ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ PIETER VERLOREN VAN THEMAAT

της 4ης Δεκεμβρίου 1984 [1]

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το εξεταζόμενο ζήτημα

Το ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω συνοψίζεται στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση ως ακολούθως.

Η υπόθεση έχει ως αντικείμενο « αίτηση του Value Added Tax Tribunal του Λονδίνου (δικαστηρίου αρμόδιου σε θέματα φόρου προστιθέμενης αξίας) 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 της εταιρίας Direct Cosmetics Ltd και Commissioners of Customs and Excise (Υπηρεσίας δασμών και εμμέσων φόρων), η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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.

Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

1. Το άρθρο 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), το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο XV (μέτρα απλοποιήσεως), ορίζει:

« 1) Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει 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. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

2) Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα φέρει το ζήτημα στην Επιτροπή και παρέχει σε αυτήν κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος.

3) Η Επιτροπή ενημερώνει σχετικώς τα λοιπά κράτη μέλη εντός προθεσμίας ενός μηνός.

4) Η απόφαση του Συμβουλίου θεωρείται ότι έχει ληφθεί, εφόσον εντός διμήνου από της αναφερομένης στην παράγραφο 3 ενημερώσεως ούτε η Επιτροπή, ούτε κράτος μέλος, ζητήσει να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο.

5) Τα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1η Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στην παράγραφο 1, δύνανται να τα διατηρήσουν, υπό τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και με την επιφύλαξη ότι, προκειμένου περί μέτρων προοριζομένων για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το τιθέμενο στην παράγραφο 1. »

2. Το Ηνωμένο Βασίλειο, για να προσαρμόσει τη φορολογική νομοθεσία του στην έκτη οδηγία, τροποποίησε, ιδίως με το Finance Act του 1977 που δημοσιεύτηκε στις 29 Ιουλίου 1977, την παράγραφο 2 του παραρτήματος 3 του Finance Act του 1972, η οποία κατέστη η υπ' αριθ. 3 παράγραφος ορίζουσα τα εξής:

1 — Μετάφραση από τα ολλανδικά.

« 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·

γ) και 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. »

3. Στις 28 Δεκεμβρίου 1977, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, κοινοποίησε στην Επιτροπή επτά μέτρα, τα οποία επρόκειτο να διατηρήσει μετά την 1η Ιανουαρίου 1978, ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας, ως « ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση » από την οδηγία, τα οποία επιτρέπονται από το άρθρο 27, παράγραφος 1. Στον κατάλογο αυτό υπήρχε η ένδειξη « Special Anti-avoidance Valuation Provisions » (ειδικές διατάξεις υπολογισμού προς αποτροπή της φοροαποφυγής). Σε παράρτημα του εγγράφου του κοινοποιήσεως, το Ηνωμένο Βασίλειο εξήγησε τις διτάξεις αυτές 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 προς τα πρόσωπα αυτά επί της αξίας λιανικής πωλήσεως των προϊόντων. »

4. Η παράγραφος 3 του παραρτήματος 3, με τη διατύπωση του Finance Act του 1977, τροποποιήθηκε και πάλι από το άρθρο 14, παράγραφος 1, του Finance Act του 1981, το οποίο κατάργησε το εδάφιο (C) και τον όρο που αφορά την « προστασία των δημοσίων εσόδων ».

5. Η εταιρία Direct Cosmetics Ltd είναι επιχείρηση ειδικευμένη στη λεγόμενη « απευθείας » πώληση καλλυντικών, τα οποία, σε καταστάσεις που χαρακτηρίζονται ως « ιδιάζουσες », δεν μπορούν να διατεθούν διά της συνήθους και παραδοσιακής οδού του λιανικού εμπορίου. Πρόκειται ουσιαστικά για καλλυντικά τα οποία προέρχονται από περισσεύματα ή μη πωληθείσες ποσότητες, από πλεονασματικά αποθέματα, από υπόλοιπο πωλήσεως με έκπτωση, υπόλοιπα σειρών και από προϊόντα συσκευασμένα με ειδικές συσκευασίες για συγκεκριμένη περίσταση, όπως οι χριστουγεννιάτικες συσκευασίες, τα οποία δεν πωλήθηκαν κατά την προβλεφθείσα περίοδο. Η Direct Cosmetics αγοράζει τα προϊόντα αυτά σε μειωμένες τιμές από παραγωγούς ή χονδρεμπόρους και στη συνέχεια τα μεταπωλεί, ιδίως σε νοσοκομεία, επιχειρήσεις και γραφεία, μέσω ενός δικτύου αντιπροσώπων, ως επί το πλείστον γυναικών, με τους εξής όρους: το προϊόν πωλείται στους αντιπροσώπους στην τιμή καταλόγου της Direct Cosmetics· οι αντιπρόσωποι μεταπωλούν στους ιδιώτες πελάτες τους το προϊόν στην ίδια τιμή, αλλά παρακρατούν, αν η τιμή πωλήσεως καταβληθεί μέσα σε 15 ημέρες, ποσοστό 20 %.

Δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το προβλεπόμενο αφορολόγητο όριο, οι αντιπρόσωποι της Direct Cosmetics απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας· επομένως, μεταπωλούν χωρίς να υπολογίσουν το ΦΠΑ.

6. Στις 7 Δεκεμβρίου 1982, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παραρτήματος 3 του Finance Act του 1972, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 14 του Finance Act του 1981, οι Com-

missioners of Customs and Excise ειδοποίησαν την Direct Cosmetics Ltd ότι ως αξία, η οποία θα χρησίμευε ως φορολογική βάση για την είσπραξη του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εμπορευμάτων τα οποία πωλούσε στους αντιπροσώπους της, θα εθεωρείτο η κανονική τιμή λιανικής πωλήσεως.

7. Η Direct Cosmetics Ltd αμφισβήτησε, ενώπιον του Value Added Tax Tribunal του Λονδίνου, τη νομιμότητα της ειδοποίησης αυτής, υποστηρίζοντας ότι η τροποποίηση του Finance Act του 1972 από τον Finance Act του 1981 αποτελούσε ουσιαστική τροποποίηση του εθνικού δικαίου, ισοδυναμούσα με νέο ειδικό μέτρο υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο θα έπρεπε να είχε κοινοποιηθεί στην Επιτροπή· κατά την προσφεύγουσα εταιρία, η έλλειψη κοινοποιήσεως είχε ως αποτέλεσμα την αδυναμία εφαρμογής της εν λόγω διάταξης.

8. Με Διάταξη της 9ης Νοεμβρίου 1983, το Value Added Tax Tribunal του Λονδίνου αποφάσισε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, να αναβάλει την έκδοση οριστικής αποφάσεως μέχρις ότου το Δικαστήριο αποφανθεί προδικαστικώς επί των εξής ερωτημάτων:

« 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 απ' ευθείας στις διατάξεις του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, εδάφιο α); »

Επιπλέον, για την πλήρη κατανόηση της υπόθεσης, πρέπει να ληφθούν υπόψη η Διάταξη περί παραπομπής και τα άλλα έγγραφα που διαβίβασε το παραπέμπον δικαστήριο προς το Δικαστήριο.

2. Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν εγγράφως ή αναπτύχτηκαν προφορικά ενώπιον του Δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση

Οι γραπτές παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο και οι οποίες αναφέρονται περιληπτικά στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση έχουν πολύ συνοπτικά ως εξής:

Η Direct Cosmetics Ltd, υποστηρίζοντας στενή ερμηνεία του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — ερμηνεία την οποία εφάρμοσε και το Δικαστήριο με την απόφασή του της 10ης Απριλίου 1984, στην υπόθεση 324/82, Επιτροπή κατά Βασιλείου του Βελγίου — καταλήγει στο συμπέρασμα ότι στο πρώτο υποβληθέν ερώτημα προσήκει καταφατική απάντηση. Επίσης, στηριζόμενη στην πάγια σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, προτείνει να δοθεί καταφατική απάντηση και στο δεύτερο ερώτημα.

Η Επιτροπή, στις γραπτές παρατηρήσεις της, καταλήγει σε μάλλον διφορούμενη απάντηση ως προς το πρώτο ερώτημα, αλλά, όπως και η Direct Cosmetics, προτείνει καταφατική απάντηση στο δεύτερο ερώτημα. Ο σχετικά διφορούμενος χαρακτήρας της απάντησης στο πρώτο ερώτημα γίνεται περισσότερο κατανοητός αν ληφθούν υπόψη το ιστορικό της Διάταξης περί παραπομπής και οι απόψεις που ανέπτυξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προτείνει αρνητική απάντηση τόσο στο πρώτο, όσο και στο δεύτερο ερώτημα.

Το Δικαστήριο ζήτησε από τους διαδίκους να δώσουν ιδιαίτερη προσοχή, κατά την προφορική ανάπτυξη των εξηγήσεών τους στην επ' ακροατηρίου συζήτηση, στην έννοια που πρέπει να αποδοθεί στη φράση « ειδικών μέτρων... με σκοπό... την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής » του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας· το Δικαστήριο τους ζήτησε ειδικότερα να διατυπώσουν τις απόψεις τους επί του αν το γεγονός ότι ένας εμπορευόμενος υποκείμενος σε φόρο προστιθέμενης αξίας εξασφαλίζει τη λιανική πώληση των προϊόντων του μέσω προσώπων τα οποία απαλλάσσονται νόμιμα από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 της οδηγίας μπορεί να χαρακτηριστεί ως φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή. Το Δικαστήριο συνέστησε επιπλέον στους διαδίκους να λάβουν υπόψη τους, κατά την ανάπτυξη των απόψεών τους, την απόφαση του Δικαστηρίου της 10ης Απριλίου 1984 (υπόθεση 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου), την οποία ήδη έχω αναφέρει.

Ως προς τα ερωτήματα αυτά, η Direct Cosmetics τόνισε καταρχάς, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι πρόκειται εν προκειμένω για μορφή εμπορίου καθόλα κανονική και νόμιμη, στην οποία εφαρμόζονται κανονικές τιμές που επιτρέπουν τον ανταγωνισμό (με σύστημα πωλήσεων δι' αλληλογραφίας), εφόσον, όπως φανερώνει η διάταξη περί παραπομπής, δεν υπήρχε καμία πρόθεση αποφυγής του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας ή μειώσεως του ύψους του. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρία επικαλείται τη στενή ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση 324/82, ως προς την έκταση εφαρμογής του άρθρου 27, και υποστηρίζει ότι το άρθρο 27 εφαρμόζεται μόνο σε μέτρα απολύτως αναγκαία για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής. Κατά την Direct Cosmetics, η τροποποίηση που επήλθε το 1981 δείχνει σαφώς ότι το εν λόγω μέτρο δεν έχει καμία σχέση με τους αναφερόμενους σκοπούς. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης επικαλείται σχετικά και τις διαπιστώσεις του παραπέμποντος δικαστηρίου, το ότι δηλαδή το επίδικο μέτρο δεν αποβλέπει στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, αλλά στην προστασία « των δημοσίων εσόδων του Ηνωμένου Βασιλείου, των ιδίων πόρων της Κοινότητας και του κλασικού λιανικού εμπορίου ». Γι' αυτό ακριβώς, κατά την άποψη της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, το άρθρο 27 της οδηγίας δεν καλύπτει την παρέκκλιση από το άρθρο 11, περί της οποίας πρόκειται στην παρούσα υπόθεση, και, επομένως, η Direct Cosmetics μπορούσε δικαίως να απαιτήσει την εφαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου, την οποία προβλέπει το άρθρο 11 της οδηγίας. Τέλος, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι από την ανάγνωση της Διάταξης περί παραπομπής και της βρετανικής νομολογίας που παρατίθεται σ' αυτή προκύπτει ότι η τροποποίηση που επήλθε το 1981 περιείχε σαφώς τροποποίηση ως προς την ουσία σε σχέση με το κείμενο που είχε προηγουμένως κοινοποιηθεί στην Επιτροπή το 1977, καθόσον απαλείφθηκε κάθε αναφορά στη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή (οι οποίες διαπιστώνονται βάσει αντικειμενικών ή ερευνώνται βάσει υποκειμενικών κριτηρίων). Με την απάντησή της κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Direct Cosmetics προσέθεσε ότι, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του αρμόδιου βρετανικού δικαστηρίου, η μέθοδος πωλήσεων που είχε επινοήσει δεν προκαλούσε επίσης στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και ότι, εξάλλου, (καθώς μεταξύ άλλων όλες οι προβλεπόμενες ατέλειες προκαλούν τέτοιες στρεβλώσεις), οι στρεβλώσεις αυτές δεν μπορούν, μόνες τους, να δικαιολογήσουν την εφαρμογή του άρθρου 27.

Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου υποστήριξε καταρχάς ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται περί φοροδιαφυγής, αλλά μόνο περί φοροαποφυγής υπό την έννοια του άρθρου 27 της οδηγίας. Ισχυρίστηκε ειδικότερα ότι στην περίπτωση αυτή επρόκειτο περί φοροαποφυγής υπό την έννοια ότι οι μέθοδοι εμπορίας της Direct Cosmetics, οι οποίες, αυτές καθεαυτές, παραμένουν μέσα στα νόμιμα πλαίσια, επιφέρουν μείωση των δημοσίων εσόδων. Σύμφωνα με το ιστορικό της οδηγίας, όπως εκτίθεται στη σκέψη 26 της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση 324/82, την οποία έχω αναφέρει επανειλημμένως, αυτή η μορφή φοροαποφυγής καλύπτεται από το άρθρο 27 της οδηγίας. Εν προκειμένω, ελλείψει γραπτής ειδοποιήσεως υπό την έννοια της επίδικης διάταξης, η τιμή πωλήσεως επί της οποίας επιβαλλόταν φόρος ήταν κατώτερη από εκείνη που θα χρησίμευε

ως φορολογική βάση σε περίπτωση πωλήσεως μέσω του κανονικού λιανικού εμπορίου, πράγμα το οποίο, κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, αποτελεί φοροαποφυγή, υπό την έννοια του άρθρου 27 της οδηγίας. Αν στην προκειμένη περίσταση δεν υπήρχε θέμα ούτε φοροαποφυγής υπό την έννοια του άρθρου 27 της οδηγίας, ούτε φοροδιαφυγής, δεν θα υπήρχε κατά τα λοιπά ούτε θέμα ειδικού μέτρου υπό την έννοια του ίδιου άρθρου. Οποιαδήποτε μορφή εμπορίου, ασκούμενη βάσει υγιών εμπορικών αρχών, η οποία θα εμπόδιζε τις φορολογικές αρχές να εισπράττουν το φόρο στο τελικό στάδιο της κατανάλωσης, σύμφωνα με τη βάση επιβολής του φόρου που προβλέπει το άρθρο 11 της οδηγίας, θα ήταν επομένως νόμιμη. Όσον αφορά την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση 324/82, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση περίπτωσης διαφέρουν τόσο πολύ από το γενικό μέτρο που ίσχυε για ολόκληρο τον εν λόγω τομέα στην ανωτέρω υπόθεση, ώστε η εκδοθείσα απόφαση δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο αναλογικής εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση. Η Βρετανική Κυβέρνηση θεωρεί επίσης ότι, στην υπό κρίση περίπτωση, τα συγκεκριμένα μέτρα που ελήφθησαν σε συγκεκριμένες περιπτώσεις είναι ακριβώς ανάλογα προς τη μείωση των δημοσίων εσόδων, αντιπροσωπεύουν δηλαδή τη διαφορά μεταξύ του φόρου στην περίπτωση παραδόσεως εμπορευμάτων από την Direct Cosmetics στους αντιπροσώπους της και του φόρου επί της αξίας των εμπορευμάτων που παραδίδονται μέσω του κανονικού λιανικού εμπορίου στον τελικό καταναλωτή. Κατά την άποψη της Βρετανικής Κυβέρνησης, η επίδικη ειδοποίηση στην υπό κρίση περίπτωση δεν αποτελεί γενικό μέτρο όπως αυτό που αναφέρεται στην ανωτέρω απόφαση. Υποστηρίζει ότι η εφαρμογή του περιορίζεται σε ατομικές περιπτώσεις, στις οποίες οι φορολογικές υπηρεσίες αποφασίζουν να απευθύνουν ειδοποίηση διότι υπάρχει κίνδυνος για τα δημόσια έσοδα, και ότι, ως προς τις πρακτικές του συνέπειες, η ειδοποίηση είναι ακριβώς ανάλογη προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, δηλαδή την κάλυψη της διαπιστωθείσας μείωσης των φορολογικών εσόδων. Επιπλέον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι το σύστημα πωλήσεων που επινόησε η Direct Cosmetics αντίκειται στις θεμελιώδεις αρχές της πρώτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, ιδίως στην αρχή της ουδετερότητας και την αρχή του ανόθευτου ανταγωνισμού, καθώς και στο σκοπό του θεσπιζόμενου συστήματος που αφορά όλα τα στάδια της παραγωγής και της διανομής αγαθών και υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένου και του σταδίου του λιανικού εμπορίου. Κατά την εν λόγω Κυβέρνηση, οι συστηματικές πωλήσεις που γίνονται αποκλειστικά προς τους καταναλωτές μέσω εμπόρων ή μεσαζόντων μη εγγεγραμμένων σε εμπορικά μητρώα, ή οι κανονικές πωλήσεις του είδους αυτού που διαπιστώνονται απλώς στην πράξη, θα πρέπει να υποβάλλονται επίσης στο φόρο προστιθέμενης αξίας όταν, σύμφωνα με το άρθρο 24 της έκτης οδηγίας, ισχύει και υπέρ των μεσαζόντων αυτών ατέλεια στο Ηνωμένο Βασίλειο. Με την προφορική απάντησή του, ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου δήλωσε και πάλι σαφώς, κατά γενικό τρόπο, ότι κάθε σύστημα πωλήσεων που εξαιρεί την τελευταία φάση του λιανικού εμπορίου δικαιολογεί την αποστολή ειδοποιήσεως όπως η επίδικη. Απαντώντας σε ερώτηση που έθεσα κατά το τέλος της επ' ακροατηρίου συζητήσεως, ο ανωτέρω εκπρόσωπος επιβεβαίωσε ότι πράγματι το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας γίνεται γενικά αντιληπτό στο Ηνωμένο Βασίλειο υπό την έννοια ότι, εκτός από τις περιστασιακές πωλήσεις μέσω μη εγγεγραμμένων σε εμπορικά μητρώα εμπόρων, οι πωλήσεις πρέπει να πραγματοποιούνται μέσω εγγεγραμμένων λιανοπωλητών. Όσον αφορά την ερμηνεία του περιεχομένου της έννοιας « προστασία των δημοσίων εσόδων » (που απαλείφθηκε με την τροποποίηση που επήλθε το 1981), ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου παραδέχτηκε ότι η διάσταση απόψεων μεταξύ διοικήσεως και δικαστηρίου, η οποία διαφαίνεται στη Διάταξη περί παραπομπής, πράγματι υπήρχε και ότι, κατά την άποψη του δικαστηρίου, το κείμενο το 1977 επιβάλλει τη διαπίστωση της υπάρξεως προθέσεως φοροαποφυγής. Κατά την άποψη των φορολογικών υπηρεσιών, για την αποστολή ειδοποιήσεως αρκούσε, στην πραγματικότητα, η αντικειμενική διαπίστωση της υπάρξεως ακούσιας φοροαποφυγής, υπό την ανωτέρω έννοια.

Η Επιτροπή υποστήριξε, πρώτον, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι ο όρος « φοροαποφυγή » υπό την έννοια του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου και ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν πρόκειται για έννοια κοι-

νοτικού δικαίου. Επίσης δεν θεωρεί ότι, όσον αφορά τον όρο « ειδικά μέτρα », είναι δυνατό να δοθεί γενικός ορισμός. Κατά την Επιτροπή, είναι πράγματι δυνατό να τεθούν γενικά κριτήρια, όπως πχ. η αρχή της αναλογικότητας που διατύπωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση 324/82, βάσει των οποίων να εκτιμάται το κύρος ειδικών μέτρων όπως τα επίδικα. Ένα άλλο κριτήριο — σημαντικό για την υπό κρίση υπόθεση — είναι το αν τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα με τα ουσιώδη στοιχεία της έκτης οδηγίας. Η Επιτροπή, λόγω της πρακτικής που ακολουθεί, να παραπέμπει δηλαδή στην εθνική νομοθεσία, θεωρεί ότι η ερμηνεία που υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο στην παρούσα διαδικασία είναι δυνατό να γίνει δεκτή. Κατά την άποψή της, αφού το άρθρο 24 της οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη απλώς *δικαίωμα* θεσπίσεως ατελειών για τις μικρές επιχειρήσεις, το ίδιο άρθρο δεν μπορεί να εμποδίζει τα κράτη μέλη να προβλέπουν παρεκκλίσεις από τις θεσπιζόμενες ατέλειες για ορισμένα συστήματα διαθέσεως στο εμπόριο, όπως το σύστημα στην υπό κρίση υπόθεση. Όσον αφορά την υποχρέωση κοινοποιήσεως βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 2, της οδηγίας, η Επιτροπή δέχεται ότι εναπόκειται στο Δικαστήριο να κρίνει κατά πόσο η τροποποίηση διατάξεως, η οποία έχει προηγουμένως κοινοποιηθεί, είναι τόσο ουσιώδης από πλευράς ουσίας, ώστε να προσλαμβάνει το χαρακτήρα *νέου* ειδικού μέτρου, το οποίο πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο νέας κοινοποιήσεως. Δεδομένου ότι, στην υπό κρίση περίπτωση, το βρετανικό δικαστήριο έκρινε ότι τροποποιήσεις όπως αυτή που επήλθε εν προκειμένω είναι ουσιώδεις, η Επιτροπή θεωρεί ότι είναι δύσκολο να υποστηριχτεί η άλλη άποψη, την οποία είχε υιοθετήσει κατά την παρούσα διαδικασία. Την εποχή της κοινοποίησης του μέτρου, η Επιτροπή είχε αντιληφθεί το κείμενο του 1977 υπό την έννοια ότι μοναδικός σκοπός του ήταν να φορολογήσει ορισμένες επιχειρήσεις όπως η Direct Cosmetics στο επίπεδο του λιανικού εμπορίου, πράγμα το οποίο είχε θεωρήσει σύμφωνο προς τους σκοπούς του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας. Δεδομένου ότι, κατά την άποψη του εθνικού δικαστηρίου, επαληθεύεται ότι το 1981 επήλθε ουσιώδης τροποποίηση της νομοθεσίας και ότι η σημασία του κειμένου του 1977 ήταν μικρότερη από εκείνη που κοινοποιήθηκε από το Ηνωμένο Βασίλειο στην Επιτροπή [2], το κοινοτικό όργανο δεν μπορούσε παρά να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η κοινοποίηση που είχε γίνει τότε δεν ήταν κανονική και ότι, κατά συνέπεια, δεν υπήρχε έγκυρη παρέκκλιση βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 5, και, επομένως, το άρθρο 11 της οδηγίας έχει απευθείας εφαρμογή.

Τέλος, για την πλήρη κατανόηση του περιεχομένου της επίδικης διάταξης, πρέπει επίσης να αναφερθούν τα πρακτικά των σχετικών συζητήσεων μιας επιτροπής του εθνικού Κοινοβουλίου, αντίγραφο των οποίων απεστάλη στο Δικαστήριο κατά την παρούσα διαδικασία, στις 18 Οκτωβρίου 1984, από τον εκπρόσωπο του Ηνωμένου Βασιλείου, κατόπιν σχετικού αιτήματος του εισηγητή δικαστή. Τα πρακτικά επιβεβαιώνουν, πρώτον, ότι η επίδικη διάταξη έχει καταρχήν ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, το οποίο καλύπτει πολλούς και πολύ διαφοροποιημένους τομείς, στους οποίους οι επιχειρηματίες συνηθίζουν να πραγματοποιούν πωλήσεις στο κοινό παρακάμπτοντας τους λιανοπωλητές που είναι εγγεγραμμένοι σε εμπορικά μητρώα (και υπόκεινται επομένως στο φόρο προστιθέμενης αξίας). Κατά τις κοινοβουλευτικές συζητήσεις, τα μέλη του εθνικού κοινοβουλίου υπέβαλαν πολλές ερωτήσεις ως προς το θέμα αυτό, οι οποίες, εν μέρει, είχαν τον ίδιο σκοπό με διάφορες ερωτήσεις ορισμένων μελών του Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Δεύτερον, οι εξηγήσεις που παρέσχε η κυβέρνηση κατά τις κοινοβουλευτικές συζητήσεις επιβεβαιώνουν ότι, αν η διάταξη αυτή έχει σκοπό να εξασφαλίσει όσο το δυνατό μεγαλύτερα φορολογικά έσοδα (σύμφωνα με τους σκοπούς του νόμου), αποβλέπει επίσης στην προστασία των εγγεγραμμένων εμπόρων από τον ανταγωνισμό των άλλων συστημάτων διανομής εμπορευμάτων. Επιπλέον, η εν λόγω διάταξη αποβλέπει επίσης στην προστασία των παραγωγών ή των χονδρεμπόρων, που πωλούν τα προϊόντα τους μέσω των συνήθων συστημάτων διανομής, από τον ανταγωνισμό των παραγωγών ή των χονδρεμπόρων που πωλούν τα προϊόντα τους μέσω μη εγγεγραμμένων προσώπων.

2 — Παραπέμπω σχετικά στη σελίδα 7 του παραρτήματος του εγγράφου με το οποίο το παραπέμπον δικαστήριο διαβίβασε τα υποβαλλόμενα ερωτήματα προς το Δικαστήριο.

3. Η απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα

3.1. *Οι ιδιαίτερες περιστάσεις της παρούσας υπόθεσης*

Στο προηγούμενο μέρος των προτάσεών μου επανέλαβα αρκετά εκτενώς τις σπουδαιότερες σκέψεις που αναπτύχτηκαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση, διότι, όσον αφορά τα ζητήματα που έχουν καθοριστική σημασία για το Δικαστήριο, οι αγορεύσεις παρουσιάζουν μεγαλύτερη σαφήνεια από τις γραπτές παρατηρήσεις. Επί πλέον, είναι προφανές ότι οι διευκρινίσεις που δόθηκαν προφορικά επί των διαφόρων απόψεων δεν ήταν δυνατό να περιληφθούν στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Βεβαίως, είναι δυσκολότερο να επιλυθούν λυσιτελώς για το παραπέμπον δικαστήριο τα ζητήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, διότι, στην προκειμένη περίπτωση, όλως ιδιαίτερα πραγματικά περιστατικά, τρεις διαδοχικές ειδικές διατάξεις, η συγκεκριμένη ειδοποίηση προς την Direct Cosmetics — η οποία αποτελεί το αντικείμενο της ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου δίκης — καθώς και ορισμένος αριθμός δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τη συγκεκριμένη περίπτωση και την ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων επηρέασαν τη διατύπωση των υποβληθέντων προδικαστικών ερωτημάτων. Υπό το φως ακριβώς της περίπλοκης αυτής κατάστασης, από την άποψη των πραγματικών περιστατικών και της εθνικής νομοθεσίας, πρέπει να εννοηθούν τα υποβληθέντα στο Δικαστήριο ερωτήματα, τα οποία, επιπλέον, με τις απαντήσεις που θα δοθούν, θα πρέπει να εκφραστούν κατάλληλα με αφηρημένη διατύπωση.

Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά, νομίζω ότι είναι σημαντικό να διακριθούν κυρίως, κατά τρόπο αφηρημένο, οι περιπτώσεις στις οποίες επιβάλλεται στο φορολογούμενο φόρος χωρίς ειδοποίηση, σύμφωνα, με την τιμή πωλήσεως στους ιδιώτες την οποία ο ίδιος έχει καθορίσει, από τις περιπτώσεις στις οποίες επιβάλλεται στο φορολογούμενο φόρος χωρίς ειδοποίηση, βάσει απλώς της τιμής που έχει πράγματι εισπράξει από τους μεταπωλητές του (οι οποίοι δεν είναι εγγεγραμμένοι λιανοπωλητές) κατά την παράδοση των εμπορευμάτων. Το ερώτημα σε ποια κατηγορία ανήκει πράγματι η Direct Cosmetics δεν νομίζω ότι έχει αποφασιστική σημασία για το Δικαστήριο.

Όσον αφορά τις διαδοχικές γραμματικές διατυπώσεις της επίδικης διάταξης, δηλαδή οι διατυπώσεις του 1972, του 1977 και του 1981, πρέπει πρώτον να σημειωθεί ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, η διάταξη στην πρώτη της διατύπωση είχε εφαρμογή μόνο σε περίπτωση *υποκειμενικής προθέσεως* φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Η δεύτερη διατύπωση (του 1977) χρησιμοποίησε, όσον αφορά την εξουσία εκδόσεως ειδοποιήσεων, ένα κριτήριο θεωρούμενο ως *αντικειμενικό* : την « ανάγκη της προστασίας των δημοσίων εσόδων ». Εντούτοις, στη νομολογία, το κριτήριο αυτό δεν ερμηνεύτηκε κατά τρόπο διαφορετικό από το υποκειμενικό κριτήριο που είχε χρησιμοποιηθεί αρχικά (βλ. σελίδα 7 της Διάταξης περί παραπομπής). Στη συνέχεια, με την τροποποίηση που επήλθε το 1981 καταργήθηκαν οι περιορισμοί σύμφωνα με τους οποίους ειδοποίηση μπορεί να εκδοθεί μόνο σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής που ερευνώνται βάσει υποκειμενικών στοιχείων ή διαπιστώνονται αντικειμενικά από τα πραγματικά περιστατικά. Θεωρώ, όπως και η Επιτροπή, ότι η τελευταία τροποποίηση πρέπει αναμφισβήτητα να θεωρηθεί ως ουσιώδης τροποποίηση σε σχέση με την ουσία του κειμένου του 1977. Εντούτοις, αντίθετα προς την Επιτροπή, δεν θα ήθελα να συναγάγω το συμπέρασμα αυτό αποκλειστικά και μόνο από τη σχετική βρετανική νομολογία, αλλά και από το κείμενο της παραγράφου 2 του παραρτήματος 3 του Finance Act του 1972, το οποίο τροποποιήθηκε το 1981. Το κείμενο που ισχύει σήμερα έχει ως εξής:

« 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 και

β) ότι τα πρόσωπα αυτά δεν υπόκεινται σε φόρο,

μπορούν να ειδοποιούν εγγράφως το υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο ότι η αξία βάσει της οποίας καταλογίζεται φόρος για κάθε τέτοια παράδοση, στην οποία θα προβαίνει μετά τη λήψη της ειδοποιήσεως ή σε μεταγενέστερη ημερομηνία που ορίζεται σ' αυτή, θα καθορί-

ζεται 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 ».

Το ανωτέρω κείμενο και οι σχετικές διευκρινίσεις της Κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου φανερώνουν ότι οι πωλήσεις προς το κοινό, οι οποίες δεν πραγματοποιούνται στο σύνολό τους ή κατά ένα μέρος μέσω του επίσημου λιανικού εμπορίου, μπορούν να φορολογηθούν σαν να έχουν πραγματοποιηθεί από εγγεγραμμένους λιανοπωλητές. Εν προκειμένω, κατά την άποψή μου, αυτό μπορεί να σημαίνει ότι η Direct Cosmetics, όταν κάνει έκπτωση στους μεταπωλητές της, φορολογείται κατά τέτοιο τρόπο ώστε στην τιμή την οποία χρεώνει στην πραγματικότητα (τιμή καταλόγου μειωμένου κατά το ποσό της έκπτωσης) να προστίθεται, για τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου, το κανονικό περιθώριο κέρδους το οποίο καρπούται συνήθως το λιανικό εμπόριο για τα εν λόγω προϊόντα. Εν προκειμένω, αυτή καθαυτή η συγκεκριμένη ειδοποίηση προς την Direct Cosmetics (βλ. σελίδα 2 της παραπεμπτικής Διάταξης) επιτρέπει να λεχθεί ότι, για την Direct Cosmetics, μπορεί να οριστεί ακόμα υψηλότερη βάση επιβολής του φόρου. Πράγματι, η ειδοποίηση προβλέπει ότι βάση επιβολής του φόρου θα είναι η « κανονική τιμή λιανικής πωλήσεως ». Αυτό μπορεί να σημαίνει ότι, για τα μειωμένης τιμής προϊόντα τα οποία αγοράζει η Direct Cosmetics σε χαμηλή τιμή, η τιμή λιανικής πωλήσεως μπορεί να υπολογιστεί ως να επρόκειτο για ομοειδή προϊόντα, τα οποία δεν προέρχονται από αγορά σε μειωμένη τιμή, αλλά τα οποία ένας εγγεγραμμένος λιανοπωλητής έχει αγοράσει κανονικά από τον παραγωγό ή από τους χονδρέμπορους που ειδικεύονται στα προϊόντα αυτά. Εντούτοις, ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου, με την απάντησή του στην τελευταία ερώτηση που έθεσα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, υποστήριξε διαφορετική και οπωσδήποτε λογικότερη άποψη, η οποία αναφέρεται επίσης στο τελευταίο εδάφιο του σημείου Α της Διάταξης περί παραπομπής (σελίδα 11). Κατά την άποψη αυτή, η Direct Cosmetics έπρεπε να φορολογηθεί βάσει της τιμής καταλόγου που είχε η ίδια καθορίσει. Όπως θα αναπτύξω λεπτομερέστερα, η άποψη αυτή δεν αποκλίνει από το άρθρο 11 της οδηγίας παρά σε δύο μόνο περιπτώσεις: πρώτον, όταν η έκπτωση επί της τιμής καταλόγου δεν γίνεται στο μη φορολογούμενο μεσάζοντα εκ των υστέρων, αλλά τη στιγμή της παραδόσεως των εμπορευμάτων· δεύτερον, όταν ο μεσάζων εκδίδει τιμολόγιο στον καταναλωτή σε τιμή χαμηλότερη από την τιμή καταλόγου.

3.2. *Οι σχετικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου*

Εκτός από το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, το οποίο ανέφερα ήδη προηγουμένως, το άρθρο 11 της ίδιας οδηγίας ενδιαφέρει επίσης την παρούσα υπόθεση καθώς και την υπόθεση 324/82. Επί πλέον, οι ανωτέρω αναφερόμενοι γενικοί σκοποί που διατυπώνονται στην πρώτη οδηγία, και τους οποίους ανέφερε ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου, διαδραμάτισαν κάποιο ρόλο στις συζητήσεις.

Κατά τη γνώμη μου, από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, της οδηγίας πρέπει να συναχθεί ο κανόνας ότι ο υπολογισμός της βάσης επιβολής του φόρου για επιχειρήσεις όπως η Direct Cosmetics, πρέπει να βασίζεται στην κανονική τιμή πωλήσεως στους ιδιώτες (την τιμή καταλόγου) που εφαρμόζει η επιχείρηση, χωρίς δηλαδή την έκπτωση που κάνει η τελευταία στους μεταπωλητές της μόνο αφού γίνει η παράδοση των εμπορευμάτων (πράγμα το οποίο φαίνεται να συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση, όπως προκύπτει από τη δικογραφία). Επιπλέον, σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, το άρθρο 11 να στηρίξει την άποψη της Κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου σύμφωνα με την οποία — εκτός από τις περιπτώσεις απαλλαγής που προβλέπονται στο άρθρο 24 της οδηγίας — η πώληση στον καταναλωτή πρέπει πάντοτε να γίνεται μέσω του συνήθους λιανικού εμπορίου (που υπόκειται στο φόρο κύκλου εργασιών). Κατά τη γνώμη μου, το άρθρο 11 δεν εμποδίζει καθόλου τον παραγωγό ή το χονδρέμπορο να πωλούν απευθείας στον καταναλωτή ή να χρησιμοποιούν, προκειμένου να πωλήσουν

στον τελικό καταναλωτή, μεθόδους πωλήσεων λιγότερο δαπανηρές και αποτελεσματικότερες από το σύνηθες λιανικό εμπόριο. Αντιθέτως, στο πλαίσιο βεβαίως του άρθρου 27 της οδηγίας, είναι δυνατό να γίνουν ενδεχομένως δεκτές διατάξεις προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι ο τελευταίος επιχειρηματίας που παρεμβάλλεται στον κύκλο διανομής, και ο οποίος υπόκειται στο φόρο κύκλου εργασιών, θα φορολογείται με βάση επιβολής φόρου περιλαμβάνουσα και τα κέρδη που αποκομίζουν πράγματι οι μη εγγεγραμμένοι μεσάζοντες που εξασφαλίζουν τη διανομή. Όπως έχω παρατηρήσει, νομίζω ότι αυτό είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί με την εφαρμογή του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, για περιπτώσεις όπως αυτή της Direct Cosmetics, συχνά, μάλιστα, χωρίς να ληφθούν ειδικά μέτρα υπό την έννοια του άρθρου 27. Δεν συμβαίνει το ίδιο στις αναμφισβήτητα συχνότερες περιπτώσεις, κατά τις οποίες ο τελευταίος φορολογούμενος επιχειρηματίας παραδίδει εμπορεύματα στο μεσάζοντα ή το λιανοπωλητή, ο οποίος παρεμβάλλεται αμέσως μετά και δεν υπόκειται σε φόρο κύκλου εργασιών, σε τιμή κατώτερη από την τιμή πωλήσεως στους ιδιώτες.

Επί πλέον, δεν βλέπω γιατί η πώληση στους ιδιώτες με αυτές τις μεθόδους διανομής, που διαφέρουν από την πώληση μέσω εγγεγραμμένων λιανοπωλητών, αντιβαίνει στις θεμελιώδεις αρχές της πρώτης οδηγίας, στις οποίες βασίζεται, σύμφωνα με τις αιτιολογικές της σκέψεις, και η έκτη οδηγία. Σύμφωνα με το ιστορικό και την οικονομία της πρώτης οδηγίας, σκοπός της αρχής της ουδετερότητας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο του συστήματος φορολογίας που προβλέπει η οδηγία, είναι ακριβώς να καταβάλλει τελικά ο καταναλωτής, οποιοσδήποτε και αν είναι ο αριθμός ή η φύση των σταδίων της παραγωγής και της διανομής, φόρο μόνο βάσει της αξίας που προστίθεται πράγματι σε όλα αυτά τα ενδιάμεσα στάδια. Η ουσιώδης αντίρρηση που είχε διατυπωθεί κατά του συστήματος της επαναληπτικής φορολογίας κατά στάδια που ίσχυε προηγουμένως συνίστατο στο ότι το σύστημα αυτό είχε ως αποτέλεσμα να πλήττει, από φορολογική άποψη, την παρεμβολή χρήσιμων ενδιάμεσων σταδίων και να ευνοεί τεχνητά, από φορολογική άποψη, την ενσωμάτωση των ενδιάμεσων σταδίων, η οποία δεν ήταν απαραιτήτως αποδοτική (ακόμα, δηλαδή, και όταν το συνολικό κόστος παραγωγής και διανομής ήταν στην πραγματικότητα υψηλότερο). Με το να εμποδίζει τη νόθευση του ανταγωνισμού (η οποία δεν εξαρτάται αποκλειστικά από τη στενή έννοια του όρου « στρέβλωση » που περιέχεται στα άρθρα 101 και 102 της Συνθήκης ΕΟΚ), η οδηγία αποβλέπει αποκλειστικά και μόνο στο να μην αποθαρρύνεται, λόγω φορολογικών διατάξεων, η αναζήτηση πλεονεκτικών λύσεων όσον αφορά το κόστος παραγωγής και διανομής, όπως συνέβαινε υπό το κράτος της επαναληπτικής φορολογίας κατά στάδια. Η προστασία των « συνήθων » λιανοπωλητών, έστω και αν αυτοί είναι υποχρεωμένοι να εργάζονται με μεγαλύτερα περιθώρια κέρδους, έναντι των άλλων μορφών διανομής, δεν μπορεί με κανένα τρόπο να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνεται ούτε στους σκοπούς της πρώτης ούτε της έκτης οδηγίας. Όταν η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας αναφέρει την εφαρμογή του συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, αφορά προφανώς, υπό το φως των σκοπών που αναφέρει, *κάθε* μορφή λιανικού εμπορίου και όχι μόνο *μία* ορισμένη μορφή.

Όσον αφορά το άρθρο 27 της οδηγίας, είναι κατά τη γνώμη μου σαφές ότι η διάταξη αυτή αποβλέπει ιδίως στην καθιέρωση διαδικασιών (διαφορετικών αναλόγως του αν πρόκειται για υφιστάμενα ή νέα ειδικά μέτρα), ικανών να εξασφαλίσουν 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. Οι εγγυήσεις αυτές πρέπει από τη φύση τους να επεκτείνονται και στα εθνικά μέτρα που δεν παρέχουν παρά εξουσιοδότηση προς θέσπιση ατομικών διατάξεων για την παρεμπόδιση, μεταξύ άλλων, της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, όπως στην υπό κρίση περίπτωση. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αποφύγουν τον έλεγχο υπό το φως των κριτηρίων αυτών, με το να θεσπίζουν διατάξεις γενικής εξουσιοδοτήσεως, επιτρέπουσες παρέκκλιση από το κανονικό σύστημα, των οποίων οι πρακτικές συνέπειες μπορούν να διαπιστωθούν μόνο με εκτίμηση, σύμφωνα με τα κριτήρια του άρθρου 27, των ατομικών αποφάσεων εφαρμογής. Όταν υφισταμένη ήδη διάταξη, η οποία έχει κοινοποιηθεί στην Επιτροπή

δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 5, και επιτρέπει μόνο την παρεμπόδιση πρακτικών που έχουν ως σκοπό ή ως αποτέλεσμα τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή, αντικαθίσταται με διάταξη εξουσιοδοτήσεως στην οποία δεν υπάρχει πλέον αυτός ο περιορισμός ως προς τις περιπτώσεις εφαρμογής, πρόκειται σαφώς για *νέο* μέτρο, το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 2, πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο κοινοποιήσεως. Το ίδιο συμβαίνει και όταν το μέτρο που κοινοποιήθηκε δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 5, αποδεικνύεται εκ των υστέρων ότι έχει περιεχόμενο διαφορετικό από εκείνο που έχει ανακοινώσει με την κοινοποίηση το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και αντικαθίσταται στη συνέχεια με μέτρο υπό διαφορετική διατύπωση. Στην περίπτωση αυτή, η αρχική κοινοποίηση πρέπει ενδεχομένως να θεωρηθεί επιπλέον ανίσχυρη ή τουλάχιστον μη δυνάμενη να παραγάγει έννομα αποτελέσματα υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 5, όπως ορθώς υποστήριξε εν προκειμένω η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συνεδρίαση. Πάντως, το παραπέμπον δικαστήριο δεν υπέβαλε στο Δικαστήριο ερώτημα επί του τελευταίου αυτού σημείου και ούτε θεωρώ σκόπιμο να περιπλέξετε ακόμα περισσότερο τις απαντήσεις που πρέπει να δώσετε στα υποβληθέντα ερωτήματα.

Αφού τα νέα μέτρα δεν μπορούν να δικαιολογήσουν παρεκκλίσεις από το άρθρο 11 (ή από άλλες διατάξεις) της οδηγίας παρά μόνο αν εκτιμηθούν υπό το φως των κριτηρίων του άρθρου 27 και αν δοθεί, κατόπιν της εκτιμήσεως αυτής, άδεια του Συμβουλίου, νέα μέτρα, τα οποία, χωρίς κοινοποίηση ή χωρίς άδεια υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, παρεκκλίνουν από το άρθρο 11, δεν είναι αντιτάξιμα στους φορολογούμενους. Αυτή είναι η έννομη συνέπεια που απορρέει από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τα εθνικά μέτρα που παρεκκλίνουν από τις ισχύουσες οδηγίες, πολλά παραδείγματα των οποίων αναφέρθηκαν κατά την παρούσα διαδικασία.

Όσον αφορά αυτά καθαυτά τα κριτήρια εκτιμήσεως που αναφέρονται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, δεν συμφωνώ με την Επιτροπή ότι εδώ δεν πρόκειται για έννοιες του κοινοτικού δικαίου ως προς τις οποίες είναι δυνατό να δοθεί από το Δικαστήριο ομοιόμορφη ερμηνεία. Σχετικά, ας μου επιτραπεί να υπενθυμίσω τη συζήτηση που έγινε στο τέλος της επ' ακροατηρίου συζητήσεως με ένα από τα μέλη του Δικαστηρίου, το οποίο τόνισε, μεταξύ άλλων, ότι οι έννοιες αυτές δεν είναι γνωστές σε όλες τις εθνικές νομοθεσίες. Πιστεύω επίσης ότι, κατά την εν λόγω εκτίμηση, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η διατύπωση των εξεταζόμενων εθνικών μέτρων έχει καθοριστικό χαρακτήρα, αλλά ότι πρέπει να εκτιμάται το γράμμα των μέτρων αυτών, οι ρητώς εκφραζόμενοι σκοποί και οι πρακτικές συνέπειές τους υπό το φως των κριτηρίων του άρθρου 27. Μπορώ να δεχτώ, αντιθέτως, την άποψη της Επιτροπής, κατά την οποία ο σκοπός και οι συνέπειες ενός εθνικού μέτρου όπως το επίδικο πρέπει να αναλύονται στο πλαίσιο των κειμένων και της οικονομίας του εθνικού δικαίου και δεν είναι ευκταίο να δοθεί γενικός ορισμός της έννοιας « ειδικά μέτρα προς αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ». Νομίζω ότι η κατά περίπτωση εκτίμηση είναι περισσότερο ενδεδειγμένη. Πάντως, και οι δύο αυτές σκέψεις δεν σημαίνουν καθόλου ότι εδώ δεν πρόκειται για έννοιες κοινοτικού δικαίου. Σημαίνουν μόνο ότι κάθε ειδικό μέτρο, με το οποίο ένα κράτος μέλος παρεκκλίνει ή (θεσπίζοντας νέο μέτρο) θέλει να παρεκκλίνει από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, πρέπει να αποτελεί αντικείμενο εκτιμήσεως από την Επιτροπή ή το Συμβούλιο — και εν ανάγκη από το Δικαστήριο — όσον αφορά το ιδιαίτερο περιεχόμενό του σε σχέση με το άρθρο 27 της οδηγίας. Επιπλέον, κατά την εκτίμηση αυτή, πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να λαμβάνονται υπόψη, εκτός από το γράμμα του άρθρου 27 και την αρχή της αναλογικότητας που ανέπτυξε το Δικαστήριο με την απόφασή του στην υπόθεση 324/82, και οι ουσιώδεις αρχές της έκτης οδηγίας. Πάντως, μπορεί να αποδειχτεί επίσης αναγκαία και η εκτίμηση σε σχέση με άλλες οδηγίες από την έκτη οδηγία ή σε σχέση με την ίδια τη Συνθήκη. Επομένως, δικαίως, κατά τη γνώμη μου, ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου

θεώρησε επίσης σημαντικό, στην προκειμένη περίπτωση, να εκτιμηθεί το επίδικο μέτρο υπό το φως της πρώτης οδηγίας.

Αν η επίδικη διάταξη εξεταστεί σε σχέση με το κείμενο του άρθρου 27, νομίζω ότι αναπόφευκτα θα συναχθεί το συμπέρασμα ότι σε διάταξη η οποία, σε ατομικές περιπτώσεις, παρέχει τη δυνατότητα παρεκκλίσεως από τις διατάξεις της οδηγίας, άδεια από το Συμβούλιο μπορεί να δοθεί μόνο όταν από το κείμενο της διάταξης προκύπτει ποιες είναι οι « ορισμένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής », των οποίων την αποτροπή επιδιώκει και τις οποίες μπορεί να παρεμποδίσει. Δεδομένου ότι η επίδικη διάταξη περιέχει στην πραγματικότητα εξουσιοδότηση « εν λευκώ » για παρέκκλιση από την οδηγία υπό την αναφερόμενη στη διάταξη έννοια, καθίσταται αδύνατο να εκτιμηθεί αν αυτά τα « ειδικά μέτρα » συμφωνούν με τα κριτήρια του άρθρου 27, την αρχή της αναλογικότητας όπως την εξέθεσε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση ή με τις γενικές αρχές της έκτης οδηγίας ή άλλων οδηγιών ή και της ίδιας της Συνθήκης.

Όσον αφορά την ανάλυση των επίδικων διατάξεων υπό το φως της αρχής της αναλογικότητας και των θεμελιωδών αρχών της έκτης οδηγίας, θεωρώ, καταρχάς, σημαντικό να εκτιμηθούν, στην προκειμένη περίπτωση, σε σχέση με τα άρθρα 11 και 24 της οδηγίας. Αν ως βάση επιβολής του φόρου, η οποία εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις όπως η Direct Cosmetics σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, μπορεί να ληφθεί η τιμή πωλήσεως στους ιδιώτες την οποία καθορίζουν οι ίδιες οι επιχειρήσεις (χωρίς αφαίρεση του ποσού των εκπτώσεων που χορηγούνται στους μεσάζοντες *μετά* την παράδοση των εμπορευμάτων), θεωρώ ότι η εφαρμογή υψηλότερης βάσεως επιβολής φόρου, η οποία προβλέπεται από διατάξεις όπως η επίδικη, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας που αναπτύχτηκε με την προαναφερθείσα απόφαση του Δικαστηρίου. Στο μέτρο που οι διατάξεις αυτές έχουν επίσης ως συνέπεια ή, ακόμα περισσότερο, ως αντικείμενο την προστασία της ανταγωνιστικής θέσης του επίσημου λιανικού εμπορίου έναντι λιγότερο δαπανηρών μεθόδων διανομής, θεωρώ επιπλέον — όπως ήδη ανέφερα — ότι αντίκεινται στις αρχές που αποτελούσαν ήδη τη βάση της πρώτης οδηγίας, αλλά στις οποίες στηρίζεται επίσης και η έκτη οδηγία. Διαφορετική είναι η γνώμη μου όσον αφορά τα ειδικά μέτρα που αποβλέπουν μόνο στη φορολόγηση του τελευταίου φορολογήσιμου σταδίου, που προηγείται αμέσως της πωλήσεως στους καταναλωτές, οι οποίοι δεν υπόκεινται στο φόρο προστιθεμένης αξίας, π.χ. του χονδρικού εμπορίου, με βάση επιβολής του φόρου η οποία, εκτός από την τιμή πωλήσεως, που πράγματι εφαρμόζεται έναντι του μη εγγεγραμμένου λιανικού εμπορίου (συνεπώς, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 11 ως προς το θέμα αυτό), περιλαμβάνει και το μέσο περιθώριο κέρδους του μη εγγεγραμμένου λιανικού εμπορίου (ή, αν το περιθώριο αυτό είναι μικρότερο, το μέσο περιθώριο κέρδους των εγγεγραμμένων λιανοπωλητών). Το άρθρο 24 της οδηγίας, το οποίο παρέχει απλώς τη δυνατότητα χωρίς να επιβάλλει την υποχρέωση χορηγήσεως απαλλαγής στις μικρές επιχειρήσεις που αναφέρει, δεν εμποδίζει, κατά τη γνώμη μου, τα φορολογικά έσοδα που χάνει το Δημόσιο λόγω των απαλλαγών αυτών να καλύπτονται, κατά τον περιγραφέντα τρόπο, σε βάρος του τελευταίου σταδίου που υπόκειται στο φόρο προστιθέμενης αξίας και προηγείται αμέσως του σταδίου υπέρ του οποίου έχει θεσπιστεί απαλλαγή. Θα επιθυμούσα, τέλος, να διατηρήσει πράγματι το Συμβούλιο πλήρη διακριτική ευχέρεια κατά την παροχή αδείας, στο πλαίσιο των άρθρων 27, όσον αφορά μέτρα τα οποία επιτρέπουν την πρόληψη αυτών των αληθινών απωλειών φορολογικών εσόδων (λόγω των προβλεπόμενων απαλλαγών). Κατά συνέπεια, ο όρος « ορισμένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής » θα μπορούσε, πράγματι, να ερμηνευτεί υπό ευρεία έννοια, όπως προτείνει το Ηνωμένο Βασίλειο. Υπενθυμίζω, πάντως, ότι οι τυπικές περιπτώσεις, με τις οποίες ασχολήθηκα εδώ και οι οποίες, όπως προκύπτει από τις συζητήσεις στις δημόσιες συνεδριάσεις και τις επιτροπές της Βουλής των Κοινοτήτων, παρουσιάζονται πιθανόν συχνότερα, διαφέρουν ριζικά από καταστάσεις όπως της Direct Cosmetics, όπου στο τελευταίο στάδιο που υπόκειται στο φόρο προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται τιμή πωλήσεως στους ιδιώτες, βάσει της οποίας χορηγείται εκ των υστέρων μόνο (*μετά* την παράδοση των εμπορευμάτων), υπό ορισμένες προϋποθέσεις, έκπτωση στους μεσάζοντες που

παρεμβάλλονται στη διανομή. Στις περιπτώσεις αυτές δεν δικαιολογείται παρέκκλιση από το άρθρο 11 της οδηγίας. Επομένως, διάταξη η οποία περιέχει εξουσιοδότηση « εν λευκώ », όπως η επίδικη, μπορεί υπό ορισμένες περιστάσεις να συνεπάγεται παρεκκλίσεις από τις θεμελιώδεις αρχές της πρώτης και της έκτης οδηγίας, οι οποίες μπορούν ενδεχομένως να γίνουν δεκτές, υπό άλλες περιστάσεις, όμως, σαφώς μπορούν να είναι και αδικαιολόγητες.

3.3. *Τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο*

Αν θέλουμε τώρα να προβούμε σε συνολική εκτίμηση των σημαντικών νομικών ζητημάτων, που συζητήθηκαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση και τα οποία ανέπτυξα πιο πάνω, σε σχέση με τα ερωτήματα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το παραπέμπον δικαστήριο, θα διαπιστώσουμε, πρώτον, ότι η διατύπωση του δευτέρου ερωτήματος εμφανίζεται υπερβολικά στενή. Η επίδικη διάταξη δεν παρεκκλίνει μόνο από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, αλλά επιτρέπει επίσης παρέκκλιση και από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής. Επί πλέον, πρέπει να εκτιμηθεί, στο πλαίσιο του άρθρου 27, το αν δικαιολογούνται ενδεχόμενες παρεκκλίσεις ως προς όλες τις διατάξεις της οδηγίας, αν και σε περιπτώσεις όπως η προκειμένη — και πιθανόν στις περισσότερες περιπτώσεις — εξέχουσα σημασία έχει η εκτίμηση του δικαιολογημένου χαρακτήρα των παρεκκλίσεων από το άρθρο 11. Επί των σημείων αυτών θεωρώ, επομένως, αναγκαίο να ανασκευαστεί το δεύτερο ερώτημα, ώστε να δοθεί λυσιτελέστερη απάντηση.

Η διατύπωση του πρώτου ερωτήματος παρουσιάζει μεγαλύτερες δυσκολίες. Από τα διάφορα στοιχεία που αποκαλύφθηκαν κατά τη διαδικασία αποδεικνύεται ότι το πρώτο ερώτημα αφορά, αφενός, πολύ συγκεκριμένα ορισμένες ειδικές πραγματικές καταστάσεις, ειδικές διατάξεις και ειδική νομολογία του Ηνωμένου Βασιλείου. Το γεγονός αυτό δεν επιτρέπει εύκολα να ανασκευαστεί το ερώτημα αυτό, ώστε να λάβει περισσότερο αφηρημένη μορφή. Αφετέρου, η διατύπωση του ερωτήματος δεν επιτρέπει να ληφθούν πλήρως υπόψη τα σημαντικά γενικά νομικά ζητήματα τα οποία, όπως φάνηκε από την επ' ακροατηρίου συζήτηση και από την ανάλυσή μου, έχουν καθοριστική σημασία για την απόφαση την οποία θα υποχρεωθεί τελικά να εκδώσει το παραπέμπον δικαστήριο. Γι' αυτό ακριβώς προτείνω να νοηθεί το πρώτο ερώτημα υπό την έννοια ότι το παραπέμπον δικαστήριο ζητεί να μάθει αν η τροποποίηση διατάξεως εθνικού δικαίου, η οποία έχει κοινοποιηθεί σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 5, 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), τροποποίηση η οποία συνίσταται στην κατάργηση της διάταξης που περιόριζε το πεδίο εφαρμογής σε ορισμένα είδη συμπεριφοράς τα οποία, δικαίως ή όχι, θεωρούνται ως περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής (όπως η συμπεριφορά που θίγει τα νόμιμα συμφέροντα του Δημοσίου), αποτελεί νέο « ειδικό μέτρο » υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας, το οποίο οφείλει το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να κοινοποιήσει στην Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 2. Θεωρώ ότι όλα τα στοιχεία της νέας αυτής διατύπωσης είναι απαραίτητα, προκειμένου να ληφθεί υπόψη το σύνολο των νομικών ζητημάτων που ανέκυψαν και πρέπει να θεωρηθούν ως καθοριστικής σημασίας.

3.4. *Προτεινόμενες λύσεις*

Γι' αυτό προτείνω, τελικά, να δοθούν οι εξής απαντήσεις στα ερωτήματα αυτά, όπως διατυπώθηκαν:

Στο πρώτο ερώτημα, υπό τη νέα διατύπωσή του, προσήκει καταφατική απάντηση.

Στο δεύτερο ερώτημα προσήκει η ακόλουθη απάντηση:

« Όταν κράτος μέλος παραβαίνει την υποχρέωση που υπέχει από το άρθρο 27, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, με το να μη κοινοποιεί τα ειδικά μέτρα και να μη λαμβάνει άδεια σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, αυτό το κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί, έναντι των φορολογουμένων, τις αμφισβητούμενες εθνικές διατάξεις εφόσον αυτές παρεκκλίνουν ή επιτρέπουν την παρέκκλιση από τις διατάξεις της οδηγίας, ιδίως δε από το άρθρο 11 της οδηγίας αυτής ».