι (με εξαίρεση τις περιπτώσεις απλοποιήσεως της εισπράξεως) η διάταξη του άρθρου 27 δεν μπορεί να εφαρμόζεται παρά μόνο στις περιπτώσεις δολίας φοροαποφυγής.

56. Η άποψη αυτή δεν μου φαίνεται ορθή.

57. Το κείμενο του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας — οποιαδήποτε γλώσσα και αν ληφθεί υπόψη, συμπεριλαμβανομένης και της αγγλικής — περιέχει πράγματι δύο ξεχωριστές έννοιες, δηλαδή τη *φοροδιαφυγή* και τη *φοροαποφυγή*, και τις περιλαμβάνει ρητώς στον κανόνα που θέτει, όπως ακριβώς και η δέκατη πέμπτη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της οδηγίας.

58. Στην αιτιολογική αυτή σκέψη η οδηγία απομακρύνεται από το κείμενο του άρθρου 13 της δεύτερης οδηγίας που δεν προβλέπει τη δυνατότητα για τα κράτη μέλη να θεσπίσουν ειδικά μέτρα παρά μόνο «για την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής».

59. Η διαφορά διατυπώσεως καταδεικνύει σαφώς ότι η έκτη οδηγία θέλησε να καλύψει «την αντικειμενική φοροαποφυγή», επεκτείνοντας την επιτρεπόμενη παρέκκλιση.

60. Το αγγλικό κείμενο της έκτης οδηγίας είναι μάλιστα ιδιαίτερα εύγλωττο εν προκειμένω. Πράγματι, ενώ το άρθρο 27 λέει ότι πρέπει να αποφευχθούν «certain types of tax evasion or avoidance», η δέκατη έβδομη αιτιολογική σκέψη αναφέρει ως στόχο «to avoid fraud or tax avoidance» με την προσθήκη της τελευταίας αυτής έννοιας (που αντιστοιχεί στο «evasão fiscal» στην πορτογαλική και σε παρόμοιες εκφράσεις στις άλλες λατινικές γλώσσες) στην έννοια «fraud», η οποία μόνο αυτή αναφέρεται στη δεύτερη οδηγία.

61. Ο στόχος και η γενική οικονομία της διατάξεως — όπως συνάγονται από την ανάπτυξη που έγινε πιο πάνω σχετικά με το σύστημα της έκτης οδηγίας — ενισχύουν αυτή την άποψη. Είναι βέβαιο ότι πρόκειται για μέτρα που παρεκκλίνουν από τους γενικούς κανόνες της οδηγίας (ειδικότερα από το άρθρο 11). Πάντως, όπως υπογράμμισα, πρόκειται για παρεκκλίσεις που πρέπει, ενόψει των στόχων τους και των θεσπισθέντων μηχανισμών, να εντάσσονται στο πλαίσιο του γενικού πνεύματος του συστήματος του ΦΠΑ.

62. Εξάλλου, είναι κατανοητή η λύση που υιοθέτησε ο νομοθέτης της έκτης οδηγίας: ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής των μέτρων παρεκκλίσεως στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής δεν θα επέτρεπε την επίτευξη στην ίδια έκταση των στόχων της οδηγίας, πράγμα που θα εξηρτάτο εξάλλου σε κάθε περίπτωση από την προσκόμιση της αποδείξεως περί δολίας προθέσεως και θα δημιουργούσε επιπλέον δυνατότητες δυσμενούς διακρίσεως μεταξύ δύο εταιρίων, η μία από τις οποίες θα περιοριζόταν, προς σκοπό φοροαποφυγής, στην αντιγραφή των εμπορικών μεθόδων που θα χρησιμοποιούσε η άλλη πριν καν από τη δημιουργία του φόρου.

63. Προς στήριξη αυτής της ερμηνείας μπορεί ακόμη να αναφερθεί η δήλωση για την οποία έγινε ήδη λόγος και η οποία περιλαμβάνεται στα πρακτικά της συνδριάσεως του Συμβουλίου κατά την οποία θεσπίστηκε η έκτη οδηγία, δήλωση κατά την οποία τα μέτρα αποτροπής της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής μπορούν να συνίστανται, π. χ., «σε διατάξεις που αποσκοπούν στην αποτροπή της σμίκρυνσης της βάσης επιβολής του φόρου, την οποία το κράτος μέλος θεωρεί αδικαιολόγητη».

64. Την άποψη αυτή συμμερίζεται επίσης και η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, όπως συνάγεται από τις παρατηρήσεις που κατέθεσε στην παρούσα διαδικασία.

65. Κατ' εμέ, αποδυναμώνουν κατ' αυτό τον τρόπο τα συμπεράσματα που προσπάθησαν να συναγάγουν οι δύο εταιρίες από την αντιπαράθεση των κειμένων της έκτης και της δεύτερης οδηγίας.

66. Επίσης, δεν θεωρώ ότι στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου θίγεται συνεπεία αυτού το πνεύμα της διατάξεως του άρθρου 19 της δεύτερης οδηγίας, οι στόχοι της οποίας εξακολουθούν να είναι δεσμευτικοί για τα κοινοτικά όργανα, στο πλαίσιο της εξαλείψεως των φορολογικών φραγμών εντός της Κοινότητας, σύμφωνα με το άρθρο 35 της έκτης οδηγίας.

67. *Β* — Ενόψει του συστήματος που θεσπίστηκε με το άρθρο 27, η εξέταση του κύρους εθνικού μέτρου που παρεκκλίνει από την οδηγία πρέπει να γίνει βάσει δύο διαφορετικών θεωρήσεων.

68. Η πρώτη αφορά την *έγκριση* του Συμβουλίου, όπως απαιτείται με το άρθρο 27, παράγραφος 1: πρέπει να έχει νομοτύπως εφαρμοσθεί η διαδικασία που περιγράφεται στις παραγράφους 2, 3 και 4 αυτού του άρθρου (γνωστοποίηση στην Επιτροπή, ενημέρωση των κρατών μελών, ρητή ή σιωπηρά έγκριση). Στη συνέχεια πρέπει να ληφθεί υπόψη το περιεχόμενο της εγκρίσεως και ο συσχετισμός μεταξύ της εγκρίσεως και της αιτήσεως.

69. Δεύτερον, το κύρος του μέτρου εξαρτάται από το αν συμβιβάζεται με τους *στόχους* του άρθρου 27 και με τις γενικές *αρχές* της έκτης οδηγίας.

70. Ας εξετάσω καταρχάς το πρώτο από αυτά τα σημεία.

71. Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας VerLoren van Themaat στις προτάσεις του επί της πρώτης υποθέσεως Direct Cosmetics[8], με τις διαφορετικές διαδικασίες που θεσπίζει το άρθρο 27 επιδιώκεται να διαφαλισθεί ότι « τα κράτη μέλη δεν θα εισαγάγουν παρεκκλίσεις από το κανονικό σύστημα (κυρίως το σύστημα του άρθρου 11) της οδηγίας, οι οποίες δεν θα ανταποκρίνονται στα κριτήρια του άρθρου 27 ».

72. Ακριβώς προς το σκοπό αυτό ορίζει το άρθρο 27, παράγραφος 2, ότι όταν ενημερώνει την Επιτροπή, το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα μέτρα παρεκκλίσεως της παρέχει « κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος ».

73. Όμως, οι εγγυήσεις αυτές πρέπει να ισχύουν και ως προς τις εθνικές διατάξεις, οι οποίες — όπως αυτές για τις οποίες πρόκειται στην παρούσα διαδικασία — παρέχουν σε ορισμένες διοικητικές αρχές απλώς μια γενική εξουσιοδότηση για τη θέσπιση ατομικών μέτρων με τα οποία επιδιώκεται ειδικότερα η αποτροπή της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι τα κράτη μέλη, θεσπίζοντας μια απλή διάταξη γενικής εξουσιοδοτήσεως με την οποία καθίσταται δυνατό στις αρμόδιες αρχές να παρεκκλίνουν από το γενικό σύστημα της έκτης οδηγίας, αφίστανται από την εκτίμηση του μέτρου τους υπό το φως των κριτηρίων του άρθρου 27, επιτρέποντας τη θέσπιση ατομικών εκτελεστικών διατάξεων οι οποίες, διαφεύγοντας απ' αυτή την εκτίμηση, είναι δυνατό να μην ανταποκρίνονται σ' αυτά τα κριτήρια.

74. Αν, επιπλέον, οι στόχοι της εν λόγω διατάξεως και το πλαίσιο εφαρμογής της δεν είναι απολύτως σαφής, μόνο αν ληφθούν υπόψη όλα

8 — Συλλογή 1985, σ. 617, 626.

αυτά τα στοιχεία μπορεί να καταστεί δυνατή η συναγωγή του συμπεράσματος ότι δεν πρόκειται για τελείως « εν λευκώ » εξουσιοδότηση και, επομένως, μπορεί να εκτιμηθεί υπό το φως των κριτηρίων που αναφέρονται στο άρθρο 27.

75. Υπενθυμίζω σχετικώς ότι το εν λόγω κείμενο του επίμαχου μέτρου προέκυψε μετά από την εξάλειψη από το προηγούμενο κείμενο των όρων « προς προστασία των δημοσίων εσόδων » που μπορούν να θεωρηθούν ως το αντίστοιχο των όρων « αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής » που χρησιμοποιούνται στην έκτη οδηγία [9]. Αυτή ακριβώς την τροποποίηση εξέτασε το Δικαστήριο στην πρώτη υπόθεση Direct Cosmetics [10] και έκρινε (εικοστή εβδόμη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως αυτής) ότι μπορεί να εξαφανίσει κάθε προφανή σύνδεσμο μεταξύ των επίδικων μέτρων και των εξαιρέσεων που προβλέπονται με το άρθρο 27, παράγραφος 1.

76. Δεδομένου ότι η εξουσία παρεκκλίσεως από την οδηγία, που αναγνωρίστηκε στους Commissioners, έλαβε έτσι έκταση προφανώς απεριόριστη, το Δικαστήριο συνήγαγε από αυτό (εικοστή ογδόη σκέψη) ότι ήταν αναγκαίο να γίνει εκ νέου γνωστοποίηση, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 2, που θα καθιστούσε δυνατό 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 ».

77. Το Ηνωμένο Βασίλειο προέβη σ' αυτή την κοινοποίηση στις 15 Μαρτίου 1985 και βάσει αυτής ακριβώς μπόρεσαν η Επιτροπή και τα κράτη μέλη να επαληθεύσουν αν ανταποκρινόταν το μέτρο προς το σκοπό,πράγμα που είχε ως συνέπεια τη σιωπηρή έγκριση του Συμβουλίου.

78. Μπορεί, επομένως, να συναχθεί ότι τα στοιχεία που περιέχονταν στην κοινοποίηση μπορούσαν να επιτρέψουν στην Επιτροπή και τα κράτη μέλη να κρίνουν με πλήρη επίγνωση της καταστάσεως και με κάθε λεπτομέρεια τους στόχους, το πεδίο εφαρμογής και τη φύση του μέτρου και, όπως ερωτά το παραπέμπον δικαστήριο, να θεωρήσουν ως έγκυρη τη σιωπηρά έγκριση που χορηγήθηκε;

79. Εν προκειμένω, παρατηρώ καταρχάς, ότι η κοινοποίηση που έγινε από τις βρετανικές αρχές — και η οποία περιέχεται στην απόφαση περί παραπομπής — περιέχει όχι μόνο το κείμενο του ειδικού μέτρου για το οποίο ζητήθηκε η έγκριση, αλλά επίσης και διάφορες διευκρινίσεις σχετικά με τους επιδιωκόμενους με αυτό στόχους, το ιστορικό θεσπίσεως της εν λόγω νομοθεσίας και τις περιστάσεις υπό τις οποίες επρόκειτο να εφαρμοστεί.

80. Η κοινοποίηση αναφέρεται ειδικότερα στο γεγονός ότι « στο Ηνωμένο Βασίλειο, ορισμένες εταιρίες, στον τομέα π. χ. των καλλυντικών, πωλούν τα προϊόντα τους αποκλειστικά σε λιανοπωλητές που δεν υπόκεινται στο φόρο και επομένως δεν υποχρεούνται να καταβάλουν τον ΦΠΑ. Όμως, παρόλο που οι εν λόγω εταιρίες και οι λιανοπωλητές δεν επιδιώκουν να αποφύγουν το φόρο, η φύση του συστήματός τους εμπορίας είναι τέτοια ώστε ο φόρος προστιθεμένης αξίας επί του τελικού προϊόντος να μην καταβάλλεται από τον έμπορο. Οι εταιρίες που πωλούν παρόμοια προϊόντα μέσω συνήθων μεταπωλητών που υπόκεινται στο φόρο και οι οποίες βρίσκονται σε άμεσο ανταγωνισμό με τις προηγούμενες βρίσκονται κατά συνέπεια σε δυσμενή θέση από απόψεως ανταγωνισμού, επειδή η τιμή

9 — Βλέπε απόφαση Direct Cosmetics, της 13ης Φεβρουαρίου 1985, σκέψη 27.

10 — Προαναφερθείσα απόφαση.

των προϊόντων τους είναι αυξημένη για τον τελικό καταναλωτή κατά τον ΦΠΑ ».

81. Στην κοινοποίηση προστίθεται ακόμη ότι το εν λόγω μέτρο δεν εφαρμόζεται παρά μόνο σε επιχειρήσεις επαρκώς σημαντικού μεγέθους (« in a substantial way of business ») που ασκούν τις δραστηριότητές τους κατά τον προεκτεθέντα τρόπο. Έτσι, αναφέρεται ότι το μέτρο δεν εφαρμόζεται ως προς τους άλλους χονδρεμπόρους που πωλούν σε μη εγγεγραμμένους λιανοπωλητές.

82. Επομένως, νομίζω ότι είναι λογικό να θεωρηθεί ότι μία κοινοποίηση με αυτό το περιεχόμενο περιλαμβάνει ουσιαστικά τα απαραίτητα στοιχεία για να καταστεί δυνατό στους αποδέκτες της να αντιληφθούν τους στόχους της και το πνεύμα της και να ζητήσουν, σε περίπτωση αμφιβολίας ή διαφοράς, να ερμηνευθεί από το Συμβούλιο.

83. Οι παρατηρήσεις που κατέθεσε εν προκειμένω το Συμβούλιο διέπονται από το ίδιο πνεύμα.

84. Σ' αυτή την αλληλουχία η δήλωση που έκανε ένα μέλος της βρετανικής κυβερνήσεως κατά τη διάρκεια μιας συνεδριάσεως του Κοινοβουλίου και την οποία ανέφεραν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης προς στήριξη των ισχυρισμών τους στερείται σημασίας.

85. *Γ* — Όμως, ένα ιδιαίτερο περιστατικό ήλθε εδώ να περιπλέξει την εκτίμηση του προβλήματος.

86. Πράγματι, κατόπιν της κοινοποιήσεως στην οποία προέβη το Ηνωμένο Βασίλειο, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή πληροφόρησε όλα τα άλλα κράτη μέλη και το Συμβούλιο, αντιστοίχως με έγγραφα της 12ης Απριλίου και της 9ης Ιουλίου 1985, για το ότι της είχε υποβληθεί αίτηση για μέτρα παρεκκλίσεως από τις βρετανικές αρχές.

87. Όμως διαπιστώθηκε ότι στο αγγλικό κείμενο των ανακοινώσεων της Επιτροπής γίνεται λόγος για « tax evasion », το οποίο είναι ο αντίστοιχος αγγλικός όρος του « fraude fiscale », και όχι του « tax avoidance », το οποίο αντιστοιχεί καλύτερα στην αγγλοσαξωνική ορολογία προς το « évasion fiscale ».

88. Η ίδια ορολογία χρησιμοποιείται στο αγγλικο κείμενο της ανακοινώσεως της αποφάσεως περί χορηγήσεως εγκρίσεως (85/369/ΕΟΚ) που δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της 31ης Ιουλίου 1985, και η οποία προφανώς επαναλαμβάνεται σε δύο άλλες γλώσσες.

89. Το Συμβούλιο, αφού διαπίστωσε ότι επρόκειτο για σφάλμα, προέβη σε σχετική διόρθωση στην Επίσημη Εφημερίδα L 93 της 7ης Απριλίου 1987, σ. 17. Όμως, αυτό το σφάλμα δεν επηρέασε τη δημοσίευση στην Επίσημη Εφημερίδα μιας νέας εγκρίσεως περί διατηρήσεως των μέτρων παρεκκλίσεως για διάστημα πλέον των δύο ετών [11].

90. Το γεγονός που μόλις προεξέθεσα μπορεί να δημιουργήσει αμφιβολίες ως προς το πεδίο εφαρμογής και το κύρος της σιωπηράς εγκρίσεως του Συμβουλίου των Υπουργών και, κατά συνέπεια, ως προς την έκταση εφαρμογής του μέτρου παρεκκλίσεως που θέσπισε το Ηνωμένο Βασίλειο.

91. Όμως, κατ' εμέ, το γεγονός αυτό δεν επηρεάζει το νομότυπο της διαδικασίας που εφαρμόστηκε ούτε, επομένως, το κύρος του μέτρου που έλαβε το Ηνωμένο Βασίλειο και την έννοια που προφανέστατα θέλησε να δώσει στην κοινοποίησή του.

11 — ΕΕ L 188 της 8.7.1987, σ. 52.

92. Πράγματι, όλα τα κράτη μέλη έλαβαν συγχρόνως το έγγραφο της Επιτροπής, το κείμενο της κοινοποιήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, που περιέχει τις απαραίτητες διευκρινίσεις για να γίνει αντιληπτή, παρά το σφάλμα ορολογίας ή μεταφράσεως, η έκταση εφαρμογής του εν λόγω μέτρου.

93. Υπενθυμίζω ειδικότερα ότι στην εν λόγω κοινοποίηση οι βρετανικές αρχές διευκρίνισαν ρητώς ότι πρόκειται για την κατάσταση των επιχειρήσεων που δεν επιδιώκουν να αποφύγουν το φόρο, οι οποίες όμως, λόγω της μορφής με την οποία έχουν οργανώσει τις εμπορικές τους δραστηριότητες, τον αποφεύγουν εν μέρει.

94. Εξάλλου, όπως εκτέθηκε, στις περισσότερες γλώσσες, συμπεριλαμβανομένης και της γαλλικής, δεν απαντά το εν λόγω σφάλμα. Επιπλέον, είναι φανερό ότι στο έγγραφο της Επιτροπής, που συνοδεύει το κείμενο της κοινοποιήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, διευκρινίζεται ότι επρόκειτο για τη φοροαποφυγή « σε σχέση με τη μορφή του δικτύου διανομής ».

95. Επομένως, τίποτε δεν δικαιολογεί το συμπέρασμα ότι τα κράτη μέλη περιήλθαν σε πλάνη ως προς τη φύση της συζητηθείσας παρεκκλίσεως, δοθέντος ότι είχαν στη διάθεσή τους όλα τα στοιχεία που επέτρεπαν να γίνει αντιληπτή η έννοιά της.

96. Κανένα κράτος μέλος — ούτε η Επιτροπή — δεν ζήτησε να υποβληθεί η αίτηση στην κρίση του Συμβουλίου, πράγμα που είχε σαν συνέπεια, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 4, να θεωρηθεί ότι χορηγήθηκε η έγκριση από τις 13 Ιουνίου 1985. Όπως τόνισε το Συμβούλιο με τις παρατηρήσεις του, πρέπει να θεωρηθεί, ως κοινοτικό όργανο, ότι εξέτασε και ενέκρινε το προτεινόμενο μέτρο.

97. Αυτής της σιωπηράς εγκρίσεως έλαβαν γνώση οι τρίτοι μέσω της δημοσιεύσεως στην Επίσημη Εφημερίδα.

98. Όμως, κατ' εμέ πρέπει να θεωρηθεί ότι η σιωπηρά αυτή έγκριση οφείλει κατ' ανάγκη να έχει ακριβώς την ίδια έννοια και την ίδια έκταση εφαρμογής όπως η αίτηση παρεκκλίσεως που υπέβαλε το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

99. Το πεδίο εφαρμογής του κοινοποιηθέντος μέτρου δεν μπορεί να μεταβληθεί παρά μόνο μετά από την εξέταση της κοινοποιήσεως από το Συμβούλιο και την άρνηση του Συμβουλίου να χορηγήσει τη ζητηθείσα έγκριση.

100. Όμως, όχι μόνο κανένα κράτος μέλος δεν ζήτησε να εκφέρει κρίση το Συμβούλιο, αλλά επίσης και κανένα από αυτά δεν αμφισβήτησε εκ των υστέρων — τουλάχιστον με παρατηρήσεις στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας — το νομότυπο της εν λόγω διαδικασίας συνεπεία του γεγονότος που προεκτέθηκε.

101. Υπ' αυτές τις περιστάσεις, τίποτε δεν επιτρέπει να λεχθεί ότι το διαπραχθέν σφάλμα επηρέασε, αυτό καθαυτό, το κύρος του εθνικού μέτρου που θεσπίστηκε βάσει της σιωπηράς εγκρίσεως που χορηγήθηκε· στην αντίθετη περίπτωση, θα εθίγετο σοβαρά η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ενός κράτους μέλους και — συνεπεία ενός σφάλματος για το οποίο το κράτος αυτό δεν έχει την παραμικρή ευθύνη — η νομική του κατάσταση που του αναγνωρίζεται από το κοινοτικό δίκαιο.

102. Δεν εθίγη επίσης η κατάσταση των προσώπων που αφορούν τα θεσπισθέντα μέτρα. Σε περίπτωση αμφιβολιών, τα εθνικά δικαστήρια — στα οποία εναπόκειται η εφαρμογή του

εθνικού τους δικαίου — μπορούν πάντοτε να ζητήσουν από το Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177, να τους παράσχει τα στοιχεία ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου βάσει των οποίων θα μπορέσουν να ελέγξουν το νομότυπο της εφαρμοσθείσας διαδικασίας, που θα μπορούσε να αμφισβητηθεί εφόσον, παραδείγματος χάριν, η Επιτροπή ή τα κράτη μέλη δεν είχαν στη διάθεσή τους τα απαραίτητα στοιχεία για να εκτιμήσουν με πλήρη επίγνωση της καταστάσεως το περιεχόμενο της ζητηθείσας παρεκκλίσεως.

103. Όπως εξέθεσα δεν συμβαίνει εν προκειμένω κάτι τέτοιο.

104. *Δ* — Ας εξετάσω τώρα το δεύτερο από τα δύο σημεία που αναφέρθηκαν πιο πάνω.

105. Στις παρατηρήσεις που κατέθεσαν στην παρούσα διαδικασία οι δύο εταιρίες προβάλλουν επικουρικώς ότι το μέτρο που θέσπισε το Ηνωμένο Βασίλειο είναι δυσανάλογο σε σχέση με τους στόχους που θεωρείται ότι επιδιώκει και ως εκ τούτου εξέρχεται των ορίων ου χαράσσει το άρθρο 27, παράγραφος 1.

106. *α)* Καταρχάς, πρέπει να υπομνηστεί σχετικώς εδώ η κατευθυντήρια γραμμή που χαράχτηκε με την απόφαση του Δικαστηρίου Επιτροπή κατά Βελγίου, της 10ης Απριλίου 1984 [12], κατά την οποία τα ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως που μπορούν να διατηρούν τα κράτη μέλη για να αποτραπούν ορισμένες μορφές φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής « δεν μπορούν όμως να παρεκκλίνουν καταρχήν από την τήρηση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 11, παρά μόνο εντός των ορίων που είναι αυστηρώς αναγκαία για την επίτευξη του στόχου αυτού ».

12 — Όπ. π., σκέψη 29.

107. Όμως, έχω ήδη πει ότι, κατά το άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται καταρχήν, για κάθε συναλλαγή, από την αξία της αντιπαροχής που λαμβάνει ο πωλητής του αγαθού ή ο παρέχων τις υπηρεσίες. Από ιστορικής απόψεως ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος καταναλώσεως με τον οποίο επιδιώκεται καταρχήν η επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή των αγαθών ο οποίος φορολογείται στην έκταση των δαπανών του: αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η βάση επιβολής αποτελείται κατά γενικό κανόνα από την πραγματική αξία της συναλλαγής και όχι από τις τεκμαιρόμενες ή κανονικές αξίες [13]: έτσι, η βάση επιβολής αποτελείται, κατά γενικό κανόνα, από την πραγματική αξία της συναλλαγής και όχι από την τεκμαιρόμενη ή κανονική αξία.

108. Πρέπει, επομένως, να εκτιμηθεί η έκταση κατά την οποία απομακρύνεται κάθε θεσπιζόμενο μέτρο παρεκκλίσεως από τη γενική βάση επιβολής του ΦΠΑ, αυτό δε προκειμένου να καθορισθεί αν το μέτρο παραμένει μέσα στα απολύτως αναγκαία όρια.

109. Η βρετανική κυβέρνηση διευκρίνισε εν προκειμένω ότι η εφαρμογή του εν λόγω μέτρου είχε απλώς ως αποτέλεσμα τη δυνατότητα φορολογήσεως της αξίας που προστίθεται από ορισμένες κατηγορίες ενδιαμέσων, έτσι ώστε να αποτραπούν η φοροαποφυγή και οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που απορρέουν από την εμφάνιση στο σύστημα εμπορίας ενός συμπληρωματικού στάδιου που αποτελείται από επιχειρηματίες που δεν υπόκεινται στο φόρο.

13 — Δεν χρειάζεται να εξετασθεί εδώ τι επίδραση είχε επί της βασικής έννοιας του ΦΠΑ η αναγραφή στο άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), της έκτης οδηγίας, των όρων « επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών » και το ότι περιλαμβάνονται στην αντιπαροχή που αποτελεί την βάση επιβολής του φόρου. Η διατύπωση αυτή είναι αποτέλεσμα συμβιβασμού που έγινε με την οδηγία μεταξύ του ΦΠΑ ως φόρου επιχειρήσεων (« business tax ») και του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως που πλήττει, στην πρώτη περίπτωση, την αξία που προστίθεται στο κόστος των συντελεστών της παραγωγής και, στη δεύτερη περίπτωση, την αξία που προστίθεται στην αγοραία τιμή.

110. Η βρετανική κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, οι λιανοπωλητές δεν είναι παρά οι « longa manus », το « alter ego » του υποκειμένου στο φόρο στα πλαίσια ενός συστήματος άμεσης πωλήσεως προς τους καταναλωτές.

111. Όμως, από την εξέταση αυτού του ίδιου του περιεχομένου του μέτρου καταδεικνύεται ότι το μέτρο αυτό εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η δραστηριότητα, στο σύνολό της ή εν μέρει (πράγματι, οι διευκρινίσεις που περιέχονται στην κοινοποίηση αναφέρονται μόνο σε αποκλειστικές δραστηριότητες) ενός υποκειμένου στο φόρο συνίσταται στην παράδοση σε ιδιώτες που δεν υπόκεινται στο ΦΠΑ εμπορευμάτων προοριζομένων για τη λιανική πώληση.

112. Πρέπει να γίνει δεκτό ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές και ελλείψει ειδικώς εφαρμοστέων μέτρων, οι πωλήσεις, στο σύνολό τους ή κατά το μεγαλύτερο μέρος τους, αυτού του υποκείμενου στο φόρο προς τους καταναλωτές γίνεται σε τιμή που δεν περιλαμβάνει τον ΦΠΑ που κανονικά θα οφειλόταν για την προστιθέμενη αξία στα εν λόγω αγαθά κατά τη στιγμή της πωλήσεώς τους από τους λιανοπωλητές.

113. Έτσι, η βάση επιβολής δεν αποτελείται πλέον από την τελική τιμή πωλήσεως προς τους καταναλωτές, δεδομένου ότι η διαφορά μεταξύ της τελικής τιμής και της τιμής που εφαρμόζεται στο προηγούμενο στάδιο διαφεύγει του φόρου.

114. Αντιθέτως, αν τα αγαθά πωλούνταν απ' ευθείας προς τους καταναλωτές από τον υποκείμενο στο φόρο, μέσω υπαλλήλων ή πρακτόρων του που εισπράττουν προμήθεια επί των πωλήσεων, ο ΦΠΑ θα χρεωνόταν επί της συνολικής λιανικής τιμής πωλήσεως προς τον τελικό καταναλωτή. Τότε όμως θα υφίστατο στρέβλωση του ανταγωνισμού, πράγμα που αντιβαίνει στο γενικό σύστημα του ΦΠΑ και το οποίο επιδιώκεται να αποτραπεί με τα μέτρα παρεκκλίσεως, όπως αυτά για τα οποία πρόκειται εδώ.

115. Ελλείψει τέτοιων μέτρων η στρέβλωση του ανταγωνισμού θα έχει μάλιστα ως αποτέλεσμα την ενθάρρυνση των επιχειρήσεων να μεταβάλουν τις εμπορικές τους μεθόδους, αντακαθιστώντας τους αμειβόμενους με προμήθεια πράκτορες με λιανοπωλητές προφανώς ανεξάρτητους και μη υποκείμενους στο φόρο. Η διαρθρωτική μεταβολή θα είναι απόρροια του φόρου που χάνει τον επιθυμητό χαρακτήρα του ως ουδέτερου φόρου.

116. Η αναγκαιότητα θεσπίσεως ειδικών μέτρων είναι μάλιστα ίσως ιδιαίτερα προφανής στην περίπτωση του Ηνωμένου Βασιλείου, ενόψει του σχετικά υψηλού ποσοστού απαλλαγών που προβλέπονται υπέρ των μικρών επιχειρήσεων αυτής της χώρας.

117. Σχετικώς με αυτό,πρέπει να προστεθεί ότι — όπως υπογράμμισαν το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή — η υπό κρίση κατάσταση δεν μπορεί να συγκριθεί με την κατάσταση του υποκειμένου στο φόρο που πραγματοποιεί κανονικές πωλήσεις σε μικρές επιχειρήσεις που βρίσκονται εντός των ορίων της απαλλαγής.

118. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, οι εν λόγω πωλήσεις αντιστοιχούν γενικώς σε μικρό αριθμό του κύκλου εργασιών του προμηθευτή ο οποίος πωλεί γενικώς μέσω υποκειμένων στο φόρο που έχουν καταχωριστεί και επομένως πρόκειται για αμελητέα ποσότητα από απόψεως φοροαποφυγής. Αντιθέτως, οι υπό κρίση καταστάσεις στις οποίες αναφέρονται τα μέτρα παρεκκλίσεως αφορούν επιχειρήσεις που εφαρμόζουν αποκλειστικά ή κυρίως τις προεκτεθείσες μεθόδους πωλήσεως.

119. Η βρετανική κυβέρνηση διευκρίνισε εξάλλου ότι το σύστημα άμεσης πωλήσεως καταναλωτικών αγαθών σημείωσε σημαντική ανάπτυξη, δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών έφτασε, το 1985, σε 330 εκατομμύρια στερλίνες

(UKL), από τις οποίες το ήμισυ στον τομέα των καλλυντικών και ειδών καλλωπισμού.

120. Μπορεί επομένως να συναχθεί το συμπέρασμα ότι οι στόχοι για τους οποίους ζήτησε το Ηνωμένο Βασίλειο την έγκριση για τη θέσπιση του μέτρου παρεκκλίσεως, χωρίς να απομακρύνεται αυτό από το πλαίσιο του άρθρου 27, δικαιολογούν τη σκέψη ότι επιδιώχθηκε η θέσπιση του μέτρου σε συμφωνία καταρχήν με το γενικό προσανατολισμό της έκτης οδηγίας.

121. *β)* Επιπλέον, η αίτηση για τη χορήγηση εγκρίσεως ως προς τη θέσπιση των μέτρων παρεκκλίσεως αφορούσε περιορισμένη περίοδο δύο ετών (που πρατάθηκε στη συνέχεια με μια νέα περίοδο δύο ετών), η δε βρετανική κυβέρνηση εξέτασε στο μεταξύ τη δυνατότητα τροποποιήσεως του εσωτερικού της δικαίου, έτσι ώστε να επιτευχθούν οι ίδιοι στόχοι χωρίς να γίνει παρέκκλιση από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

122. *γ)* Εξάλλου, δεν νομίζω ότι αποδείχθηκε ότι άλλες λύσεις — όπως των άρθρων 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, ή 24, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο — μπορούν να εφαρμοστούν ή καθιστούν δυνατό να επιτευχθούν σε κάθε περίπτωση με την αυτή αποτελεσματικότητα οι ίδιοι στόχοι, ακόμη κι όταν συντρέχουν εν προκειμένω όλες οι προϋποθέσεις.

123. Πράγματι, όσον αφορά το μηχανισμό που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, για να μπορεί αυτός να εφαρμοστεί πρέπει να συντρέχουν διάφορες προϋποθέσεις συγχρόνως: πρέπει να πρόκειται για πρόσωπα τα οποία « είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από *χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως* » (οι υπογραμμίσεις από εμένα).

124. Η διατύπωση αυτή δεν φαίνεται να καλύπτει όλες τις καταστάσεις στις οποίες αναφέρεται το μέτρο παρεκκλίσεως του Ηνωμένου Βασιλείου. Αυτό ισχύει προφανώς ως προς την περίπτωση της Laughtons Photographs, για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη. Τα σχολεία στα οποία η εταιρία αυτή πωλεί τις φωτογραφίες αποτελούν αυτοτελείς μονάδες, επειδή δεν υπάρχει μεταξύ αυτών και της εταιρίας κανένας στενός σύνδεσμος, όπως απαιτείται με την εν λόγω διάταξη.

125. Μπορεί μάλιστα να τεθεί το ερώτημα αν οι συναλλαγές της Direct Cosmetics μπορούν να θεωρηθούν ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προαναφερθείσας διατάξεως.

126. Αυτό το δέχθηκε μάλιστα η Επιτροπή, η οποία χωρίς αμφιβολία συνέστησε στις βρετανικές αρχές να μην καταφύγουν σ' αυτή τη λύση. Προφανώς, το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, αποτελεί εξαίρεση ή παρέκκλιση από τον ορισμό του όρου « υποκείμενος στο φόρο », που περιέχεται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου και διευκρινίζεται, όσον αφορά την έννοια των όρων « κατά τρόπο ανεξάρτητο », στην παράγραφο 4, πρώτο εδάφιο.

127. Φαίνεται επομένως ότι η έκτη οδηγία, προβλέποντας τη δυνατότητα εξαιρέσεως ή παρεκκλίσεως, επιδιώκει την παροχή δυνατότητας ειδικής μεταχειρίσεως για επιχειρηματικές μονάδες οι οποίες, διαφορετικά, θα θεωρούνταν ως ανεξάρτητοι υποκείμενοι στο φόρο.

128. Αυτό φαίνεται ακριβώς να υπονοείται στην εισηγητική έκθεση για τον ίδιο κανόνα, που περιέχεται στην « πρόταση για την έκτη οδηγία » που υπέβαλε η Επιτροπή στο Συμβούλιο στις 29 Ιουνίου 1973 [14] κατά την

14 — *Bulletin des Communautés européennes,* Supplément 11/73, σ. 8.

οποία πρέπει να παρασχεθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα « να μη συνδέουν συστηματικά την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο με την έννοια της καθαρά νομικής ανεξαρτησίας, είτε χάριν διοικητικής απλουστεύσεως, είτε για να αποφευχθούν ορισμένες καταστρατηγήσεις (π. χ. η κατάτμηση μιας επιχειρήσεως μεταξύ διαφόρων υποκειμένων στο φόρο, ώστε να υπαχθούν σε ειδική ρύθμιση) ».

129. Αυτή ήταν η κατάσταση των εταιριών των οποίων οι σχέσεις, ως προς την εφαρμογή του ΦΠΑ, αποτέλεσαν το αντικείμενο των διαφορών επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Van Passen κατά Staatssecretaris van Financiën [15].

130. Αντιθέτως, οι πράκτορες της Direct Cosmetics, που απασχολούνται για λογαριασμό τρίτων στις εγκαταστάσεις τους πωλήσεως προέβησαν σε παροχή υπηρεσιών για την εταιρία σε περιορισμένο χρονικό διάστημα και εκτός των ωρών εργασίας, χωρίς να είναι καταχωρισμένοι ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ.

131. Εν πάση περιπτώσει, δεν φαίνεται ότι οι συνέπειες από την καθ' υπόθεση εφαρμογή αυτού του μηχανισμού σε μία επιχείρηση όπως η Direct Cosmetics και στους πράκτορές της διαφέρουν αισθητά από τις συνέπειες ενός μέτρου παρεκκλίσεως που θεσπίζεται σύμφωνα με το άρθρο 27 και εντός των ορίων αυτού του άρθρου.

132. Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 24, παράγραφος 3, εξαιρώντας τους εν λόγω ενδιαμέσους από την ειδική ρύθμιση που προβλέπεται για τις μικρές επιχειρήσεις, πρόκειται για μια επιλογή κατά την οποία υπεισέρχονται λόγοι διοικητικής φύσεως και εκτιμήσεις οικονομικής πολιτικής, επί των οποίων δεν είμαι σε θέση να εκφέρω γνώμη με γενική διατύπωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις η λύση αυτή μπορεί να αποβεί επαχθέστερη ή περισσότερο δυανάλογη από ό,τι το μέτρο που πράγματι θεσπίστηκε δυνάμει του άρθρου 27, αντιθέτως δε σε άλλες περιπτώσεις.

133. *δ)* Όμως, οι δύο προσφεύγουσες εταιρίες της κύριας δίκης έθεσαν ένα άλλο πρόβλημα που το συνδέουν με τη μη τήρηση της αρχής της αναλογικότητας. Το πρόβλημα αυτό απορρέει από το γεγονός ότι στην κοινοποίηση διευκρινίζεται ότι το μέτρο παρεκκλίσεως θα εφαρμοστεί αποκλειστικά ως προς τις εταιρίες « in a substantial way of business », μεταξύ αυτών που εφαρμόζουν την προεκτεθείσα μέθοδο.

134. Κατά τις δύο αυτές εταιρίες, ο ασαφής χαρακτήρας αυτής της εκφράσεως (γι' αυτό δε και η αναγκαιότητα να προσδιορισθεί το πεδίο εφαρμογής της έννοιας της « σημαντικής δραστηριότητας ») έχει ως αποτέλεσμα να είναι η εξουσιοδότηση υπερβολικά ευρεία, πράγμα που περιορίζει τη δυνατότητα της εκτιμήσεως αν το μέτρο συμβιβάζεται με το άρθρο 27.

135. Δεν νομίζω ότι αυτό πράγματι συμβαίνει. Με την εν λόγω διατύπωση επιδιώκεται να περιορισθεί η εφαρμογή της παρεκκλίσεως στις χαρακτηριστικές περιπτώσεις από φορολογικής απόψεως κατά τρόπο ώστε να παραμένει η εφαρμογή αυτή εντός ορισμένων ορίων στα οποία η φοροαποφυγή που επιδιώκεται να αποτραπεί είναι πράγματι σημαντική.

136. Κατά την έκταση αυτή το μέτρο είναι σύμφωνο με το πνεύμα του άρθρου 24 που επιτρέπει συστήματα απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις και βάσει του οποίου ορισμένα κράτη μέλη θεσπίζουν και διατηρούν αυτά τα συστήματα.

137. Αυτό που έχει σημασία είναι η άσκηση της διακριτικής εξουσίας που απορρέει από το

15 — Απόφαση της 12ης Ιουνίου 1979 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 181 και 229/78, Rec. 1979, σ. 2063.

μέτρο να υπόκειται πάντοτε στον έλεγχο των αρμόδιων δικαστηρίων, προκειμένου να διασφαλισθεί ότι η άσκηση αυτή δεν απομακρύνεται από τους στόχους για τους οποίους εγκρίθηκε το μέτρο παρεκκλίσεως και δεν θίγονται τα δικαιώματα των υποκειμένων στο φόρο ή οποιαδήποτε αρχή που πρέπει να τηρείται.

138. Οπωσδήποτε δεν αμφισβητείται ότι το βρετανικό νομικό σύστημα διασφαλίζει εν προκειμένω επαρκή δικαστική προστασία. Εξάλλου, η κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ανέφερε ότι οι Commissioners αποφάσισαν ότι το μέτρο θα εφαρμοζόταν μόνο ως προς τις επιχειρήσεις που είχαν, σχετικά με την εφαρμογή του ΦΠΑ ετήσιο κύκλο εργασιών ανώτερο από 50 000 UKL, πράγμα που οπωσδήποτε συνέβαλε στον προσδιορισμό του πλαισίου εντός του οποίου πρέπει να ασκείται η διακριτική εξουσία.

139. *ε)* Στο σημείο αυτό των προτάσεών μου θεωρώ ότι δεν προέκυψε ότι πρέπει να γίνει επίκληση της αρχής της αναλογικότητας για να ανασταλεί η εφαρμογή των επίμαχων μέτρων.

140. Οι προσφεύγουσες όμως επικαλέστηκαν ακόμη, στο πλαίσιο της κύριας διαδικασίας, προς στήριξη των ισχυρισμών τους την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Βελγίου, της 10ης Απριλίου 1984.

141. Το Δικαστήριο δέχθηκε με την απόφαση αυτή (τριακοστή πρώτη και τριακοστή δεύτερη σκέψη) ότι η βελγική ρύθμιση, με αφετηρία την τιμή καταλόγου για όλα τα καινούργια αυτοκίνητα που γνωστοποιούνταν στις βελγικές αρχές, τροποποιούσε τη βάση επιβολής του φόρου «με τόσο απόλυτο και γενικό τρόπο, ώστε δεν είναι δυνατό να γίνει δεκτό ότι περιορίζεται στις παρεκκλίσεις που είναι αναγκαίες για την αποτροπή του κινδύνου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής». Ειδικότερα, δεν είχε αποδειχθεί ότι ήταν αναγκαίος, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου, «ο καθορισμός της βάσης επιβολής φόρου βάσει της βελγικής τιμής καταλόγου ή ο κατά τόσο γενικό τρόπο αποκλεισμός κάθε μορφής εκπτώσεως ή επιστροφής».

142. Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι «τα επίδικα μέτρα είναι δυσανάλογα προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, στο μέτρο που παρεκκλίνουν γενικά και συστηματικά από τους κανόνες του άρθρου 11».

143. Μπορεί να θεωρηθεί, όπως φρονεί και το Ηνωμένο Βασίλειο, ότι αυτό δεν συμβαίνει με το υπό κρίση μέτρο: το μέτρο αυτό εφαρμόζεται ως προς ορισμένες μόνο ειδικές μεθόδους πωλήσεως, που έχουν ως αποτέλεσμα μία ανεπιθύμητη συρρύκνωση της βάσης επιβολής του φόρου και, κατά συνέπεια, «φοροαποφυγή».

144. Εντούτοις, απομένει να καθορισθεί αν η υιοθετηθείσα λύση — δηλαδή το ότι μπορεί υπό τις περιστάσεις αυτές να θεωρηθεί η αξία της συναλλαγής ως «η κανονική[16] της αξίας κατά τη λιανική πώληση» — εξαλείφει όλες τις αβεβαιότητες ως προς το πεδίο της εφαρμογής και, επομένως, ως προς τη σχέση της αναλογικότητας με τις αρχές και τους στόχους του άρθρου 27 και της έκτης οδηγίας γενικά.

145. Η διάταξη παρεκκλίσεως δεν καθορίζει ευθέως τί πρέπει να νοείται ως «κανονική αξία» (στο αγγλικό πρωτότυπο: «its open-market value on a sale by retail»).

146. Ο βρετανός νομοθέτης πρέπει να είχε κατά νου την έννοια της «κανονικής αξίας» («open-market value») μιας υπηρεσίας, όπως ορίζεται στο άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, προκειμένου να

16 — Θα μπορούσε να λεχθεί επίσης η «τρέχουσα».

καθορίσει τη βάση επιβολής του φόρου στην περίπτωση υπηρεσιών που παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 3.

147. Η οδηγία θεωρεί επομένως ως « κανονική αξία » μιας υπηρεσίας « οτιδήποτε ένας λήπτης, ευρισκόμενος στο στάδιο της εμπορίας όπου πραγματοποιείται η πράξη, θα έπρεπε να καταβάλει σε παρέχοντα την υπηρεσία κατά τρόπο ανεξάρτητο στο εσωτερικό της χώρας κατά το χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιείται η πράξη, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, για να λάβει την αυτή υπηρεσία ».

148. Με τον ορισμό αυτό πρέπει να συγκριθεί ο ορισμός που υιοθέτησε ο βρετανός νομοθέτης με το πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 10 του VAT Act, που περιέχεται στις παρατηρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου.

149. Στο δεύτερο εδάφιο της προαναφερθείσας παραγράφου 10 ορίζεται ότι « αν η παράδοση αγαθού γίνεται έναντι χρηματικής αντιπαροχής, η αξία της αντιστοιχεί στο ποσό αυτής της αντιπαροχής, στο οποίο προστίθεται ο οφειλόμενος φόρος » — ορισμός που φαίνεται να αντιστοιχεί στη γενική αρχή του άρθρου 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), της έκτης οδηγίας —, στο δε πέμπτο εδάφιο της ίδιας παραγράφου 10 αναφέρονται τα ακόλουθα:

« Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου η κανονική αξία παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών αντιστοιχεί στο ποσό που πρέπει να θεωρηθεί ως η αξία της δυνάμει του δευτέρου εδαφίου, αν η παράδοση πραγματοποιήθηκε έναντι χρηματικής αντιπαροχής που πρέπει να καταβάλει πρόσωπο που δεν βρίσκεται με κανένα πρόσωπο σε μία σχέση όπως αυτή που αφορά την αντιπαροχή. »

150. Πρέπει, ως προς αυτό, να παρατηρηθεί καταρχάς ότι η αναφορά στην « κανονική αξία » που περιέχεται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 11, στοιχείο Α, της οδηγίας αφορά προφανώς καταστάσεις κατά τις οποίες η παροχή, δεδομένου ότι γίνεται « για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του », δεν περιέχει συμβατική τιμή.

151. Όμως η οδηγία θεωρεί ότι οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται υπ' αυτές τις συνθήκες, μπορούν να εξομοιωθούν από τα κράτη μέλη (κατά τη διαδικασία διαβουλεύσεως που προβλέπεται στο άρθρο 29) προς παροχή υπηρεσιών λόγω επαχθούς αιτίας, για την εφαρμογή του φόρου, « προς αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού » που θα εμφανίζονταν υπό ορισμένες συνθήκες (άρθρο 6, παράγραφος 3).

152. Όμως, στην περίπτωση αυτή, η μόνη μέθοδος που καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου συνίσταται στο να λαμβάνεται υπόψη η κανονική τιμή αγοράς, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο.

153. Όσον αφορά την έννοια (ή τις έννοιες) της « κανονικής αξίας », που χρησιμοποιείται στην αγγλική νομοθεσία — τόσο στην παράγραφο 3 του παραρτήματος 4 του VAT Act όσο και στο πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 10 του ίδιου VAT Act, που δεν χρειάζεται να ερμηνευθεί εδώ — πρέπει να λεχθεί ότι, όποιο κι αν είναι το νόημα που θέλησε να δώσει ο νομοθέτης σ' αυτή τη διατύπωση της εν λόγω διατάξεως, η έννοια αυτή συμβιβάζεται με τους στόχους του μέτρου παρεκκλίσεως και με τις αρχές της έκτης οδηγίας μόνο εφόσον δεν αποσκοπεί στην επιβολή φόρου επί ποσού μεγαλύτερου από την προστιθέμενη αξία καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας της διανομής μέχρι τον τελικό καταναλωτή.

154. Κατ' εμέ, από αυτό συνάγεται ότι για να μπορεί να θεωρηθεί ένα τέτοιο μέτρο ως υπερβολικό ή δυσανάλογο δεν πρέπει η επι-

λογή διαφορετικής βάσεως επιβολής από την αντιπαροχή που πράγματι καταβλήθηκε στον υποκείμενο στο φόρο από τον « λιανοπωλητή », στον οποίο παραδόθηκε το εμπόρευμα, να συμπίπτει με την τιμή πωλήσεως του εμπορεύματος που πράγματι κατέβαλε ο τελικός καταναλωτής — ή με την κανονική του αξία, αν, και μόνο αν, είναι αδύνατο ή υπερβολικά δύσκολο να γίνει γνωστή η προαναφερθείσα τιμή.

155. Όμως, στην τελευταία αυτή περίπτωση, πρέπει να πρόκειται για την « πραγματική » ή « τρέχουσα » αξία με την οποία το αγαθό φθάνει στον τελικό καταναλωτή στο πλαίσιο συναλλαγών αυτού του είδους.

156. Πρόκειται για συναλλαγές που πραγματοποιούνται με μεθόδους που αναφέρονται σε αγαθά αυτού του είδους (π. χ. τα καλλυντικά που δεν μπορούν να πωληθούν με διαφορετικό τρόπο, όχι όμως τα προϊόντα « τυποποιημένης » ποιότητας που διατίθενται μέσω των συνήθων εμπορικών κυκλωμάτων).

157. Αυτό ακριβώς το αποτέλεσμα οφείλει να ελέγξει ο εθνικός δικαστής, όταν καλείται να κρίνει το πώς οι Commissioners έκαναν χρήση της εξουσιοδοτήσεως που τους παρέχεται.

158. *στ)* Ας εξετάσω τα δύο ενδεχόμενα, δηλαδή τη σύμφωνη και τη μη σύμφωνη εφαρμογή του μέτρου με το κοινοτικό δίκαιο, με βάση την κατάσταση της Direct Cosmetics και της Laughtons Photographs.

159. Όσον αφορά τη Direct Cosmetics, απο τη δικογραφία συνάγεται ότι η επιχείρηση αυτή άρχισε να πωλεί τα προϊόντα της απ' ευθείας στις υπαλλήλους και εργάτριες των εργοστασίων, νοσοκομείων και γραφείων, κατόπιν δε αποφάσισε (πριν ακόμη θεσπισθεί το μέτρο παρεκκλίσεως) να χρησιμοποιήσει τις υπηρεσίες ορισμένων από τους υπαλλήλους της που θα πωλούσαν αυτά τα προϊόντα, ως πράκτορες, σε συναδέλφους τους εκτός του χρόνου εργασίας.

160. Όπως φαίνεται, τόσο στη μία όσο και στην άλλη περίπτωση, τα προϊόντα παραδίδονται στους αγοραστές με την τιμή καταλόγου της Direct Cosmetics, η δε αμοιβή των πρακτόρων συνίσταται, στο δεύτερο από τα προαναφερθέντα συστήματα, σε μία προμήθεια 20 % που μπορούν να παρακρατούν, όταν αποδίδουν την εισπραχθείσα τιμή στην εταιρία εντός προθεσμίας δεκατεσσάρων ημερών.

161. Επομένως, δεν υπάρχει κατ' ουσία καμία διαφορά μεταξύ των δύο μεθόδων, όσον αφορά τις οικονομικές τους συνέπειες, δεδομένου ότι το μέτρο παρεκκλίσεως διασφαλίζει απολύτως ενδεδειγμένη φορολογική μεταχείριση της συγκεκριμένης καταστάσεως στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ, εφόσον η « τρέχουσα αξία αγοράς » κατά το στάδιο της λιανικής πωλήσεως θεωρείται ότι είναι η τιμή καταλόγου της Direct Cosmetics κατά την πώληση προς το κοινό (« our price »).

162. Αν υποτεθεί ότι οι εν λόγω πράκτορες δεν πωλούν τα εμπορεύματα σε μεγαλύτερη τιμή, η εφαρμογή του φόρου επί υψηλότερου ποσού θα υπερέβαινε προφανώς αυτό που απαιτείται από τους στόχους που επιδιώκονται με το μέτρο παρεκκλίσεως: τη φορολόγηση της αξίας που πράγματι προστίθεται μέχρι το στάδιο της πωλήσεως στον τελικό καταναλωτή.

163. Στην περίπτωση της Laughtons Photographs, φαίνεται επίσης ότι εφαρμόζονταν δύο διαδοχικές μέθοδοι πωλήσεως, ελαφρά διαφορετικές.

164. Αρχικά, η εταιρία παραχωρούσε στα σχολεία μία έκπτωση 20 % επί της προτεινόμενης τιμής πωλήσεως υπό την προϋπόθεση ότι τα σχολεία θα κατέβαλλαν την τιμή στην εταιρία εντός προθεσμίας τριάντα πέντε ημερών.

165. Από μία ορισμένη ημερομηνία η εταιρία χρέωνε κάθε σχολείο με την τιμή που είχε συμφωνηθεί μεταξύ τους, τα δε σχολεία πωλούσαν τις φωτογραφίες στους γονείς των παιδιών σε τιμή που καθόριζαν τα σχολεία.

166. Όμως, από τίποτε δεν μπορεί να συναχθεί αν τα σχολεία εισπράττουν ποσό μεγαλύτερο από τη συμφωνηθείσα τιμή: αυτό το κάνουν σε ορισμένες περιπτώσεις, διαθέτοντας το προϊόν της εισπράξεως στο « σχολικό ταμείο ». Σε άλλες περιπτώσεις, εισπράττουν μόνο το ποσό με το οποίο τους έχει χρεώσει η εταιρία.

167. Όπως φαίνεται, τα σχολεία, και στα δύο συστήματα, πληρώνουν μόνο για τις φωτογραφίες που πράγματι πωλήθηκαν.

168. Τόσο στο ένα σύστημα όσο και στο άλλο η εφαρμογή μέτρου παρεκκλίσεως, όπως αυτό που προβλέπεται με τη βρετανική νομοθεσία, δεν είναι νόμιμο παρά μόνο αν με αυτό αποσκοπείται καταρχήν η επιβολή του φόρου στην τιμή που πράγματι καταβάλλεται από τον τελικό καταναλωτή.

169. Στο πρώτο σύστημα, στο οποίο η τελική τιμή είναι γνωστή εκ των προτέρων, το εν λόγω μέτρο καθιστά δυνατή τη μη διαφυγή από το φόρο της εκπτώσεως του 20 % που παρέχεται στα σχολεία.

170. Επομένως, τα σχολεία επείχαν καθαρά παθητική θέση ενδιαμέσων χωρίς εμπορική αυτονομία.

171. Αυτό όμως δεν φαίνεται να ισχύει και για τη δεύτερη μέθοδο πωλήσεως: τα σχολεία διατηρούν την αυτονομία τους, δεν είναι πλέον ακριβώς ή « longa manus » της επιχειρήσεως και η επιχείρηση φωτογραφιών δεν γνωρίζει εκ των προτέρων την τιμή που εφαρμόζεται κατά την τελική πώληση προς τους μαθητές.

172. Πάντως, όταν η πραγματική τιμή μπορεί να προσδιορισθεί, νομίζω ότι δεν δικαιολογείται να θεωρηθεί η « κανονική αξία » του εμπορεύματος ως βάση επιβολής του φόρου. Μπορεί να θεωρηθεί ως βάση επιβολής μόνο αν είναι απολύτως ή εξαιρετικά δύσκολο να προσδιορισθεί και να φορολογηθεί επακριβώς η εφαρμοζόμενη τιμή, η οποία αποτελεί την πραγματική αντιπαροχή για το παραδοθέν αγαθό.

173. Αυτό δε, εν πάση περιπτώσει, αν δεν υπάρχει καμία άλλη λιγότερο επαχθής λύση (όπως αυτή του άρθρου 24, παράγραφος 3, της οδηγίας).

174. Ο φωτογράφος που υπόκειται στο φόρο θα επιβαρυνόταν αναμφιβόλως λιγότερο, αν τα σχολεία υπόκεινταν στον ΦΠΑ γι' αυτές τις πράξεις, από ό,τι επιβαρύνεται με το μέτρο παρεκκλίσεως που εφαρμόζεται ως προς αυτόν. Εντούτοις, πρέπει να εξετασθεί αν αυτή η λύση δικαιολογείται και δεν είναι αυτή καθαυτή δυσανάλογη σε σχέση με τον επιδιωκόμενο στόχο ενόψει ειδικότερα του γεγονότος ότι οι εν λόγω δραστηριότητες έχουν σποραδικό και τελείως παρεπόμενο χαρακτήρα στις δραστηριότητες των σχολείων και, τις περισσότερες φορές, προφανώς όχι κερδοσκοπικό. Πάντως, πρόκειται για πραγματικό ζήτημα που εναπόκειται καταρχάς στον εθνικό δικαστή να το κρίνει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

175. Εν πάση περιπτώσει, ένα μέτρο που θα κατέληγε — βάσει της « τρέχουσας » ή « κανονικής » αξίας αγοράς — σε περιττή φορολογία βάσει ανύπαρκτης ή απλώς τεκμαι-

ρόμενης βάσεως επιβολής του φόρου θα εξερχόταν από τα όρια εντός των οποίων οφείλει να βρίσκεται.

176. Πρέπει ιδίως να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι με το σύστημα του ΦΠΑ δεν επιδιώκεται να εμποδίζονται οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν, για λόγους ορθολογισμού και μειώσεως του κόστους, συστήματα πωλήσεως όπως αυτά που προεκτέθηκαν, τα δε μέτρα παρεκκλίσεως, που θεσπίζονται όσον αφορά αυτά τα συστήματα, δεν μπορούν επομένως να μη λαμβάνουν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των εν λόγω συναλλαγών.

5. Απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα

177. Υπ' αυτές τις συνθήκες, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που του υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο ως εξής:

« 1) Το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας επιτρέπει τη χορήγηση εγκρίσεως στα κράτη μέλη να θεσπίζουν ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως προκειμένου να αποφεύγονται ορισμένες μορφές φοροαποφυγής, αυτό δε ανεξάρτητα από την ύπαρξη δολίας προθέσεως.

2) Το άρθρο 27, παράγραφος 1, και οι γενικές αρχές της έκτης οδηγίας δεν αντιτάσσονται στη θέσπιση μέτρου που τροποποιεί τη βάση επιβολής του φόρου, όπως καθορίζεται στο άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), υπό την έννοια ότι υπάγει στο φόρο πρόσωπο η δραστηριότητα του οποίου συνίσταται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει στην παράδοση ορισμένων εμπορευμάτων σε λιανοπωλητές που δεν υπόκεινται στο φόρο για τις πωλήσεις που πραγματοποιούν οι τελευταίοι, καθόσον η βάση επιβολής του φόρου δεν υπερβαίνει ούτε την αξία με την οποία το αγαθό φθάνει στον τελικό καταναλωτή στο πλαίσιο αυτού του είδους συναλλαγών ούτε, όταν αυτή η αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί, την κανονική αξία αυτού του αγαθού κατά τη λιανική πώληση και καθόσον δεν υπάρχει άλλη λύση λιγότερο επαχθής για τον υποκείμενο στο φόρο.

3) Η έκτη οδηγία δεν εμποδίζει το να εφαρμόζεται το μέτρο αυτό αποκλειστικά ως προς τις επιχειρήσεις ο κύκλος εργασιών των οποίων υπερβαίνει ορισμένο όριο.

4) Η εφαρμογή ενός τέτοιου μέτρου εμποδίζει την εφαρμογή του γενικού κανόνα που περιέχεται στο άρθρο 11, στοιχείο Α, παράγραφος 1, περίπτωση α), της έκτης οδηγίας.

5) Η έγκριση αυτού του μέτρου δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 4, θεωρείται ότι έχει δοθεί εντός των ορίων που καθορίζονται βάσει των δεδομένων που αναφέρονται στην παράγραφο 2, του προαναφερθέντος άρθρου, καθόσον τα δεδομένα αυτά περιέχουν όλα τα στοιχεία εκτιμήσεως που καθιστούν δυνατό στην Επιτροπή και τα κράτη μέλη να εξετάζουν χωρίς κίνδυνο παραπλανήσεως τους στόχους και την έκταση εφαρμογής του μέτρου. »