ARREST VAN HET HOF
13 februari 1985 [1]

In zaak 5/84,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het London Value Added Tax Tribunal, in het aldaar aanhangig geding tussen

Direct Cosmetics Ltd

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 11 en 27 van de Zesde richtlijn (nr. 77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: Mackenzie Stuart, president, G. Bosco, O. Due en C. Kakouris, kamerpresidenten, P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann en Y. Galmot, rechters,

advocaat-generaal: P. VerLoren van Themaat
griffier: P. Heim

*

1 — Procestaal: Engels.

* gelet op de opmerkingen ingediend door:
— verzoekster Direct Cosmetics, vertegenwoordigd door Sleigh & Son, Solicitors, en D. Vaughan, Q.C.,
— de Britse regering, vertegenwoordigd door J.R.J. Braggins als gemachtigde, bijgestaan door W.S. Hill, Barrister,
— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D.R. Gilmour als gemachtigde,
gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 december 1984,

het navolgende

ARREST

(omissis)

In rechte

1 Bij beschikking van 9 november 1983, ingekomen ten Hove op 4 januari 1984, heeft het London Value Added Tax Tribunal (hierna: het Tribunal) krachtens artikel 177 EEG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 11 en 27 van de Zesde richtlijn (nr. 77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1; hierna: de Zesde richtlijn). Deze vragen zijn opgeworpen in een geding tussen de vennootschap Direct Cosmetics Ltd en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: de Commissioners), betreffende de vaststelling van de belastinggrondslag voor de heffing van BTW over de transacties van deze vennootschap, verzoekster in het hoofdgeding.

Verzoeksters verkoopsysteem

2 Blijkens de processtukken is Direct Cosmetics een bedrijf dat is gespecialiseerd in de directe verkoop van kosmetische produkten die, in wat „buitengewone" situaties wordt genoemd, niet via de normale traditionele detailhandelskanalen kunnen worden afgezet. Het gaat hier om overschotten, restanten en produkten met een speciale verpakking voor specifieke gelegenheden, zoals kerstverpakking, en die niet in de betrokken periode konden worden verkocht. Direct Cosmetics koopt deze produkten bij de fabrikanten tegen verlaagde prijzen en verkoopt ze vervolgens via tussenpersonen in ziekenhuizen, fabrieken en kantoren, tegen de volgende voorwaarden: het produkt wordt tegen de catalogusprijs van Direct Cosmetics verkocht; wanneer de tussenpersoon de prijs binnen veertien dagen aan Direct Cosmetics afdraagt, mag hij een korting van 20% inhouden, zoniet moet hij de volledige prijs afdragen.

3 Vaststaat, dat de omzet van de aldus werkzame tussenpersonen van Direct Cosmetics is gelegen beneden de overeenkomstig artikel 24 van de richtlijn in de Britse

wettelijke regeling bepaalde grens waarboven BTW moet worden betaald. Blijkens de verwijzingsbeschikking heeft het geding betrekking op de vraag, of Direct Cosmetics overeenkomstig artikel 11.A.1.a van de richtlijn BTW moet betalen over de daadwerkelijk verkregen tegenprestatie, dan wel of hier sprake is van een onder artikel 27 van de richtlijn vallende afwijking krachtens welke de Britse fiscus gerechtigd is, Direct Cosmetics te belasten op de grondslag van de verbruikersprijs, dus zonder aftrek van de eventuele korting, die de vergoeding van de verkoper vormt.

Juridische context van het geschil

4 Bij de Finance Act 1977, bekendgemaakt op 29 juli 1977, datum waarop het Verenigd Koninkrijk de noodzakelijke maatregelen invoerde om zijn belastingwetgeving in overeenstemming te brengen met de Zesde richtlijn, is paragraaf 2 van bijlage 3 bij de Finance Act 1972 vernummerd tot paragraaf 3 en aldus gewijzigd, dat de met de BTW-inning belaste Commissioners gerechtigd zijn, tot de belastingplichtigen aanwijzingen te richten volgens welke bij de berekening van de belasting moet worden uitgegaan van de verkoopprijs aan de eindverbruiker, wanneer de verkoop geschiedt via niet-belastingplichtige tussenpersonen. Deze bepaling was als volgt geformuleerd:

„3) Wanneer de Commissioners constateren

a) dat het bedrijf van een belastingplichtige geheel of ten dele bestaat in het leveren van goederen aan een aantal particulieren met het oog op de verkoop in het klein door hen of door anderen,

b) deze particulieren geen belastingplichtigen zijn, en

c) dat het ter bescherming van de belangen van de fiscus noodzakelijk is dat zij de hun bij deze paragraaf toegekende bevoegdheden uitoefenen,

kunnen zij de belastingplichtige schriftelijk aanwijzingen geven om te verzekeren dat de waarde op grondslag waarvan de belasting over dergelijke, na die kennisgeving of na een daarin bepaalde datum verrichte leveringen wordt geheven, zal worden bepaald als ware de door de particulieren voor de geleverde goederen betaalde prijs gelijk aan de prijs waarvoor de goederen in de kleinhandel worden verkocht."

5 Nadat deze bepalingen in werking waren gesteld, stelde de Britse regering de Commissie op 28 december 1977 overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn in kennis van zeven maatregelen die zij na de inwerkingtreding van de richtlijn voornemens was te handhaven als krachtens artikel 27, lid 1, toegestane afwijkende maatregelen. Punt 4 van deze lijst had betrekking op „speciale bepalingen inzake de belastingwaarde ter voorkoming van belastingontwijking". In bijlage IV bij de kennisgeving werd ter zake van deze bepalingen de volgende uitleg gegeven:

„In het Verenigd Koninkrijk verkopen sommige bedrijven, onder meer in de kosmeticabranche, hun produkten aan particulieren die buiten het belastingcircuit voor wederverkoop aan consumenten vallen. De Commissioners of Customs and Excise zijn ingevolge bijlage 3, paragraaf 2, van de Finance Act 1972 bevoegd, ontwijking van belasting over de winstmarge van de detailhandelaar te voorkomen met het vereiste, dat de verkoop aan deze particulieren wordt belast op grond van de detailhandelswaarde van de produkten."

6 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat de onderneming Club Center of Leeds Ltd, die bij de verkoop van wenskaarten soortgelijke methoden toepast als Direct Cosmetics, in 1979 beroep heeft ingesteld bij het Manchester VAT Tribunal, dat het beroep bij vonnis van 16 december 1980 (1980 VAT Tribunal Reports, blz. 135) gegrond verklaarde. In deze uitspraak legde het Manchester VAT Tribunal de uitdrukking „bescherming van de belangen van de fiscus" aldus uit, dat de belastingadministratie niet alleen het bewijs moet leveren dat een bepaalde verkoopmethode van dien aard is dat zij een inkomstendaling teweegbrengt, doch daarenboven ook dat de belastingplichtige zijn bedrijf opzettelijk zo voert, dat hij minder belasting verschuldigd is.

7 Blijkens het dossier stelde de belastingadministratie geen hoger beroep in tegen de uitspraak van het Manchester VAT Tribunal, maar besloot de regering, op voorstel van de Commissioners, het door deze rechterlijke uitspraak ontstane probleem langs wetgevende weg op te lossen. Paragraaf 3 van bijlage 3 bij de Finance Act 1972/1977 werd bij section 14, lid 1, van de Finance Act 1981 vervangen door een nieuwe bepaling, die in wezen identiek is aan die van 1977, met dien verstande dat het vereiste inzake de „bescherming van de belangen van de fiscus" werd geschrapt. De betrokken bepaling luidt als volgt:

„3) Wanneer

a) het bedrijf van een belastingplichtige geheel of ten dele bestaat in het leveren van goederen aan een aantal personen met het oog op de verkoop in het klein door hen of door anderen, en

b) deze personen geen belastingplichtigen zijn,

kunnen de Commissioners de belastingplichtige schriftelijk ervan in kennis stellen, dat vanaf de kennisgeving of de daarin vermelde datum de waarde van dergelijke leveringen zal worden geacht te zijn de normale waarde van die goederen in de kleinhandel."

Het voorwerp van het voor het Tribunal aanhangig geding

8 Op 7 december 1982 richtten de Commissioners krachtens voormelde bepaling van de Finance Act 1981 de volgende aanwijzing tot Direct Cosmetics:

„De Commissioners of Customs and Excise bepalen hierbij, dat na 10 december 1982 de belasting over de toegevoegde waarde op elke belastbare levering van goederen:

a) door u aan personen die geen belastingplichtigen zijn in de zin van section 2 van de Finance Act 1972,

b) met het oog op de verkoop in het klein door onder a) genoemde personen of door anderen,

zal worden geheven op basis van de normale kleinhandelswaarde van de goederen."

9 Blijkens deze aanwijzing staat de belastingadministratie op het standpunt, dat voor de vaststelling van de belastinggrondslag moet worden uitgegaan van de door de eindverbruiker betaalde detailhandelsprijs en niet van de prijs die de tussenpersonen aan Direct Cosmetics afdragen, dat wil zeggen de detailhandelsprijs verminderd met de eventuele korting.

10 Direct Cosmetics is van deze aanwijzing in beroep gekomen bij het London VAT Tribunal. Zij voert onder meer aan, dat de wijziging van bijlage 3 van de Finance Act 1972/1977 bij de Finance Act 1981, te weten de schrapping van het criterium „bescherming van de belangen van de fiscus", een afwijking vormt van artikel 11.A.1.a van de Zesde richtlijn, waarvoor geen machtiging was verleend overeenkomstig de in artikel 27, leden 1 en 2, van die richtlijn gestelde voorwaarden.

11 De Commissioners zijn daarentegen van oordeel, dat de bij de Finance Act 1981 ingevoerde wijziging de oorspronkelijke bepaling in wezen onverlet heeft gelaten, zodat de nieuwe bepaling is gedekt door de op 28 december 1977 overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de richtlijn gedane kennisgeving.

12 Na een uiteenzetting van de uitspraak van het Manchester VAT Tribunal verklaart het London Tribunal in zijn verwijzingsbeschikking dat, volgens de uitleggingsregels van Engels recht, de door de Finance Act 1981 aangebrachte wijziging een substantiële wijziging is, en dat derhalve sprake is van een nieuwe bijzondere maatregel in de zin van artikel 27 van de Zesde richtlijn. Volgens het Tribunal volgt daaruit evenwel niet noodzakelijkerwijs dat het Hof van Justitie, op de grondslag van gemeenschapsrechtelijke criteria, tot dezelfde slotsom zal komen.

13 Het Tribunal heeft derhalve geoordeeld dat het Hof een aantal vragen moet worden voorgelegd, te meer daar er andere zaken aanhangig zijn waarin hetzelfde probleem aan de orde is. Het heeft derhalve de volgende twee vragen gesteld:

1) Wanneer een nationale wettelijke regeling, waarvan overeenkomstig artikel 27, lid 5, van richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 (betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag) kennisgeving heeft plaatsgevonden, wordt gewijzigd door schrapping van de verwijzing naar het criterium van de bescherming van de belangen van de fiscus, is deze wijziging dan een „bijzondere maatregel" in de zin van artikel 27, lid 1, die de Lid-Staat krachtens artikel 27, lid 2, verplicht is aan de Commissie mee te delen ?

2) Zo ja, doet het feit dat een Lid-Staat zijn verplichtingen ex artikel 27, lid 2, van de richtlijn niet nakomt door de Commissie niet op de hoogte te brengen van een bijzondere maatregel waarbij hij afwijkt van de bepalingen van artikel 11.A.1.a, van de richtlijn, waarvoor krachtens artikel 27, lid 1, machtiging van de Raad is vereist, voor particulieren rechten ontstaan waarop dezen zich voor de nationale rechterlijke instanties van een Lid-Staat kunnen beroepen en die rechtstreeks uit de bepalingen van artikel 11.A.1.a. voortvloeien ?

De eerste vraag

14 De eerste vraag strekt ertoe te vernemen, of een bepaling van intern recht houdende wijziging van een vroegere regeling waarvan overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn kennisgeving had plaatsgevonden en waarin werd verwezen naar de „bescherming van de belangen van de fiscus", een „bijzondere maatregel" vormt in de zin van artikel 27, lid 1, van de richtlijn, die als zodanig moet worden aangemeld wanneer genoemde verwijzing in de nieuwe bepaling is weggelaten.

15 Direct Cosmetics betoogt dat de bij de Finance Act 1981 ingevoerde wetswijziging, waarbij de woorden „bescherming van de belangen van de fiscus" in de bijlage bij de Finance Act 1972, zoals gewijzigd bij de Finance Act 1977, werden geschrapt, een aanmerkelijke wijziging vormt van de op 28 december 1977 overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn als „bijzondere maatregel" ter voorkoming van belastingfraude aangemelde maatregel. De schrapping van de woorden „bescherming van de belangen van de fiscus" toont aan, dat hier niet alleen sprake is van een nieuwe maatregel als bedoeld in artikel 27, doch tevens dat deze maatregel de in dit artikel gestelde grenzen ver overschrijdt; gelijk het Hof recentelijk verklaarde in het arrest van 10 april 1984 (zaak 324/82, Commissie/België, Jurispr. 1984, blz. 1861), mogen de krachtens dit artikel toegestane maatregelen immers slechts afwijken van de in artikel 11 voorziene maatstaf van heffing van BTW, voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking. Dat hier sprake is van een verruiming van de aanvankelijk aangemelde maatregel, blijkt uit de omstandigheid dat Direct Cosmetics, die onder de oude voorschriften niet aan belasting was onderworpen, krachtens de aanwijzing overeenkomstig de bij de Finance Act 1981 ingevoerde nieuwe bepalingen belastingplichtig is. Volgens Direct Cosmetics dient de eerste vraag derhalve aldus te worden beantwoord, dat de bij de Finance Act ingevoerde wetswijziging een „bijzondere maatregel" is in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn, waarvan derhalve overeenkomstig artikel 27, lid 2, kennisgeving had moeten plaatsvinden.

16 De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt dat er geen wezenlijk verschil is tussen de bepalingen van de Finance Act 1972, zoals gewijzigd in 1977, en die van de Finance Act 1981. Aangezien de uitspraak van het Manchester VAT Tribunal in de zaak Club Center of Leeds de doelstellingen van de vroegere wettelijke regeling had doorkruist, was komen vast te staan dat de in 1977 bij de Commissie gedane kennisgeving betrekking had op een wettelijke bepaling waarmee de in de kennisgeving genoemde doelstellingen niet konden worden bereikt. Om precies dezelfde doelstellingen te bereiken als de in de kennisgeving genoemde, kwam het Verenigd Koninkrijk na de zaak Club Center of Leeds tot het oordeel, dat de wettelijke regeling van 1972/1977 moest worden herzien ten einde haar geheel aan te passen aan de beoogde doelstellingen. Aangezien de wettelijke regeling van 1981 leidde tot het door het Verenigd Koninkrijk gewenste resultaat zoals werd aangemeld in de kennisgeving van 1977, werd iedere nieuwe kennisgeving overbodig geacht. Bijgevolg was het Verenigd Koninkrijk niet tot enige kennisgeving aan de Commissie gehouden, aangezien er geen sprake was van een „bijzondere maatregel" in de zin van artikel 27, lid 2.

17 In haar mondelinge opmerkingen heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk erop gewezen, dat verkoopmethodes zoals die van Club Center of Leeds en Direct Cosmetics, ongeacht de bedoelingen die eraan ten grondslag liggen, niet alleen tot vermindering van de belastingopbrengst kunnen leiden, doch daarenboven een ongunstige invloed hebben op de mededingingsvoorwaarden tussen de ondernemingen die deze praktijken toepassen en die welke belastingplichtig zijn. De doelstellingen van de BTW-regeling zijn duidelijk tot uitdrukking gebracht in de considerans van de eerste harmonisatierichtlijn, waarin de uitschakeling wordt genoemd van factoren die de mededingingsvoorwaarden zowel op nationaal als op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, en wordt beklemtoond dat een belastingstelsel de grootste mate van neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van produktie en distributie omvat (Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, nr. 67/227/EEG, PB 1967, blz. 1301, overwegingen 3 en 5).

18 De Commissie heeft zich in haar laatste opmerkingen op het standpunt gesteld dat, aangezien de in 1977 aangemelde maatregel ten gevolge van een uitspraak van de bevoegde rechter onwerkzaam was geworden, ervan moet worden uitgegaan dat de kennisgeving destijds op dwaling berustte. Aangezien van de in 1981 vastgestelde nieuwe wettelijke bepaling geen kennisgeving heeft plaatsgevonden, kan bijgevolg geen sprake zijn van een geldige afwijkende maatregel in de zin van artikel 27 van de richtlijn. De wettelijke regeling van 1981 heeft de voordien bestaande rechtssituatie aanzienlijk gewijzigd, en een nieuwe aanmelding was dan ook noodzakelijk. De Commissie wijst er evenwel op dat, indien een nieuwe maatregel van dezelfde strekking als die van 1977 was aangemeld, zij daartegen geen bezwaren zou hebben ingebracht. Zij merkt inzonderheid op dat, waar het Verenigd Koninkrijk een vrij hoge grens voor de krachtens artikel 24 van de richtlijn toegestane vrijstelling heeft vastgesteld, daar uiteraard voorzorgsmaatregelen tegenover moeten staan om verkoopmethoden als die van Direct Cosmetics van deze vrijstelling uit te sluiten.

19 De door het Tribunal gestelde vraag moet worden opgelost in het licht van de bij artikel 27 van de Zesde richtlijn ingevoerde regeling, die is opgebouwd als volgt.

20 Volgens artikel 27, lid 1, kan de Raad elke Lid-Staat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van de richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of „bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking" te voorkomen.

21 Luidens de leden 2, 3 en 4, dient een Lid-Staat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, de Commissie daarvan op de hoogte te brengen en haar alle nodige beoordelingsgegevens te verschaffen. De Commissie stelt de andere Lid-Staten binnen een maand daarvan in kennis. Indien noch de Commissie, noch een Lid-Staat om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht, wordt de machtiging van de Raad geacht te zijn verkregen twee maanden na de kennisgeving door de Commissie. Indien evenwel hetzij de Commissie, hetzij een Lid-Staat om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht, kan deze de maatregel uitsluitend met eenparigheid van stemmen en op voorstel van de Commissie toestaan.

22 Bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1, die van toepassing waren op de datum waarop de richtlijn in werking trad, te weten 1 januari 1977, mochten de Lid-Staten ingevolge lid 5 handhaven, op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van die maatregelen in kennis stelden.

23 In voormeld arrest van 10 april 1984 wees het Hof erop, dat maatregelen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking slechts van de in artikel 11 vastgestelde BTW-belastinggrondslag mogen afwijken, „voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het doel".

24 Uit een en ander volgt dat nieuwe bijzondere, van de richtlijn afwijkende maatregelen zich slechts met het gemeenschapsrecht verdragen, voor zover zij binnen het kader van de in artikel 27, lid 1, bedoelde oogmerken blijven, alsmede ter kennis van de Commissie zijn gebracht en stilzwijgend of uitdrukkelijk door de Raad zijn goedgekeurd overeenkomstig de in artikel 27, leden 1 tot en met 4 gestelde voorwaarden.

25 Gelet op deze overwegingen dient in de eerste plaats te worden vastgesteld, dat de door de regering van het Verenigd Koninkrijk in 1977 aangemelde maatregel uitdrukkelijk verwees naar de bij de Finance Act 1977 in bijlage 3 bij de Finance Act 1972 ingevoegde wettelijke bepaling. Deze kennisgeving werd onwerkzaam op het moment waarop de betrokken maatregel bij de Finance Act 1981 werd vervangen door een nieuwe bepaling, tenzij de nieuwe bepaling kan worden geacht in wezen overeen te stemmen met de voorgaande. Het antwoord op die vraag moet worden gezocht door vergelijking van de oude en de nieuwe bepaling.

26 In dit verband moet worden opgemerkt, dat de nieuwe versie van paragraaf 3 van bijlage 3 bij de Finance Act 1981 verschilt van de oude versie, doordat het criterium „bescherming van de belangen van de fiscus" is geschrapt. Zoals gezegd, is het Tribunal van oordeel dat de door de weglating van deze woorden aangebrachte wijziging naar Engels recht een substantiële wijziging is, die niet kan worden beschouwd als een loutere uitvoeringsmaatregel.

27 Gelijk de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft opgemerkt, hadden de woorden „bescherming van de belangen van de fiscus" dezelfde strekking als de woorden „ten einde ... belastingfraude of -ontwijking te voorkomen" in de Zesde richtlijn. Door het weglaten van die woorden is ieder klaarblijkelijk verband met de in artikel 27, lid 1, van de richtlijn voorziene uitzonderingen verbroken en is de aan de Commissioners toegekende derogatiebevoegdheid voor wat betreft de in de kennisgeving van 1977 bedoelde verkoopmethodes onbeperkt geworden, zodat de vraag rijst of de nieuwe bepalingen nog wel binnen de grenzen van de krachtens artikel 27 toegestane afwijkingen vallen.

28 Gelet op de vraag van het Tribunal kan daartoe worden volstaan met erop te wijzen, dat de wijziging zoals die bij de Finance Act 1981 werd doorgevoerd, hoe dan ook een substantiële wijziging aanbrengt in de in 1977 aangemelde maatregel, omdat zij het element weglaat waardoor die maatregel aanknoopte bij de Zesde richtlijn. Alleen een kennisgeving overeenkomstig artikel 27, lid 2, zou de Commissie, en gebeurlijk de Raad, in staat hebben gesteld, na te gaan, of de nieuwe maatregel nog steeds aan het in artikel 27, lid 1, gestelde doel beantwoordde.

29 Mitsdien moet de eerste vraag aldus worden beantwoord dat, wanneer een nationale wettelijke regeling, waarvan overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn van de Raad (nr. 77/388) van 17 mei 1977, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, kennisgeving heeft plaatsgevonden, wordt gewijzigd door schrapping van de verwijzing naar het criterium van de bescherming van de belangen van de fiscus, deze wijziging een „bijzondere maatregel" is in de zin van artikel 27, lid 1, waarvan de Lid-Staat krachtens artikel 27, lid 2, de Commissie kennis moet geven.

De tweede vraag

30 De tweede vraag strekt ertoe te vernemen, of bij het achterwege blijven van kennisgeving van een maatregel die afwijkt van de bepalingen van de Zesde richtlijn, en gebeurlijk van de machtigingsprocedure voorzien in artikel 27, particulieren voor de nationale rechterlijke instanties van een Lid-Staat aanspraak kunnen maken op behandeling overeenkomstig artikel 11.A.1.a, van de richtlijn, anders gezegd, kunnen verlangen dat bij de belastingheffing wordt uitgegaan van de voor goederenleveringen en diensten daadwerkelijk verkregen prijs.

31 Direct Cosmetics is van oordeel, dat wanneer een Lid-Staat nalatig is voor wat betreft de kennisgevingsplicht en het machtigingsvereiste, een schending van fundamentele beginselen van gemeenschapsrecht, daardoor de belangen van particulieren en niet alleen de betrekkingen tussen Lid-Staten worden geraakt. Het is volgens Direct Cosmetics in overeenstemming met vaste rechtspraak van het Hof dat, wanneer een Lid-Staat niet voldoet aan de voorwaarden die noodzakelijk zijn om een nationale maatregel in te voeren, de overheid van die Lid-Staat zich niet kan beroepen op nationale maatregelen die zij, in afwijking van dwingende bepalingen van gemeenschapsrecht, heeft vastgesteld zonder vooraf de terzake voorgeschreven procedures te volgen. Direct Cosmetics herinnert daartoe aan de arresten van het Hof van 16 februari 1978 (zaak 88/77, Schonenberg, Jurispr. 1978, blz. 473), 8 maart 1979 (zaak 130/78, Salumificio di Cornuda, Jurispr. 1979, blz. 867), 16 december 1981 (zaak 269/80, Tymen, Jurispr. 1981, blz. 3079) en 19 januari 1982 (zaak 8/81, Ursula Becker, Jurispr. 1982, blz. 53), waarin het Hof overwoog dat een Lid-Staat zich ten aanzien van particulieren niet kan beroepen op nationale wettelijke bepalingen die niet in overeenstemming zijn met de door het gemeenschapsrecht opgelegde verplichtingen.

32 De regering van het Verenigd Koninkrijk voert in de eerste plaats aan, dat het gemeenschapsrecht niet het beginsel kent dat, wanneer een Lid-Staat zich niet houdt aan een verplichting tot mededeling, voorlegging of kennisgeving aan de Raad of de Commissie, elke maatregel van die Lid-Staat ipso facto onverenigbaar zou zijn met het gemeenschapsrecht. In elk afzonderlijk geval zou de aard en het doel van de verplichting tot mededeling, raadpleging of kennisgeving moeten worden onderzocht, ten einde vast te stellen of miskenning van zulk een verplichting de werking van de gemeenschappelijke markt zo fundamenteel in het gedrang brengt, dat onder dergelijke omstandigheden getroffen nationale maatregelen onwerkzaam moeten worden geacht. De Britse regering verwijst naar het arrest van 3 oktober 1978 (zaak 27/78, Italiaanse Administratie van de Staatsfinanciën, Jurispr. 1978, blz. 1761), waarin het Hof erkende, dat een in het Verdrag (in casu

artikel 115, tweede alinea) neergelegde aanmeldingsplicht geen voorafgaande voorwaarde vormde voor de inwerkingtreding van bepaalde door de Lid-Staten getroffen vrijwaringsmaatregelen. Volgens de Britse regering is de onderhavige situatie niet zonder gelijkenis met die waarover het Hof zich in bedoelde zaak had uit te spreken. Daarenboven ziet de Britse regering een verschil tussen artikel 27 van de Zesde richtlijn en de overeenkomstige bepaling in artikel 13 van de Tweede richtlijn, nr. 67/228/EEG, van 11 april 1967 (PB 1967, blz. 1303). Laatstgenoemde bepaling hield voor de Lid-Staten een uitdrukkelijk verbod in om nationale maatregelen in werking te stellen vooraleer de gemeenschapsinstanties een besluit hadden genomen; in de Zesde richtlijn komt een dergelijk verbod niet voor. De Britse regering leidt daaruit af dat in casu de niet-nakoming van de verplichting tot kennisgeving niet dermate ernstig is, dat de betrokken maatregel iedere geldigheid of toepasselijkheid moet worden ontzegd.

33 In de tweede plaats betoogt de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat volgens de betrokken rechtspraak van het Hof, te beginnen met het arrest van 15 juli 1964 (zaak 6/64, Costa/ENEL, Jurispr. 1964, blz. 1141) en laatstelijk voormeld arrest van 19 januari 1982 (zaak 8/81, Ursula Becker), een bepaling van gemeenschapsrecht eerst dan voor de nationale rechter kan worden ingeroepen, wanneer zij voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk is en kan worden toegepast zonder dat daartoe enigerlei maatregel van de Gemeenschap of van de Lid-Staten noodzakelijk is. In het arrest van 15 juli 1964, aldus de Britse regering, verklaarde het Hof met betrekking tot artikel 102 EEG-Verdrag, houdende een verplichting de Commissie te raadplegen, dat de Lid-Staten ten opzichte van de Gemeenschap „een verbintenis op zich hebben genomen, die hen in hun hoedanigheid van staten bindt", maar die voor de burgers geen rechten schept welker handhaving voor de nationale rechter kan worden gevorderd. Evenzo zou artikel 27 van de richtlijn niet de betrekkingen tussen Lid-Staat en particulieren raken, maar in werkelijkheid „een contractuele" verbintenis tussen de Lid-Staten en de Gemeenschap scheppen, gelijk aan die voorzien in artikel 102 EEG-Verdrag. Naar zijn aard zou artikel 27 voor particulieren geen rechten scheppen die door de nationale rechter moeten worden beschermd. Het achterwege blijven van kennisgeving zou derhalve niet afdoen aan de werkzaamheid van bijzondere nationale maatregelen, voor zover deze particulieren raken.

34 De Commissie merkt op dat, ook al had het doel van de litigieuze maatregel haar instemming kunnen wegdragen, er onder de gegeven omstandigheden geen sprake is van een geldige afwijking krachtens artikel 27 van de richtlijn, en dat particulieren zich derhalve op het in artikel 11 neergelegde beginsel kunnen beroepen.

35 Alvorens te antwoorden op de tweede vraag van het Tribunal, dient het volgende te worden opgemerkt. Vaststaat, dat het bepaalde in artikel 11.A.1.a, van de Zesde richtlijn, naar luid waarvan de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten in beginsel alles omvat wat de belastingplichtige leverancier of dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt van de zijde van de koper, naar behoren in het belastingrecht van het Verenigd Koninkrijk is overgenomen. Uit dien hoofde is het bepaalde in artikel 11.A.1.a van de richtlijn derhalve tevens een bepaling van nationaal recht, die van toepassing is op een ieder die onder de BTW-regeling valt.

36 Uit het voorgaande blijkt voorts dat er destijds, voor de materie die thans aan de orde is, geen „bijzondere", van de richtlijn afwijkende maatregel bestond die overeenkomstig artikel 27 van de richtlijn in werking was gesteld.

37 Ingevolge artikel 189, derde alinea, EEG-Verdrag zijn de Lid-Staten gehouden, alle bepalingen van de Zesde richtlijn na te leven voor zover niet overeenkomstig artikel 27 in een afwijking is voorzien. De belastingautoriteiten van een Lid-Staat kunnen zich tegenover een belastingplichtige derhalve niet beroepen op een bepaling die afwijkt van het stelsel van de richtlijn en is vastgesteld met miskenning van de krachtens artikel 27, lid 2, op de Lid-Staten rustende kennisgevingsplicht, zonder de ingevolge artikel 189 op de staat rustende verplichting te schenden.

38 Mitsdien moet de tweede vraag aldus worden beantwoord, dat een Lid-Staat die de krachtens artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn op hem rustende verplichting niet is nagekomen door de Commissie geen kennis te geven van een bijzondere maatregel die afwijkt van het bepaalde in artikel 11.A.1.a van die richtlijn en derhalve ingevolge artikel 27, lid 1, machtiging van de Raad behoeft, die maatregel niet kan tegenwerpen aan een particulier die voor de nationale rechter toepassing vordert van de in overeenstemming met artikel 11.A.1.a van de richtlijn vastgestelde belastingwet.

Kosten

39 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het London Value Added Tax Tribunal bij beschikking van 9 november 1983 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Wanneer een nationale wettelijke regeling, waarvan overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn (nr. 77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, kennisgeving heeft plaatsgevonden, wordt gewijzigd door schrapping van de verwijzing naar het criterium bescherming van de belangen van de fiscus, is deze wijziging een „bijzondere maatregel" in de zin van artikel 27, lid 1, waarvan de Lid-Staat krachtens artikel 27, lid 2, de Commissie kennis moet geven.**

2) **Een Lid-Staat die de krachtens artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn op hem rustende verplichting niet is nagekomen door de Commissie geen kennis te geven van een bijzondere maatregel die afwijkt van het bepaalde in artikel 11.A.1.a van die richtlijn en derhalve ingevolge artikel 27, lid 1, machtiging van de Raad behoeft, kan die maatregel niet tegenwerpen aan een particulier die voor de nationale rechter toepassing vordert van de in overeenstemming met artikel 11.A.1.a van de richtlijn vastgestelde belastingwet.**

Mackenzie Stuart Bosco Due Kakouris

Pescatore Koopmans Everling Bahlmann Galmot

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 13 februari 1985.

De griffier

P. Heim

De president

A. J. Mackenzie Stuart