CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. L. DA CRUZ VILAÇA van 27 januari 1988 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Het London Value Added Tax Tribunal heeft krachtens artikel 177 EEG-Verdrag het Hof een aantal prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 27 van de Zesde richtlijn (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 [1], en over de geldigheid van een besluit van de Raad, waarbij overeenkomstig het bepaalde in voormeld artikel aan het Verenigd Koninkrijk machtiging werd verleend om voor een periode van twee jaar een afwijkende maatregel te treffen ten einde bepaalde belastingontwijkingen te voorkomen. [2]

1. De voorgeschiedenis van het geding

2. De vragen zijn gerezen in gedingen waarin twee Britse vennootschappen — Direct Cosmetics Ltd en Laughtons Photographs Ltd — opkomen tegen de toepassing op hen van vorenbedoelde afwijkende maatregel. In geding is in wezen de vaststelling van de maatstaf van heffing van de BTW over de verkopen van die vennootschappen, waarvan de bijzondere aard aan de oorsprong ligt van de toepassing van die maatregel.

3. De onderhavige procedure volgt op een eerdere waarin het Hof reeds uitspraak heeft gedaan [3], eveneens tussen één van de huidige procespartijen (namelijk Direct Cosmetics) en de Commissioners of Customs and Excise. In zaak 5/84 ging het over de vraag, of krachtens artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn een wijziging van de Britse belastingwetgeving, waarbij werd afgeweken van de belastinggrondslag zoals omschreven in die richtlijn, ter kennis van de Commissie moest worden gebracht.

4. Conform de uitspraak van het Hof, dat de betrokken wijziging een „bijzondere maatregel" in de zin van artikel 27, lid 1, was en dus de machtiging van de Raad behoefde, deelde het Verenigd Koninkrijk bij brief van 15 maart 1985 de Commissie de inhoud mee van de afwijkende maatregel die het voornemens was vast te stellen.

5. Volgens die mededeling was de betrokken afwijking van de richtlijn, die beperkt was tot een periode van twee jaar, bedoeld ter bestrijding van belastingontwijkingen door de invoering van een bijzondere regeling voor de heffing van BTW in gevallen waarin het verkoopsysteem van bepaalde ondernemingen gebaseerd was op de verkoop van hun produkten aan niet-belastingplichtige wederverkopers.

6. Overeenkomstig artikel 27, lid 3, heeft de Commissie de andere Lid-Staten in kennis gesteld van het verzoek van het Ver-

* Vertaald uit het Portugees.

1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

2 — Besluit 85/369/EEG, waarvan de werking teruggaat tot 13 juni 1985 (PB 1985, L 199, blz. 60).

3 — Arrest van 13 februari 1985, zaak 5/84, Direct Cosmetics, Jurispr. 1985, blz. 617.

enigd Koninkrijk; aangezien geen enkele Lid-Staat en evenmin de Commissie zelf binnen twee maanden na deze kennisgeving om behandeling van de zaak door de Raad had verzocht, werd ingevolge artikel 27, lid 4, de machtiging voor de afwijkende maatregel geacht te zijn verleend met ingang van 13 juni 1985.[4]

7. In aansluiting op deze machtiging werd in paragraaf 3 van Schedule 4 van de „VAT Act 1983" het volgende bepaald:

„Indien:

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 bij schriftelijke aanwijzing aan de belastingplichtige bepalen, dat vanaf de kennisgeving van de aanwijzing of het daarin vermelde tijdstip de waarde van dergelijke leveringen zal worden geacht te zijn de normale waarde van die goederen in de kleinhandel."

8. Ten opzichte van de voordien geldende bepaling (paragraaf 2 van Schedule 3 van de Finance Act van 1972, in zijn oorspronkelijke versie) bestond de wijziging van paragraaf 3 van Schedule 4 van de VAT Act voornamelijk in de schrapping van de verwijzing naar de noodzaak van de „bescherming van de belangen van de fiscus".

9. Bij beschikkingen van respectievelijk 25 juni en 5 juli 1985, waarvan de (in beide gevallen identieke) tekst hier niet behoeft te worden overgenomen, hebben de Commissioners of Customs and Excise voormelde bepaling op de vennootschappen Laughtons Photographs en Direct Cosmetics toegepast.

10. Het belang van deze beschikkingen voor de adressaten ervan is evident, wanneer men let op de specificiteit van hun respectieve verkoopsystemen. Deze zijn beschreven in het rapport ter terechtzitting, en voor wat Direct Cosmetics betreft, ook reeds in het arrest van 13 februari 1985.

11. Ik wil er alleen aan herinneren, dat Direct Cosmetics een onderneming is die gespecialiseerd is in de directe verkoop van kosmetische produkten die niet via de normale detailhandelskanalen kunnen worden afgezet (overschotten, restanten, produkten waarvan de produktie is stopgezet, produkten in kerstverpakking die niet in de betrokken periode werden verkocht, en dergelijke meer). Direct Cosmetics koopt deze produkten rechtstreeks bij de fabrikanten tegen gereduceerde prijzen en verkoopt ze vervolgens in ziekenhuizen, fabrieken en kantoren via tussenpersonen die de catalogusprijs aanrekenen en de opbrengst van de verkoop aan de onderneming afdragen; doen zij dit binnen de veertien dagen, dan mogen zij bij wijze van beloning een korting van 20% afhouden.

12. Laughtons Photographs is gespecialiseerd in klassefoto's of individuele foto's van schoolkinderen. De foto's worden te zamen aan de scholen verkocht, die ze vervolgens aan de families van de kinderen doorverkopen; Laughthons Photographs kan niet

4 — Besluit nr. 85/369/EEG, PB 1985, L 199, blz. 60.

zeggen, of dit gebeurt tegen een prijs die gelijk is aan of hoger dan die welke zij zelf aan de scholen in rekening heeft gebracht.

13. Van belang is dat de tussenpersonen die de produkten van Direct Cosmetics verkopen, niet aan de BTW onderworpen zijn, omdat hun omzet lager is dan het in de Britse wettelijke regeling conform artikel 24 van de Zesde richtlijn vastgestelde minimum; de scholen zijn evenmin aan BTW onderworpen voor de foto's die Laughtons Photographs hun in rekening brengt en die zij doorverkopen.

14. Tot zover de context waarin de twee vennootschappen zich tot het Value Added Tax Tribunal te Londen hebben gewend. Zij voerden voor deze rechter de ongeldigheid aan van de beschikkingen van de Commissioners, op grond dat ze buiten het bestek van de doelstelling van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn en van het machtigingsbesluit van de Raad van 31 juli 1985 vielen; bovendien beriepen zij zich op de toepasselijkheid van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, dat huns inziens rechtstreekse werking heeft en volgens hetwelk alleen BTW verschuldigd is over de door hen werkelijk ontvangen tegenprestatie.

15. De Commissioners brachten hiertegen in: a) dat artikel 11 A, lid 1, sub a, in Engels recht was omgezet; b) dat hun aanwijzing regelmatig was, aangezien zij gebaseerd was op een afwijking waarvoor de Raad op geldige wijze machtiging had verleend; c) dat de bestreden maatregel een geschikt middel was om de belastingheffing te verzekeren over de volledige waarde van het produkt in de kleinhandelsfase.

2. De prejudiciële vragen

16. De verwijzende rechter heeft de behandeling van de zaken geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Blijft een maatregel zoals vervat in paragraaf 3 van Schedule 4 bij de Value Added Tax Act 1983 binnen de door artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn getrokken grenzen, of gaat hij verder dan strikt noodzakelijk is ?

2) Blijft een dergelijke maatregel, die wordt toegepast:

a) op een belastingplichtige van wie wordt aangenomen dat hij handel drijft zonder enige bedoeling om de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken of te ontwijken, en wiens wijze van handeldrijven enkel is ingegeven door commerciële overwegingen;

b) op een belastingplichtige van wie wordt aangenomen dat hij handel drijft zonder enige bedoeling om de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken of te ontwijken, en wiens wijze van handel drijven enkel is ingegeven door commerciële overwegingen, doch als objectief resultaat kan hebben dat belasting is ontweken;

c) op sommige belastingplichtigen — maar niet op andere — die rechtstreeks aan niet-geregistreerde wederverkopers leveren,

binnen de grenzen van de bij artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn toegestane afwijking, of gaat hij verder dan strikt noodzakelijk is ?

3) Kan een dergelijke maatregel worden toegepast op belastingplichtigen wier activiteiten buiten de in artikel 27 van de Zesde richtlijn bedoelde materies of buiten de termen van het verzoek om machtiging of van de machtiging van de Raad vallen ?

4) Is het machtigingsbesluit van de Raad om een of andere materiële of formele reden nietig of zonder gevolg, bij voorbeeld omdat de Raad of de Lid-Staten de maatregel niet hebben getoetst — of niet ervan op de hoogte waren dat hij niet kon worden getoetst — aan de criteria van artikel 27 van de Zesde richtlijn, het evenredigheidsbeginsel of de grondbeginselen van de Zesde richtlijn ?

5) Betekent het machtigingsbesluit van de Raad, dat een individuele belastingplichtige, zoals verzoekster, van wie wordt aangenomen dat zij handel drijft zonder enige bedoeling om de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken of te ontwijken, niet kan verlangen te worden belast volgens de bepalingen van artikel 11 A, lid 1 a, van de Zesde BTW-richtlijn ?"

17. De vragen moeten anders worden geordend, aangezien hun formulering niet dienstig is voor een duidelijke beantwoording.

18. De eerste twee vragen betreffen namelijk hetzelfde algemene probleem (toepassingsgebied van de afwijking voorzien in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn); de tweede vraag gaat nader in op bepaalde aspecten van het al in de eerste vraag aan de orde gestelde algemene probleem.

19. De vijfde vraag is nauw verbonden met de eerste twee, aangezien het buiten toepassing laten van artikel 11 A, lid 1, sub a, het gevolg is van de toepassing van een afwijkende maatregel waarvoor op geldige wijze machtiging is verleend.

20. *A* — Met deze vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen:

1) Of op grond van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn een bijzondere afwijkende maatregel kan worden toegepast in geval van objectieve belastingontwijking, wanneer niet het bewijs is geleverd van de bedoeling van de betrokken handelaars om op enigerlei wijze belasting te ontduiken;

2) Of een bijzondere, van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel zoals die in paragraaf 3 van Schedule 4 van de VAT Act van 1983, binnen het bestek van artikel 27, lid 1, valt dan wel of hij onevenredig is aan het nagestreefde doel, namelijk het voorkomen van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking;

3) of artikel 27, lid 1, met de toepassing van de litigieuze maatregel op slechts sommige handelaren, die rechtstreeks aan niet-belastingplichtige wederverkopers verkopen, verenigbaar is;

4) of, gelet op het antwoord op de eerdere vragen, artikel 11 A, lid 1, sub a, al dan niet buiten toepassing moet worden verklaard.

21. *B* — Het antwoord op het eerste gedeelte van de derde vraag vloeit noodzakelijkerwijs voort uit de antwoorden op de voorgaande vragen, zonder dat op de bijzonderheden daarvan nader behoeft te worden ingegaan; in het laatste gedeelte van deze vraag wordt nog eens het probleem aan de orde gesteld, wanneer de Raad op grond van artikel 27, lid 4, kan worden geacht stilzwijgend machtiging te hebben verleend voor afwijkende maatregelen.

22. Ook de vierde vraag betreft de voorwaarden voor de geldigheid van het stilzwijgend machtigingsbesluit van de Raad. Dit is een aspect dat wij in samenhang met de andere vragen van de verwijzende rechter zullen moeten onderzoeken.

23. Ik zal alle vragen als werkelijke vragen van uitlegging van artikel 27 behandelen en bij de beantwoording ervan rekening houden met de bijzondere aard van de prejudiciele procedure, waarbij uitlegging van het nationale recht en toetsing daarvan aan het gemeenschapsrecht uitgesloten zijn.

3. Het algemene stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde

24. *A* — Om deze uiteenlopende vragen te kunnen beantwoorden, moet in de eerste plaats aandacht worden besteed aan het algemene stelsel van de BTW in de Gemeenschap, zoals neergelegd in de Zesde en eerdere richtlijnen, in het bijzonder de Eerste en de Tweede BTW-richtlijn.

25. *B* — Zoals bekend, vormen de twee laatstgenoemde richtlijnen, van 11 april 1967, de grondslag voor de eenmaking van de nationale stelsels van omzetbelasting in de landen van de Gemeenschap.

26. De Eerste richtlijn[5] verplichtte tot invoering van de BTW op het hele grondgebied van de Gemeenschap met ingang van 1 januari 1970 (welke datum later werd verschoven naar 1 januari 1972), ter vervanging van de cumulatieve belastingen die tevoren in bijna alle Lid-Staten (met uitzondering van Frankrijk) golden.

27. In de Tweede richtlijn[6] werden sommige van de — nog vrij soepele — algemene beginselen neergelegd die het gemeenschappelijk BTW-stelsel moesten beheersen.

28. *C* — In vergelijking met de cumulatieve belastingstelsels heeft het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde zonder twijfel een aantal voordelen: eerst en vooral is deze belasting *neutraal* bij de fiscale behandeling van zowel binnenlandse als grensoverschrijdende transacties.

29. Enerzijds is de BTW een belasting die geen invloed heeft op de mate van integratie van de produktie: ongeacht de lengte van de produktieketen rust op een goed steeds dezelfde belastingdruk die uitsluitend afhangt van de in elke fase toegevoegde waarde, waarbij in elke fase de belastingen die begrepen zijn in de prijs van de benodigde produkten en diensten, aftrekbaar zijn (zie Eerste richtlijn, achtste overweging van de considerans, en artikel 2, tweede alinea).

5 — PB 1967, blz. 1301.
6 — PB 1967, blz. 1303.

De idee is, dat de som van de BTW die in elke fase op de in die fase toegevoegde waarde drukt, gelijk is aan het bedrag dat verschuldigd zou zijn bij toepassing van een eenfasebelasting tegen hetzelfde tarief, die uitsluitend bij de detailverkoop aan de eindverbruiker wordt geheven. De BTW kan dus worden beschouwd als „een algemene verbruiksbelasting... welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden" (artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn).

30. Anderzijds schept de BTW de voorwaarden voor een gemakkelijke belastingcompensatie aan de grens door de terugbetaling van de voorbelasting aan de uitvoerder en de belasting van importen in het land van bestemming tegen het voor soortgelijke binnenlandse produkten geldende tarief. Deze methode verzekert de uitschakeling van discriminatie tussen binnenlandse en ingevoerde produkten alsmede de opheffing van fiscale belemmeringen voor het vrije verkeer van goederen binnen de Gemeenschap, zolang het onmogelijk is de fiscale grenzen volledig op te heffen door invoering van het zogenoemde „oorsprongbeginsel".

31. Als dit enkele van de fundamentele doelstellingen zijn die met het BTW-stelsel worden nagestreefd, is het duidelijk, dat de toepassing van deze belasting zo algemeen mogelijk moet zijn, aangezien de doeltreffendheid ervan voor de verwezenlijking van de nagestreefde doelstellingen des te groter zal zijn naarmate de verscheidenheid van produkten en diensten waarop zij van toepassing is, toeneemt en hoe meer transacties er van de produktie- tot de kleinhandelsfase onder vallen. Zoals in de vijfde overweging van de considerans van de Eerste richtlijn wordt onderstreept, verkrijgt „een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit... wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van produktie en distributie... omvat".

32. Bovendien is de „veralgemening" van de BTW een wezenlijke voorwaarde voor het financiële succes ervan; zo immers kan een aanzienlijke opbrengst worden bereikt tegen normale tarieven die binnen redelijke grenzen blijven (zie de vierde overweging van de considerans van de Tweede richtlijn).

33. *D* — De Zesde richtlijn nu betekende een grote stap voorwaarts voor de verwezenlijking van de doelstellingen van de BTW op het vlak van de Gemeenschap, en heeft het proces van de belastingharmonisatie een belangrijke impuls gegeven.

34. Weliswaar hebben de Eerste én de Tweede richtlijn de grondslag gelegd voor de eenmaking van de nationale stelsels van indirecte belastingen, doch wat het toepassingsgebied van de belasting betreft, hebben zij de mogelijkheid opengelaten voor tal van verschillen en bevatten zij een nog zeer gering aantal gemeenschapsrechtelijke begrippen.

35. Daarentegen werd bij de Zesde richtlijn voor alle Lid-Staten een uniforme maatstaf van heffing van de BTW ingevoerd wat, vergeleken met de Tweede richtlijn, tot een zo ruim mogelijke toepassing van de belasting heeft geleid.

36. In de eerste plaats bracht de Zesde richtlijn de verplichting mee om de in de kleinhandelsfase toegevoegde waarde in de maatstaf van heffing op te nemen, wat tevoren faculatief was.

37. In de tweede plaats voerde zij de belasting van diensten in en bracht zij uniformiteit in de vrijstellingen die de Lid-Staten kunnen toestaan.

38. Bovendien zij eraan herinnerd dat de Zesde richtlijn ook een ander, onmiddellijk doel op het oog had, namelijk het creëren van de voorwaarden opdat de BTW als grondslag zou kunnen dienen voor de berekening van de eigen middelen van de Gemeenschap: vandaar de noodzaak van een uniforme belastinggrondslag, die een eerste vereiste is voor een billijke verdeling van de lasten over de verschillende Lid-Staten.

39. *E* — Het streven, te komen tot een zo volledig mogelijke belasting van de belastbare feiten op een algemene en uniforme grondslag in heel de Gemeenschap, stuit evenwel op politieke of sociale verlangens die uitsluiting van bepaalde handelingen of bepaalde categorieën handelaars meebrengen, op ingewortelde nationale fiscale tradities en gebruiken, op administratieve moeilijkheden of op problemen van economische organisatie en ook op moeilijkheden die in sommige gevallen verband houden met de strenge identificatie en nauwkeurige vaststelling van de werkelijke belastinggrondslag.

40. Men zag zich dan ook genoopt in de Zesde richtlijn bepaalde grenzen te stellen aan de eenmaking van de fiscale stelsels, door sommige beslissingen facultatief te laten (bij voorbeeld de artikelen 5, leden 5, 7 en 8, en 6, lid 3) of door bepaalde regelingen tijdelijk dan wel definitief ter keuze van de Lid-Staten of van de belastingplichtigen zelf te laten (bij voorbeeld artikel 13 C, de regeling van artikel 24 voor kleine ondernemingen; de bijzondere regelingen voor landbouwproducenten, overeenkomstig artikel 25; de overgangsbepalingen van artikel 28).

41. Bovendien is in de artikelen 13 tot 16 van de richtlijn een gemeenschappelijke regeling voor vrijstellingen voorzien. In de praktijk nu zijn deze vrijstellingen beperkt tot bepaalde soorten transacties die niet of nauwelijks onder de maatstaf van heffing zijn te brengen, en tot een reeks van uitgaven waarvan de vrijstelling haar rechtvaardiging vindt in gewichtige redenen van sociale politiek.

42. In de Zesde richtlijn is men bij de vaststelling van de maatstaf van heffing dus zo ver mogelijk gegaan, en omgekeerd werden de afwijkingen van het beginsel van de algemene toepasselijkheid van de belasting tot een strikt minimum beperkt.

43. Dit rechtvaardigt om deze afwijkingen niet ruim uit te leggen, maar er voor zover zij tegen de algemene regel ingaan, een enge uitlegging aan te geven.

44. Anderzijds voorziet de Zesde richtlijn in bepaalde technieken om het hoofd te kunnen bieden aan situaties die bijzonder ingewikkeld zijn dan wel het risico inhouden, dat ten gevolge van belastingontwijking een deel van de maatstaf van heffing aan de belastingheffing ontsnapt.

45. Zo wordt in de tweede alinea van artikel 4, lid 4, dat de in lid 1 gegeven definitie van belastingplichtige verruimt, aan de Lid-Staten toegestaan om „personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, te samen als één belastingplichtige (aan te merken)".

46. In dezelfde richting gaat artikel 27, lid 1, bepalende dat „de Raad... op voorstel van de Commissie met éénparigheid van stemmen elke Lid-Staat (kan) machtigen,

bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen".

47. Gezien de formulering van deze bepaling kan niet worden uitgesloten, dat het toepassingsgebied van de afwijkende maatregelen ook artikel 11 omvat, meer in het bijzonder artikel 11 A, lid 1, sub a, waarin het beginsel is neergelegd dat bij elke transactie (goederenlevering of dienst) de maatstaf van heffing gewoonlijk de tegenprestatie is die de leverancier of dienstverrichter verkrijgt of moet verkrijgen.

48. Vanzelfsprekend was het de bedoeling van de wetgever, dat de krachtens artikel 27 gekozen oplossingen zo weinig mogelijk zouden afwijken van de beginselen van de basisregeling. Daarom ook heeft hij in de tweede volzin van lid 1 aangegeven, dat „de maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing geen noemenswaardige invloed mogen hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik".

49. Zo ook moet de mogelijkheid om bijzondere maatregelen te treffen „ten einde bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen" worden gezien als een afwijking die niet wil ingaan tegen de geest van de Zesde richtlijn, doch een zo volledig mogelijke verwezenlijking van de doelstellingen van die richtlijn op het oog heeft.

50. In wezen gaat het erom, gelet op de moeilijkheden die sommige concrete situaties kunnen teweegbrengen, te voorzien in mechanismen waardoor de maatstaf van heffing „op de voet kan worden gevolgd", en zo te voorkomen dat wegens de bijzondere omstandigheden van de betrokken transacties een deel daarvan aan de belastingheffing ontsnapt, wat eventueel zou kunnen leiden tot distorsies (die daarom nog niet het gevolg hoeven te zijn van „oneerlijke mededinging") in de fiscale behandeling van situaties die, economisch of commercieel beschouwd, in wezen identiek zijn.

51. Zowel in dit geval als in dat van maatregelen ter vereenvoudiging van de belastingheffing, kunnen de vastgestelde maatregelen verschillende vormen aannemen.[7] Eén van die vormen is ongetwijfeld die waarop het Verenigd Koninkrijk in artikel 3 van Schedule 4 van de VAT-Act een beroep heeft gedaan en die op de verzoekende vennootschappen is toegepast.

52. De vraag is evenwel, of deze vorm wettig is en correct is toegepast.

53. Mijns inziens kunnen deze vragen worden beantwoord aan de hand van de hiervoor uiteengezette beginselen.

4. Onderzoek van de prejudiciële vragen

54. *A* — De eerste uitleggingsvraag die artikel 27 opwerpt, is of op grond van dit artikel alleen dan bijzondere maatregelen ter bestrijding van belastingontwijking kunnen worden vastgesteld wanneer de *bedoeling* aanwezig is aan deze belasting te ontsnappen, dan wel of dit artikel ook de gevallen omvat waarin de belastingontwijking kennelijk het *objectieve* gevolg is van door de be-

7 — Zie de verklaring in het proces-verbaal van de Raadsvergadering waarop de Zesde richtlijn werd vastgesteld, en waaraan het Verenigd Koninkrijk in zijn opmerkingen refereert; deze verklaring is ter sprake gekomen in ‚s Hofs arrest van 10 april 1984, zaak 324/82, Commissie/België, Jurispr. 1984, blz. 1861, op blz. 1881, r. o. 26.

lastingplichtige toegepaste handelspraktijken.

55. Te dezen voeren verzoeksters aan, dat (afgezien van de gevallen van vereenvoudiging van de heffing) artikel 27 alleen van toepassing kan zijn in gevallen van bedrieglijke belastingontwijking.

56. Naar mijn gevoel is deze opvatting onjuist.

57. In de tekst van artikel 27 van de Zesde richtlijn — ongeacht de taalversie, de Engelse inbegrepen — gaat het duidelijk om twee verschillende begrippen, namelijk het begrip *belastingfraude* en het begrip *belastingontwijking*, die allebei uitdrukkelijk in de daarin gegeven regel zijn opgenomen, zoals ook het geval is in de zeventiende overweging van de considerans van de richtlijn.

58. In die overweging van de considerans wijkt de richtlijn uitdrukkelijk af van de tekst van artikel 13 van de Tweede richtlijn, waarin de Lid-Staten de mogelijkheid om bijzondere maatregelen te treffen alleen werd geboden „om bepaalde fraudes te voorkomen".

59. Dit verschil in woordgebruik maakt duidelijk, dat het de bedoeling was de „objectieve ontwijking" onder de Zesde richtlijn te brengen via een verruiming van de toegelaten afwijking.

60. De Engelse versie van de Zesde richtlijn is in dit opzicht zelfs bijzonder veelzeggend. Terwijl namelijk in artikel 27 wordt gesproken van het voorkomen van „certain types of tax evasion or avoidance", spreekt de zeventiende overweging van de considerans van het doel, „to avoid fraud or tax avoidance", en voegt dit laatste begrip (dat overeenkomt met „evasão fiscal" in het Portugees en met soortgelijke uitdrukkingen in de andere romaanse talen) toe aan het begrip „fraud", het enige dat in de Tweede richtlijn werd vermeld.

61. Het doel en de algemene systematiek van de bepaling — zoals zij voortvloeien uit wat ik eerder reeds zei over het systeem van de Zesde richtlijn — bevestigen dit standpunt. Het gaat duidelijk om maatregelen die afwijken van de algemene regels van de richtlijn (inzonderheid die van artikel 11); zoals gezegd, gaat het evenwel om afwijkingen die, voor wat hun doelstellingen en de toegepaste technieken betreft, binnen het kader moeten blijven van de algemene geest van het BTW-stelsel.

62. Overigens is de oplossing waarvoor de wetgever in de Zesde richtlijn heeft gekozen, wel begrijpelijk: was het toepassingsgebied van de afwijkende maatregelen beperkt tot gevallen van fraude, dan zou het niet mogelijk zijn de doelstellingen van de richtlijn in dezelfde mate te verwezenlijken, want in elk afzonderlijk geval zou het bedrieglijk oogmerk moeten worden aangetoond; bovendien zou de kans bestaan op discriminatie tussen twee ondernemingen ingeval de ene, om belasting te kunnen ontwijken, niet meer doet dan de handelspraktijken te copiëren die de andere reeds toepaste vóór de belasting werd ingevoerd.

63. Voor deze uitlegging kan nog worden verwezen naar de eerder reeds vermelde verklaring in het proces-verbaal van de Raadsvergadering waarop de Zesde richtlijn werd vastgesteld; daarin heet het, dat de maatregelen ter voorkoming van fraude en belastingontwijking bij voorbeeld kunnen bestaan „in bepalingen die beogen een door de Lid-Staat als onterecht aangemerkte vermindering van de maatstaf van heffing te voorkomen".

64. Blijkens de opmerkingen die zij in de onderhavige procedure heeft ingediend, is dit ook de opvatting van de regering van de Bondsrepubliek Duitsland.

65. Uit het voorgaande blijkt mijns inziens, dat de conclusies die de twee ondernemingen menen te kunnen verbinden aan de vergelijking van de tekst van de Zesde en van de Tweede richtlijn, niet goed houdbaar zijn.

66. Ook geloof ik niet, dat aldus in de huidige stand van het gemeenschapsrecht afbreuk wordt gedaan aan de geest van artikel 19 van de Tweede richtlijn, waarvan de doelstellingen de instellingen blijven binden in het kader van de opheffing van de fiscale barrières binnen de Gemeenschap overeenkomstig artikel 35 van de Zesde richtlijn

67. *B* — Gezien het in artikel 27 neergelegde stelsel moet bij het onderzoek van de geldigheid van een van de richtlijn afwijkende nationale maatregel op twee verschillende aspecten worden gelet.

68. In de eerste plaats de in artikel 27, lid 1, voorgeschreven *machtiging* van de Raad: de procedure van de leden 2, 3 en 4 van dit artikel (mededeling aan de Commissie, kennisgeving aan de Lid-Staten, uitdrukkelijke of stilzwijgende machtiging) moet naar behoren zijn nagekomen; voorts moet worden gelet op de inhoud van de machtiging en op het verband tussen de machtiging en het verzoek.

69. In de tweede plaats hangt de geldigheid van de maatregel af van de verenigbaarheid ervan met de *doelstellingen* van artikel 27 en met de algemene *beginselen* van de Zesde richtlijn.

70. Ik zal beginnen met het eerste aspect.

71. Zoals advocaat-generaal VerLoren van Themaat in zijn conclusie in de eerste zaak Direct Cosmetics [8], uiteenzette, strekken de verschillende procedures waarin artikel 27 voorziet, ertoe om te waarborgen dat „geen afwijkigen van het normale systeem (met name van artikel 11) van de richtlijn tot stand worden gebracht, die niet aan de in artikel 27 neergelegde criteria beantwoorden".

72. Daarom is in artikel 27, lid 2, bepaald, dat de Lid-Staat die een afwijkende maatregel wenst in te voeren, bij de mededeling ervan aan de Commissie „alle nodige beoordelingsgegevens" moet verschaffen.

73. Deze waarborgen dienen evenwel ook te gelden voor nationale bepalingen die — zoals de thans in geding zijnde — aan bepaalde administratieve instanties alleen maar een algemene machtiging verlenen tot het nemen van individuele maatregelen die meer in het bijzonder bedoeld zijn ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking. Het gaat niet aan, dat de Lid-Staten middels een eenvoudige algemene machtiging aan de bevoegde autoriteiten om van het algemene stelsel van de Zesde richtlijn af te wijken, zich zouden kunnen onttrekken aan de toetsing van zulk een maatregel aan de criteria van artikel 27, zodat individuele uitvoeringsbepalingen kunnen worden vastgesteld die aan deze toetsing ontsnappen en eventueel niet aan deze criteria voldoen.

74. Wanneer daarenboven de doelstellingen van de betrokken bepaling en het kader waarin zij moet worden toegepast, niet erg

8 — Jurispr. 1985, blz. 626.

duidelijk zijn, dan zal men, alleen uitgaande van al deze elementen in hun onderlinge samenhang tot de conclusie kunnen komen, dat het niet om een volledige „blanco volmacht" gaat en dat die maatregel dus kan worden getoetst aan de criteria van artikel 27.

75. In dit verband wil ik eraan herinneren, dat de tekst van de bestreden maatregel het resultaat is van de schrapping in de vorige versie van de woorden „ter bescherming van de belangen van de fiscus", die zouden kunnen worden beschouwd als het equivalent van de woorden „voorkomen van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking" in de Zesde richtlijn [9]. Dit was de wijziging die het Hof in de eerste zaak Direct Cosmetics [10] heeft onderzocht en waardoor, aldus rechtsoverweging 27 van het arrest, ieder klaarblijkelijk verband tussen de litigieuze maatregelen en de in artikel 27, lid 1, voorziene uitzonderingen werd verbroken.

76. De aan de Commissioners toegekende bevoegdheid om van de richtlijn af te wijken, was op deze wijze kennelijk in niet nader bepaalde mate verruimd, waaruit het Hof (in rechtsoverweging 28) afleidde dat een nieuwe kennisgeving overeenkomstig artikel 27, lid 2, noodzakelijk was om de Commissie en eventueel de Raad in staat te stellen „na te gaan, of de nieuwe maatregel nog steeds aan het in artikel 27, lid 1, gestelde doel beantwoordde".

77. Deze kennisgeving deed het Verenigd Koninkrijk op 15 maart 1985, en op basis daarvan hebben de Commissie en de Lid-Staten kunnen nagaan, of die overeenstemming bestond, wat tot de stilzwijgende machtiging van de Raad heeft geleid.

78. Kan daaruit worden afgeleid, dat de informatie in de kennisgeving volstond om de Commissie en de Lid-Staten een grondig en volledig inzicht te geven in de doelstellingen, het toepassingsgebied en de aard van de maatregel en kan, aldus de vraag van de verwijzende rechter, de verleende stilzwijgende machtiging als geldig worden beschouwd ?

79. Ik wijs er in de eerste plaats op, dat de kennisgeving van de Britse autoriteiten — waarvan de tekst in de verwijzingsbeschikking is opgenomen —, niet alleen de tekst bevat van de bijzondere maatregel waarvoor om machtiging werd verzocht, doch eveneens nadere toelichtingen over de doelstellingen die daarmee werden beoogd, de totstandkoming van de betrokken wettelijke regeling en de omstandigheden waarin zij moet worden toegepast.

80. Meer in het bijzonder wordt in de kennisgeving vermeld, dat „in het Verenigd Koninkrijk sommige ondernemingen, bij voorbeeld in de cosmeticasector, hun produkten uitsluitend verkopen aan detailhandelaars die zich niet voor de BTW behoeven te laten registreren en dus buiten de BTW-regeling vallen. Hoewel het deze ondernemingen en de betrokken handelaars er niet om te doen is de betaling van belasting te ontgaan, is het resultaat van hun verkoopmethode toch, dat de belasting over de door de handelaar bij levering aan de eindverbruiker toegevoegde waarde wordt vermeden. Andere ondernemingen die in directe mededinging soortgelijke produkten verkopen via normale belastingplichtige detailhandelskanalen, verkeren dan ook vanuit het oogpunt van de mededinging in een nade-

9 — Zie het arrest Direct Cosmetics van 13 februari 1985, r. o. 27.

10 — Voormeld arrest.

lige positie, aangezien in de eindprijs van hun produkten ook nog BTW is begrepen."

81. In de kennisgeving wordt daar nog aan toegevoegd, dat de betrokken maatregel alleen van toepassing zal zijn op voldoende belangrijke ondernemingen („in a substantial way of business", met een belangrijke omzet) die hun activiteiten op de beschreven wijze uitoefenen, en dat de maatregel niet zal worden toegepast op andere groothandelaars die aan ongeregistreerde detailhandelaars verkopen.

82. Mijns inziens kan in redelijkheid worden gezegd, dat een kennisgeving in deze vorm in wezen alle gegevens bevat die noodzakelijk zijn om de adressaten ervan in staat te stellen de doeleinden en de strekking ervan te begrijpen, en om, in geval van twijfel of van verschil van mening, de zaak aan de Raad voor te leggen.

83. De opmerkingen van de Raad in deze zaak liggen in dezelfde lijn.

84. In deze context is de verklaring die een lid van de Britse regering tijdens een zitting van het Parlement heeft afgelegd en waarop verzoeksters in het hoofdgeding zich tot staving van hun opvatting hebben beroepen, irrelevant.

85. *C* — In de onderhavige zaak heeft zich evenwel een bijzondere omstandigheid voorgedaan die de beoordeling van het vraagstuk bemoeilijkte.

86. Naar aanleiding van de kennisgeving van het Verenigd Koninkrijk overeenkomstig artikel 27, lid 3, van de Zesde richtlijn heeft de Commissie alle andere Lid-Staten en de Raad respectievelijk bij brieven van 12 april en van 9 juli 1985 meegedeeld, dat de Britse autoriteiten om machtiging voor het nemen van afwijkende maatregelen hadden verzocht.

87. In de Engelse tekst van de mededeling van de Commissie nu werd evenwel gesproken van „tax evasion", het Engelse equivalent voor „belastingontduiking", en niet van „tax avoidance", wat in het Angelsaksisch taalgebruik eerder overeenstemt met „belastingontwijking".

88. Dezelfde terminologie werd eveneens gebruikt in de Engelse tekst van de in het Publikatieblad van 31 juli 1985 bekendgemaakte kennisgeving van het machtigingsbesluit (85/369/EEG) en is blijkbaar in twee andere taalversies overgenomen.

89. Toen de vergissing aan het licht was gekomen, liet de Raad in het Publikatieblad van 7 april 1987 (L 93, blz. 17) een corrigendum verschijnen. In het nieuwe besluit houdende machtiging om de afwijkende maatregelen voor nog eens twee jaar in stand te laten [11], komt deze onjuistheid evenwel niet voor.

90. De zoëven vermelde omstandigheid kan twijfel doen ontstaan over het toepassingsgebied of de geldigheid van de stilzwijgende machtiging van de Raad, en dus over de draagwijdte van de afwijkende maatregel die het Verenigd Koninkrijk heeft genomen.

91. Mijns inziens doet deze omstandigheid evenwel niet af aan de regelmatigheid van de toegepaste procedure en dus ook niet aan de geldigheid van de maatregel van het Verenigd Koninkrijk en de strekking die het er in zijn kennisgeving kennelijk aan heeft willen geven.

11 — PB 1987, L 188, blz. 52.

92. Alle Lid-Staten hebben namelijk te zamen met de brief van de Commissie de tekst gekregen van de kennisgeving van het Verenigd Koninkrijk, die alle nodige toelichtingen bevatte om in weerwil van de onjuiste terminologie of vertaling, de draagwijdte van de betrokken maatregel te kunnen begrijpen.

93. Ik herinner er in het bijzonder aan, dat de Britse autoriteiten in de betrokken kennisgeving uitdrukkelijk erop wezen, dat het ging om de situatie van ondernemingen die niet probeerden de belasting te ontduiken, doch die commercieel zo waren georganiseerd dat de belasting voor een deel werd ontweken.

94. Overigens kwam de onjuistheid, zoals gezegd, in de meeste taalversies, ook in de Franse, niet voor. Voorts blijkt dat in de brief van de Commissie die bij de tekst van de kennisgeving van het Verenigd Koninkrijk was gevoegd, erop wordt gewezen dat het om belastingontwijking „verband houdend met het distributiestelsel" ging.

95. Er is dus geen enkele aanwijzing, dat de Lid-Staten in dwaling zouden zijn gebracht over de aard van de gevraagde afwijking, aangezien zij in het bezit waren van alle noodzakelijke gegevens om de strekking van die afwijking te begrijpen.

96. Geen enkele Lid-Staat heeft om behandeling van de zaak door de Raad verzocht; ook de Commissie niet. Bijgevolg werd overeenkomstig artikel 27, lid 4, het machtigingsbesluit geacht te zijn genomen op 13 juni 1985. Zoals de Raad in zijn opmerkingen uiteenzet, moet hij worden geacht de voorgestelde maatregel als instelling te hebben onderzocht en goedgekeurd.

97. Deze stilzwijgende machtiging werd in het Publikatieblad algemeen bekendgemaakt.

98. Nu kan men mijns inziens alleen maar zeggen, dat zulk een stilzwijgende machtiging noodzakelijkerwijs exact dezelfde draagwijdte en betekenis moet hebben als er in het verzoek om afwijking door de betrokken Lid-Staat aan werd gegeven.

99. De draagwijdte van de ter kennis gebrachte maatregel kan alleen worden gewijzigd nadat de Raad de kennisgeving heeft onderzocht en heeft geweigerd de gevraagde machtiging te geven.

100. Niet alleen heeft geen enkele Lid-Staat om beoordeling door de Raad verzocht, doch evenmin heeft enige Lid-Staat achteraf — althans niet in de opmerkingen in het kader van de onderhavige zaak — de regelmatigheid van de betrokken procedure op grond van bovenvermelde omstandigheid in twijfel getrokken.

101. Onder die omstandigheden valt niet in te zien, hoe de gemaakte fout als zodanig de geldigheid zou kunnen aantasten van de op basis van de verleende stilzwijgende machtiging vastgestelde nationale maatregel; zou dit anders zijn, dan zou het gewettigd vertrouwen van een Lid-Staat ernstig in het gedrang worden gebracht alsmede — wegens een onjuistheid welke die Lid-Staat geenszins kan worden toegerekend — de rechtspositie die het gemeenschapsrecht hem toekent.

102. Evenmin wordt afbreuk gedaan aan de positie van degenen op wie de vastgestelde maatregelen betrekking hebben. In geval van twijfel kunnen de nationale rechterlijke instanties — die het nationaal recht moeten

toepassen — overeenkomstig artikel 177 het Hof steeds om interpretatiegegevens van het gemeenschapsrecht verzoeken aan de hand waarvan zij de regelmatigheid kunnen toetsen van de gevolgde procedure, waarover twijfel kan ontstaan wanneer bij voorbeeld de Commissie of de Lid-Staten bepaalde gegevens waren onthouden die noodzakelijk zijn om met kennis van zaken de inhoud van de gevraagde afwijking te kunnen beoordelen.

103. Zoals gezegd, was dit in de onderhavige zaak niet het geval.

104. *D* — Thans zal ik nader ingaan op het tweede aspect waarover ik het hierboven had.

105. In hun opmerkingen in de onderhavige procedure voerden de twee vennootschappen subsidiair aan, dat de maatregel van het Verenigd Koninkrijk onevenredig was ten opzichte van de doelstellingen die ermee werden beoogd en dat hij dientengevolge buiten de in artikel 27, lid 1, daaraan gestelde grenzen trad.

106. *a)* In de eerste plaats moet hier worden herinnerd aan de beslissing van het Hof in zijn arrest van 10 april 1984, Commissie/België [12], dat de bijzondere afwijkende maatregelen die de Lid-Staten ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking mogen handhaven, „in beginsel slechts (mogen) afwijken van de in artikel 11 vastgestelde belastinggrondslag, voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het doel".

107. Wij hebben al gezien, dat volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, de maatstaf van heffing voor elke transactie in beginsel de waarde is van de tegenprestatie die de leverancier of de dienstverrichter verkrijgt. Van oorsprong is de BTW een verbruiksbelasting die in principe ten laste moet komen van de eindverbruiker van de goederen en die evenredig is met wat hij daarvoor uitgeeft [13]: bijgevolg is de maatstaf van heffing in de regel de werkelijke waarde van de transactie en niet de veronderstelde of normale waarde.

108. Bijgevolg moet bij elke afwijkende maatregel worden nagegaan in hoeverre hij wijziging brengt in de maatstaf van heffing van de BTW, om te kunnen uitmaken of die maatregel binnen de perken blijft van wat strikt noodzakelijk is.

109. De Britse regering heeft in de onderhavige zaak uiteengezet, dat de toepassing van de betrokken maatregel uitsluitend tot gevolg heeft gehad dat de door sommige categorieën tussenpersonen toegevoegde waarde kon worden belast en daardoor belastingontwijking en mededingingsdistorsies konden worden vermeden die zich voordeden door de invoering in het verkoopsysteem van een bijkomende fase, namelijk de verkoop door niet-belastingplichtige tussenpersonen.

12 — Reeds aangehaald, r. o. 29.

13 — Hier behoeft niet te worden ingegaan op de vermelding in artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn van de woorden „subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden", en op het feit dat deze deel uitmaken van de tegenprestatie die de maatstaf van heffing vormt. Deze uitdrukking is een gevolg van het met de Zesde richtlijn verwezenlijkte compromis tussen de BTW als bedrijfsbelasting („business tax") en als verbruiksbelasting, die in het eerste geval de aan de kostprijs van de produktiefactoren toegevoegde waarde treft, en in het tweede, de aan de marktprijs toegevoegde waarde.

110. De Britse regering voert aan, dat in die omstandigheden de detailhandelaren slechts het verlengstuk of het „alter ego" van de belastingplichtige zijn in een stelsel van directe verkoop aan de verbruiker.

111. Uit de tekst van de maatregel zelf blijkt evenwel, dat hij alleen van toepassing is wanneer de werkzaamheid van een belastingplichtige in zijn geheel of voor een deel (in de kennisgeving is in feite alleen sprake van een exclusieve werkzaamheid) bestaat in de levering aan niet-BTW-plichtige particulieren van goederen bestemd voor de detailverkoop.

112. Erkend moet worden, dat in die omstandigheden en bij gebreke van speciaal toepasselijke maatregelen, alle of de meeste verkopen van deze belastingplichtige aan de verbruikers geschieden tegen een prijs waarin niet de BTW is begrepen die gewoonlijk verschuldigd is over de op het tijdstip van de verkoop door de detailhandelaars toegevoegde waarde.

113. De maatstaf van heffing is dan niet langer de prijs bij verkoop aan de eindverbruiker, aangezien het verschil tussen de eindprijs en de in de eerdere fase berekende prijs aan belastingheffing ontsnapt.

114. Werden de goederen daarentegen rechtstreeks aan de verbruikers verkocht door de belastingplichtige, via zijn personeel of tussenpersonen die op provisiebasis verkopen, dan zou BTW in rekening worden gebracht over de volle kleinhandelsprijs bij verkoop aan de eindverbruiker. Er zou zich dus een distorsie van de mededinging voordoen in strijd met het algemene stelsel van de BTW; afwijkende maatregelen als de onderhavige moeten dit voorkomen.

115. Zouden zulke maatregelen niet worden getroffen, dan zou de genoemde mededingingsdistorsie de ondernemingen er zelfs toe kunnen brengen hun verkoopmethoden te wijzigen en de tussenpersonen die op provisiebasis werken te vervangen door ogenschijnlijk zelfstandige detailhandelaars die niet aan de belasting zijn onderworpen. Deze structuurwijziging zou een gevolg zijn van de belasting die aldus haar gewenste neutraliteit zou verliezen.

116. De noodzaak van bijzondere maatregelen doet zich misschien bijzonder gevoelen in het Verenigd Koninkrijk, waar voor de kleine ondernemingen een betrekkelijk hoge vrijstelling is voorzien.

117. Hierbij moet ik aantekenen dat, zoals het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben beklemtoond, het onderhavige geval niet kan worden vergeleken met dat van een belastingplichtige die binnen de grenzen van de vrijstelling normale verkooptransacties sluit met kleine ondernemingen.

118. In het laatste geval zijn die verkopen in de regel slechts goed voor een klein gedeelte van de omzet van de leverancier, die in het algemeen via geregistreerde belastingplichtigen verkoopt; vanuit het oogpunt van belastingontwijking zijn zij dan ook te verwaarlozen. Bij de gevallen waarvoor de afwijkende maatregelen zijn bedoeld, gaat het om ondernemingen die uitsluitend of hoofdzakelijk de hierboven beschreven verkoopmethoden toepassen.

119. De Britse regering heeft bovendien uiteengezet, dat de directe verkoop van consumptiegoederen een grote vlucht heeft genomen en dat de omzet in 1985 330 mil-

joen UKL bereikte, waarvan de helft in de sector cosmetica en schoonheidsprodukten.

120. Men mag dus stellen, dat de doelen waarvoor het Verenigd Koninkrijk om machtiging voor de afwijkende maatregel heeft verzocht, zeker niet buiten het kader van artikel 27 liggen, doch integendeel pleiten voor de opvatting, dat de maatregel principieel was bedoeld om aan te sluiten bij de geest van de Zesde richtlijn.

121. *b)* Bovendien was het verzoek om machtiging voor afwijkende maatregelen beperkt tot een periode van twee jaar (later verlengd met nog eens twee jaar), waarbij de Britse regering zich ertoe verbond in de tussentijd na te gaan, of het nationale recht aldus kon worden gewijzigd dat dezelfde doelstellingen konden worden verwezenlijkt zonder van de Zesde richtlijn af te wijken.

122. *c)* Anderzijds is mijns inziens niet aangetoond, dat andere oplossingen — zoals die van de artikelen 4, lid 4, tweede alinea, of 24, lid 3, tweede alinea — steeds kunnen worden toegepast of in alle gevallen de mogelijkheid bieden om dezelfde doelstellingen even goed te verwezenlijken, zelfs wanneer alle voorwaarden daarvoor aanwezig zijn.

123. Het mechanisme van artikel 4, lid 4, tweede alinea, is namelijk alleen toepasselijk, wanneer tegelijkertijd aan verschillende voorwaarden is voldaan: het dient te gaan om personen die „juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch *financieel, economisch en organisatorisch* nauw met elkaar verbonden zijn" (cursivering van mij).

124. Ik heb niet de indruk, dat deze formulering al de soorten situaties dekt waarvoor de afwijkende maatregel van het Verenigd Koninkrijk is bedoeld. In ieder geval past zij niet op de situatie van Laughtons Photographs, waarom het in het hoofdgeding gaat. De scholen waaraan deze onderneming foto's verkoopt, zijn zelfstandig en tussen hen en de onderneming bestaat geen nauwe band, zoals de betrokken bepaling verlangt.

125. Men kan zich zelfs afvragen, of de transacties van Direct Cosmetics binnen het toepassingsgebied van voormelde bepaling zouden kunnen vallen.

126. Dit heeft ook de Commissie erkend, die de Britse autoriteiten zonder twijfel deze oplossing heeft afgeraden. Artikel 4, lid 4, tweede alinea, vormt onmiskenbaar een uitzondering op of een afwijking van de omschrijving van „belastingplichtige" in lid 1 van hetzelfde artikel, die, voor wat de betekenis van de term „zelfstandig" betreft, in lid 4, eerste alinea, is verduidelijkt.

127. Blijkbaar heeft dus de Zesde richtlijn, door in de mogelijkheid van een uitzondering of afwijking te voorzien, een bijzondere behandeling mogelijk willen maken van personen die anders als zelfstandige belastingplichtigen zouden worden beschouwd.

128. Dit lijkt het impliciete uitgangspunt te zijn van de toelichting bij deze bepaling, in het „voorstel voor een Zesde richtlijn", dat de Commissie op 29 juni 1973 bij de Raad heeft ingediend[14]; daar wordt gezegd, dat

14 — Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 8.

de Lid-Staten „de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch behoeven te verbinden aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid, zulks hetzij ter wille van een administratieve vereenvoudiging, hetzij ter vermijding van bepaalde misbruiken (b. v. de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen ten einde van een bijzondere regeling te kunnen genieten)".

129. De hierboven beschreven situatie deed zich voor in het geval van de ondernemingen wier betrekkingen in de context van de BTW-regeling in geding waren in de gevoegde zaken 181 en 229/78, Van Passen/ Staatssecretaris van Financiën [15].

130. De tussenpersonen van Direct Cosmetics daarentegen, die voor rekening van derden werken in de desbetreffende verkooplokalen, hebben hun diensten voor die onderneming op part-time-basis en in hun vrije tijd verricht, zonder als BTW-belastingplichtigen te zijn geregistreerd.

131. In ieder geval geloof ik niet, dat de gevolgen van een eventuele toepassing van dit mechanisme op een onderneming als Direct Cosmetics en op haar tussenpersonen sterk zouden verschillen van die van een afwijkende maatregel krachtens artikel 27 binnen de daarin gestelde grenzen.

132. Wat betreft de mogelijkheid om toepassing te geven aan artikel 24, lid 3, en de betrokken tussenpersonen uit te sluiten van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, dit is een optie waarbij overwegingen van administratieve aard en economische beleidskeuzen een rol spelen, waarop ik niet in algemene termen kan ingaan. In sommige gevallen zal deze oplossing ongunstiger of onevenrediger zijn dan een maatregel krachtens artikel 27, in andere gevallen niet.

133. *d)* Verzoeksters in de hoofdgedingen hebben evenwel een ander probleem aan de orde gesteld, dat zij met de miskenning van het evenredigheidsbeginsel in verband hebben gebracht. De moeilijkheid is volgens hen, dat volgens de kennisgeving de afwijkende maatregel uitsluitend zal worden toegepast op diegenen van de ondernemingen die de beschreven methode volgen, die een belangrijke omzet hebben („in a substantial way of business").

134. Volgens de twee ondernemingen brengt de vaagheid van deze uitdrukking (die tot een nadere omschrijving van de inhoud van het begrip „belangrijke omzet" noopt) mee, dat de machtiging veel te ruim is, wat de mogelijkheid beperkt om de verenigbaarheid van de maatregel met artikel 27 te toetsen.

135. Volgens mij is dit niet noodzakelijk het geval. De betrokken uitdrukking is bedoeld om de toepassing van de afwijkende regeling te beperken tot de fiscaal belangrijke gevallen, zodat er alleen gebruik van wordt gemaakt wanneer de belastingontwijking die men wenst te voorkomen, werkelijk belangrijke vormen aanneemt.

136. In zoverre is die uitdrukking verenigbaar met de redenen waarom artikel 24 vrijstellingsregelingen voor kleine ondernemingen en de invoering of handhaving van zulke regelingen door sommige Lid-Staten toelaat.

137. Waar het om gaat, is dat de bevoegde rechterlijke instanties steeds moeten kunnen

15 — Arrest van 12 juni 1979, Jurispr. 1979, blz. 2063.

toezien op de uitoefening van de daaruit voortvloeiende discretionaire bevoegdheid ten einde veilig te stellen, dat daarbij niet wordt afgeweken van de doelstellingen met het oog waarop machtiging voor de afwijkende maatregel werd verleend, en geen afbreuk wordt gedaan aan de rechten van de belastingplichtige of aan enig ander te vrijwaren beginsel.

138. Dat de Britse rechtsorde een afdoende rechtsbescherming biedt, is niet in twijfel getrokken. Anderzijds heeft de Britse regering verklaard, dat de Commissioners hadden besloten de maatregel alleen toe te passen op ondernemingen waarvan de jaaromzet voor de toepassing van de BTW hoger was dan 50 000 UKL, wat in ieder geval het kader helpt af te bakenen waarbinnen van deze discretionaire bevoegdheid gebruik kan worden gemaakt.

139. *e)* Vooralsnog is mijns inziens niet aangetoond, dat met een beroep op het evenredigheidsbeginsel de toepassing van de litigieuze maatregelen kan worden verhinderd.

140. Tot staving van hun opvatting hebben verzoeksters in de hoofdgedingen evenwel verwezen naar 's Hofs arrest van 10 april 1984 in de zaak Commissie/België.

141. In de rechtsoverwegingen 31 en 32 daarvan besliste het Hof, dat de Belgische regeling, die voor alle nieuwe wagens uitging van de aan de Belgische overheid meegedeelde catalogusprijs, de belastinggrondslag „dermate ingrijpend en algemeen (wijzigt), dat niet kan worden gezegd dat zij zich bepaalt tot de afwijkingen die ter voorkoming van het afwijkings- of fraudegevaar noodzakelijk zijn". Zo stond met name niet vast, dat het ter verwezenlijking van het beoogde doel noodzakelijk was, „de belastbare grondslag vast te stellen op basis van de Belgische catalogusprijs of alle prijskortingen en -rabatten zo volstrekt buiten beschouwing te laten als thans het geval is".

142. In die omstandigheden kwam het Hof tot de conclusie dat „de bestreden maatregelen onevenredig zijn met het beoogde doel, doordat zij algemeen en systematisch afwijken van de regels van artikel 11".

143. Men kan zich, zoals het Verenigd Koninkrijk, op het standpunt stellen, dat dit bij de onderhavige maatregel niet het geval is; hij is alleen van toepassing op bepaalde verkoopmethoden die tot een ongewenste vermindering van de maatstaf van heffing en dus tot „belastingontwijking" leiden.

144. Niettemin valt nog te bezien, of de gekozen oplossing — namelijk dat in die omstandigheden als transactiewaarde kan worden beschouwd de „normale waarde [16] in de kleinhandel" — wel alle onzekerheid wegneemt ten aanzien van het toepassingsgebied en dus ten aanzien van de evenredigheid ervan met de beginselen en doelstellingen van artikel 27 en van de Zesde richtlijn in het algemeen.

145. In de afwijkende bepaling is geen directe omschrijving gegeven van wat is te verstaan onder „normale waarde" (in de Engelse versie: „its open-market value on a sale by retail").

146. De Britse wetgever is vermoedelijk uitgegaan van het begrip „normale waarde" („open-market value") van een dienst, zoals omschreven in artikel 11 A, lid 1, sub d, tweede alinea, voor de bepaling van de

16 — Men zou ook kunnen zeggen de „courante" waarde.

maatstaf van heffing in het geval van diensten die een belastingplichtige verricht voor bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 6, lid 3.

147. Ingevolge de richtlijn wordt in dat geval als „normale waarde" van een dienst beschouwd „het bedrag dat een ontvanger, in de handelsfase waarin de handeling wordt verricht, bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige dienstverrichter in het binnenland op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht, om de desbetreffende dienst te verkrijgen".

148. Deze definitie is te vergelijken met die welke de Britse wetgever heeft gegeven in Section 10, lid 5, van de VAT-Act, dat in de opmerkingen van het Verenigd Koninkrijk is geciteerd.

149. Section 10, tweede lid, bepaalt: „Indien de levering van een goed plaatsvindt in ruil voor een tegenprestatie in geld, wordt de waarde ervan geacht gelijk te zijn aan het bedrag van die tegenprestatie, vermeerderd met de verschuldigde belasting", welke definitie lijkt op het algemene beginsel van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Section 10, lid 5, bepaalt:

„Voor de toepassing van deze wet wordt de normale waarde van de levering van goederen of van een dienstverrichting geacht te zijn het bedrag dat overeenkomstig lid 2 van deze Section als de waarde ervan zou zijn te beschouwen, indien de levering respectievelijk dienstverrichting zou plaatsvinden in ruil voor een tegenprestatie in geld, welke verschuldigd zou zijn door een persoon die niet in een zodanige betrekking staat tot een ander persoon, dat de tegenprestatie daardoor zou worden beïnvloed."

150. In dit verband wil ik er eerst op wijzen, dat waar in artikel 11 A, lid 1, sub d, tweede alinea, van de richtlijn wordt gesproken van de „normale waarde", daarmee kennelijk wordt gedoeld op situaties waarin de prijs van de dienst, die „voor bedrijfsdoeleinden" wordt verricht, niet contractueel is vastgelegd.

151. Ingevolge de richtlijn nu kunnen de Lid-Staten onder deze omstandigheden verrichte diensten (met toepassing van de overlegprocedure van artikel 29) voor de heffing van de belasting gelijkstellen met dienstverrichtingen onder bezwarende titel, „ter voorkoming van concurrentievervalsing" die in sommige omstandigheden zou kunnen optreden (artikel 6, lid 3).

152. In dit geval nu kan de maatstaf van heffing alleen worden vastgesteld door uit te gaan van de normale waarde, zoals omschreven in artikel 11 A, lid 1, sub d, tweede alinea.

153. Wat het begrip (of de begrippen) „normale waarde" betreft, dat in de Britse wettelijke regeling — zowel in Schedule 3 van bijlage 4 bij de VAT-Act als in Section 10, lid 5, van de VAT-Act zelf, die hier niet behoeft te worden uitgelegd —, wordt gebruikt, wil ik opmerken, dat dit begrip ongeacht de betekenis die men in die bepaling eraan heeft willen geven, enkel met de doelstellingen van de afwijkende maatregel en met de beginselen van de Zesde richtlijn verenigbaar zal zijn, voor zover er niet mee wordt beoogd om een hoger bedrag te belasten dan de in de loop van de verschillende fasen van de distributie tot aan de eindverbruiker toegevoegde waarde.

154. Mijns inziens volgt daaruit dat, wil een dergelijke maatregel niet buitensporig of onevenredig zijn, de keuze van een andere

maatstaf van heffing dan de door de „detailhandelaars" aan wie het goed wordt geleverd, aan de belastingplichtige werkelijk betaalde tegenprestatie, niet mag afwijken van de werkelijke prijs waartegen de goederen aan de eindverbruiker zijn verkocht — of van hun normale waarde, doch alleen indien het onmogelijk of al te moeilijk is die prijs te achterhalen.

155. In laatstbedoeld geval dient het te gaan om de „normale" of „courante" waarde waartegen het goed bij transacties van dit soort in het bezit van de eindverbruiker komt.

156. Dit betekent transacties die op dezelfde wijze gesloten worden en die op goederen van hetzelfde soort betrekking hebben (bij voorbeeld, cosmetica die niet anderszins kunnen worden verkocht, en niet produkten van standaardkwaliteit, die via de gebruikelijke handelskanalen worden afgezet).

157. Dit resultaat te controleren is de taak van de nationale rechter, wanneer hij wordt verzocht zich uit te spreken over de wijze waarop de Commissioners van de hun toegekende machtiging gebruik hebben gemaakt.

158. *f)* Ik zal aan de hand van de situatie van Direct Cosmetics en van die van Laughtons Photographs de twee hypothesen, namelijk die van de verenigbaarheid en die van de onverenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van de toepassing van de maatregel, illustreren.

159. Wat Direct Cosmetics betreft, volgt uit de processtukken dat deze onderneming haar produkten eerst rechtstreeks aan het personeel van fabrieken, ziekenhuizen en kantoren verkocht, en daarna besloot (nog voordat de afwijkende maatregel werd ingevoerd) een beroep te doen op sommige van die personeelsleden om, als vertegenwoordiger van de onderneming, tijdens de pauzes de betrokken produkten aan hun collega's te verkopen.

160. In beide gevallen schijnen de produkten aan de kopers te zijn geleverd tegen de catalogusprijs van Direct Cosmetics, waarbij in het tweede van de beschreven systemen het salaris van de tussenpersonen bestond in een provisie van 20%, die zij mochten inhouden indien zij binnen veertien dagen de ontvangen prijs aan de onderneming betaalden.

161. Wat de economische gevolgen betreft, is er dus in wezen geen enkel verschil tussen de twee methoden, en de afwijkende maatregel lijkt een juiste fiscale behandeling van de situatie in het kader van het BTW-stelsel te verzekeren, aangezien als „courante handelswaarde" in de kleinhandelsfase wordt beschouwd de catalogusprijs van Direct Cosmetics bij de verkoop aan het publiek („onze prijs").

162. Aangenomen dat de betrokken tussenpersonen de goederen niet tegen een hogere prijs verkopen, zou de toepassing van de belasting op een hoger bedrag zonder meer verder gaan dan nodig is ter verwezenlijking van de met de afwijkende maatregel beoogde doelstellingen, te weten de belasting van de tot de fase van de verkoop aan de eindverbruiker werkelijk toegevoegde waarde.

163. Ook in het geval van Laughtons Photographs werden blijkbaar achtereenvolgens twee enigszins verschillende verkoopmethoden toegepast.

164. Aanvankelijk kende de onderneming aan de scholen een korting van 20% op de aanbevolen verkoopprijs toe, mits de scholen haar de prijs binnen de 35 dagen betaalden.

165. Vanaf een bepaalde datum rekende de onderneming elke school de met die school overeengekomen prijs aan, en bepaalden de scholen zelf tegen welke prijs zij de foto's aan de ouders van de kinderen verkochten.

166. Niet te achterhalen is evenwel, of zij een hogere dan de overeengekomen prijs vragen. In sommige gevallen is dat wel het geval; de opbrengst wordt dan in de regel in het „schoolfonds" gestort. In andere gevallen vragen zij slechts het bedrag dat zij aan de onderneming moeten betalen.

167. In beide systemen betalen de scholen alleen de werkelijk verkochte foto's.

168. In het ene zowel als in het andere systeem is de toepassing van een afwijkende maatregel als de Britse slechts rechtmatig, wanneer het doel ervan is de door de eindverbruiker werkelijk betaalde prijs te belasten.

169. In het eerste systeem, waarin de uiteindelijke prijs op voorhand bekend was, voorkwam de betrokken maatregel, dat de aan de scholen toegekende korting van 20% aan belastingheffing ontsnapte.

170. De scholen speelden daarbij de louter passieve rol van tussenpersoon zonder commerciële zelfstandigheid.

171. In het tweede verkoopsysteem lijkt dit niet het geval te zijn: de scholen behouden hun zelfstandigheid, zij zijn niet precies het verlengde van de onderneming en het fotobedrijf weet niet op voorhand, tegen welke prijs zijn produkten uiteindelijk aan de leerlingen zullen worden verkocht.

172. Is de werkelijke prijs evenwel te achterhalen, dan lijkt het mij niet terecht als maatstaf van heffing uit te gaan van de „normale waarde". Die waarde is slechts als maatstaf van heffing te beschouwen, wanneer het onmogelijk of zeer moeilijk is de toegepaste prijs, die de werkelijke tegenprestatie voor het geleverde goed is, te bepalen en te belasten.

173. En dan nog alleen, indien geen enkele andere oplossing (zoals die van artikel 24, lid 3, van de richtlijn) minder onereus uitvalt.

174. Ongetwijfeld zou het voor de belastingplichtige fotograaf minder bezwarend zijn, indien de scholen voor deze transacties aan BTW waren onderworpen, dan nu de afwijkende maatregel op hem wordt toegepast. Onderzocht dient evenwel te worden, of deze oplossing gerechtvaardigd is en zelf niet onevenredig is met het nagestreefde doel, waarbij in het bijzonder rekening moet worden gehouden met de omstandigheid, dat het om incidentele activiteiten gaat die ten opzichte van de activiteiten van de scholen van volstrekt ondergeschikte betekenis zijn en in de regel niet winstgevend zullen zijn.

Dit is evenwel een feitelijke kwestie die in elk afzonderlijk geval primair door de nationale rechter moet worden beoordeeld.

175. In ieder geval zou een maatregel waarbij — op basis van de „courante" of „normale" handelswaarde — nodeloos een onbestaande of hypothetische maatstaf van

heffing zou worden belast, buiten de voor die maatregel gestelde perken treden.

176. Vooral dient rekening te worden gehouden met de omstandigheid, dat het BTW-stelsel niet bedoeld is om de ondernemingen te beletten, uit rationalisatie- of kostenbesparingsoverwegingen verkoopsystemen als de hierboven beschrevene toe te passen; de met het oog op die systemen vastgestelde afwijkende maatregelen mogen dus niet aan de kenmerken van de betrokken transacties voorbijgaan.

5. Antwoorden op de prejudiciële vragen

177. Mitsdien geef ik het Hof in overweging om de vragen van de nationale rechter als volgt te beantwoorden:

„1) Ingevolge artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn kan aan de Lid-Staten machtiging worden verleend om bijzondere afwijkende maatregelen te nemen, ten einde bepaalde belastingontwijkingen te voorkomen, en wel ongeacht het al dan niet bestaan van het oogmerk fraude te plegen.

2) Artikel 27, lid 1, en de algemene beginselen van de Zesde richtlijn staan niet in de weg aan de vaststelling van een maatregel, waarbij de maatstaf van heffing als omschreven in artikel 11 A, lid 1, sub a, aldus wordt gewijzigd dat een belastingplichtige, wiens activiteiten geheel of gedeeltelijk bestaan in het leveren van bepaalde goederen aan niet-belastingplichtige detailhandelaars, ter zake van de verkopen van laatstgenoemden aan de belasting wordt onderworpen; de maatstaf van heffing mag evenwel niet hoger zijn dan de waarde waartegen het produkt bij dit soort transacties aan de eindverbruiker wordt geleverd, of, indien die waarde niet kan worden bepaald, dan de normale waarde van het produkt bij verkoop in de kleinhandel, en voor zover er geen andere oplossing bestaat die voor de belastingplichtige minder bezwarend is.

3) De Zesde richtlijn staat niet eraan in de weg, dat deze maatregel uitsluitend van toepassing is op ondernemingen waarvan de omzet een bepaald minimum overschrijdt.

4) De toepassing van een dergelijke maatregel sluit de toepassing uit van de algemene regel van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

5) De goedkeuring van een dergelijke maatregel krachtens artikel 27, lid 4, wordt geacht te zijn verleend binnen de grenzen die voortvloeien uit de informatie bedoeld in artikel 27, lid 2, voor zover deze informatie alle gegevens bevat die de Commissie en de Lid-Staten nodig hebben om zonder gevaar voor vergissingen het doel en de draagwijdte van de maatregel te kunnen beoordelen."