FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA

fremsat den 27. januar 1988 *

Høje Domstol.

1. »London Value Added Tax Tribunal« har i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelagt Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse af en række spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 27 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] og om gyldigheden af en beslutning, som Rådet har truffet i henhold til den nævnte bestemmelse, og hvorved Det Forenede Kongerige fik samtykke til at indføre en undtagelsesforanstaltning for en toårig periode med det formål at undgå visse afgiftsunddragelser [2].

1. Sagens baggrund

2. Spørgsmålene er blevet forelagt i forbindelse med retssager, hvorunder to engelske virksomheder — Direct Cosmetics Ltd og Laughtons Photographs Ltd — har gjort gældende, at den nævnte undtagelsesforanstaltning ikke finder anvendelse på dem; sagerne drejer sig i det væsentlige om fastsættelsen af beskatningsgrundlaget ved opkrævningen af moms af disse selskabers transaktioner, hvis særlige karakter har foranlediget den nævnte foranstaltning bragt i anvendelse.

3. Den sag, som jeg beskæftiger mig med i dag, udgør fortsættelsen af en anden sag, som Domstolen allerede har taget stilling til [3], og hvor parterne også var p. d. e. s. et af de i nærværende sag involverede selskaber (Direct Cosmetics), p. d. a. s. »Commissioners of Customs and Excise«. Spørgsmålet i sagen var, om Kommissionen i henhold til det sjette direktivs artikel 27, stk. 2, skulle have været underrettet om en ændring af den engelske afgiftslovgivning, hvorved der indførtes en undtagelse fra beskatningsgrundlaget i henhold til dette direktiv.

4. Med henblik på at efterkomme Domstolens dom, hvorved det blev lagt til grund, at den omhandlede ændring var en »særlig foranstaltning«, jfr. artikel 27, stk. 1, og følgelig betinget af Rådets samtykke, gav Det Forenede Kongerige den 15. marts 1985 Kommissionen meddelelse om indholdet af den undtagelsesforanstaltning i forhold til det sjette direktiv, som det agtede at indføre.

5. I henhold til meddelelsen skulle den omhandlede undtagelsesforanstaltning, hvis gyldighed var begrænset til en periode på to år, anvendes ved bekæmpelsen af afgiftsunddragelse, nemlig ved indførelse af en særlig ordning for opkrævning af merværdiafgiften i tilfælde, hvor det af visse virksomheder indførte handelssystem var baseret på salg af produkterne til ikke-momsregistrerede forhandlere.

6. I henhold til artikel 27, stk. 3, underrettede Kommissionen de øvrige medlemsstater om Det Forenede Kongeriges anmodning;

* Oversat fra portugisisk.

1 — EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

2 — Beslutning 85/369, ikraftrådt den 13. juni 1985 (EFT L 199 af 13.7.1985, s. 60).

3 — Dom af 13. februar 1985 i sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617.

da ingen medlemsstat og heller ikke Kommissionen havde begæret sagen behandlet i Rådet inden to måneder efter tidspunktet for denne underretning, ansås samtykket til undtagelsen i medfør af artikel 27, stk. 4, for meddelt med virkning fra den 13. juni 1985 [4].

7. Med hjemmel i nævnte tilladelse blev der ved afsnit 3 i tillæg 4 til »Value Added Tax Act 1983« givet følgende bestemmelse:

»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.«

8. I forhold til de tidligere gældende bestemmelser (afsnit 2 til tillæg 3 til »Finance Act« 1972 i dennes oprindelige formulering) bestod den ved afsnit 3 til tillæg 4 til Value Added Tax Act 1983 foretagne ændring i det væsentlige i, at bestemmelsen om nødvendigheden af at »beskytte afgiftsprovenuet« udgik.

4 — Beslutning 85/369/EØF, offentliggjort i EFT L 199 af 13.7.1985, s. 60.

9. Ved afgørelser af henholdsvis 25. juni 1985 og 5. juli 1985, hvis indhold (det samme i begge tilfælde) her forudsættes kendt, bragte Commissioners of Customs and Excise den førnævnte bestemmelse i anvendelse på selskaberne Laughtons Photographs og Direct Cosmetics.

10. Man vil forstå, hvilken betydning disse afgørelser havde for adressaterne, når man tager hensyn til den særlige karakter af deres respektive salgssystemer. Disse er beskrevet i retsmøderapporten, og Direct Cosmetics' salgssystem blev allerede omtalt i dommen af 13. februar 1985.

11. Lad mig blot nævne, at Direct Cosmetics er et selskab, der har specialiseret sig i direkte salg af kosmetiske produkter, som ikke kan sælges via de normale afsætningskanaler (overskudsvarer, restpartier, varer, der ikke længere fremstilles, varer pakket i juleemballager, som ikke er blevet solgt i tide, osv.). Direct Cosmetics køber sådanne varer direkte fra producenterne til nedsat pris og sælger dem dernæst i hospitaler, virksomheder og kontorer via forhandlere, der sælger til Direct Cosmetics' katalogpris og afregner salgsindtægterne til selskabet; hvis prisen afregnes inden fjorten dage, får forhandlerne en rabat på 20%, hvilket udgør deres vederlag.

12. Laughtons Photographs er en virksomhed, der har specialiseret sig i fotografering af skolebørn, enkeltvis eller klassevis; fotografierne sælges til skolerne i sæt, og skolerne påtager sig derefter at videresælge fotografierne til elevernes familier, hvorved

prisen, efter hvad Laughtons har oplyst, kan være den samme eller højere end den, som selskabet selv tager i forhold til skolerne.

13. Det er et væsentligt moment, at de forhandlere, ved hjælp af hvilke Direct Cosmetics sælger sine produkter, ikke er momspligtige, da deres omsætning ligger under den mindstegrænse, der er fastsat i britisk lovgivning med hjemmel i artikel 24 i det sjette direktiv; heller ikke skolerne skal svare moms af de fotografier, som Laughtons sælger til dem, og som de videresælger.

14. Hermed er baggrunden angivet for den sag, som de to selskaber har indbragt for London Value Added Tax Tribunal. De har for denne retsinstans gjort gældende, at afgiftmyndighedernes afgørelser var ugyldige, idet de gik ud over de mål, der omhandles i det sjette direktivs artikel 27, stk. 1, og i Rådets samtykke af 31. juli 1985; selskaberne anførte endvidere, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv finder anvendelse, en bestemmelse, som efter deres opfattelse er umiddelbart anvendelig, og i henhold til hvilken selskaberne kun skal afregne moms af den modværdi, som de faktisk har modtaget.

15. Afgiftsmyndighederne anførte heroverfor: a) at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), var blevet gennemført i engelsk ret; b) at de havde givet behørig underretning om en undtagelsesforanstaltning, der var omfattet af et gyldigt samtykke fra Ministerrådet; c) at den omtvistede foranstaltning var et egnet middel til at afgiftsbelægge varens fulde værdi i detailsalgsleddet.

2. De præjudicielle spørgsmål

16. Den nationale ret har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende fem spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Kan en foranstaltning som den, der omhandles under afsnit 3 i tillæg 4 til Value Added Tax Act 1983, anses for at ligge inden for rammerne af artikel 27, stk. 1, i det sjette direktiv, eller går den videre end strengt nødvendigt?

2) Kan en foranstaltning som den omhandlede betragtes som en undtagelsesforanstaltning inden for rammerne af artikel 27, stk. 1, i det sjette direktiv, eller går den videre end strengt nødvendigt, for så vidt som den anvendes på:

a) en afgiftspligtig person, om hvem det står fast, at han ikke i forbindelse med sin virksomhed svigagtigt tilsigter at unddrage sig momsbetaling, og hvis handelssystem udelukkende er tilrettelagt efter forretningsmæssige hensyn;

b) en afgiftspligtig person, om hvem det står fast, at han ikke i forbindelse med sin virksomhed svigagtigt tilsigter at unddrage sig momsbetaling, og hvis handelssystem udelukkende er tilrettelagt efter forretningsmæssige hensyn, om end det efter omstændighederne faktisk kan medføre, at afgiftsbetaling i et vist omfang undgås;

c) på nogle — men ikke alle — afgiftspligtige personer, der sælger direkte

til videreforhandlere, der ikke er momsregistreret?

3) Kan en foranstaltning som den omhandlede anvendes på afgiftspligtige personer, såfremt disses virksomhed ikke omhandles i artikel 27 i det sjette direktiv eller ikke omtales i anmodningen om samtykke eller i det af Ministerrådet faktisk meddelte samtykke?

4) Er Ministerrådets samtykke ugyldigt eller uvirksomt som behæftet med en materiel eller formel mangel, idet Ministerrådet eller medlemsstaterne ikke fastslog — eller ikke blev underrettet om — at foranstaltningen måtte anses for ugyldig som stridende mod kriterierne i artikel 27 i det sjette direktiv, proportionalitetsprincippet eller grundsætningerne i det sjette direktiv?

5) Indebærer Ministerrådets samtykke, at en afgiftspligtig persom som sagsøgeren, om hvem det står fast, at han ikke i forbindelse med sin virksomhed svigagtigt tilsigter at unddrage sig momsbetaling, ikke kan kræve afgiften beregnet i henhold til bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette momsdirektiv?«

17. De stillede spørgsmål må omformuleres, da de ikke kan besvares med den ønskelige klarhed, således som de er formuleret.

18. De to første spørgsmål vedrører således samme generelle problem (rækkevidden af undtagelsesbestemmelsen i det sjette direktivs artikel 27, stk. 1); spørgsmål 2 fokuserer herved på nogle særlige punkter inden for rammerne af det generelle problem i spørgsmål 1.

19. Spørgsmål 5 skal besvares i nær sammenhæng med disse to spørgsmål, idet artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bliver uanvendelig, når en undtagelsesforanstaltning bringes i anvendelse efter gyldigt meddelt samtykke.

20. *A* — Med disse forskellige spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige fastslået:

1) om artikel 27, stk. 1, i det sjette direktiv hjemler anvendelse af en særlig undtagelsesforanstaltning i tilfælde af objektiv afgiftsunddragelse, hvor der ikke er godtgjort svigshensigt hos de involverede erhvervsdrivende;

2) om en særlig foranstaltning, hvorved der dispenseres fra det sjette direktiv — som f. eks. den foranstaltning, der hjemles i afsnit 3 til tillæg 4 til Value Added Tax Act 1983 — er omfattet af artikel 27, stk. 1, eller om den går for vidt i forhold til det tilsigtede mål, nemlig at forhindre visse former for afgiftssvig eller -unddragelse;

3) om det er foreneligt med artikel 27, stk. 1, at den omhandlede foranstaltning alene finder anvendelse på nogle af de erhvervsdrivende, som sælger direkte til forhandlere, der ikke er afgiftspligtige;

4) om det i lyset af besvarelsen af de ovennævnte spørgsmål må statueres, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ikke finder anvendelse.

21. *B* — For så vidt angår spørgsmål 3, første led, fremgår svaret logisk af de svar, der gives på de foregående spørgsmål, uden at det er nødvendigt at anføre yderligere argumenter i så henseende; spørgsmål 3, andet led, vedrører dernæst den nærmere fastlæggelse af indholdet af det samtykke til indførelse af undtagelsesforanstaltninger, som i henhold til artikel 27, stk. 4, kan anses givet stiltiende af Ministerrådet.

22. Spørgsmål 4 vedrører igen betingelserne for, at Rådets stiltiende samtykke kan anses for gyldigt. Jeg skal behandle dette spørgsmål i forbindelse med de andre spørgsmål, der er stillet af den nationale ret.

23. Jeg vil i min gennemgang behandle alle de stillede spørgsmål som regulære fortolkningsspørgsmål i forbindelse med artikel 27, idet jeg ved besvarelsen tager hensyn til, at det følger af den præjudicielle procedures særlige karakter, at der herunder ikke kan tages stilling til fortolkningen af national ret eller til dennes forenelighed med fællesskabsretten.

3. Det generelle merværdiafgiftssystem

24. *A* — Med henblik på besvarelsen af disse forskellige spørgsmål skal jeg indledningsvis beskrive Fællesskabets generelle momssystem, som fastlagt i det sjette direktiv og i de tidligere direktiver, navnlig det første og det andet momsdirektiv.

25. *B* — Ved de to sidstnævnte direktiver, begge af 11. april 1967, skabtes som bekendt grundlaget for harmoniseringen af de nationale ordninger for omsætningsafgift i EF's medlemsstater.

26. Efter det første direktiv[5] skulle momsen indføres inden for hele Fællesskabets område med virkning fra den 1. januar 1970 (senere udsat til den 1. januar 1972) til afløsning af de kumulative afgifter, der indtil da anvendtes i næsten alle medlemsstater (undtagen Frankrig).

27. Det andet direktiv[6] fastlagde visse generelle principper, stadigt ret bredt udformet, som EF-momssystemet skulle følge.

28. *C* — I forhold til de kumulative afgifter udviser ordningen med afgift af merværdien uomtvistelige fordele. Den er først og fremmest en *neutral* afgift ved beskatningen af såvel indenlandske som internationale transaktioner.

29. For det første er momsen en afgift, der ikke påvirker integrationsniveauet inden for produktionssektoren. Et gode er altid beskattet ens uanset produktionsvejens længde, eftersom afgiften udelukkende hviler på merværdien i det enkelte led, og således at de afgifter, der indgår i prisen på mellemprodukter og tjenesteydelser, kan fradrages i det enkelte led (jfr. første direk-

5 — EFT 1967, s. 12.
6 — EFT 1967, s. 14.

tiv, betragtning otte, og artikel 2, stk. 2). Det afgørende er, at summen af de momsbeløb, der successivt opkræves af merværdien i hvert enkelt led, skal svare til det beløb, der ville fremkomme ved anvendelsen af en engangsafgift med samme sats, der alene opkræves ved detaillistens salg af varer til den endelige forbruger. Momsen kan derfor betragtes som »en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet« (artikel 2, stk. 1, i det første direktiv).

30. For det andet er det efter momssystemet let at foretage afgiftsreguleringer ved grænserne, idet eksportøren får refunderet de beløb, der er betalt som indgående afgift, og de indførte varer beskattes i importlandet efter den sats, der anvendes på lignende indenlandsk fremstillede varer. Man afskaffer herved forskelsbehandling mellem indenlandsk fremstillede og indførte varer og fjerner de afgiftsmæssige hindringer for de frie varebevægelser inden for Fællesskabet, så længe det ikke er muligt fuldstændigt at afskaffe grænsernes afgiftsmæssige virkninger ved gennemførelse af det såkaldte »oprindelsesprincip«.

31. Jeg har hermed nævnt nogle af de grundlæggende mål, som momssystemet skal gøre det muligt at nå, og det er på denne baggrund klart, at momsens anvendelsesområde må være så vidt som muligt, eftersom de omhandlede formål nås desto mere effektivt, jo større det udsnit af varer og tjenesteydelser er, som afgiften finder anvendelse på, og jo flere transaktioner den dækker fra produktionsleddet og frem til detailhandelsleddet. Betragtning fem til det første direktiv understreger således, at »det mest enkle og mest neutrale merværdiafgiftssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og fordelingsled«.

32. Endvidere er momsens »generelle anvendelighed« en afgørende faktor for dens finansielle nyttevirkning, idet man herved opnår et betydeligt provenu ved anvendelse af normalsatser, der holdes inden for rimelige grænser (jfr. betragtning fire til det andet direktiv).

33. *D* — Det sjette direktiv gjorde det muligt at nå et væsentligt skridt videre i gennemførelsen af det fællesskabsbaserede momssystem, idet direktivet førte afgiftsharmoniseringsprocessen afgørende videre.

34. Selvom første og andet direktiv havde lagt grunden for harmoniseringen af de nationale ordninger vedrørende indirekte beskatning, bestod der efter begge disse direktiver fortsat mulighed for afvigelser på en række punkter med hensyn til afgiftens anvendelsesområde, ligesom direktiverne endnu kun i meget begrænset omfang anvendte fællesskabsbegreber.

35. Ved det sjette direktiv har man imidlertid harmoniseret beregningsgrundlaget for momsen i alle medlemsstaterne, og man har herved — sammenlignet med det andet direktiv — givet afgiften det videst mulige anvendelsesområde.

36. For det første foreskriver det sjette direktiv, at merværdien i detailhandelsleddet skal medregnes i beskatningsgrundlaget, hvilket tidligere var valgfrit.

37. For det andet har det sjette direktiv indført beskatning af tjenesteydelser, og det opstiller en harmoniseret liste over fritagelser, som medlemsstaterne må tillade.

38. Det skal yderligere bemærkes, at det sjette direktiv havde endnu et umiddelbart formål, nemlig at tilvejebringe betingelserne for, at momsen kan være grundlag for beregningen af Fællesskabets egne indtægter; med henblik herpå måtte beregningsgrundlaget nødvendigvis harmoniseres som forudsætning for en ligelig fordeling af byrderne mellem de forskellige medlemsstater.

39. *E* — Princippet om, at der i videst mulig omfang svares afgift af beskatningsgrundlaget efter generelle og ensartede regler inden for hele Fællesskabet, må imidlertid vige såvel for tvingende politiske eller sociale hensyn, der begrunder, at visse transaktioner og grupper af erhvervsdrivende fritages, såvel som for hensynet til nationale traditioner og afgiftspraksis, lige som der må tages hensyn til administrative vanskeligheder og til problemer, der udspringer af den økonomiske struktur, samt til de vanskeligheder, der i visse tilfælde kan være forbundet med en forskriftsmæssig konstatering og nøjagtig opgørelse af det faktiske beskatningsgrundlag.

40. Af denne grund måtte man i forbindelse med det sjette direktiv acceptere visse begrænsninger i harmoniseringen af afgiftssystemerne, og visse dispositioner blev følgelig gjort valgfri (f. eks. artiklerne 5, stk. 5, 7 og 8, og artikel 6, stk. 3), og visse ordninger kunne — foreløbigt eller endeligt — bringes i anvendelse efter bestemmelse truffet af medlemsstaterne eller de afgiftspligtige selv (f. eks. artikel 13, C; ordningen for mindre virksomheder i henhold til artikel 24; de særlige ordninger for landbrugere i henhold til artikel 25; overgangsbestemmelserne i artikel 28).

41. Direktivet indeholder endvidere i artiklerne 13 til 16 en fælles ordning for fritagelser. Disse fritagelser er imidlertid i praksis begrænset til visse former for transaktioner, som det er meget vanskeligt eller umuligt at medregne i beskatningsgrundlaget, samt til en række udgifter, hvor afgiftsfritagelsen er begrundet i tungtvejende socialpolitiske hensyn.

42. Direktivets bestemmelser om afgiftsgrundlaget er således formuleret så vidt som muligt, hvorimod der hjemles de færrest mulige og kun absolut nødvendige undtagelser fra princippet om, at afgiften er generelt anvendelig.

43. Det anførte begrunder, at disse undtagelser ikke fortolkes udvidende, men at de, for så vidt de går i mod hovedreglen, tværtimod fortolkes indskrænkende.

44. Det sjette direktiv åbner endvidere mulighed for, at der kan indføres ordninger med henblik på regulering af forhold, der er særlig komplicerede, eller indebærer risiko for en skatteunddragelse, hvorved en del af beskatningsgrundlaget holdes uden for beskatning.

45. Artikel 4, stk. 4, afsnit 2, indeholder således en bestemmelse, der udvider definitionen af den afgiftspligtige person i stk. 1, idet medlemsstaterne efter bestemmelsen kan »betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtig person«.

46. Samme synspunkt ligger til grund for bestemmelsen i artikel 27, stk. 1, hvorefter »Rådet... med enstemmighed på forslag af Kommissionen [kan] give en medlemsstat

tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse«.

47. Efter formuleringen af denne bestemmelse er der intet til hinder for, at anvendelsesområdet for undtagelsesforanstaltningerne kan omfatte bestemmelsen i artikel 11, navnlig artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hvorefter beskatningsgrundlaget ved enhver transaktion (levering af goder eller udveksling af tjenesteydelser) principielt er den modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage.

48. Det er imidlertid klart, at lovgiver har ønsket, at de foranstaltninger, der træffes i medfør af artikel 27, afviger mindst muligt fra systemet i henhold til de grundlæggende bestemmelser. Af samme grund har lovgiver givet en klar bestemmelse om (artikel 27, stk. 1, andet punktum), at »foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen... ikke eller kun i ubetydelig grad [må] påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug«.

49. Muligheden for at træffe særlige foranstaltninger »for at undgå visse former for svig eller unddragelse« må ligeledes betragtes som en undtagelse, der ikke står i modsætning til de bærende synspunkter for det sjette direktiv, men som skal gøre det muligt at gennemføre direktivets mål så fuldstændigt som muligt.

50. Med henblik på de vanskeligheder, der foreligger under visse konkrete omstændigheder, må der nemlig tilvejebringes hjemmel for at indføre ordninger, hvorved man kan »forfølge« det afgiftspligtige beløb og undgå, at en del heraf under de særlige omstændigheder, der foreligger ved de omhandlede transaktioner, unddrages beskatning, hvilket i givet fald kunne føre til uligheder (der ikke nødvendigvis har karakter af »illoyal konkurrence«) ved beskatningen af tilfælde, som i økonomisk og erhvervsmæssig henseende grundlæggende er ens.

51. Såvel i det nævnte tilfælde som ved foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen kan de foranstaltninger, der træffes, udformes forskelligt[7] og utvivlsomt også som den foranstaltning, Det Forenede Kongerige anvendte i afsnit 3 i tillæg 4 til VAT Act, og som blev bragt i anvendelse på de sagsøgende selskaber.

52. Spørgsmålet er herefter, om en således udformet foranstaltning er lovlig, og om den er anvendt korrekt.

53. Efter min mening kan disse spørgsmål besvares på grundlag af de i det foregående omtalte principper.

4. Gennemgang af de præjudicielle spørgsmål

54. *A* — Det første spørgsmål, der opstår i forbindelse med artikel 27, er, om der efter denne bestemmelse kun kan træffes særlige foranstaltninger til bekæmpelse af afgiftsunddragelse, såfremt de afgiftspligtige har *fortsæt* til at unddrage sig afgiften, eller om bestemmelsen også omfatter tilfælde, hvor afgiftsunddragelsen foreligger som en *objektiv* konsekvens af den måde, hvorpå de af-

7 — Jfr. erklæringen i referatet fra det rådsmøde, hvorunder det sjette direktiv blev vedtaget, og som Det Forenede Kongerige henviser til i sit indlæg, og som omtales i Domstolens dom af 10. april 1984 i sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, 1881, præmis 26.

giftspligtige har tilrettelagt deres virksomhed.

55. De sagsøgende selskaber gør gældende, at artikel 27 kun (bortset fra ved foranstaltninger med henblik på forenkling af opkrævningen) kan finde anvendelse i tilfælde af svigagtig afgiftsunddragelse.

56. Jeg mener ikke, at denne opfattelse er rigtig.

57. Det sjette direktivs artikel 27 omhandler efter sin ordlyd — i alle de undersøgte sprogversioner, herunder den engelske — klart to forskellige begreber, nemlig begrebet *svig* og begrebet *afgiftsunddragelse*, og bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd begge begreber, jfr. tilsvarende direktivets betragtning sytten.

58. I denne betragtning anvender direktivet en anden formulering end det andet direktivs artikel 13, hvorefter medlemsstaterne kun kunne træffe særlige forholdsregler »for at forhindre bestemte besvigelser«.

59. Det fremgår klart af den forskellige formulering, at den »objektive unddragelse« nu skal anses for omfattet, dvs. at der kan gøres undtagelse i videre omfang.

60. Den engelske version af det sjette direktiv er endog særligt vejledende på dette punkt. Mens målet i henhold til artikel 27 er at undgå »certain types of tax evasion or avoidance«, anfører betragtning sytten nemlig som formål »to avoid fraud or tax avoidance« og indsætter sidstnævnte begreb (der svarer til »evasão fiscal« på portugisisk og til lignende udtryk på de andre romanske sprog) ved siden af begrebet »svig«, det eneste begreb, som omhandledes i det andet direktiv.

61. Bestemmelsens formål og hele opbygning — jfr. mine bemærkninger herom i det foregående vedrørende det sjette direktivs system — bestyrker denne opfattelse. Det er klart, at der er tale om foranstaltninger, der fraviger direktivets hovedregler (navnlig reglen i artikel 11); som jeg har fremhævet, må sådanne undtagelser imidlertid efter deres formål og tekniske udformning antages at harmonere med momssystemets almindelige filosofi.

62. Den løsning, som lovgiver valgte ved det sjette direktiv, er i øvrigt forståelig. Såfremt anvendelsesområdet for undtagelsesforanstaltningerne begrænses til svigstilfælde, bliver det ikke muligt at nå direktivets målsætning, som i så fald tillige bliver afhængig af, at svigshensigten bevises — hvilket skal ske i hvert enkelt tilfælde — og der skabes endvidere risiko for forskelsbehandling i forholdet mellem to selskaber, hvoraf det ene i afgiftsunddragelsesøjemed blot har kopieret de afsætningsformer, som det andet selskab måtte have lanceret, endog før afgiften indførtes.

63. Til støtte for denne fortolkning kan man endvidere henvise til den tidligere omtalte erklæring, som findes i referatet fra det rådsmøde, hvorunder det sjette direktiv blev vedtaget, og hvorefter foranstaltninger til forebyggelse af afgiftssvig og -unddragelse f. eks. kan bestå »i bestemmelser, der skal forhindre en sådan indsnævring af beskatningsgrundlaget, som medlemsstaten finder ubegrundet«.

64. Denne opfattelse deles også af Forbundsrepublikken Tysklands regering, således som det fremgår af det indlæg, som den har indgivet i nærværende sag.

65. Efter min opfattelse fjerner det anførte grundlaget for de synspunkter, som de to selskaber har villet støtte på en sammenligning mellem formuleringerne i det sjette og det andet direktiv.

66. På fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin mener jeg heller ikke, at forholdet er i strid med ånden i artikel 19 i det andet direktiv, hvis mål fortsat er bindende for institutionerne i forbindelse med afskaffelsen af afgiftsgrænserne inden for Fællesskabet, jfr. det sjette direktivs artikel 35.

67. *B* — Under hensyn til den ordning, der er indført ved artikel 27, må man ved afgørelsen af, hvorvidt en national foranstaltning, der fraviger direktivet, er gyldig, behandle to forskellige forhold.

68. Det første vedrører Rådets *samtykke*, som kræves efter artikel 27, stk. 1. Den i artikel 27, stk. 2, 3 og 4 beskrevne fremgangsmåde (meddelelse til Kommissionen, underretning af medlemsstaterne, udtrykkeligt eller stiltiende samtykke) skal være forskriftsmæssigt gennemført; der må endvidere tages hensyn til samtykkets formulering og forholdet mellem samtykket og anmodningen.

69. For det andet er foranstaltningens gyldighed betinget af, at den er forenelig med artikel 27's *mål* og med de almindelige *principper* i det sjette direktiv.

70. Jeg begynder med det første af disse forhold.

71. Som generaladvokat VerLoren van Themaat anførte i sit forslag til afgørelse i den første Direct Cosmetics-sag[8] skal de forskellige procedurer, der er fastsat i artikel 27, sikre, at »medlemsstaterne ikke gennemfører fravigelser af direktivets almindelige ordning (herunder navnlig af artikel 11), som ikke er i overensstemmelse med de i artikel 27 fastlagte kriterier«.

72. I dette øjemed foreskriver artikel 27, stk. 2, at når den medlemsstat, der ønsker at indføre undtagelsesforanstaltningerne, underretter Kommissionen, skal den give Kommissionen »de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering«.

73. En sådan sikkerhed skal også foreligge i forbindelse med nationale bestemmelser, der — som de i nærværende sag omhandlede forskrifter — blot giver de pågældende forvaltningsmyndigheder en almindelig bemyndigelse til i enkelttilfælde at træffe foranstaltninger, der navnlig skal forhindre afgiftssvig og -unddragelse. Det kan ikke antages, at medlemsstaterne ved blot at vedtage en generel bemyndigelsesbestemmelse, med hjemmel i hvilken de berørte myndigheder kan fravige direktivets almindelige ordning, skulle kunne unddrage sig en bedømmelse af foranstaltningen i lyset af kriterierne i artikel 27 ved en ordning, hvorefter der kan træffes individuelle gennemførelsesforanstaltninger, der unddrager sig en sådan bedømmelse, med deraf følgende risiko for, at de ikke opfylder de nævnte kriterier.

74. Idet målene med den omtvistede bestemmelse og de omstændigheder, hvorunder den skal finde anvendelse, endvidere

8 — Sml. 1985, s. 626.

ikke er synderligt klare, kan man kun ud fra en samlet bedømmelse af disse forhold konkludere, at der ikke er tale om en ren »blancobemyndigelse«, og at den derfor kan efterprøves i lyset af kriterierne i artikel 27.

75. Jeg bemærker i denne forbindelse, at som den omhandlede bestemmelse nu lyder, har man i forhold til den tidligere formulering fjernet ordene »for at beskytte afgiftsprovenuet«, som formentlig kan antages at modsvare det sjette direktivs udtryk »undgå visse former for svig eller unddragelse« [9]. Det er denne ændring, som Domstolen tog stilling til i den første Direct Cosmetics-sag [10], og hvorom den fastslog (dommens præmis 27), at ændringen havde fjernet enhver klar tilknytning mellem de omtvistede foranstaltninger og de i artikel 27, stk. 1, hjemlede undtagelser.

76. Idet afgiftsmyndighedernes beføjelse til at dispensere fra direktivet herved var blevet udvidet i et tilsyneladende ubegrænset omfang, udtalte Domstolen (præmis 28), at der herefter skulle være sket en fornyet forelæggelse i overensstemmelse med artikel 27, stk. 2, således at Kommissionen og eventuelt Rådet kunne »sikre sig, om der stadig var overensstemmelse mellem den nye foranstaltning og den i bestemmelsens stk. 1 angivne målsætning«.

77. Det Forenede Kongerige foretog denne forelæggelse den 15. marts 1985, og Kommissionen og medlemsstaterne kunne på dette grundlag sikre sig, at der forelå en sådan overensstemmelse, hvilket lå til grund for Rådets stiltiende samtykke.

78. Følger det heraf, at Kommissionen og medlemsstaterne på grundlag af de oplysninger, der blev forelagt i sagen, på et fuldstændigt og udtømmende oplyst grundlag kunne bedømme foranstaltningens mål, anvendelsesområde og indhold, og dermed — dette er den forelæggende rets spørgsmål — anse det givne stiltiende samtykke for gyldigt?

79. Jeg bemærker herom for det første, at den henvendelse, hvormed de britiske myndigheder forelagde sagen — og som er refereret i forelæggelseskendelsen — ikke alene indeholder ordlyden af den særbestemmelse, som myndighederne anmodede om tilladelse til, men tillige en række oplysninger vedrørende de mål, som forfølges med bestemmelsen, udviklingen i lovgivningen på området samt oplysning om de omstændigheder, hvorunder bestemmelsen skal finde anvendelse.

80. Det anføres nærmere i forelæggelsesskrivelsen, at »visse selskaber, f. eks. inden for kosmetikbranchen, udelukkende sælger deres produkter til detailhandlere, der ikke skal momsregistreres, og som derfor ikke er omfattet af momssystemet. Selv om disse virksomheder og detailhandlere ikke søger at unddrage sig afgiftsbetaling, medfører deres afsætningsstruktur, at der ikke betales afgift af merværdien i forbindelse med salget fra detaillist til endelig forbruger. Andre selskaber, der sælger lignende, direkte konkurrerende produkter og benytter de almindelige momsregistrerede detailhandlere, stilles herved ringere i konkurrencen, fordi pri-

9 — Jfr. Direct Cosmetics-dommen af 13. februar 1985, præmis 27.

10 — Førnævnte dom.

sen for deres produkter ved salget til den endelige forbruger belægges med moms«.

81. Det anføres endvidere i forelæggelsesskrivelsen, at den omhandlede foranstaltning kun skal anvendes på større virksomheder (»in a substantial way of business«), der drives på den nævnte måde. Det fremgår således, at foranstaltningen ikke vil blive anvendt på andre grossister, der sælger til ikke-momsregistrerede detaillister.

82. Efter min mening kan det herefter med rimelighed lægges til grund, at en forelæggelse af det nævnte indhold i det væsentlige indeholder alle de oplysninger, der er nødvendige for, at adressaterne kan forstå dens formål og rækkevidde, således at sagen i tilfælde af tvivl eller uenighed kan begæres forelagt for Rådet.

83. Rådets indlæg i sagen er på linje med det anførte.

84. På denne baggrund har den udtalelse, som blev fremstat af et medlem af den britiske regering under en parlamentsforhandling, og som sagsøgerne i hovedsagen har anført til støtte for deres opfattelse, ingen betydning.

85. C — I nærværende sag foreligger imidlertid en særlig omstændighed, som gør det vanskeligere at bedømme spørgsmålet.

86. Efter at Det Forenede Kongerige havde forelagt sagen i henhold til bestemmelsen i det sjette direktivs artikel 27, stk. 3, underrettede Kommissionen ved skrivelser af henholdsvis 12. april og 9. juli 1985 alle de øvrige medlemsstater og Rådet om, at den havde modtaget en anmodning om undtagelsesforanstaltninger fra de britiske myndigheder.

87. Det viste sig imidlertid, at der i den engelske version af Kommissionens meddelelser tales om »tax evasion«, der på engelsk er det samme som »fraude fiscale«, og ikke om »tax avoidance«, det nærmeste engelske udtryk for »évasion fiscale«.

88. Den samme terminologi blev anvendt i den engelske version af meddelelsen om den beslutning, hvormed der blev givet tilladelse (85/369/EØF), og som blev offentliggjort i EF-Tidende af 31. juli 1985, og den forekommer tilsyneladende også i to andre sprogversioner.

89. Efter at være blevet opmærksom på fejlen berigtigede Rådet den i EFT L 93 af 7.4.1987, s. 17. Fejlen forekom ikke pånyi forbindelse med meddelelsen i Tidende af en ny tilladelse til at opretholde undtagelsesforanstaltningerne i endnu to år[11].

90. Det her nævnte forhold giver anledning til at rejse spørgsmål vedrørende anvendelsesområdet for eller gyldigheden af Ministerrådets stiltiende samtykke og dermed om rækkevidden af den undtagelsesforanstaltning, som Det Forenede Kongerige traf.

91. Efter min opfattelse indebærer dette forhold dog ikke, at den anvendte procedure ikke skulle være forskriftsmæssig, og at der dermed skulle være tvivl om gyldigheden af Det Forenede Kongeriges foranstaltning og om dennes indhold, som klart udtrykt i forbindelse med forelæggelsen.

11 — EFT L 188 af 8.7.1987, s. 52.

92. Alle medlemsstaterne modtog nemlig sammen med Kommissionens skrivelse Det Forenede Kongeriges forelæggelsesskrivelse, der indeholdt de fornødne oplysninger, således at medlemsstaterne uanset den terminologiske fejl eller oversættelsesfejlen kunne forstå rækkevidden af den omhandlede foranstaltning.

93. I forbindelse med den nævnte forelæggelse af sagen anførte de britiske myndigheder udtrykkeligt, at sagen drejede sig om virksomheder, der ikke forfulgte det mål at unddrage sig afgiften, hvorimod de delvis undgik afgift som følge af den måde, hvorpå deres virksomhed var tilrettelagt.

94. Som allerede anført indeholdt de fleste sprogversioner, herunder den franske, ikke den nævnte fejl. Det fremgår endvidere, at Kommissionen i skrivelsen, hvormed Det Forenede Kongeriges forelæggelsesskrivelse blev fremsendt, understregede, at der var tale om afgiftsunddragelse »som følge af afsætningssystemet«.

95. Der er således intet holdepunkt for at antage, at medlemsstaterne blev vildledt med hensyn til indholdet af den ønskede foranstaltning, idet de var i besiddelse af alle de oplysninger, der skulle til for at forstå foranstaltningens indhold.

96. Ingen medlemsstat — og heller ikke Kommissionen — begærede anmodningen forelagt for Rådet, og i medfør af artikel 27, stk. 4, ansås samtykket følgelig for givet med virkning fra den 13. juni 1985. Som Rådet har anført i sit indlæg, må det antages qua institution at have taget stilling til og godkendt den foreslåede foranstaltning.

97. Det er dette stiltiende samtykke, som blev offentliggjort ved meddelelsen i Tidende.

98. Man må efter min mening nødvendigvis gå ud fra, at dette stiltiende samtykke må have nøjagtig samme rækkevidde og samme indhold som i undtagelsesbegæringen fra Det Forenede Kongerige.

99. Det ville kun være muligt at ændre anvendelsesområdet for den anmeldte foranstaltning, såfremt Rådet efter at have taget stilling til den forelagte sag havde afslået at meddele den ansøgte tilladelse.

100. Dels fremkom der imidlertid ingen anmodning om forelæggelse af sagen for Rådet, dels — og yderligere — har ingen medlemsstat efterfølgende, i hvert fald ikke i indlæggene i forbindelse med nærværende sag, fremført, at den fulgte procedure som følge af det tidligere nævnte forhold ikke skulle være forskriftsmæssig.

101. Det ses på denne baggrund ikke, hvorledes den omhandlede fejl i sig selv skulle kunne påvirke gyldigheden af den nationale foranstaltning, der blev truffet i henhold til den meddelte stiltiende tilladelse; den modsatte opfattelse ville indebære en alvorlig krænkelse af en medlemsstats berettigede forventning og — da der er tale om en fejl, som medlemsstaten ikke har noget som helst ansvar for — den retsstilling, der tilkommer den efter fællesskabsretten.

102. Der er heller ikke tale om, at de berørte personers rettigheder gås for nær ved de trufne foranstaltninger. I tvivlstilfælde kan de nationale retter — som skal anvende deres respektive nationale lovgivning — al-

tid i medfør af artikel 177 anmode Domstolen om at give dem de fornødne elementer vedrørende fællesskabsrettens fortolkning, således at de kan efterprøve, om proceduren er forskriftsmæssigt gennemført; det ville f. eks. ikke være forskriftsmæssigt, hvis Kommissionen eller medlemsstaterne var blevet forholdt de oplysninger, der var nødvendige for deres bedømmelse af indholdet af den ansøgte dispensation på et fuldt oplyst grundlag.

103. Sådanne omstændigheder forelå som nævnt ikke i nærværende sag.

104. *D* — Jeg skal herefter behandle det andet, tidligere nævnte forhold.

105. De to selskaber har i deres indlæg i sagen subsidiært gjort gældende, at den foranstaltning, som Det Forenede Kongerige traf, gik for vidt i forhold til de mål, som den angiveligt skulle tilgodese, og at den derfor gik uden for de grænser, der gælder efter artikel 27, stk. 1.

106. *a)* Jeg skal her allerførst henvise til Domstolens afgørelse i dommen Kommissionen mod Belgien af 10. april 1984 [12], hvorefter de særlige undtagelsesforanstaltninger, som medlemsstaterne kan opretholde for at undgå visse former for afgiftssvig eller -unddragelse, »principielt kun [kan fravige] beskatningsgrundlaget for momsen, jfr. artikel 11, for så vidt det anses for strengt nødvendigt [for at nå dette mål]«.

12 — Jfr. ovenfor, præmis 29.

107. Jeg har allerede nævnt, at beskatningsgrundlaget for den enkelte transaktion i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som udgangspunkt er en modværdi, som leverandøren af godet eller tjenesteyderen modtager. Historisk er momsen en forbrugsafgift, der principielt påhviler den endelige vareforbruger, og hvorved denne betaler skat i forhold til, hvad han giver ud. Beskatningsgrundlaget er følgelig som hovedregel transaktionens virkelige værdi og ikke den formodede værdi eller normalværdien [13].

108. Det må derfor fastslås, i hvilket omfang den enkelte undtagelsesforanstaltning modificerer det almindelige beskatningsgrundlag for momsen, for at det kan bedømmes, om foranstaltningen er begrænset til, hvad der er strengt nødvendigt.

109. Den britiske regering har i nærværende sag anført, at den omtvistede foranstaltning alene er indført, for at man kan beskatte den merværdi, der fremkommer hos visse grupper af mellemmænd, idet man herved eliminerer den afgiftsunddragelse og de konkurrenceforvridninger, der vil forekomme, når der i afsætningssystemet indføres et yderligere led, der består af ikke-momsregistrerede forhandlere.

13 — Det er i denne forbindelse ikke nødvendigt at tage stilling til, hvorvidt selve begrebet merværdiafgift modificeres ved, at »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«, som nævnes i artikel 11, indgår i den modværdi, der udgør beskatningsgrundlaget for afgiften. Den nævnte tilføjelse er udtryk for, at direktivet her hviler på et kompromis mellem momsen som en afgift på virksomhederne (»business tax«) og momsen som forbrugsafgift, i første tilfælde som en afgift på den merværdi, der fremgår af de anvendte materialepriser, og i det andet tilfælde på den merværdi, der indeholdes i markedsprisen.

110. Den britiske regering har anført, at detailhandlerne under disse omstændigheder blot er den afgiftspligtiges »forlængede arm«, hans »alter ego« inden for et system med direkte salg til forbrugerne.

111. Som foranstaltningen selv er formuleret, fremgår det, at den kun finder anvendelse i de tilfælde, hvor en afgiftspligtig persons virksomhed helt eller delvis (faktisk omhandler forelæggelsesskrivelsen alene virksomhed af førstnævnte art) består i at levere varer til ikke-momspligtige personer, som sælger varerne i detailleddet.

112. Det kan ikke bestrides, at den pågældende afgiftpligtiges salg til forbrugerne under disse omstændigheder, og medmindre særlige foranstaltninger finder anvendelse, i det hele eller i det væsentlige vil ske til en pris, hvori ikke indgår den moms, der normalt skal betales af merværdien af de pågældende goder, når de sælges af detailhandlerne.

113. Beskatningsgrundlaget er dermed ikke længere den endelige pris ved salg til forbrugerne, idet forskellen mellem den endelige pris og prisen i det foregående led ikke beskattes.

114. Såfremt goderne derimod blev solgt direkte til forbrugerne af den afgiftspligtige af dennes ansatte eller via forhandlere, der modtager en salgskommission, ville momsen blive opkrævet af den fulde pris ved salget i detailleddet til den endelige forbruger. Der ville hermed foreligge en konkurrenceforvridning, som er i strid med det generelle momssystem, og som undtagelsesforanstaltninger af den under sagen omhandlede art skal forhindre.

115. Uden sådanne foranstaltninger ville konkurrenceforvridningen endog virke som en tilskyndelse for virksomhederne til at ændre deres afsætningssystemer og anvende — tilsyneladende — uafhængige, afgiftsfrie detailhandlere i stedet for de kommissionslønnede forhandlere. Denne ændring af systemerne ville være foranlediget af afgiften, der ville miste sin ønskelige neutralitet.

116. Behovet for særlige foranstaltninger er formentlig endog særlig klart i Det Forenede Kongerige, idet grænsen for afgiftsfritagelse for mindre virksomheder er sat forholdsvis højt i Det Forenede Kongerige.

117. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at sagsforholdet i denne sag — som fremhævet af Det Forenede Kongerige og af Kommissionen — ikke kan sammenlignes med den situation, hvor den afgiftspligtiges regulære salg sker til mindre virksomheder, der er inden for det afgiftsfri område.

118. I sidstnævnte tilfælde udgør sådanne salg i almindelighed kun en mindre del af leverandørens omsætning — denne sælger normalt via momsregistrerede forhandlere — og salget er følgelig efter sit omfang uden betydning som afgiftsunddragelse; i de situationer, hvor undtagelsesbestemmelserne skal finde anvendelse, er der derimod tale om virksomheder, der udelukkende eller i det væsentlige anvender det beskrevne salgssystem.

119. Den britiske regering har endvidere anført, at direkte salg af forbrugsgoder har gennemgået en betydelig udvikling, og at omsætningen i 1985 udgjorde 330 mio.

UKL, heraf halvdelen inden for kosmetik- og toiletartikler.

120. Man kan herefter med føje antage, at de formål, som Det Forenede Kongerige havde for øje, da det søgte om tilladelse til at indføre undtagelsesforanstaltningen, ikke bringer denne uden for artikel 27's område, men tværtimod viser, at foranstaltningen var udformet i overensstemmelse med det sjette direktivs almindelige system.

121. *b)* Begæringen om tilladelse til at træffe undtagelsesforanstaltningerne var i øvrigt begrænset til en periode på to år (senere forlænget for en ny toårig periode), og den britiske regering påtog sig i mellemtiden at undersøge muligheden for at ændre national lovgivning, således at de samme mål kunne nås uden at dispensere fra bestemmelserne i det sjette direktiv.

122. *c)* Efter min mening er det dernæst heller ikke påvist, at andre løsninger — som f. eks. anvendelse af artikel 4, stk. 4, afsnit 2, eller artikel 24, stk. 3, afsnit 2 — altid kan bruges eller i alle tilfælde gøre det muligt at nå de samme mål lige så effektivt, selv om alle betingelserne er opfyldt.

123. For så vidt angår artikel 4, stk. 4, afsnit 2, skal således en række betingelser være opfyldt samtidigt, for at den i bestemmelsen hjemlede ordning kan anvendes; der skal være tale om personer, som vel »i retlig forstand, er selvstændige, men som *finansielt, økonomisk og organisatorisk* er nært knyttet til hinanden«, (fremhævet her).

124. Denne bestemmelse synes ikke at kunne dække alle de tilfælde, som Det Forenede Kongeriges undtagelsesforanstaltning skal omfatte. Dette er klart, for så vidt angår sagsforholdet i hovedsagen vedrørende Laughtons Photographs. Skolerne, som dette selskab sælger fotografierne til, er selvstændige enheder, idet der ikke mellem dem og selskabt findes en nær tilknytning som den, der kræves efter den nævnte bestemmelse.

125. Det er endog tvivlsomt, om Direct Cosmetics' transaktioner kan antages at falde ind under anvendelsesområdet for den førnævnte bestemmelse.

126. Dette er ligefrem anerkendt af Kommissionen, som utvivlsomt frarådede de britiske myndigheder at anvende denne løsning. Artikel 4, stk. 4, afsnit 2, fremtræder som en undtagelse eller fravigelse fra definitionen af »afgiftspligtig person« i artikel 4, stk. 1, og som bestemmes nærmere i artikel 4, stk. 4, afsnit 1, nemlig vedrørende indholdet af ordet »selvstændigt«.

127. Med hjemmelen for den nævnte undtagelse eller afvigelse synes det sjette direktiv således at ville tilgodese muligheden for en særlig ordning for virksomheder, der ellers måtte behandles som selvstændige afgiftssubjekter.

128. Den samme betragtning ligger tilsyneladende til grund for bemærkningerne til den nævnte bestemmelse i det »forslag til sjette direktiv«, som Kommissionen fremsatte for Rådet den 29. juni 1973 [14], og

14 — Bulletin de Communautés européennes, Supplément 11/73, s. 8.

hvorefter medlemsstaterne ikke bør bindes »til systematisk at lade status som afgiftspligtig person bero på uafhængighed i ren juridisk forstand, idet man herved dels kan tilgodese hensynet til administrativ forenkling, dels forhindre visse omgåelser (f. eks. opsplitning af en virksomhed på forskellige afgiftspligtige for at opnå at komme under en særordning)«.

129. En situation som den beskrevne forelå med hensyn til de selskaber, hvis indbyrdes forbindelser — og det dermed sammenhængende spørgsmål om momspligt — var genstanden for de retssager, der lå til grund for Domstolens dom i sag Van Passen mod Staatssecretaris van Financiën [15].

130. Direct Cosmetics' forhandlere, der er ansat i en anden virksomhed, i hvis lokaler de sælger Direct Cosmetics' produkter, yder deres tjenester til sidstnævnte selskab på deltidsbasis og uden for arbejdstiden, og de er ikke momsregistreret.

131. Under alle omstændigheder ses det ikke, at den eventuelle anvendelse af en sådan ordning på en virksomhed som Direct Cosmetics og på selskabets forhandlere i henseende til virkningerne afviger væsentligt fra en undtagelsesforanstaltning, der er truffet i henhold til artikel 27 og inden for denne bestemmelses rammer.

132. For så vidt angår muligheden for at anvende artikel 24, stk. 3, og udelukke de omhandlede mellemmænd fra den særlige ordning for mindre virksomheder, bemærkes, at der i beslutningen herom indgår hensyn af administrativ art samt økonomisk-politiske overvejelser, som jeg ikke kan tage stilling til generelt. I visse tilfælde vil denne løsning muligvis vise sig at være mere byrdefuld eller mere uforholdsmæssig end den faktisk trufne foranstaltning i medfør af artikel 27; i andre tilfælde vil det ikke forholde sig således.

133. *d)* De to sagsøgende selskaber i hovedsagen har nævnt et andet problem, nemlig at proportionalitetsprincippet angiveligt er krænket. Sagsøgerne har rejst dette spørgsmål under henvisning til, at det i forelæggelsesskrivelsen anføres, at undtagelsesforanstaltningen alene skal finde anvendelse på selskaber »in a substantial way of business« blandt dem, der benytter den beskrevne metode.

134. De to selskaber har anført, at dette udtryk er ubestemt (og at det derfor er nødvendigt at definere anvendelsesområdet for begrebet »virksomhed af væsentligt omfang«), og at beføjelsen derfor er urimeligt vidtgående, hvilket forringer muligheden for at efterprøve, om foranstaltningen er forenelig med artikel 27.

135. Jeg mener ikke, at dette nødvendigvis holder stik. Med det omhandlede udtryk tilsigtes det at begrænse anvendelsen af undtagelsesforanstaltningen til forhold, der er væsentlige fra et afgiftsmæssigt synspunkt, idet foranstaltningen kun anvendes, hvor den afgiftsunddragelse, som man ønsker at bekæmpe, faktisk er af væsentligt omfang.

136. Foranstaltningen er for så vidt i overensstemmelse med det synspunkt, der ligger til grund for bestemmelsen i artikel 24 om fritagelsesordninger for mindre virksomheder, såvel som for de ordninger herom, som visse medlemsstater har indført og opretholder.

137. Det væsentlige er, at udøvelsen af den skønsmæssige beføjelse, som hermed hjem-

15 — Dom af 12. juni 1979 i de forenede sager 181 og 229/78, Sml. s. 2063.

les, altid kan efterprøves af de retlige instanser, således at det sikres, at beføjelsen udøves med de mål for øje, som ønskes tilgodeset med samtykket til undtagelsesbeføjelsen, og at der ikke gøres indgreb i de afgiftspligtige personers rettigheder eller i principper, som skal værnes.

138. Den omstændighed, at Det Forenede Kongeriges lovgivning sikrer den fornødne domstolsbeskyttelse på dette punkt, er end ikke blevet draget i tvivl; hertil kommer, efter hvad Det Forenede Kongerige har oplyst, at foranstaltningen i henhold til afgiftsmyndighedernes bestemmelse kun vil finde anvendelse på virksomheder, hvis årlige omsætning i momsbestemmelsernes forstand overstiger 50 000 UKL, hvilket under alle omstændigheder nærmere fastlægger de rammer, inden for hvilket skønnet skal udøves.

139. *e)* På dette punkt i mit forslag til afgørelse anser jeg det ikke for underbygget, at man under henvisning til proportionalitetsprincippet skulle kunne modsætte sig anvendelsen af de omtvistede foranstaltninger.

140. Sagsøgerne i hovedsagen har endvidere til støtte for deres opfattelse henvist til Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Belgien af 10. april 1984.

141. I denne dom fastslog Domstolen (præmisserne 31 og 32), at de belgiske regler, hvorefter man ved alle nye biler tog udgangspunkt i katalogprisen som anmeldt til de belgiske myndigheder, ændrede beskatningsgrundlaget »så gennemgribende og generelt, at det ikke kan anerkendes, at de er begrænset til, hvad der er strengt nødvendigt for at undgå afgiftskriminalitet«. Det var især ikke godtgjort, at det for at nå det tilsigtede mål var nødvendigt »at fastsætte beskatningsgrundlaget i forhold til den belgiske katalogpris eller så generelt at udelukke hensyn til enhver form for rabat eller bonus«.

142. Domstolen fastslog herefter, at »de omtvistede foranstaltninger står i et urimeligt forhold til det tilsigtede mål, for så vidt de generelt og systematisk fraviger reglerne efter artikel 11«.

143. Man kan mene — som Det Forenede Kongerige — at det ikke forholder sig på samme måde med den her omhandlede foranstaltning; denne finder alene anvendelse på visse særlige salgssystemer, der medfører en uønskelig begrænsning af beskatningsgrundlaget og dermed »afgiftsunddragelse«.

144. Det spørgsmål står imidlertid tilbage, om den valgte løsning — nemlig at transaktionens værdi under disse omstændigheder ansættes til »dens normalværdi [16] ved salg i detailleddet« — ikke lader nogen tvivl om sit anvendelsesområde, og dermed spørgsmålet, hvorvidt den er i overensstemmelse med principperne og målene i artikel 27 og i det sjette direktiv i det hele.

145. Undtagelsesbestemmelsen definerer ikke direkte, hvad der skal forstås ved »normalværdi« (i den engelske originalversion: »its open-market value on a sale by retail«).

146. Den britiske lovgiver henholdt sig formentlig til begrebet »normalværdi« (»open-market value«), for så vidt angår en tjenesteydelse som defineret i artikel 11, punkt A, stk. 1, afsnit 2, med henblik på fastsættelsen

16 — Man kunne også sige dens værdi »i handel og vandel«.

af beskatningsgrundlaget for tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person udfører til brug for sin virksomhed, jfr. artikel 6, stk. 3.

147. Ved en tjenesteydelses »normalværdi« forstås ifølge direktivet »hele det beløb, som en aftager i samme omsætningsled som det, hvori transaktionen finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt til en selvstændig tjenesteyder i indlandet for samme ydelse på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«.

148. Denne definition må sammenholdes med den, som den britiske lovgiver har givet i section 10, stk. 5, i VAT Act, og som er gengivet i Det Forenede Kongeriges indlæg.

149. Det foreskrives i stk. 2 i den nævnte section 10, at »såfremt et gode leveres mod et vederlag i penge, anses leveringens værdi at svare til vederlagsbeløbet med tillæg af skyldig afgift« — en definition, der tilsyneladende svarer til det almindelige princip i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv — og section 10, stk. 5, indeholder følgende bestemmelse:

»Ved anvendelsen af nærværende lov skal normalværdien ved levering af goder eller udveksling af tjenesteydelser anses for at svare til det beløb, som transaktionens værdi ville blive ansat til i henhold til stk. 2, såfremt leveringen mm. skete mod det vederlag i penge, der skulle betales af en person, der ikke har nogen sådan tilknytning til en tredjemand, at den vil kunne påvirke det nævnte vederlag«.

150. Det skal hertil for det første bemærkes, at udtrykket »normalværdi« i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, afsnit 2, udtrykkeligt omfatter tilfælde, hvor prisen på tjenesteydelsen — der forudsættes ydet »i forbindelse med den afgiftspligtiges virksomhed« — ikke er fastsat i kontrakten.

151. I henhold til direktivet kan medlemsstaterne (under iagttagelse af samrådsproceduren i artikel 29) ved pålæggelsen af moms sidestille tjenesteydelser, der udveksles under de nævnte omstændigheder, med tjenesteydelser mod vederlag »med henblik på at modvirke konkurrencefordrejning«, der ellers ville foreligge under visse omstændigheder (artikel 6, stk. 3).

152. Den eneste måde, hvorpå beskatningsgrundlaget kan fastsættes i dette tilfælde, er ved anvendelse af begrebet normalværdi som defineret i artikel 11, punkt A, stk. 1, afsnit 2.

153. For så vidt angår begrebet (eller begreberne) »normalværdi«, som anvendt i engelsk lovgivning — såvel i afsnit 3 til tillæg 4 til VAT Act som i section 10, stk 5, i samme lov, en bestemmelse, som det ikke er nødvendigt at fortolke her — bemærkes, at uanset hvilket indhold lovgiver har villet tillægge udtrykket i den nævnte lov, så er det alene foreneligt med undtagelsesforanstaltningens mål og principperne i det sjette direktiv, såfremt det ikke indebærer beskatning på grundlag af et beløb, der overstiger merværdien igennem samtlige afsætningsled frem til den endelige forbruger.

154. Heraf følger efter min mening, at en sådan foranstaltning må betragtes som for vidtgående eller uforholdsmæssig, medmin-

dre det beskatningsgrundlag, der er valgt som alternativ til det vederlag, der faktisk er betalt til den afgiftspligtige person af »forhandleren«, som varerne leveres til, ikke er fastsat på noget andet grundlag end den faktiske pris ved salg til den endelige forbruger — eller til normalværdien, såfremt — og kun under denne forudsætning — det er umuligt eller overordentligt vanskeligt at fastslå den nævnte pris.

155. I sidstnævnte tilfælde må »normalværdien« eller »værdien i handel og vandel« forstås som godets pris ved salg til den endelige forbruger i forbindelse med transaktioner af samme art.

156. Jeg tænker her på transaktioner, der er undergivet de samme vilkår og vedrører varer af samme slags (f. eks. kosmetiske produkter, der ikke kan sælges på anden måde, derimod ikke produkter af »standardkvalitet«, der sælges via handelens sædvanlige kanaler).

157. Det er dette forhold, som det påhviler den nationale domstol at underkaste en prøvelse, når den skal tage stilling til den måde, hvorpå afgiftsmyndighederne har anvendt den bemyndigelse, de har fået tillagt.

158. *f)* Jeg kan ved hjælp af forholdene omkring Direct Cosmetics og Laughtons Photographs belyse to tænkte situationer, nemlig hvor foranstaltningen henholdsvis anvendes i strid med og i overensstemmelse med fællesskabsretten.

159. Med hensyn til Direct Cosmetics fremgår det af sagen, at virksomheden i begyndelsen solgte sine produkter direkte til funktionærer og arbejdere på fabrikker, hospitaler og i kontorvirksomheder, og at virksomheden på et senere tidspunkt (endnu før undtagelsesforanstaltningen indførtes) besluttede at indgå aftale med nogle af disse ansatte, idet de som forhandlere skulle sælge disse produkter til deres kolleger uden for arbejdstiden.

160. I begge tilfælde blev produkterne, efter hvad der er oplyst, leveret til køberne til Direct Cosmetics' katalogpris, og forhandlernes vederlag — i det andet af de nævnte systemer — var angivet som en kommission på 20%, som de kunne beregne sig, hvis de afregnede prisen til selskabet inden fjorten dage.

161. Der er herefter ingen grundlæggende forskel på de to systemer i henseende til deres økonomiske virkninger, og det opnås ved undtagelsesforanstaltningen, at forholdet i afgiftsmæssig henseende behandles efter forskrifterne i momssystemet, forudsat at »værdien i handel og vandel« i detailleddet anses for svarende til Direct Cosmetics' katalogpris ved salg til kunder (»our price«).

162. Forudsat at forhandlerne ikke sælger varerne til en højere pris, vil en beskatning på grundlag af et større beløb klart gå videre end nødvendigt under hensyn til undtagelsesforanstaltningens mål, nemlig at beskatte den merværdi, der faktisk foreligger ved salget til den endelige forbruger.

163. Også Laughtons Photographs synes successivt at have anvendt to, noget forskellige salgssystemer.

164. I begyndelsen gav selskabet skolerne 20% rabat på den anbefalede salgspris, såfremt skolerne betalte selskabet inden 35 dage.

165. På et senere tidspunkt gik selskabet over til at fakturere den enkelte skole på grundlag af den mellem parterne aftalte pris, idet skolerne solgte fotografierne til børnenes forældre til en pris, som skolerne fastsatte.

166. For så vidt angår spørgsmålet, om skolerne tager en højere pris end den aftalte, kan forholdet ikke fastslås entydigt; dette er praksis i nogle skoler, hvor indtægterne normalt indgår i »skolens midler«; i andre tilfælde tager skolerne blot samme pris, som de skal betale til selskabet.

167. Inden for begge ordninger betaler skolerne tilsyneladende kun for de faktisk solgte fotografier.

168. For begge systemers vedkommende kan en undtagelsesforanstaltning som den, der er indført i britisk lovgivning, kun lovligt anvendes, såfremt formålet hermed principielt er at afgiftsbelægge den pris, som den endelige forbruger faktisk har betalt.

169. I forbindelse med det første system, hvor den endelige pris var kendt på forhånd, kunne man ved hjælp af den omhandlede foranstaltning undgå, at rabatten til skolerne på 20% blev unddraget beskatning.

170. Skolerne var således udelukkende placeret som et passivt mellemled uden erhvervsmæssig selvstændighed.

171. Dette ses ikke at være tilfældet i forbindelse med det andet salgssystem; skolerne bevarer deres selvstændighed, de er ikke længere i egentlig forstand virksomhedens »forlængede arm«, og prisen ved det endelige salg til eleverne kendes ikke på forhånd af fotovirksomheden.

172. Såfremt den virkelige pris kan fastslås, er der derimod ikke efter min mening grundlag for at anvende varernes »normalværdi« som beskatningsgrundlag. Denne kan kun bruges som grundlag, hvis det er umuligt eller overordentligt vanskeligt at fastslå den pris, som er det virkelige vederlag for den leverede vare, og at påligne afgiften nøjagtigt på grundlag heraf.

173. Det er herved under alle omstændigheder en betingelse, at der ikke findes en anden, mindre byrdefuld løsning (som f. eks. ordningen i henhold til direktivets artikel 4, stk. 3).

174. Såfremt skolerne skulle betale moms af de omhandlede transaktioner, ville dette utvivlsomt være en lempeligere ordning for det afgiftspligtige fotofirma end den situation, hvor undtagelsesforanstaltningen bringes i anvendelse på firmaet. Det må imidlertid overvejes, om den nævnte ordning kan forsvares og ikke selv rammer ved siden af det tilsigtede mål, navnlig under hensyn til at de omhandlede transaktioner er sporadiske, af ganske underordnet betydning i forhold til skolernes virksomhed og tilsyneladende ikke giver noget afkast i de fleste tilfælde. Her er der imidlertid tale om faktiske forhold, som det i første række påhviler den nationale ret at tage stilling til i hver enkelt sag.

175. En foranstaltning, der resulterer i en beskatning — på basis af »værdi i handel og vandel« eller »normalværdi« — på grundlag af et ikke-eksisterende, henholdsvis rent

præsumtivt beskatningsgrundlag, uden at det er sagligt påkrævet, vil overskride de grænser, som gælder efter reglerne.

176. Det må navnlig holdes for øje, at momssystemet ikke er udformet i det øjemed at afskære virksomhederne fra at anvende salgssystemer som beskrevet i det foregående i rationaliseringsøjemed og for at nedbringe omkostningerne; de undtagelsesforanstaltninger, der anvendes med henblik på sådanne ordninger, må derfor ikke gennemføres uden hensyn til de pågældende transaktioners beskaffenhed.

5. Besvarelse af de forelagte spørgsmål

177. Jeg foreslår herefter, at de af den nationale ret forelagte spørgsmål besvares som følger:

»1) I medfør af artikel 27, stk. 1, i det sjette direktiv kan der gives medlemsstaterne tilladelse til at træffe særlige undtagelsesforanstaltninger for at modvirke visse former for afgiftsunddragelser, hvorved det er uden betydning, om der foreligger svigshensigt.

2) Artikel 27, stk. 1, og de almindelige principper i det sjette direktiv er ikke til hinder for en foranstaltning, der afviger fra beskatningsgrundlaget som defineret i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og hvorved en afgiftspligtig, hvis virksomhed helt eller delvis består i levering af visse varer til ikke-afgiftspligtige detailhandlere, pålignes afgift af omsætningen hos de nævnte detailhandlere; det er herved en betingelse, at det afgiftspligtige beløb ikke overstiger varernes værdi i det endelige forbrugerled ved handel af denne art, henholdsvis overstiger varernes normale værdi i detailleddet, såfremt det ikke er muligt at fastslå den førstnævnte værdi, samt at der ikke findes nogen anden løsning, der er mindre byrdefuld for den afgiftspligtige.

3) Det sjette direktiv er ikke til hinder for, at en sådan foranstaltning alene anvendes på virksomheder, hvis omsætning ligger over et vist niveau.

4) Anvendelsen af en sådan foranstaltning udelukker anvendelsen af hovedreglen i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv.

5) Tilladelsen til en foranstaltning af den omhandlede art i henhold til artikel 27, stk. 4, skal anses for givet med de begrænsninger, der følger af de i artikel 27, stk. 2, omhandlede oplysninger, forudsat at disse oplysninger indeholder alle de enkeltheder, der kræves, for at Kommissionen og medlemsstaterne med sikkerhed kan bedømme foranstaltningens formål og rækkevidde.«