DOMSTOLENS DOM
13. februar 1985 [1]

I sag 5/84

angående en anmodning, som London Value Added Tax Tribunal i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

Direct Cosmetics Ltd

mod

Commissioners of Customs and Excise

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artiklerne 11 og 27 i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten Mackenzie Stuart, afdelingsformændene G. Bosco, O. Due og C. Kakouris, dommerne P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann og Y. Galmot,

generaladvokat: P. VerLoren van Themaat
justitssekretær: P. Heim

*

1 — Processprog: Engelsk.

* efter at der er afgivet indlæg af:
— sagsøgeren Direct Cosmetics ved Sleigh & Son, Solicitors, og D. Vaughan, Q.C.,
— den britiske regering ved J. R. J. Braggins som befuldmægtiget, bistået af W. S. Hill, Barrister,
— Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved D. R. Gilmour som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 4. december 1984,

afsagt følgende

DOM

(»Sagsfremstillingen« udelades)

Præmisser

1 Ved kendelse af 9. november 1983, indgået til Domstolen den 4. januar 1984, har London Value Added Tax Tribunal (herefter: retten) i medfør af EØF-traktatens artikel 177 stillet to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artiklerne 11 og 27 i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1; herefter: sjette direktiv). Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, som selskabet Direct Cosmetics Ltd har anlagt mod Commissioners of Customs and Excise (herefter: afgiftsmyndighederne) vedrørende beskatningsgrundlaget for opkrævning af moms af selskabets transaktioner.

Sagsøgerens salgssystem

2 Det fremgår af sagen, at Direct Cosmetics Ltd er et selskab, der har specialiseret sig i direkte salg af kosmetiske produkter, der under forhold betegnet som »særlige« ikke kan afsættes gennem detailhandelens sædvanlige kanaler. Det drejer sig om overskudsvarer, udgåede varer og varer i et til en særlig anledning fremstillet udstyr, som f.eks. juletilbud, der ikke er blevet afsat i det påregnede tidsrum. Direct Cosmetics Ltd køber de pågældende varer til nedsat pris hos producenter og videresælger dem på hospitaler, i virksomheder og på kontorer gennem forhandlere på følgende vilkår: varen sælges til Direct Cosmetics Ltd's katalogpris; betaler forhandleren denne pris til Direct Cosmetics Ltd inden 14 dage, kan han beholde en rabat på 20 %, ellers skal den fulde pris erlægges.

3 Det er oplyst, at samtlige de af Direct Cosmetics Ltd beskæftigede forhandlere har en omsætning, der ligger under den i Det forenede Kongerige i overensstemmelse

med direktivets artikel 24 fastsatte mindsteomsætning for afgiftspligtens indtræden. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at tvisten angår spørgsmålet om, Direct Cosmetics Ltd i overensstemmelse med direktivets artikel 11, A, 1 a), skal erlægge moms af den modværdi, selskabet faktisk modtager, eller om der i en af direktivets artikel 27 omfattet foranstaltning er hjemmel til, at Direct Cosmetics Ltd af afgiftsmyndighederne i Det forenede Kongerige pålægges at svare afgift på grundlag af forbrugersalgsprisen, altså uden fradrag af den rabat, der i givet fald udgør sælgernes vederlag.

Den retlige baggrund

4 Med Finance Act 1977, der offentliggjordes den 29. juli 1977, dvs. på det tidspunkt, Det forenede Kongerige gennemførte de nødvendige foranstaltninger for at bringe sin afgiftslovgivning i overensstemmelse med sjette direktiv, blev afsnit 2 i tillæg 3 til Finance Act 1972, der herefter blev afsnit 3, ændret, således at der blev givet afgiftsmyndighederne hjemmel til at meddele afgiftspligtige pålæg om, at afgiften skulle beregnes på grundlag af salgsprisen til den endelige forbruger, når salget skete gennem personer, der ikke var afgiftspligtige. Bestemmelsen var affattet således:

»3) Når Commissioners of Customs and Excise finder,

a) at hele eller en del af en virksomhed, der drives af en afgiftspligtig person, består i til en række personer at levere goder, som skal sælges, enten af dem eller af andre, en detail,

b) at disse personer ikke er afgiftspligtige, og

c) at det er nødvendigt for at beskytte afgiftsprovenuet, at Commissioners of Customs and Excise udøver sine beføjelser i henhold til nærværende afsnit,

kan Commissioners ved skriftlig meddelelse give pålæg til den afgiftspligtige person for at sikre, at den afgiftspligtige værdi af enhver sådan levering, efter at meddelelsen er givet, eller efter en senere dato, som måtte være angivet deri, skal fastsættes, som om det vederlag, som enhver sådan person erlægger for leveringen, var lig med den pris, til hvilken goderne sælges en detail.«

5 Efter at bestemmelsen var trådt i kraft gav Det forenede Kongeriges regering den 28. december 1977 i medfør af artikel 27, stk. 5, i sjette direktiv Kommissionen meddelelse om syv foranstaltninger, den agtede at opretholde efter direktivets ikrafttræden som de i artikel 27, stk. 1, tilladte særlige undtagelsesforanstaltninger. Meddelelsen omfatter under nr. 4 »Special Anti-Avoidance Valuation Provisions« (særlige værdibestemmelser mod unddragelser). I bilag IV til meddelelsen beskrives de pågældende bestemmelser nærmere således:

»I Det forenede Kongerige sælger visse selskaber, f.eks. inden for skønhedsplejebranchen, deres varer til ikke afgiftspligtige enkeltpersoner med henblik på videresalg til forbrugere. I medfør af tillæg 3, afsnit 2, til Finance Act 1972 har Commissioners of Customs and Excise hjemmel til at hindre afgiftsunddragelse på detailledsmargenen, idet salg til sådanne enkeltpersoner kan kræves afgiftsberettiget på grundlag af værdien i detailleddet.«

6 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at i 1979 indbragte en virksomhed, Club Centre of Leeds Ltd, der forhandlede postkort efter samme salgssystem som Direct Cosmetics Ltd, en sag for Manchester Value Added Tax Tribunal, der ved dom af 16. december 1980 (1980 VAT Tribunal Reports, s. 135) gav virksomheden medhold. I den nævnte dom fortolkede Manchester Value Added Tax Tribunal udtrykket »nødvendigt for at beskytte afgiftsprovenuet« således, at afgiftsmyndighederne ikke alene skulle godtgøre, at det pågældende salgssystem formindskede provenuet, men tillige at den afgiftspligtige forsætligt havde tilrettelagt virksomheden med henblik på at formindske sit afgiftstilsvar.

7 Af sagen fremgår det, at afgiftsmyndighederne ikke ankede den af Manchester Value Added Tax Tribunal afsagte dom, men at regeringen i stedet på afgiftsmyndighedernes forslag søgte at løse de vanskeligheder, denne afgørelse medførte, ad lovgivningsvejen. Med Section 14, stk. 1, i Finance Act 1981 blev afsnit 3 i tillæg 3 til Finance Act 1972/1977 herefter erstattet af en ny bestemmelse, der efter sit indhold svarer til 1977-bestemmelsen, bortset fra, at kravet »nødvendigt for at beskytte afgiftsprovenuet«, er udgået. Den pågældende bestemmelse er affattet således:

»3) Når

a) en afgiftspligtig virksomhed helt eller delvis består i til en række personer at levere goder, som skal sælges, enten af dem eller af andre, en detail, og

b) nævnte personer ikke er afgiftspligtige,

kan afgiftsmyndighederne skriftligt meddele den afgiftspligtige, at efter meddelelsens modtagelse eller efter et i givet fald deri fastsat senere tidspunkt anses værdien af enhver vare, denne leverer, som værende handelsværdien i detailleddet.«

Tvisten for den nationale ret

8 I medfør af nævnte bestemmelse i Finance Act 1981 meddelte afgiftsmyndighederne den 7. december 1982 Direct Cosmetics Ltd følgende pålæg:

»Det pålægges herved selskabet fra den 10. december 1982 at svare merværdiafgift af enhver afgiftspligtig levering af varer:

a) fra selskabet til personer, som ikke er afgiftspligtige i henhold til section 2 i Finance Act 1972,

b) med henblik på salg en detail gennem de under a) nævnte personer eller andre,

på grundlag af varernes markedsværdi i detailsalg.«

9 Det følger af pålægget, at ifølge afgiftsmyndighederne er den værdi, der skal lægges til grund ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget, den detailpris, den endelige forbruger betaler, og ikke den pris, der erlægges af forhandlerne til Direct Cosmetics Ltd, dvs. detailprisen med fradrag af den eventuelle rabat.

10 Direct Cosmetics Ltd indbragte pålægget for London Value Added Tax Tribunal. Selskabet gjorde bl.a. gældende, at ændringen ved Finance Act 1981 af tillæg 3 til Finance Act 1972/1977, hvormed udtrykkene »nødvendigt for at beskytte afgiftsprovenuet« udgik i forhold til 1977 affattelsen, var en fravigelse af artikel 11, A, 1 a) i sjette direktiv, hvortil der ikke var givet tilladelse i overensstemmelse med kravene i direktivets artikel 27, stk. 1 og 2.

11 Afgiftsmyndighederne gjorde heroverfor gældende, at den hidtidige bestemmelse indholdsmæssigt var urørt af den med Finance Act 1981 gennemførte ændring, således at bestemmelsen i sin nye affattelse var omfattet af den den 28. december 1977 skete meddelelse i medfør af direktivets artikel 27, stk. 5.

12 London Value Added Tax Tribunal har i forelæggelseskendelsen redegjort for den af Manchester Value Added Tax Tribunal afsagte dom, og anført, at efter almindelige fortolkningsprincipper i engelsk ret udgør den ændring, der er gennemført med Finance Act 1981, en materiel ændring, og bestemmelsen bør følgelig anses som en ny foranstaltning ved anvendelsen af artikel 27 i sjette direktiv. Efter rettens opfattelse følger det imidlertid ikke heraf, at Domstolen under anvendelse af fællesskabsrettens kriterier ville nå til samme resultat.

13 London Value Added Tax Tribunal fandt således, at der var anledning til en præjudiciel forelæggelse for Domstolen, og dette så meget mere som retten var bekendt med andre verserende sager om samme spørgsmål. Retten har herefter forelagt Domstolen følgende to spørgsmål:

1) Når national lovgivning, der er meddelt i henhold til artikel 27, stk. 5, i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag, ændres på den måde, at en henvisning til beskyttelsen af afgiftsprovenuet som kriterium udgår, udgør denne ændring da en »særlig foranstaltning« som nævnt i artikel 27, stk. 1, som kræver, at medlemsstaten skal forelægge sagen for Kommissionen i henhold til artikel 27, stk. 2?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, ønskes følgende spørgsmål besvaret: hvis en medlemsstat undlader at efterkomme direktivets artikel 27, stk. 2, ved ikke at underrette Kommissionen om en særlig foranstaltning, som fraviger bestemmelsen i direktivets artikel 11, A, 1, litra a), og som kræver Rådets samtykke i henhold til artikel 27, stk. 1, giver denne undladelse da borgerne rettigheder, som kan påberåbes for en medlemsstats nationale domstole, og som kan støttes direkte på bestemmelserne i artikel 11, A, 1, litra a)?

Første spørgsmål

14 Det første spørgsmål går ud på, om en bestemmelse i national lovgivning om ændring af en hidtidig bestemmelse, der efter artikel 27, stk. 5, i sjette direktiv har været genstand for en meddelelse til Kommissionen, og som indeholdt en henvisning til »beskyttelsen af afgiftsprovenuet«, udgør en »særlig foranstaltning« som omhandlet i direktivets artikel 27, stk. 1, der som sådan skal forelægges Kommissionen, når denne henvisning er udgået i den nye bestemmelse.

15 Direct Cosmetics Ltd har herom gjort gældende, at den med Finance Act 1981 gennemførte ændring af lovgivningen, der gik ud på i tillægget til Finance Act 1972, som ændret ved Finance Act 1977, at ophæve ordene »for at beskytte afgiftsprovenuet«, er en materiel ændring af den bestemmelse, der i henhold til artikel 27, stk. 5, i sjette direktiv den 28. december 1977 blev meddelt Kommissionen som en »særlig foranstaltning« til undgåelse af afgiftsunddragelser. Ophævelsen af ordene »for at beskytte afgiftsprovenuet« viser, at der ikke alene er tale om en ny foranstaltning som omhandlet i artikel 27, men at denne foranstaltning går langt videre, end hvad artiklen tillader, idet foranstaltningen kun kan fravige det i artikel 11 fastsatte afgiftsgrundlag for moms i det omfang, dette er strengt nødvendigt for at undgå svig eller unddragelser, således som Domstolen for nyligt har fremhævet det i sin dom af 10. april 1984 (Kommissionen mod kongeriget Belgien, 324/82, Sml. 1984, s. 1861). Beviset for, at der er tale om en udvidelse af den oprindeligt meddelte foranstaltning, ligger i, at Direct Cosmetics Ltd, der under den hidtidige bestemmelse havde undgået afgiften, nu omfattes heraf i kraft af det pålæg, der er meddelt med hjemmel i den med Finance Act 1981 gennemførte nye bestemmelse. Direct Cosmetics Ltd er følgelig af den opfattelse, at det første spørgsmål bør besvares med, at den ændring i lovgivningen, der er gennemført med Finance Act, er en »særlig foranstaltning« som omhandlet i artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv, og således burde være forelagt Kommissionen i overensstemmelse med artikel 27, stk. 2.

16 Det forenede Kongeriges regering har anført, at der ingen indholdsmæssig forskel er mellem bestemmelsen i Finance Act 1972 som ændret i 1977 og bestemmelsen i Finance Act 1981. Da sigtet med den tidligere bestemmelse blev undergravet af den af Manchester Value Added Tax Tribunal trufne afgørelse i sagen Club Centre of Leeds, viste meddelelsen til Kommissionen i 1977 sig at angå en lovbestemmelse, der ikke kunne opfylde den i selve meddelelsen angivne målsætning. Med henblik på at opfylde netop denne målsætning fandt Det forenede Kongerige efter sagen Club Centre of Leeds, at det var nødvendigt at give 1972-1977 bestemmelsen en udformning, der fuldt ud var i overensstemmelse med bestemmelsens sigte. Da 1981 bestemmelsen nøje er udtryk for Det forenede Kongeriges hensigter, således som disse blev angivet i meddelelsen i 1977, ville en fornyet forelæggelse have været overflødig. Som følge heraf var Det forenede Kongerige ikke forpligtet til at foretage nogen som helst forelæggelse for Kommissionen, da der ikke gennemførtes nogen »særlig foranstaltning«, der krævede at stk. 2 i artikel 27 blev bragt i anvendelse.

17 I sit mundtlige indlæg har for Det forenede Kongeriges regering gjort gældende, at salgssystemer som de af Club Centre of Leeds og Direct Cosmetics Ltd anvendte, uanset de bagved liggende hensigter, ikke alene udgør en trussel for afgiftsprovenuet, men herudover kan ændre konkurrenceforholdet mellem virksomheder, der anvender sådanne systemer, og virksomheder, som omfattes af afgiften. Målsætningerne med merværdiafgiftssystemet kommer efter Det forenede Kongeriges regering klart til udtryk i betragtningerne til det første harmoniseringsdirektiv, der omtaler fjernelsen af de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan, og hvorefter det mest enkle og mest neutrale afgiftssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og fordelingsled (Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 12, 3. og 5. betragtning).

18 Kommissionen har i sit indlæg i den endelige skikkelse anført, at eftersom den foranstaltning, der var genstand for meddelelsen i 1977, blev uanvendelig som følge af den kompetente domsmyndigheds afgørelse, har den daværende meddelelse vist sig at være fejlagtig. Dette indebærer, at i mangel af en forelæggelse for Kommissionen af den nye 1981 lovbestemmelse findes der ingen efter direktivets artikel 27 gyldig fravigelse. Det er Kommissionens opfattelse, at 1981 bestemmelsen indebærer en materiel ændring i den hidtidige retstilstand, og at en fornyet forelæggelse for Kommissionen følgelig var nødvendig. Kommissionen har imidlertid oplyst, at var en ny foranstaltning med samme indhold som 1977 foranstaltningen blevet forelagt den, ville den ikke have haft indvendinger herimod. Kommissionen har særligt fremhævet, at da Det forenede Kongerige har fastsat den i direktivets artikel 24 hjemlede fritagelse til et forholdsvis stort beløb, er det naturligt, at der til gengæld træffes særlige forholdsregler for at hindre, at afsætningssystemer som det af Direct Cosmetics Ltd anvendte, drager fordel af afgiftsfritagelsen.

19 Den nationale rets spørgsmål bør besvares i lyset af den ordning, artikel 27 i sjette direktiv gennemfører, om hvis hovedindhold der er anledning til at erindre.

20 Efter bestemmelsens stk. 1 kan Rådet give enhver medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger direktivets bestemmelser, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå »visse former for svig eller unddragelse«.

21 Efter bestemmelsens stk. 2, 3 og 4, skal en medlemsstat, der ønsker at indføre en foranstaltning som omhandlet i stk. 1, forelægge sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering. Kommissionen skal underrette de øvrige medlemsstater herom inden en frist på en måned. Har hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra Kommissionens underretning anmodet om, at sagen forelægges Rådet, anses Rådets samtykke for opnået. Anmoder Kommissionen eller en medlemsstat derimod om, at sagen forelægges Rådet, kan dette kun ved enstemmighed og på forslag af Kommissionen tillade foranstaltningen.

22 Hvad angår særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, og som var i kraft ved direktivets iværksættelse, dvs. den 1. januar 1977, bestemmes det i stk. 5, at medlemsstaterne kan opretholde disse, såfremt Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978.

23 I den førnævnte dom af 10. april 1984 har Domstolen fremhævet, at særlige foranstaltninger til undgåelse af svig eller unddragelse kun kan fravige de i artikel 11 fastsatte regler om beskatningsgrundlaget for moms, »for så vidt dette anses for strengt nødvendigt«.

24 Af det anførte følger, at nye særlige foranstaltninger, der fraviger direktivets bestemmelser, kun er i overensstemmelse med fællesskabsretten på betingelse af, dels at de falder inden for de med målene i artikel 27, stk. 1, afstukne rammer, dels at de har været forelagt Kommissionen og har opnået Rådets stiltiende eller udtrykkelige samtykke i overensstemmelse med bestemmelserne i nævnte artikels stk. 1-4.

25 Det må i lyset heraf i første række lægges til grund, at den foranstaltning, der blev meddelt Kommissionen af Det forenede Kongeriges regering i 1977, angav at vedrøre den lovbestemmelse, der med Finance Act 1977 indførtes i tillæg 3 til Finance Act 1972. Meddelelsen til Kommissionen har udtømt sine retsvirkninger i og med, at den pågældende foranstaltning med Finance Act 1981 DOM blev erstattet af en ny bestemmelse, medmindre det godtgøres, at den nye bestemmelse indholdsmæssigt må anses for at være den samme som den tidligere bestemmelse. Denne bedømmelse beror på en sammenligning mellem den tidligere og den nye bestemmelse.

26 Det bemærkes, at den nye affattelse af afsnit 3 i bilag 3 til Finance Act 1981 afviger fra den tidligere affattelse derved, at den udelader ordene »for at beskytte afgiftsprovenuet«. Som før nævnt er ændringen af bestemmelsen ved udeladelsen af disse ord efter den forelæggende ret væsentlig i engelsk ret og kan ikke antages blot at udgøre en gennemførelsesforanstaltning.

27 Ordene »for at beskytte afgiftsprovenuet« i den hidtidige affattelse svarede, som anført af Det forenede Kongeriges regering, til udtrykkene i det sjette direktiv »undgå visse former for svig eller unddragelse«. Med udeladelsen af de nævnte ord har bestemmelsen mistet sin åbenlyse tilknytning til de i direktivets artikel 27, stk. 1, hjemlede undtagelser, og de beføjelser, der er tillagt afgiftsmyndighederne til at fravige de almindelige regler, er, for så vidt angår de i 1977 meddelelsen nævnte salgssystemer, udvidet på ubestemt måde, således at det spørgsmål opstår, om den nye bestemmelse fortsat falder inden for rammerne af de fravigelser, artikel 27 tillader.

28 Med det forelagte spørgsmål for øje er det i den forbindelse tilstrækkeligt at bemærke, at en ændring som den med Finance Act 1981 gennemførte under alle omstændigheder udgør en væsentlig ændring i forhold til den i 1977 meddelte foranstaltning, idet den udelader netop det, der var tilknytningen til sjette direktiv. Alene en forelæggelse for Kommissionen i overensstemmelse med artikel 27, stk. 2, ville have sat denne og eventuelt Rådet i stand til at sikre sig, om der stadig var overensstemmelse mellem den nye foranstaltning og den i bestemmelsens stk. 1 angivne målsætning.

29 Det første spørgsmål må derfor besvares med, at når national lovgivning, der er meddelt i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, ændres således, at en henvisning til beskyttelsen af afgiftsprovenuet som kriterium bortfalder, udgør denne ændring en »særlig foranstaltning«, jfr. artikel 27, stk. 1, som kræver, at medlemsstaten skal forelægge sagen for Kommissionen i henhold til artikel 27, stk. 2.

Andet spørgsmål

30 Det andet spørgsmål går ud på, hvorvidt de retsundergivne i tilfælde af, at en foranstaltning, der fraviger bestemmelserne i sjette direktiv, ikke har været genstand for nogen forelæggelse for Kommissionen og et eventuelt samtykke fra Rådet i henhold til artikel 27, for de nationale domstole i en medlemsstat kan gøre krav på at blive behandlet i overensstemmelse med bestemmelserne i direktivets artikel 11, A, 1 a), dvs. at svare afgift på grundlag af den faktisk modtagne modværdi for levering af goder eller tjenesteydelser.

31 Direct Cosmetics Ltd har gjort gældende, at en medlemsstats tilsidesættelse af en pligt til forelæggelse og af et krav om samtykke samt dens krænkelse af materielle regler i fællesskabsretten ikke kan være uden betydning for de retsundergivne og klart ikke blot være spørgsmål, der alene angår forholdet mellem stater. Sagsøgeren i hovedsagen er af den opfattelse, at i overensstemmelse med Domstolens faste praksis indebærer den omstændighed, at en medlemsstat ikke opfylder de nødvendige forudgående betingelser for gennemførelsen af en national foranstaltning, at myndighederne i nævnte stat ikke kan påberåbe sig nationale bestemmelser, der er vedtaget, uden at vedkommende fremgangsmåde har været iagttaget, og som fraviger fællesskabsretlige bestemmelser, der er bindende for myndighederne. Direct Cosmetics Ltd har i den forbindelse henvist til dommene af 16. februar 1978 (Schonenberg, 88/77, Sml. s. 473), af 8. marts 1979 (Salumificio di Cornuda, 130/78, Sml. s. 867), af 16. december 1981 (Regina mod Tymen, 269/80, Sml. s. 3079) og af 19. januar 1982, Ursula Becker, 8/81, Sml. s. 53), i hvilke Domstolen fastslog, at en medlemsstat ikke over for retsundergivne kan gøre nationale bestemmelser gældende, der ikke er i overensstemmelse med fællesskabsrettens krav.

32 Regeringen for Det forenede Kongerige har i første række gjort gældende, at der ikke i fællesskabsretten findes nogen grundsætning, hvorefter en medlemsstats undladelse af at iagttage en pligt til forelæggelse for, konsultation med eller meddelelse til Rådet eller Kommissionen nødvendigvis medfører, at en i denne stat gennemført foranstaltning er uforenelig med fællesskabsretten. Det er nødvendigt i hvert enkelt tilfælde at undersøge beskaffenheden af og formålet med pligten til forelæggelse, konsultation eller meddelelse for at afgøre, om tilsidesættelsen heraf har en så væsentlig betydning for fællesmarkedets virke, at de under sådanne omstændigheder gennemførte nationale foranstaltninger må anses som virkningsløse. Det forenede Kongeriges regering har i den forbindelse henvist til dom af 3. oktober 1978 (Rasham, 27/78, Sml. 1761), i hvilken Domstolen fastslog, at en

underretning, traktaten foreskrev (nemlig i artikel 115, stk. 2), ikke udgjorde nogen forudgående betingelse for ikrafttrædelsen af visse beskyttelsesforanstaltninger, truffet af medlemsstaterne. Det forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at den foreliggende situation ikke er uden lighed med situationen i den nævnte af Domstolen afgjorte sag. Endvidere har Det forenede Kongeriges regering fremhævet forskellen mellem artikel 27 i sjette direktiv og den tilsvarende bestemmelse i artikel 13 i andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 14). Sidstnævnte bestemmelse forbød nemlig udtrykkeligt medlemsstaterne at anvende nationale forholdsregler, forinden Fællesskabets afgørelse forelå; et sådant forbud er imidlertid ikke gentaget i sjette direktiv. Ifølge Det forenede Kongeriges regering indebærer dette for den foreliggende sag, at tilsidesættelsen af anmeldelsespligten ikke kan anses som så væsentlig, at den pågældende foranstaltning mister gyldighed og virkning.

33 Det forenede Kongeriges regering har dernæst med henvisning til Domstolens praksis fra dommen af 15. juli 1964 (Costa mod ENEL, 6/64, Sml. 1954-1964, s. 531) til den førnævnte dom af 19. januar 1982 i sagen Ursula Becker gjort gældende, at Domstolen stedse har krævet, at en bestemmelse i fællesskabsretten for at kunne påberåbes for domstolene skal være tilstrækkelig præcis og ubetinget og ikke nødvendiggøre mellemkomsten af en retsakt fra Fællesskabet eller medlemsstaterne. Regeringen har henvist til, at i Costa mod ENEL-sagen antog Domstolen vedrørende EØF-traktatens artikel 102, der pålægger en pligt til at rådføre sig med Kommissionen, at medlemsstaterne har påtaget sig en forpligtelse over for Fællesskabet, »som binder i dem i deres egenskab af stater«, men som ikke medfører rettigheder for borgerne, som de nationale domstole skal beskytte. Regeringen er af den opfattelse, at direktivets artikel 27 på tilsvarende måde ikke angår forholdet mellem medlemsstaten og de retsundergivne, men i virkeligheden indebærer en »aftaleretlig« forpligtelse mellem medlemsstaterne og Fællesskabet, som svarer til den forpligtelse, traktatens artikel 102 indeholder. Efter sin beskaffenhed kan artikel 27 ikke hjemle de retsundergivne rettigheder, som de nationale domstole skal beskytte. Den manglende forelæggelse for Kommissionen er således uden betydning for anvendeligheden af nationale særlige foranstaltninger, for så vidt disse angår de retsundergivne.

34 Kommissionen har gjort gældende, at selv om dens stillingtagen til sigtet med den omtvistede foranstaltning muligt havde været imødekommende, forligger der ikke i den givne situation en efter direktivets artikel 27 gyldig fravigelse af direktivets bestemmelser, hvorfor hovedreglen i artikel 11 kan påberåbes af de retsundergivne.

35 Besvarelsen af det andet spørgsmål, den nationale ret stiller, nødvendiggør en forudgående bemærkning. Det er ubestridt, at bestemmelsen i artikel 11, A, 1 a) i sjette direktiv, hvorefter beskatningsgrundlaget for leveringer af goder og tjenesteydelser som hovedregel udgøres af den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager af køberen, på behørig måde er gennemført i Det forenede Kongeriges afgiftslovgivning. Bestemmelsen i direktivets artikel 11, A, 1 a), svarer således samtidigt til en bestemmelse i national lovgivning, der gælder for enhver afgiftspligtig person.

36 Af det anførte fremgår det endvidere, at der på det pågældende tidspunkt, og for så vidt angår de i sagen omhandlede forhold, ikke fandtes nogen »særlig foranstaltning«, der fraveg direktivets bestemmelser, og som var gennemført i overensstemmelse med kravene i direktivets artikel 27.

37 I medfør af traktatens artikel 189, stk. 3, er medlemsstaterne pligtige at efterkomme samtlige bestemmelser i sjette direktiv i det omfang, en fravigelse ikke er kommet i stand i overensstemmelse med artikel 27. Afgiftsmyndighederne i en medlemsstat kan følgelig ikke, uden at krænke den staten efter artikel 189 påhvilende forpligtelse over for de retsundergivne, gøre en bestemmelse gældende, der fraviger direktivets ordning, og som er gennemført under tilsidesættelse af den forelæggelsespligt, som artikel 27, stk. 2, pålægger medlemsstaterne.

38 Det andet spørgsmål må derfor besvares med, at en medlemsstat, der ikke har overholdt den forpligtelse, der påhviler den i henhold til artikel 27, stk. 2, i sjette direktiv, ved ikke at forelægge Kommissionen en særlig foranstaltning, som fraviger bestemmelsen i direktivets artikel 11, A, 1 a), og som således kræver Rådets samtykke i henhold til artikel 27, stk. 1, kan ikke gøre en sådan foranstaltning gældende over for retsundergivne, der for de nationale domstole påstår de afgiftsbestemmelser bragt i anvendelse, der er i overensstemmelse med direktivets artikel 11, A, 1 a).

Sagens omkostninger

39 De udgifter, der er afholdt af Det forenede Kongeriges regering og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, som er forelagt den af London Value Added Tax Tribunal ved kendelse af 9. november 1983, for ret:

1) **Når national lovgivning, der er meddelt i henhold til artikel 27, stk. 5, i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag, ændres således, at en henvisning til beskyttelsen af afgiftsprovenuet som kriterium bortfalder, udgør denne ændring en »særlig foranstaltning«, jfr. artikel 27, stk. 1, som kræver, at medlemsstaten skal forelægge sagen for Kommissionen i henhold til artikel 27, stk. 2.**

2) **En medlemsstat, der ikke har overholdt den forpligtelse, der påhviler den i henhold til artikel 27, stk. 2, i sjette direktiv, ved ikke at forelægge Kommissionen en særlig foranstaltning, som fraviger bestemmelsen i direktivets artikel 11, A, 1 a), og som således kræver Rådets samtykke i henhold til artikel 27, stk. 1, kan ikke gøre en sådan foranstaltning gældende over for retsundergivne, der for de nationale domstole påstår de afgiftsbestemmelser bragt i anvendelse, der er i overensstemmelse med direktivets artikel 11, A, 1 a).**

Mackenzie Stuart Bosco Due Kakouris

Pescatore Koopmans Everling Bahlmann Galmot

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 13. februar 1985.

P. Heim
Justitssekretær

A. J. Mackenzie Stuart
Præsident