FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PIETER VERLOREN VAN THEMAAT

fremsat den 4. december 1984 [1]

Høje Domstol.

1. Det rejste problem

Det problem, nærværende sag rejser, er i retsmøderapporten sammenfattet på følgende måde.

Sagen angår »en anmodning, som London Value Added Tax Tribunal (retten for merværdiafgift i London) i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag Direct Cosmetics Ltd mod Commissioners of Customs and Excise at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 27, stk. 5, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag.

Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

1. Artikel 27 i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), der indeholdes i direktivets afsnit XV (forenklet procedure), bestemmer:

»1) Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen 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. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2) Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

3) Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned.

4) Rådets samtykke anses for opnået, såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra den i stk. 3 nævnte underretning har anmodet om, at sagen forelægges Rådet.

5) De medlemsstater, som den 2. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen, er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

2. For at bringe afgiftslovgivningen i Det forenede Kongerige i overensstemmelse med sjette direktiv blev bl.a. afsnit 2 i tillæg 3 til Finance Act 1972 ændret ved Finance Act 1977, der offentliggjortes den 29. juli 1977, således at bestemmelsen, der herefter blev afsnit 3, lød således:

1 — Oversat fra nederlandsk.

»3) Når Commissioners of Customs and Excise finder,

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

b) at disse personer ikke er afgiftspligtige, og

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

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

3. Den 28. december 1977 gav regeringen for Det forenede Kongerige i medfør af artikel 27, stk. 5, i sjette direktiv Kommissionen meddelelse om syv foranstaltninger, den ville opretholde efter direktivets ikrafttræden den 1. januar 1978 som de i artikel 27, stk. 1, tilladte »særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne« i direktivet. Meddelelsen omfattede bl.a. »Special Anti-Avoidance Valuation Provisions« (særlige værdibestemmelser mod unddragelser). I et bilag til meddelelsesskrivelsen hedder det nærmere om disse bestemmelser:

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

4. Afsnit 3 i tillæg 3 som ændret ved Finance Act 1977 blev på ny ændret ved section 14, stk. 1, i Finance Act 1981, der ophævede underafsnittet c) og betingelsen vedrørende nødvendigheden af »at beskytte afgiftsprovenuet«.

5. Direct Cosmetics Ltd er et selskab, der har specialiseret sig i det såkaldte »direkte« salg af kosmetiske produkter, som under forhold betegnet som »særlige« ikke kan afsættes via detailhandelens normale og sædvanlige kanaler. Det drejer sig fortrinsvis om overskudsvarer eller usolgte varer, varer hidrørende fra overskudslagre, rester af reklamevarer, udgående varer samt varer i et til en særlig anledning fremstillet udstyr, som f.eks. juletilbud, der ikke er blevet solgt i det påregnede tidsrum. Direct Cosmetics Ltd køber de pågældende varer til nedsat pris hos producenter og grossister og videresælger dernæst varerne, navnlig på hospitaler, i virksomheder og på kontorer, via et net af forhandlere, i reglen kvinder, på følgende vilkår: varen sælges til forhandlerne til Direct Cosmetics Ltd's katalogpris; forhandlerne videresælger varen til samme pris til de private kunder, men beholder, såfremt salgsprisen betales inden for 15 dage, en rabat på 20%.

Direct Cosmetics Ltd's forhandlere er, da deres omsætning ligger under den afgiftspligtige grænse, fritaget for meromsætningsafgift; videresalget sker således uden beregning af merværdiafgift.

6. Den 7. december 1982 meddelte Commissioners of Customs and Excise i

medfør af afsnit 3 i tillæg 3 til Finance Act 1972 som ændret ved section 14 i Finance Act 1981 Direct Cosmetics Ltd pålæg om, at merværdiafgiften af de varer, selskabet solgte til sine forhandlere, skulle beregnes på grundlag af varernes normale detailpris.

7. Direct Cosmetics Ltd indbragte spørgsmålet om pålæggets lovlighed for London Value Added Tax Tribunal (retten for merværdiafgift i London), og gjorde gældende, at den med Finance Act 1981 gennemførte ændring af bestemmelserne i Finance Act 1972 var en væsentlig ændring i den nationale lovgivning, der udgjorde en ny særlig foranstaltning som omhandlet i artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv, og som derfor i medfør af artikel 27, stk. 5, burde have været genstand for en meddelelse til Kommissionen; den manglende meddelelse medførte, at den pågældende bestemmelse var uanvendelig.

8. Ved kendelse af 9. november 1983 besluttede London Value Added Tax Tribunal i medfør af EØF-traktatens artikel 177 at forelægge Domstolen nedennævnte spørgsmål samt at udsætte sagen på Domstolens afgørelse:

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

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

Det er endvidere nødvendigt for at forstå sagen, at tage hensyn til forelæggelseskendelsen og de dokumenter i øvrigt, den forelæggende ret har tilsendt Domstolen.

2. Skriftlige og mundtlige indlæg i sagen for Domstolen

De skriftlige indlæg, som er indgivet til Domstolen, og som på sammenfattet måde er gengivet i retsmøderapporten, kan meget kort sammenfattes således.

Direct Cosmetics Ltd går ind for en snæver fortolkning af artikel 27 i sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — hvilket også har fundet udtryk i Domstolens dom af 10. april 1984 i sag 324/82, Kommissionen mod kongeriget Belgien — og Direct Cosmetics Ltd er følgelig af den opfattelse, at det første spørgsmål skal besvares bekræftende. Direct Cosmetics Ltd er endvidere under henvisning til fast retspraksis på området af den opfattelse, at det andet spørgsmål skal besvares bekræftende.

I sit skriftlige indlæg foreslår Kommissionen en noget tvetydig besvarelse af det første spørgsmål, men ligesom Direct Cosmetics Ltd foreslår Kommissionen en bekræftende besvarelse af det andet spørgsmål. Tvetydigheden af Kommissionens forslag til besvarelse af det første spørgsmål bliver med baggrunden for forelæggelseskendelsen og Kommissionens mundtlige indlæg mere forståelig.

Regeringen for Det forenede Kongerige foreslår, at såvel det første som det andet spørgsmål besvares benægtende.

Domstolen har opfordret parterne til i deres indlæg under de mundtlige forhandlinger særligt at være opmærksomme på spørgsmålet om, hvilken rækkevidde der bør tillægges udtrykkene i artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv »særlige foranstaltninger... for at undgå visse former for svig eller unddragelse«; Domstolen har særligt opfordret parterne til at udtale sig om spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftspligtig virksomheds forhandling af varer gennem personer, der lovligt i overensstemmelse med bestemmelserne i direktivets artikel 24 er fritaget for afgiftspligten, kan anses for svig eller unddragelse. Endelig er parterne blevet opfordret til, i deres stillingtagen, at tage hensyn til Domstolens dom af 10. april 1984 (sag 324/82, Kommissionen mod Belgien), som jeg allerede har nævnt.

Vedrørende de anførte spørgsmål har Direct Cosmetics Ltd i sit mundtlige indlæg fremhævet, at det i nærværende sag drejer sig om en helt normal og lovlig form for afsætning, der sker til normale konkurrencedygtige priser (konkurrence med postordresalg), og at der, som det fremgår af forelæggelseskendelsen, ikke foreligger nogen hensigt til afgiftsunddragelse eller til formindskelse af afgiftstilsvaret. Selskabet har endvidere, med henvisning til den snævre fortolkning af rækkevidden af artikel 27, Domstolen giver udtryk for i sag 324/82, gjort gældende, at artikel 27 kun omfatter foranstaltninger, som er strengt nødvendige for at undgå svig eller unddragelse. Efter selskabets opfattelse viser den i 1981 gennemførte ændring klart, at den pågældende bestemmelse ikke har noget til fælles med nævnte formål. Selskabet har i den forbindelse tillige henvist til det i forelæggelseskendelsen udtalte, nemlig at den pågældende bestemmelse ikke har til formål at hindre svig eller afgiftsunddragelse, men at beskytte »den engelske statskasses interesser, Fællesskabets egne indtægter samt den sædvanlige detailhandel«. Af denne grund er den her omhandlede fravigelse af bestemmelsen i artikel 11 efter selskabets opfattelse ikke omfattet af direktivets artikel 27 og Direct Cosmetics Ltd kan følgelig med rette kræve anvendelsen af et beskatningsgrundlag, der er i overensstemmelse med direktivets artikel 11. Endelig har selskabet gjort gældende, at efter forelæggelseskendelsen og den deri anførte engelske retspraksis er det klart, at den i 1981 gennemførte ændring var en materiel ændring af den hidtidige bestemmelse, der havde været genstand for meddelelse til Kommissionen i 1977, idet den ophævede enhver henvisning til svig eller unddragelse (objektivt konstaterbar eller subjektivt tilsigtet). I sin replik under den mundtlige forhandling tilføjede Direct Cosmetics Ltd, at efter den kompetente engelske retsinstans medførte selskabets omsætningsmetode ingen konkurrencefordrejning, samt at en afgiftsfritagelse (da bl.a. enhver sådan medfører konkurrencefordrejninger) ikke i sig selv kan begrunde en anvendelse af artikel 27.

Under den mundtlige forhandling gjorde den befuldmægtigede for Det forenede Kongerige for det første gældende, at der ikke er tale om svig, men udelukkende om afgiftsunddragelse som omhandlet i direktivets artikel 27. Der er her navnlig tale om afgiftsunddragelse derved, at de forretningsmetoder, Direct Cosmetics Ltd anvender, dersom sådanne holder sig inden for lovens rammer, medfører et provenutab. Efter direktivets forarbejder, således som dette kommer til udtryk i præmis 26 i Domstolens oftnævnte dom i sag 324/82, er denne form for afgiftsunddragelse omfattet af direktivets artikel 27. Uden et skriftligt pålæg i medfør af den omtvistede nationale bestemmelse i nærværende tilfælde ville der af salgene fra

Direct Cosmetics Ltd blive svaret afgift af en salgspris, der er mindre end den, der vil udgøre afgiftsgrundlaget i normal detailhandel, hvilket efter regeringen for Det forenede Kongerige indebærer en som afgiftsunddragelse omhandlet i direktivets artikel 27. Var der i nærværende tilfælde hverken tale om svig eller afgiftsunddragelse som omhandlet i direktivets artikel 27, kunne der ej heller være tale om særlige foranstaltninger som omhandlet i bestemmelsen. Enhver form for forretningsmæssig korrekt afsætning, der var til hinder for, at afgiftsmyndighederne i det endelige forbrugsled opkrævede afgift med det i direktivets artikel 11 fastsatte beskatningsgrundlag, ville i så fald være lovlig. Hvad angår Domstolens dom i sagen 324/82 er regeringen for Det forenede Kongerige af den opfattelse, at forholdene i nærværende sag er så forskellige fra den generelle ordning i den nævnte sag, der gjaldt en hel branche, at dommen ikke kan finde analog anvendelse. Regeringen for Det forenede Kongerige er endvidere af den opfattelse, at i nærværende tilfælde er de konkrete foranstaltninger, der gennemføres i enkelttilfælde, netop forholdsmæssige med provenutabet, idet de nemlig beløber sig til forskellen mellem afgiften ved levering fra Direct Cosmetics Ltd til sine forhandlere og afgiften på varernes værdi ved levering til den endelige forbruger i sædvanligt detailsalg. Efter regeringen for Det forenede Kongerige er den omtvistede bestemmelse ikke nogen generel ordning som den i den nævnte dom. Det gøres gældende, at bestemmelsens anvendelse begrænses til enkelttilfælde, i hvilke afgiftsmyndighederne beslutter at give et pålæg, fordi der er en risiko for afgiftsprovenuet, og at bestemmelsen i sine praktiske konsekvenser netop står i forhold til det forfulgte mål, nemlig at dække afgiftstabet. Endvidere er regeringen for Det forenede Kongerige af den opfattelse, at den afsætningsmetode, Direct Cosmetics Ltd anvender, ikke er i overensstemmelse med grundsætningerne i det første direktiv om harmonisering af lovgivninger vedrørende omsætningsafgifter, herunder navnlig grundsætningerne om afgiftens neutralitet og om afgiftens ikkefordrejning af konkurrencen samt afgiftens sigte, der er at ramme samtlige led i produktion og distribution af goder og tjenesteydelser, herunder detailleddet. Et salg til forbrugere, der systematisk udelukkende sker gennem ikke-registrerede forhandlere eller agenter, eller salg af denne art, som blot regelmæssigt konstateres, bør pålægges moms, selv om de pågældende forhandlere i overensstemmelse med direktivets artikel 24 er afgiftsfritaget i Det forenede Kongerige. I den mundtlige replik har den befuldmægtigede for Det forenede Kongerige på ny klart givet udtryk for, at generelt burde enhver afsætningsmetode, der som sidste led udelukkede detailhandelen, begrunde et pålæg som den i sagen omhandlede. På et spørgsmål, jeg stillede ved afslutningen af den mundtlige forhandling, blev det bekræftet, at den almindelige filosofi i momssystemet i Det forenede Kongerige, bortset fra lejlighedsvise salg gennem ikkeregistrerede handlende, er at afsætningen skal ske gennem registrerede detailhandlende. Hvad angår fortolkningen af udtrykket »for at beskytte afgiftsprovenuet« (der udgik med ændringen i 1981) blev det af den befuldmægtigede for Det forenede Kongerige anerkendt, at den meningsforskel mellem afgiftsmyndighederne og den forelæggende ret, som kommer til udtryk i forelæggelseskendelsen, faktisk består og at det er den nationale rets opfattelse, at bestemmelsen i 1977-affattelsen forudsætter, at der foreligger hensigt til afgiftsunddragelse. Efter afgiftsmyndighedernes opfattelse er en afgiftsunddragelse, der ikke er hensigt til, men som faktisk konstateres at foreligge i den førnævnte forstand, tilstrækkelig til, at der udstedes et pålæg.

Kommissionen har under den mundtlige forhandling i første række henvist til, at begrebet »unddragelse« i artikel 27 i sjette direktiv skal fortolkes i national sammenhæng, og at der ikke her foreligger noget fællesskabsretligt begreb. Hvad angår udtrykket »særlige foranstaltninger« er det Kommissionens opfattelse, at der heller ikke

i dette tilfælde kan findes nogen almindelig definition. Det er imidlertid efter Kommissionens opfattelse muligt, at finde almindelige kriterier, efter hvilke lovligheden af særlige foranstaltninger som de her omhandlede må bedømmes, som f.eks. proportionalitetsprincippet, som Domstolen har lagt til grund i sag 324/82. Et andet kriterium — der er relevant i nærværende sag — er foreneligheden med de grundlæggende regler i sjette direktiv. Efter den praksis, Kommissionen følger, hvorefter en henvisning til national lovgivning lægges til grund, er det Kommissionens opfattelse, at den fortolkning, Det forenede Kongerige påberåber sig i nærværende sag, kan accepteres. Da direktivets artikel 24 hjemler medlemsstaterne en *ret* til at fastsætte afgiftsfritagelse for mindre virksomheder, kan bestemmelsen efter Kommissionens opfattelse ikke være til hinder for, at en medlemsstat fastsætter undtagelser i denne afgiftsfritagelse for visse afsætningsformer som den i nærværende sag omhandlede. Hvad angår pligten efter direktivets artikel 27, stk. 2, til at forelægge sagen, har Kommissionen anerkendt, at det tilkommer Domstolen at afgøre, om ændringen i en bestemmelse, der har været genstand for meddelelse til Kommissionen, materielt er så væsentlig, at bestemmelsen må anses som en *ny* særlig foranstaltning, der i sig selv må være genstand for forelæggelse for Kommissionen. Da den engelske ret i nærværende tilfælde har anset en ændring som den her omhandlede som væsentlig, er det efter Kommissionens opfattelse vanskeligt at fastholde den modsatte opfattelse, som Kommissionen har gjort sig til talsmand for i nærværende sag. I forbindelse med meddelelsen til Kommissionen havde Kommissionen på daværende tidspunkt forstået bestemmelsen i dens 1977-affattelse således, at dens eneste formål var at pålægge afgift i detailleddet for virksomheder som Direct Cosmetics Ltd, hvilket Kommissionen fandt i overensstemmelse med målsætningen med artikel 27 i sjette direktiv. Da det har vist sig, at lovgivningen efter den nationale ret er ændret på væsentlig måde i 1981, og at bestemmelsen i 1977-affattelsen havde en mindre rækkevidde end ved Det forenede Kongeriges meddelelse til Kommissionen [2], kan Kommissionen kun slutte, at den da skete meddelelse ikke var forskriftsmæssig og at der følgelig ikke findes nogen fravigelse, der er gyldig efter artikel 27, stk. 5, og at direktivets artikel 11 således er direkte anvendelig.

Endelig er det til forståelsen af den omtvistede bestemmelse og dens rækkevidde nødvendigt at nævne forhandlingerne herom i Underhusets udvalg, hvoraf en kopi er fremlagt for Domstolen i sagen med en skrivelse af 18. oktober 1984 fra Det forenede Kongeriges befuldmægtigede efter anmodning herom fra den refererende dommer. Forhandlingerne bekræfter for det første, at den pågældende bestemmelse principielt har en ganske almindelig rækkevidde og således angår talrige forskelligartede brancher, i hvilke det er sædvanligt at omsætte varer uden om registrerede (og altså momspligtige) detailhandlende. Under forhandlingerne i Underhuset blev der af Husets medlemmer stillet mangfoldige spørgsmål, som for en del havde samme indhold som de forskellige spørgsmål, der under den mundtlige forhandling blev stillet af enkelte af Domstolens medlemmer. For det andet bekræfter redegørelserne fra regeringen under forhandlingerne i Underhuset, at ganske vist skulle bestemmelsen sikre et så højt afgiftsprovenu som muligt (i overensstemmelse med lovens målsætning), men formålet med bestemmelsen var også, at beskytte registrerede handlende over for konkurrence fra andre afsætningskanaler. Formålet med bestemmelsen var derudover endvidere at beskytte producenter og grossister, der afsatte deres varer gennem sædvanlige kanaler, over for konkurrencen fra producenter og grossister, der afsatte deres varer gennem ikke-registrerede personer.

2 — Herom henvises til s. 7 i bilaget til den skrivelse, hvormed den nationale ret fremsender sin anmodning om præjudiciel afgørelse.

3. Besvarelsen af de stillede spørgsmål

3.1. *Sagens særlige omstændigheder*

Jeg har hidtil i mit forslag ret indgående redegjort for de betragtninger, der blev gjort gældende under den mundtlige forhandling, fordi de mundtlige indlæg udmærkede sig ved en større klarhed end de skriftlige indlæg om de spørgsmål, der er afgørende for Domstolen. Det er endvidere åbenbart, at de detaljerede redegørelser for de forskellige synspunkter, der blev givet mundtligt, ikke kunne være optaget i retsmøderapporten.

Det kan ikke bestrides, at det er vanskeligt at løse de forelagte spørgsmål på en måde, der er brugbar for den forelæggende ret, da de ganske særlige faktiske omstændigheder i sagen, tre særbestemmelser, der har afløst hinanden, det konkrete pålæg til Direct Cosmetics Ltd — som den nationale retssag vedrører — samt en række retsafgørelser om konkrete sager og om fortolkningen af de anvendelige bestemmelser, har påvirket de præjudicielle spørgsmål. Det er på denne komplicerede baggrund i henseende til de faktiske omstændigheder og til national lovgivning, Domstolen må forstå de forelagte spørgsmål, som i øvrigt i besvarelserne må udtrykkes i en egnet abstrakt form.

Hvad de faktiske omstændigheder angår forekommer det mig relevant, abstrakt at sondre mellem situationer, i hvilke den afgiftspligtige uden påbud svarer afgift på grundlag af den af ham selv fastsatte salgspris til private, og situationer, i hvilke en afgiftspligtig uden påbud svarer afgift alene på grundlag af den pris, han ved leveringen faktisk modtager af sine forhandlere (der ikke er registrerede detailhandlende). I hvilken af situationerne, Direct Cosmetics Ltd hører hjemme, forekommer ikke afgørende for Domstolens afgørelse.

Hvad angår de forskellige affattelser af den omtvistede bestemmelse, nemlig fra 1972, 1977 og 1981, bemærkes for det første, at efter sagens akter var bestemmelsen i sin første affattelse kun anvendelig, når der forelå forsæt til svig eller unddragelse. Bestemmelsen lægger i sin anden affattelse (1977) et objektivt kriterium til grund som forudsætning for meddelelse af et pålæg: »nødvendigt for at beskytte afgiftsprovenuet«. I retspraksis er dette kriterium imidlertid ikke blevet fortolket på anden måde end det første subjektive kriterium (se s. 7 i forelæggelseskendelsen). Endelig har ændringen i 1981 ophævet begrænsningen af hjemmelen til at meddele pålæg til alene at angå tilfælde af svig eller unddragelse, der var forsætlige eller objektivt konstaterbare. I lighed med Kommissionen er det min opfattelse, at den sidste ændring ganske utvivlsomt må anses som en væsentlig indholdsmæssig ændring af bestemmelsen i 1977-affattelsen. Til forskel fra Kommissionen støtter jeg imidlertid ikke denne opfattelse udelukkende på vedkommende engelske retspraksis, men tillige på section 2 i bilag 3 til Finance Act 1972, som ændret i 1981. Den for tiden gældende bestemmelse lyder således:

»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.«

Bestemmelsens ordlyd og de forklaringer, regeringen for Det forenede Kongerige er fremkommet med herom, viser, at salg til forbrugere, der helt eller delvis sker ad andre kanaler end den registrerede detailhandel, kan pålægges afgift som om salget skete gennem registrerede detailhandlende. Så vidt jeg kan se, kan dette indebære, at, når Direct Cosmetics Ltd yder sine forhandlere en rabat, skal der svares afgift således, at den salgspris, der faktisk anvendes (katalogprisen med fradrag af ydet rabat), ved beregningen af afgiftsgrundlaget forhøjes med den normale fortjenstmargen, som sædvanligvis tilkommer detailleddet for de pågældende varer. Det pågældende til Direct Cosmetics Ltd meddelte pålæg (se s. 2 i forelæggelseskendelsen) er i sig selv konkret udtryk for, at afgiftsgrundlaget for Direct Cosmetics Ltd muligt er endnu højere. Efter pålægget udgøres afgiftsgrundlaget af »varernes markedsværdi i detailsalg«. Dette kan for nedsatte varer, Direct Cosmetics Ltd indkøber for en lav pris, medføre, at afgiftsmyndighederne beregner detailprisen, som om det drejede sig om tilsvarende varer, der ikke hidrørte fra indkøb til nedsat pris, men som var blevet indkøbt på sædvanlig måde hos producenten eller vedkommende grossist af en registreret detailhandlende. I sit svar på det sidste spørgsmål, jeg stillede under den mundtlige forhandling, gav den befuldmægtige for Det forenede Kongerige imidlertid udtryk for en anden og utvivlsomt mere rimelig opfattelse, der også er nævnt i sidste afsnit under A i forelæggelseskendelsen (s. 11). Efter denne opfattelse bør Direct Cosmetics Ltd svare afgift på grundlag af den katalogpris, selskabet selv fastsætter. Som jeg senere nærmere kommer ind på, afviger dette kun fra direktivets artikel 11 i to tilfælde: for det første når rabatten på katalogprisen ydes forhandleren ved leveringen og ikke efterfølgende; for det andet når forhandleren fakturerer forbrugeren en lavere pris end katalogprisen.

3.2. *De relevante bestemmelser i fællesskabsretten*

Udover artikel 27 i sjette direktiv om harmonisering af lovgivningerne om omsætningsafgifter, som jeg har omtalt, er direktivets artikel 11 af betydning i nærværende sag, ligesom i sag 324/82. Endvidere har de førnævnte almindelige målsætninger, som kommer til udtryk i første direktiv, og som er blevet fremhævet fra Det forenede Kongeriges side, spillet en rolle under forhandlingerne.

Af direktivets artikel 11 A, stk. 3, følger det efter min opfattelse, at udgangspunktet for beregningen af beskatningsgrundlaget i et tilfælde som det foreliggende er den normale salgspris til forbruger (katalogprisen), virksomheden anvender, dvs. uden fradrag af rabatter til forhandlerne, som selskabet først yder efter at levering har fundet sted (hvilket synes at være tilfældet efter sagens akter). Der findes endvidere efter min opfattelse ingen støtte i artikel 11 for den opfattelse, regeringen for Det forenede Kongerige har gjort gældende, og hvorefter — når der bortses fra fritagelser i henhold til direktivets artikel 24 — salg til forbrugere altid finder sted gennem den sædvanlige (afgiftspligtige) detailhandel. Efter min opfattelse er artikel 11 på ingen måde til hinder for, at producenter og grossister sælger direkte til forbrugere, eller at disse med henblik på salg til den endelige forbruger benytter billigere eller mere effek-

tive salgskanaler end den sædvanlige detailhandel. Derimod er det — naturligvis inden for rammerne af direktivets artikel 27 — muligt at forestille sig bestemmelser, som skal sikre, at det sidste afgiftspligtige led i salgskæden svarer afgift efter et beskatningsgrundlag, der tillige medregner den fortjeneste, der faktisk opnås af forhandlere, der ikke er registreret, og som forestår afsætningen. Som tidligere anført mener jeg, at dette er muligt ved hjælp af bestemmelsen i artikel 11 A, stk. 3, i et tilfælde som det foreliggende, og dette uden at skulle anvende særlige foranstaltninger som omhandlet i artikel 27. Anderledes forholder det sig i de utvivlsomt oftere forekommende tilfælde, hvor det sidste afgiftspligtige led leverer til den ikke-afgiftspligtige efterfølgende forhandler eller detailhandlende til en pris, der er lavere end salgsprisen til forbruger.

Endvidere kan jeg ikke se nogen grund til, at salg til private gennem andre afsætningskanaler end den registrerede detailhandel skulle stride mod det første direktivs målsætninger, som efter betragtningerne til sjette direktiv også ligger til grund for sidstnævnte. Efter det første direktivs tilblivelseshistorie og system går målsætningen om afgiftssystemets neutralitet netop ud på, at, uanset antallet og arten af de forskellige produktions- og fordelingsled, skal forbrugeren i sidste ende kun pålægges en afgift på grundlag af den merværdi, der faktisk er tilvejebragt i samtlige omsætningsled. Den væsentligste indvending imod det tidligere flerledsafgiftssystem var, at det afgiftsmæssigt forfordelte omsætningen gennem effektive mellemled og kunstigt fremmede disses koncentration, hvilket ikke i sig selv nødvendigvis var økonomisk (dvs. selv når dette indebar en faktisk forøgelse af de samlede produktions- og fordelingsomkostninger). Målsætningen om, at hindre at konkurrencevilkårene fordrejes (hvilket ikke udelukkende skal forstås i den snævre betydning, begrebet »fordrejning« har i EØF-traktatens artikler 101 og 102) sigter i direktivet udelukkende på, ikke gennem afgiftsbestemmelser at hæmme bestræbelser på at formindske produktions- og fordelingsomkostningerne, således som dette var tilfældet under flerledsafgiftssystemet. Beskyttelsen af »sædvanlige« detailhandlende, selv om disse fortjenestmargener må være større, imod andre afsætningsformer kan på ingen måde anses som omfattet af målsætningerne med første direktiv, lige så lidt som målsætningerne med sjette direktiv. Når femte betragtning til første direktiv omtaler merværdiafgiftssystemets anvendelse på detailhandelen, sigter direktivet i lyset af de nævnte målsætninger klart på *enhver* form for detailhandel og ikke alene *en* bestemt form for detailhandel.

Hvad angår direktivets artikel 27 forekommer det mig klart, at bestemmelsen navnlig går ud på at fastsætte procedurer (forskellige alt efter om der er tale om bestående eller nye særlige foranstaltninger), som sikrer, 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. Efter sagens natur gælder dette også nationale bestemmelser, som kun giver hjemmel til fastsættelse af individuelle foranstaltninger til undgåelse af bl.a. svig eller unddragelse, således som tilfældet er i nærværende sag. En medlemsstat kan således ikke unddrage sig en undersøgelse på grundlag af de nævnte kriterier ved at gennemføre en generel hjemmelsbestemmelse, hvorefter de almindelige regler kan fraviges, og hvis praktiske følger kun kan erkendes ved, at bedømme de med hjemmel heri trufne konkrete afgørelser på grundlag af kriterierne i artikel 27. Erstattes en bestående bestemmelse, der har været genstand for meddelelse til Kommissionen i henhold til artikel 27, stk. 5, og som udelukkende

rammer fremgangsmåder, der har svig eller unddragelse til formål eller til følge, af en hjemmelsbestemmelse, i hvilken denne begrænsning i anvendelsen ikke findes, drejer det sig endvidere klart om en *ny* foranstaltning, som i overensstemmelse med artikel 27, stk. 2, skal forelægges Kommissionen. Det samme gælder, når en foranstaltning, der har været genstand for meddelelse i henhold til artikel 27, stk. 5, efterfølgende viser sig at have et andet indhold end det, den pågældende medlemsstat har angivet i forbindelse med meddelelsen, og dernæst erstattes af en foranstaltning med ændret formulering. Den oprindelige meddelelse bør endvidere i så fald eventuelt anses som ikke gyldig eller i hvert fald som uden retsvirkninger i medfør af artikel 27, stk. 5, således som Kommissionen med rette har gjort gældende under den mundtlige forhandling. Den forelæggende ret har imidlertid ikke forelagt Domstolen noget spørgsmål vedrørende dette punkt, og jeg vil ikke anbefale, at Domstolen gjorde besvarelsen af de stillede spørgsmål mere indviklet end nødvendigt.

Da en ny foranstaltning kun kan hjemle fravigelser af artikel 11 (eller af andre bestemmelser) i direktivet efter en bedømmelse på grundlag af kriterierne i artikel 27 og Rådets efterfølgende samtykke, kan en ny foranstaltning, der uden forelæggelse eller samtykke, i overensstemmelse med artikel 27, stk. 1, fraviger artikel 11, ikke gøres gældende over for de retsundergivne. Denne retsvirkning følger af Domstolens faste praksis vedrørende nationale bestemmelser, der afviger fra gældende direktivbestemmelser, af hvilke flere sager blev nævnt under forhandlingerne.

Hvad angår selve de kriterier, der nævnes i artikel 27, stk. 1, er jeg ikke enig med Kommissionen i, at der ikke her er tale om fællesskabsretlige begreber, der kan fortolkes på ensartet måde af Domstolen. Herom tillader jeg mig at erindre om den meningsudveksling, der ved den mundtlige forhandlings afslutning fandt sted mellem en af Domstolens medlemmer, som bl.a. gav udtryk for, at begreberne ikke er kendt i samtlige nationale retssystemer. Efter min opfattelse er de pågældende nationale bestemmelsers formulering ikke afgørende ved denne undersøgelse, hvorimod det drejer sig om at bedømme bestemmelsernes indhold, deres erklærede formål og deres faktiske virkninger på grundlag af kriterierne i artikel 27. Jeg er til gengæld enig med Kommissionen i, at formålet og virkningerne af en national foranstaltning som den omtvistede skal bedømmes på baggrund af den nationale rets indhold og sammenhæng, og i, at det ikke er ønskeligt at give en generel definition af begrebet »særlige foranstaltninger for at undgår visse former for svig eller unddragelse«. En konkret bedømmelse i det enkelte tilfælde forekommer mig rigtigere. De nævnte to betragtninger indebærer imidlertid ikke, at der ikke her er tale om fællesskabsretlige begreber. Dette indebærer blot, at enhver særlig foranstaltning, hvormed en medlemsstat fraviger eller (ved gennemførelsen af nye foranstaltninger) agter at fravige bestemmelserne i sjette direktiv, bør bedømmes af Kommissionen eller af Rådet — og eventuelt af Domstolen — efter sit eget indhold på grundlag af direktivets artikel 27. Ud over bestemmelsen i artikel 27 og proportionalitetsprincippet, der er kommet til udtryk i Domstolens dom i sag 324/82, bør der efter min opfattelse ved denne bedømmelse tages hensyn til de grundlæggende principper i sjette direktiv. En hensyntagen til andre direktiver end sjette direktiv eller til selve EØF-traktaten kan imidlertid også være nødvendig. Det er

således efter min opfattelse med rette, at det efter Det forenede Kongerige er af betydning i sagen at bedømme den pågældende foranstaltning i lyset af første direktiv.

Bedømmer man den omtvistede bestemmelse på grundlag af artikel 27, nødsages man efter min opfattelse til at antage, at en bestemmelse, der i konkrete tilfælde giver mulighed for at fravige direktivets bestemmelser, kun kan være genstand for samtykke fra Rådet, såfremt det af bestemmelsens indhold fremgår, hvilke »former for svig eller unddragelse«, den har for øje og kan ramme. Da den her omtvistede bestemmelse faktisk indeholder en »blanko« hjemmel til at fravige direktivet på den anførte måde, er det umuligt at bedømme denne »særlige foranstaltnings« forenelighed med kriterierne i artikel 27, med proportionalitetsprincippet, således som Domstolen har givet dette udtryk i den nævnte dom, eller med de almindelige principper i sjette direktiv eller i andre direktiver eller i selve EØF-traktaten.

Hvad angår den omtvistede bestemmelses bedømmelse på grundlag af proportionalitetsprincippet og de grundlæggende principper i sjette direktiv forekommer det mig her i første række relevant, at sammenholde bestemmelsen med direktivets artikler 11 og 24. Når man i overensstemmelse med artikel 11 A, stk. 3, i sjette direktiv, som beskatningsgrundlag for en virksomhed som Direct Cosmetics Ltd kan tage den salgspris til forbrugere, virksomheden selv har fastsat (uden fradrag af rabatter til forhandlere, der ydes *efter* leveringen) som udgangspunkt, er anvendelsen af et større beskatningsgrundlag som hjemlet i den her omtvistede bestemmelse i strid med proportionalitetsprincippet, som dette kommer til udtryk i Domstolens førnævnte dom. For så vidt en sådan bestemmelse også har til følge eller endog til formål at beskytte den registrerede detailhandels konkurrencestilling over for billigere afsætningskanaler, er jeg endvidere, som allerede nævnt, af den opfattelse, at bestemmelsen er i strid med de grundsætninger, der allerede lå til grund for første direktiv, og som sjette direktiv også hviler på. Anderledes vil jeg bedømme en særlig foranstaltning, der udelukkende gik ud på, at det sidste afgiftspligtige omsætningsled umiddelbart forud for salget til ikke-afgiftspligtige forbrugere, f.eks. engroshandelen, skulle svare afgift på grundlag af et beløb, der ud over den faktisk anvendte salgspris til ikke-registrerede detailhandlende (altså i denne forbindelse som en fravigelse af artikel 11), medregnede den ikke-registrerede detailhandels gennemsnitlige fortjenstmargen, eller, såfremt denne er større, den registrerede detailhandels gennemsnitlige fortjenstmargen). Direktivets artikel 24, som blot åbner mulighed for, men ikke forpligter til, at yde de deri omhandlede mindre virksomheder afgiftsfritagelse, er efter min opfattelse ikke til hinder for, at det provenutab, der følger af sådan afgiftsfritagelse, i stedet for på den anførte måde pålægges det sidste afgiftspligtige omsætningsled umiddelbart forud for det afgiftsfritagne led. Hertil kommer, at Rådet efter min opfattelse fortsat skønsmæssigt inden for rammerne af artikel 27 bør kunne give samtykke til foranstaltninger, der kan forhindre sådanne reelle provenutab (som følge af de fastsatte afgiftsfritagelser). Følgelig bør begrebet »visse former for svig eller unddragelse« kunne fortolkes vidt, således som Det forenede Kongerige gør sig til talsmand for. Det må imidlertid erindres, at de tilfælde, jeg har her har omhandlet, og som efter drøftelserne under den mundtlige forhandling og efter forhandlingerne i Underhusets udvalg formentligt er de oftest forekommende, er grundlæggende forskellige fra tilfælde som det foreliggende, i hvilke det sidste afgiftspligtige omsætningsled anvender en salgspris, på hvilken der først efterfølgende (efter leveringen) under visse betingelser ydes en rabat til

forhandlere, der afsætter varerne. Et sådant tilfælde berettiger ikke til en fravigelse af direktivets artikel 11. En bestemmelse, der indeholder en »blanko«-hjemmel, som den omtvistede, kan således under visse omstændigheder indebære afvigelser fra de grundlæggende principper i første og sjette direktiv, som i visse tilfælde er berettiget, men som i andre tilfælde er uberettiget.

3.3. *De stillede spørgsmål*

Søger man herefter at sammenfatte de væsentligste retsspørgsmål, der blev debatteret under den mundtlige forhandling, og som jeg har redegjort for, under de spørgsmål, den forelæggende ret har stillet Domstolen, synes i første række det andet spørgsmål at være formuleret for snævert. Den omtvistede bestemmelse fraviger ikke blot artikel 11 A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, men den giver også mulighed for at fravige direktivets artikel 11 A, stk. 3. I forbindelse med direktivets artikel 27 bør man endvidere bedømme berettigelsen af eventuelle fravigelser i forhold til samtlige direktivets bestemmelser, selv om det i et tilfælde som det foreliggende — og formentlig i de fleste tilfælde — navnlig vil være et spørgsmål, om at bedømme fravigelser i forhold til artikel 11. På de nævnte punkter forekommer det mig således nødvendigt at omformulere det andet spørgsmål for at kunne give et hensigtsmæssigt svar.

Formuleringen af det første spørgsmål indebærer større vanskeligheder. De forskellige forhold, der er blevet fremdraget under forhandlingerne, viser, at det første spørgsmål for det første angår visse præcise bestemte faktiske omstændigheder, bestemte lovbestemmelser og en bestemt retspraksis i Det forenede Kongerige. Det vil være vanskeligt at omformulere spørgsmålet på abstrakt måde. For det andet er det med spørgsmålets formulering ikke fuldt ud muligt at medtage de generelle retsspørgsmål, der efter den mundtlige forhandling og min nærværende redegørelse synes at være relevante for den afgørelse, den forelæggende ret i sidste ende skal træffe. Jeg vil derfor foreslå, at det første spørgsmål udlægges sådan, at den forelæggende ret ønsker oplyst, hvorvidt ændringen af en bestemmelse i national ret, som har været genstand for meddelelse til Kommissionen i overensstemmelse med artikel 27, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag), en ændring, der går ud på at ophæve begrænsningen i bestemmelsens anvendelsesområde til visse former for adfærd, som med rette eller urette anses som svig eller unddragelser (som adfærd, der udgør en fare for de berettigede interesser hos fiscus), udgør en ny »særlig foranstaltning« som omhandlet i artikel 27, stk. 1, i direktivet, som vedkommende medlemsstat skal forelægge for Kommissionen efter artikel 27, stk. 2. Efter min opfattelse er samtlige bestanddele i denne nye formulering væsentlige for at kunne medtage samtlige de opståede retsspørgsmål, som må anses for relevante.

3.4. *Foreslået besvarelse*

Sammenfattende foreslår jeg at de således formulerede spørgsmål besvares på følgende måde.

Det første spørgsmål, således som jeg har omformuleret det, bør besvares bekræftende.

Til det andet spørgsmål foreslår jeg følgende besvarelse:

»Når en medlemsstat tilsidesætter sin forpligtelse i henhold til artikel 27, stk. 2, i sjette direktiv, ved ikke at forelægge en særlig foranstaltning for Kommissionen og ikke at opnå samtykke i overensstemmelse med artiklens stk. 2, kan denne medlemsstat ikke over for de retsundergivne gøre nationale bestemmelser som de pågældende gældende, når disse fraviger eller gør det muligt at fravige direktivets bestemmelser, herunder dettes artikel 11.«