CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL P. VERLOREN VAN THEMAAT van 4 december 1984

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Voorwerp van de zaak

Het voorwerp van de onderhavige zaak is in het rapport ter terechtzitting als volgt samengevat.

De zaak betreft „een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het London Value Added Tax Tribunal in het aldaar aanhangig geding tussen Direct Cosmetics Ltd en Commissioners of Customs and Excise (dienst douane en accijnzen), om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn van de Raad (nr. 77/388) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

De feiten en het procesverloop

1. De Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (nr. 77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1) bepaalt in artikel 27, dat voorkomt in hoofdstuk XV (vereenvoudigingsmaatregelen):

1) De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke Lid-Staat 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. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

2) De Lid-Staat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

3) De Commissie stelt de andere Lid-Staten binnen een maand daarvan in kennis.

4) Het besluit van de Raad wordt geacht te zijn genomen indien noch de Commissie, noch een Lid-Staat binnen twee maanden nadat de Lid-Staten overeenkomstig lid 3 in kennis zijn gesteld, om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht.

5) De Lid-Staten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde.

2. Ten einde haar belastingwetgeving met de Zesde richtlijn in overeenstemming te brengen heeft de Britse regering onder meer bij de Finance Act van 1977, gepubliceerd op 29 juli 1977, paragraaf 2 van bijlage 3 van de Finance Act van 1972 gewijzigd, vernummerd tot paragraaf 3 en de volgende inhoud gegeven:

Wanneer de Commissioners constateren,

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

b) deze particulieren geen belastingplichtigen zijn en

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

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

3. Op 28 december 1977 stelde de Britse regering de Commissie overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn, in kennis van zeven maatregelen die zij na de inwerkingtreding van de richtlijn, op 1 januari 1978, wenste te handhaven als door artikel 27, lid 1, toegelaten ‚bijzondere... afwijkende maatregelen'. Op deze lijst kwam onder meer voor ‚Special Anti-Avoidance Valuation Provisions' (speciale bepalingen inzake de belastingwaarde ter voorkoming van belastingontwijking). In een bijlage bij haar kennisgeving geeft het Verenigd Koninkrijk de volgende uitleg bij deze bepalingen:

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

4. Bijlage 3, paragraaf 3, van de Finance Act in de versie van 1977, is opnieuw gewijzigd bij section 14, paragraaf 1, van de Finance Act van 1981; hierbij verviel lid c van de paragraaf en daarmee de voorwaarde inzake ‚de bescherming van de belangen van de fiscus'.

5. Direct Cosmetics Ltd. is een bedrijf dat is gespecialiseerd in de zogenoemde ‚directe' verkoop van kosmetische produkten die in bepaalde situaties, die ‚buitengewoon' worden genoemd, niet via de normale traditionele detailhandelskanalen kunnen worden afgezet. Het gaat in hoofdzaak om overschotten, slecht lopende produkten, te grote voorraden, resten van speciale aanbiedingen, laatste exemplaren en produkten met een speciale verpakking voor speciale gelegenheden, zoals kerstverpakking, die niet in de bedoelde periode zijn verkocht. Direct Cosmetics koopt deze produkten tegen gereduceerde prijzen bij fabrikanten of grossiers en verkoopt ze vervolgens, vooral in ziekenhuizen, bedrijven en kantoren, via een net van tussenpersonen, in de regel vrouwen, op de volgende voorwaarden: het produkt wordt tegen de catalogusprijs van Direct Cosmetics aan de tussenpersoenen verkocht; de tussenpersonen verkopen het produkt voor dezefde prijs aan privé personen, maar als de koopprijs binnen twee weken wordt betaald, krijgen de tussenpersonen een korting van 20 %.

De tussenpersonen van Direct Cosmetics genieten BTW-vrijstelling omdat hun omzet beneden de belastingvrije grens ligt; zij verkopen dus zonder BTW in rekening te brengen.

6. Op 7 december 1982 richtten de Commissioners of Customs and Excise krachtens

paragraaf 3 van bijlage 3 bij de Finance Act van 1972, zoals gewijzigd bij section 14 van de Finance Act van 1981 een aanwijzing tot Direct Cosmetics Ltd waarin werd bepaald, dat de belasting over de toegevoegde waarde van de goederen die zij aan haar tussenpersonen verkocht, zou worden geheven op basis van de normale kleinhandelswaarde van die goederen.

7. Voor het London Value Added Tax Tribunal betwistte Direct Cosmetics Ltd de wettigheid van deze aanwijzing met de stelling, dat de wijziging die bij de Finance Act van 1981 in de Finance Act van 1972 was aangebracht, een wezenlijke wijziging van het nationale recht was, gelijk te stellen met een nieuwe bijzondere maatregel in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn, en de Commissie er daarom, op grond van artikel 27, lid 5, in kennis van had moeten worden gesteld; het ontbreken van de kennisgeving leidde tot niet-toepasselijkheid van de betrokken bepaling.

8. Bij beschikking van 9 november 1983 besloot het Value Added Tax Tribunal te Londen krachtens artikel 177 EEG-Verdrag de behandeling van de zaak te schorsen totdat het Hof van Justitie in een prejudiciële beslissing uitspraak zou hebben gedaan op de volgende vragen:

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

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

Voor een juist begrip van de zaak is daarnaast kennisneming van de verwijzingsbeschikking en van de andere U door de verwijzingsrechter toegezonden stukken van belang.

2. Schriftelijke en mondelinge opmerkingen, die in de procedure voor Uw Hof zijn gemaakt

De in het rapport ter terechtzitting synthetisch weergegeven schriftelijke opmerkingen, die bij het Hof zijn ingediend, kunnen zeer globaal als volgt worden samengevat:

Direct Cosmetics Ltd komt op grond van een — ook in Uw arrest van 10 april 1984 in de zaak 324/82 (Commissie/België) gevolgde — restrictieve uitlegging van artikel 27 van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting tot een bevestigend antwoord op de eerste vraag. Op grond van Uw vaste rechtspraak terzake komt zij eveneens tot een bevestigend antwoord op de tweede gestelde vraag.

De Commissie komt in haar schriftelijke opmerkingen tot een enigszins dubbelzinnig antwoord op de eerste, maar evenals Direct Cosmetics tot een bevestigend antwoord op de tweede vraag. Het ietwat dubbelzinnige karakter van haar antwoord op de eerste vraag wordt begrijpelijker tegen de achtergrond van de verwijzingsbeschikking en in het licht van haar uiteenzettingen ter zitting.

Het Verenigd Koninkrijk stelt zowel op de eerste als op de tweede vraag een ontkennend antwoord voor.

Uw Hof heeft partijen verzocht om bij hun mondelinge uiteenzettingen ter terechtzitting bijzondere aandacht te besteden aan de vraag welke strekking moet worden toegekend aan de uitdrukking „bijzondere maatregelen ... ten einde bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen" in artikel 27, lid 1, van de richtlijn en om zich meer in het bijzonder uit te spreken over de vraag of de omstandigheid dat een belastingplichtige handelaar de detailverkoop van zijn produkten laat verlopen via personen die overeenkomstig het bepaalde bij artikel 24 van de richtlijn wettelijk zijn vrijgesteld van belastingbetaling, kan worden aangemerkt als belastingfraude of -ontwijking. Voorts werd partijen verzocht om bij hun uiteenzettingen rekening te houden met het eerder door mij geciteerde arrest van Uw Hof van 10 april 1984 (zaak 324/82, Commissie/België).

Direct Cosmetics onderstreepte tijdens de mondelinge behandeling ten aanzien van deze vragen in de eerste plaats, dat het in casu om een volstrekt normale en wettige vorm van handel ging, waarbij ook normale (met die van een postorderbedrijf) concurrerende prijzen werden berekend, terwijl blijkens de verwijzingsbeschikking ook geen enkele bedoeling tot vermijding of vermindering van de BTW voorzat. Zij beroept zich voorts op de restrictieve interpretatie van de draagwijdte van artikel 27, die Uw Hof in de zaak 324/82 gaf ter verdediging van het standpunt, dat artikel 27 uitsluitend geldt voor maatregelen die strikt noodzakelijk zijn ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking. Door de wetswijziging van 1981 zou duidelijk zijn gemaakt, dat de onderhavige maatregel niets meer met genoemde doelstellingen te maken had. Verzoekster in het hoofdgeding beroept zich daarbij mede op de bevindingen van de verwijzingsrechter, dat de maatregel niet dient tot bestrijding van belastingfraude of -ontwijking, maar tot bescherming van „de belangen van de Britse schatkist, de eigen inkomsten van de Gemeenschap en de orthodoxe detailhandel". De in casu vaststaande afwijking van artikel 11 van de richtlijn werd dus niet gedekt door artikel 27 en Direct Cosmetics had derhalve recht op de hantering van een belastingmaatstaf, die in overeenstemming was met artikel 11 van de richtlijn. Tenslotte betoogde zij, dat de wijziging van 1981 blijkens de verwijzingsbeschikking en de daarin geciteerde Britse rechtspraak duidelijk een materiële wijziging van de eerdere bij de Commissie in 1977 aangemelde tekst inhield, doordat iedere verwijzing naar (objectief vastgestelde of subjectief nagestreefde) belastingfraude of -ontwijking kwam te vervallen. In haar repliek voegde zij daaraan nog toe, dat de handelsconstructie van Direct Cosmetics volgens de bevindingen van de bevoegde Britse rechter ook geen concurrentiedistorsie opleverde en dat overigens (mede gelet op de gegeven vrijstellingen, die alle concurrentiedistorsies opleveren) concurrentiedistorsies als zodanig nog geen toepassing van artikel 27 rechtvaardigen.

De vertegenwoordiger van het Verenigd Koninkrijk betoogde ter zitting in de eerste plaats, dat in het concrete geval geen belastingfraude, maar alleen belastingontwijking in de zin van artikel 27 van de richtlijn aan de orde was. In het bijzonder zou hier van belastingontwijking in die zin sprake zijn, dat de, op zichzelf binnen de grenzen van de wet blijvende, praktijken van Direct Cosmetics een inkomstenverlies voor de schatkist opleverden. Blijkens de wordingsgeschiedenis van de richtlijn, zoals vermeld in overweging 26 van Uw arrest in de meer geciteerde zaak 324/82 zou deze vorm van belastingontwijking gedekt zijn door artikel 27 van de richtlijn. In casu zou de verkoop door Direct Cosmetics zonder de gegeven aanwijzing voor een lagere verkoopprijs zijn

belast dan bij verkoop via de normale detailhandel en dit zou belastingontwijking in de zin van artikel 27 van de richtlijn opleveren. Indien hier niet van belastingontwijking in de zin van artikel 27 van de richtlijn en ook niet van belastingfraude sprake zou zijn, zou overigens ook niet van een bijzondere maatregel in de zin van genoemd artikel sprake zijn. Iedere vorm van handel op een gezonde commerciële basis, die het aan de belastingautoriteiten onmogelijk zou maken de belasting in het uiteindelijke verbruikersstadium conform de in artikel 11 van de richtlijn aangegeven belastingmaatstaf te heffen, zou dan geldig zijn. Wat Uw arrest in de zaak 324/82 betreft, zouden de feiten in het onderhavige geval zozeer verschillend zijn van de daar aan de orde zijnde zeer algemene maatregel voor een gehele bedrijfstak, dat dit arrest in casu geen analoge toepassing zou kunnen vinden. De concrete maatregelen in concrete gevallen zouden in casu ook nauwkeurig evenredig zijn aan het verlies aan belastinginkomsten; dat wil zeggen het verschil bedragen tussen de belasting bij levering van Direct Cosmetics aan zijn tussenpersonen en de belasting op de waarde van de goederen, geleverd aan de eindgebruiker door de normale detailhandel. Het in geding zijnde voorschrift zou zelf geen algemene maatregel zijn, als bedoeld in Uw geciteerde arrest. Haar toepassing zou beperkt zijn tot die individuele gevallen, waarin de belastingdiensten besluiten tot een aanwijzing wegens aanwezigheid van een belastingrisico en het voorschrift zou dan in zijn praktische gevolgen nauwkeurig evenredig zijn aan het doel het geconstateerde belastingverlies te innen. Het Verenigd Koninkrijk is voorts van mening, dat het handelspatroon van Direct Cosmetics niet in overeenstemming is met de basisbeginselen van de Eerste BTW-richtlijn, met name met de beginselen van neutraliteit en afwezigheid van concurrentievervalsingen, alsmede met de doelstelling alle stadia van produktie en distributie van goederen en diensten tot en met de detailhandelsfase te omvatten. Systematische of zelfs zuiver feitelijk geconstateerde uitsluitende verkoop aan de consumenten via ongeregistreerde handelaren of tussenpersonen zou ook dan onder de BTW dienen te vallen, wanneer deze tussenschakels overeenkomstig artikel 24 van de Zesde richtlijn ook in het Verenigd Koninkrijk voor belastingvrijstelling in aanmerking komen. In de repliek verduidelijkte de vertegenwoordiger van het Verenigd Koninkrijk nogmaals, zeer in het algemeen, dat iedere handelsconstructie die de uiteindelijke detailhandelsfase uitschakelt, een aanwijzing als hier aan de orde rechtvaardigt. In antwoord op een vraag mijnerzijds aan het slot van de zitting bevestigde hij, dat de algemene conceptie van het BTW-systeem van het VK inderdaad is, dat behoudens incidentele verkopen via niet geregistreerde handelaren, de verkoop via geregistreerde detailhandelaren dient te geschieden. Ten aanzien van de inhoudelijke interpretatie van het begrip „the protection of the revenue" (dat bij de wetswijziging van 1981 werd geschrapt) gaf de vertegenwoordiger van het Verenigd Koninkrijk toe, dat het in de verwijzingsbeschikking gereleveerde verschil van mening tussen de administratie en de rechter bestond en dat volgens de rechter volgens de tekst van 1977 een bedoeling tot belastingontwijking moest worden vastgesteld. Volgens de belastingdiensten zou een feitelijk vastgestelde, niet bedoelde, ontwijking van belasting in de eerder aangegeven zin voldoende zijn voor het geven van een aanwijzing.

De Commissie betoogde ter zitting in de eerste plaats, dat het begrip „belastingontwijking" in artikel 27 van de Zesde richtlijn uitgelegd moet worden in zijn nationale context en dat hier geen sprake is van een gemeenschapsrechtlijk begrip. Ten aanzien van het begrip „bijzondere maatregelen" achtte zij evenmin een algemene omschrij-

ving mogelijk. Wel zou het mogelijk zijn algemene criteria te ontwikkelen, op grond waarvan de geldigheid van bijzondere maatregelen als hier aan de orde moet worden beoordeeld, zoals het evenredigheidsbeginsel, dat het Hof in de zaak 324/82 heeft ontwikkeld. Een ander — en in het onderhavige geval belangrijk — criterium zou zijn de verenigbaarheid met de wezenlijke elementen van de Zesde richtlijn. Op grond van de Commissiepraktijk van terugverwijzing naar de nationale wetgeving acht de Commissie de door het Verenigd Koninkrijk in de onderhavige procedure verdedigde interpretatie aanvaardbaar. Daar artikel 24 van de richtlijn aan de Lid-Staten alleen een *recht* tot vrijstelling van kleine ondernemingen toekent, zou dit artikel het maken van uitzonderingen op een dienovereenkomstig toegekende vrijstelling voor bepaalde soorten van handelsconstructies als hier aan de orde niet onmogelijk maken. Wat de aanmeldingsplicht op grond van artikel 27, lid 2, van de richtlijn betreft, gaf de Commissie toe, dat het Hof kan beslissen of een wijziging van een eerder aangemeld voorschrift een inhoudelijk zo wezenlijk karakter heeft, dat zij daaraan het karakter van een *nieuwe* bijzondere maatregel geeft, die dus een nieuwe aanmelding zou vereisen. Nu de Britse rechter een wijziging als de onderhavige substantieel achtte, achtte de Commissie het moeilijk het eerder door haar ingenomen andere standpunt in de onderhavige procedure te handhaven. Bij de aanmelding had de Commissie destijds de tekst van 1977 zo begrepen, dat het uitsluitende doel was belasting van ondernemingen als Direct Cosmetics op detailhandelsniveau te belasten en dit achtte zij in overeenstemming met de bedoelingen van artikel 27 van de Zesde richtlijn. Nu de nationale rechter van oordeel blijkt, dat in 1981 een substantiële wijziging in de wetgeving is aangebracht en dat de tekst van 1977 een minder ver gaande strekking had dan door het Verenigd Koninkrijk destijds aan de Commissie medegedeeld [1], kon de Commissie slechts tot de conclusie komen, dat de aanmelding destijds gebrekkig was, dat er derhalve geen geldige uitzondering onder artikel 27, lid 5, bestaat en dat derhalve artikel 11 van de richtlijn rechtstreeks toepasselijk was.

Voor juist begrip van de draagwijdte van het in geding zijnde voorschrift is tenslotte nog van belang het verslag van de discussies hierover in een commissie van het Lagerhuis, dat op het ter zitting gedane verzoek van de rechter-rapporteur bij schrijven van 18 oktober 1984 van de vertegenwoordiger van het Verenigd Koninkrijk in de procedure aan het Hof in kopie werd toegezonden. Dit verslag bevestigt in de eerste plaats, dat het in geding zijnde voorschrift in beginsel een zeer algemene werkingssfeer heeft, die talrijke en onderling sterk uiteenlopende bedrijfstakken betreft, waarin regelmatig met uitschakeling van de geregistreerde (en dus niet van BTW vrijgestelde) detailhandelaren goederen aan het publiek worden verkocht. Tijdens het debat werden hierover van de zijde van het Lagerhuis talrijke vragen gesteld, die gedeeltelijk een zelfde strekking hadden als verschillende vragen, die ter zitting door leden van Uw Hof werden gesteld. In de tweede plaats bevestigen de tijdens het debat van regeringswege verstrekte toelichtingen, dat het voorschrift naast maximalisatie van de belastingopbrengsten (conform de doelstellingen van de wet) ook bescherming van de geregistreerde detailhandelaren tegen concurrentie van andere afzetkanalen ten doel heeft. Daarnaast zou het voorschrift ook ten doel hebben producenten of groothandlaren die via de gebruikelijke handelskanalen verkopen te beschermen tegen de concurrentie van producenten of groothandelaren die via niet geregistreerde personen verkopen.

1 — Ik verwijs hiervoor naar blz. 7 van de bijlage van de brief, waarmede de verwijzingsrechter de vragen aan Uw Hof voorlegde.

3. Het antwoord op de gestelde vraag

3.1. *De specifieke omstandigheden van het concrete geval*

Ik heb in het voorgaande deel van mijn conclusie de belangrijkste opmerkingen ter zitting betrekkelijk uitvoerig weergegeven, omdat deze mondelinge uiteenzettingen ten aanzien van de voor Uw Hof relevante vragen meer duidelijkheid verschaffen dan de schriftelijk gemaakte opmerkingen. Bovendien konden deze mondelinge preciseringen van de verschillende standpunten uiteraard nog niet in het rapport ter terechtzitting worden verwerkt.

De beantwoording van de gestelde vragen op een voor de verwijzingsrechter nuttige wijze wordt natuurlijk bemoeilijkt, doordat in het concrete geval zeer specifieke feitelijke omstandigheden, drie achtereenvolgende specifieke wettelijke voorschriften, de concrete aanwijzing aan Direct Cosmetics, waarop de nationale procedure betrekking heeft, alsmede een aantal rechterlijke uitspraken over het concrete geval en over de interpretatie van de relevante voorschriften, invloed op de gestelde vragen hebben gehad. De vragen zullen moeten worden begrepen tegen deze gecompliceerde feitelijke en nationaal-rechtelijke achtergrond, die daartoe in Uw antwoorden op passende wijze zal moeten worden vertaald in een abstracte vorm.

Wat de feiten betreft, lijkt mij vooral van belang een abstract onderscheid te maken tussen situaties, waarin de belastingplichtige zonder aanwijzing belast zou worden conform de door hem zelf vastgestelde publieksprijs en situaties, waarin hij zonder aanwijzing slechts belast zou worden op grond van de prijs, die hij bij levering in feite van zijn wederverkopers (niet zijnde geregistreerde detailhandelaren) ontving. Tot welke categorie Direct Cosmetics feitelijk behoort, lijkt mij dan voor Uw Hof niet van belang.

Wat de achtereenvolgende teksten van 1972, 1977 en 1981 van het in geding zijnde voorschrift betreft, is in de eerste plaats van belang, dat de eerste tekst blijkens stukken alleen bij een gebleken *subjectieve beoordeling* van belastingfraude of -ontwijking van toepassing was. De tweede tekst (van 1977) gebruikte een als *objectief* bedoeld criterium voor de bevoegdheid tot aanwijzingen: „noodzakelijk ter bescherming van de belangen van de fiscus". Dit criterium werd in de rechtspraak echter niet anders uitgelegd dan het eerder gebruikte subjectieve criterium (blz. 7 van de verwijzingsbeschikking). Daarna liet de wetswijziging van 1981 iedere beperking van de aanwijzingsbevoegdheid tot gevallen van subjectief nagestreefde of objectief als feitelijk gevolg vastgestelde ontwijking van de onderhavige belastingwet vervallen. Met de Commissie ben ik van oordeel, dat deze laatste wijziging ongetwijfeld als een wezenlijke inhoudelijke wijziging van de tekst van 1977 moet worden beschouwd. Ik zou deze conclusie, anders dan de Commissie, echter niet uitsluitend uit de betrokken Britse rechtspraak, maar tevens uit de in 1981 gewijzigde tekst van paragraaf 2 van bijlage 3 bij de Finance Act van 1972 willen afleiden. Deze tekst luidt thans als volgt:

„Wanneer de Commissioners constateren,

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

b) deze particulieren geen belastingplichtigen zijn,

kunnen zij de belastingplichtige schriftelijk aanwijzingen geven om te verzekeren dat de waarde op grondslag waarvan de belasting over dergelijke, na de kennisgeving of na de daarin bepaalde datum verrichte leveringen

wordt geheven, zal worden bepaald als ware de door de particulieren voor de geleverde goederen betaalde prijs gelijk aan de prijs waarvoor de goederen in de kleinhandel worden verkocht."

Uit deze tekst en de daarop door het Verenigd Koninkrijk verstrekte toelichtingen blijkt, dat verkopen aan het publiek, die geheel of ten dele via andere kanalen dan de geregistreerde detailhandel worden verricht, kunnen worden belast, als waren zij door de geregistreerde detailhandel verkocht. Voor het concrete geval zal dit mijns inziens kunnen betekenen, dat Direct Cosmetics bij het geven van kortingen aan zijn wederverkopers zodanig wordt belast, dat bij zijn feitelijke verkoopprijs (catalogusprijs minus toegekende korting) een voor de betrokken produkten gebruikelijke normale detailhandelsmarge wordt opgeteld om de belastingmaatstaf te berekenen. Uit de in concreto aan Direct Cosmetics gegeven aanwijzing (zie blz. 2 van de verwijzingsbeschikking) zou zelfs kunnen worden afgeleid, dat de belastinggrondslag voor Direct Cosmetics nog op een hoger bedrag kan uitkomen. De maatstaf van de heffing wordt daarin namelijk omschreven als „op basis van de normale kleinhandelswaarde van de goederen". Dit zou kunnen betekenen, dat voor gelegenheidsprodukten, die door Direct Cosmetics tegen een gelegenheidsprijs zijn ingekocht, de kleinhandelswaarde wordt berekend, als ging het om soortgelijke, niet uit gelegenheidsaankopen, maar normaal van de producent of van de normale groothandel in diens produkten door de geregistreerde detailhandel betrokken goederen. In zijn antwoord op mijn laatste vraag ter zitting heeft de vertegenwoordiger van het Verenigd Koninkrijk echter een ander en stellig redelijker standpunt verdedigd, dat ook in de laatste alinea van sectie A van de verwijzingsbeschikking (blz. 11) is te vinden. Dit standpunt is, dat Direct Cosmetics volgens de door haarzelf vastgestelde catalogusprijs diende te worden belast. Zoals ik nog nader uiteen zal zetten, wijkt een dergelijk standpunt slechts in twee situaties af van artikel 11 van de richtlijn. In de eerste plaats, wanneer de korting aan de niet belastingplichtige tussenpersoon op de catalogusprijs niet achteraf, maar terstond bij levering wordt gegeven. In de tweede plaats, wanneer de tussenpersoon aan de consument een lagere prijs berekent dan de catalogusprijs.

3.2. *De relevante gemeenschapsvoorschriften*

Naast het al eerder geciteerde artikel 27 van de Zesde richtlijn inzake de omzetbelastingharmonisatie is in de onderhavige zaak, evenals in de zaak 324/82, met name artikel 11 van deze richtlijn van belang. Daarnaast hebben de door de vertegenwoordiger van het Verenigd Koninkrijk vermelde (en hiervóór geciteerde) algemene doelstelling van de Eerste richtlijn in de discussies een zekere rol gespeeld.

Uit artikel 11 A, derde lid, moet naar mijn oordeel worden afgeleid, dat bij de berekening van de heffingsmaatstaf voor een bedrijf als Direct Cosmetics moet worden uitgegaan van diens normale publieksprijs (catalogusprijs), dus zonder aftrek van kortingen die hij aan zijn wederverkopers pas na het tijdstip van levering toekent (zoals volgens het dossier in casu het geval lijkt te zijn). In artikel 11 kan ik voorts geen steun vinden voor de opvatting van het Verenigd Koninkrijk, dat — behoudens de in artikel 24 van de richtlijn vervatte vrijstellingen — verkoop aan de consument steeds met inschakeling van de normale (belastingplichtige) detailhandel zou moeten plaats vinden. Artikel 11 verzet zich naar mijn oordeel op geen enkele wijze tegen rechtstreekse verkopen aan de consument door de producent of de groothandel of tegen het benutten van andere en goedkopere of meer doeltreffende

verkoopkanalen dan de normale kleinhandel door producent of groothandel bij de afzet aan de eindgebruiker. In het kader van artikel 27 kunnen dan uiteraard wel eventuele wettelijke voorzieningen worden goedgekeurd die waarborgen, dat de laatst ingeschakelde belastingplichtige volgens een maatstaf wordt belast die mede de feitelijke verdiensten van ingeschakelde ongeregistreerde tussenpersonen omvat. Als opgemerkt lijkt mij dit door uitvoering van artikel 11, derde lid, voor situaties als die voor Direct Cosmetics zij vastgesteld, veelal ook zonder bijzondere maatregelen, als bedoeld in artikel 27, reeds mogelijk. Anders ligt dit voor de vermoedelijk vaker voorkomende situaties, waarbij de laatste belastingplichtige schakel aan de vervolgens ingeschakelde niet-belastingplichtige tussenpersonen of detailhandelaren tegen een lagere prijs dan de publieksprijs levert.

Ik kan voorts niet inzien, dat verkoop aan het publiek via dergelijke andere handelskanalen dan de normale geregistreerde detailhandel in strijd zou zijn met de basisbeginselen van de eerste richtlijn, die blijkens de considerans van de Zesde richtlijn ook daaraan ten grondslag liggen. De doelstelling van het beginsel van neutraliteit van het belastingsysteem in de Eerste richtlijn is blijkens haar wordingsgeschiedenis en haar systeem juist om te bereiken, dat ongeacht aantal en aard van de ingeschakelde produktie- en handelsschakels de consument uiteindelijk slechts belasting over de in al deze schakels gezamenlijk werkelijk toegevoegde waarde behoeft te betalen. Het grote bezwaar van het vroegere cascadestelsel was, dat inschakeling van efficiënt werkende tussenschakels fiscaal afgestraft werd en — niet noodzakelijk efficiënte — integratie van schakels fiscaal kunstmatig werd bevoordeeld (dus ook als de totale produktie- en afzetkosten daarbij in werkelijkheid hoger waren). Met het tegengaan van concurrentievervalsingen (niet uitsluitend bedoeld in de beperkte betekenis van het dat begrip „distorsie" in de artikelen 101-102 van het Verdrag) werd in de richtlijn uitsluitend beoogd voordelen in produktie- of afzetkosten niet fiscaal te ontmoedigen, zoals onder het cascadestelsel geschiedde. Een bescherming van de „normale" detailhandel, zelfs als deze met hogere marges moet werken tegen andere distributievormen, kan met geen mogelijkheid onder de doelstellingen van deze Eerste richtlijn en ook niet onder die van de Zesde richtlijn worden gebracht. Wanneer de vijfde overweging van de considerans van de Eerste richtlijn van toepassing van de BTW op de detailhandelsfase spreekt, is in het licht van genoemde doelstellingen kennelijk gedacht aan *iedere* vorm van detailhandel en niet aan slechts *één* bepaalde vorm van detailhandel.

Wat artikel 27 van de richtlijn betreft, lijkt het mij duidelijk, dat deze bepaling met name beoogt (voor bestaande en voor nieuwe bijzondere maatregelen uiteenlopende) procedures in het leven te roepen, die waarborgen, dat geen afwijkingen 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. Deze waarborgen dienen zich uiteraard ook uit te strekken tot nationale maatregelen die slechts machtigen tot individuele beschikkingen om onder meer belastingfraude of -ontwijking tegen te gaan, zoals in casu aan de orde. Een Lid-Staat zal zich dus niet aan de toetsing aan deze criteria kunnen onttrekken door een algemeen machtigingsvoorschrift tot afwijkingen van het normale systeem uit te vaardigen, waarvan de praktische gevolgen slechts door toetsing van de individuele uitvoeringsbeschikkingen aan de criteria van artikel 27 kunnen worden vastgesteld. Wanneer een bestaand en bij de Commissie ingevolge artikel 27, lid 5, aangemeld voor-

schrift, dat uitsluitend mogelijk maakt praktijken tegen te gaan die als doel of als gevolg belastingfraude of -ontwijking hebben, vervangen wordt door een machtigingsvoorschrift, waarin deze beperking van de toepassingsmogelijkheid is vervallen, is voorts duidelijk sprake van een *nieuwe* maatregel, die ingevolge artikel 27, tweede lid, moet worden aangemeld. Hetzelfde geldt, wanneer een ingevolge artikel 27, vijfde lid, aangemelde maatregel achteraf een andere inhoud blijkt te hebben dan bij de aanmelding door de betrokken Lid-Staat werd medegedeeld en vervolgens door een maatregel met een andere tekst wordt vervangen. Onder omstandigheden moet de oorspronkelijke aanmelding dan bovendien als ongeldig worden beschouwd, althans als zonder een rechtsgevolg als in artikel 27, lid 5, bedoeld, zoals de Commissie voor het onderhavige geval ter zitting terecht heeft betoogd. Over dit laatste probleem heeft de verwijzingsrechter Uw Hof echter geen vraag gesteld en ik acht het dan ook niet nodig Uw antwoorden op de gestelde vragen met deze bijkomende complicatie te belasten.

Daar een nieuwe maatregel alleen na toetsing aan de criteria van artikel 27 en na daaropvolgende machtiging door de Raad afwijkingen van artikel 11 (of van andere bepalingen) van de richtlijn kan rechtvaardigen, kunnen nieuwe maatregelen, die zonder aanmelding of zonder machtiging als bedoeld in artikel 27, lid 1, van artikel 11 afwijken, niet aan belastingplichtigen worden tegengeworpen. Dit rechtsgevolg volgt uit Uw vaste rechtspraak over nationale maatregelen die van geldende richtlijnen afwijken, waarvan tijdens de procedure verschillende voorbeelden zijn genoemd.

Wat de in artikel 27, eerste lid, vermelde toetsingscriteria zelf betreft, ben ik het niet met de Commissie eens, dat hier geen sprake zou zijn van gemeenschapsrechtelijke begrippen die door Uw Hof uniform zouden kunnen worden uitgelegd. Ik herinner op dit punt aan de discussie, die hierover aan het slot van de zitting met één der leden van Uw Hof heeft plaatsgevonden, die er onder meer op wees, dat niet alle nationale wetgevingen dergelijke begrippen kennen. Ook naar mijn oordeel kan het bij de toetsing niet op de bewoordingen van de betrokken nationale maatregelen aankomen, maar gaat het om de toetsing van hun tekst, uitgesproken bedoelingen en feitelijke gevolgen aan de criteria van artikel 27. Wel kan ik het met de Commissie eens zijn, dat doel en gevolgen van een nationale maatregel als hier aan de orde in het kader van de tekst en systeem van het nationale recht moeten worden geanalyseerd en dat het niet aan te bevelen is, een algemene definitie van het begrip „bijzondere maatregelen ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking" op te stellen. Een behandeling geval voor geval lijkt ook mij doeltreffender. Een en ander betekent echter geenszins, dat het hier niet om gemeenschapsrechtelijke begrippen zou gaan. Het betekent slechts, dat iedere bijzondere maatregel, waarmede een Lid-Staat van de bepalingen van de Zesde richtlijn afwijkt, c.q. (bij een nieuwe maatregel) wil afwijken door de Commissie, c.q. de Raad en in voorkomende gevallen door het Hof op zijn eigen merites aan artikel 27 van de richtlijn moet kunnen worden getoetst. Bij die toetsing is voorts ook naar mijn oordeel naast de tekst van artikel 27 en naast het in Uw arrest in de zaak 324/82 ontwikkelde evenredigheidsbeginsel een toetsing aan de wezenlijke beginselen van de Zesde richtlijn van belang. Eventueel kan echter daarnaast ook toetsing aan andere richtlijnen dan de Zesde richtlijn of aan het EEG-Verdrag zelf

nodig zijn. In zoverre heeft de vertegenwoordiger van het Verenigd Koninkrijk in casu naar mijn oordeel terecht ook een toetsing aan de Eerste richtlijn relevant geacht.

Bij toetsing van het in het geding zijnde voorschrift aan de tekst van artikel 27 lijkt mij de conclusie onvermijdelijk, dat een voorschrift, dat tot afwijkingen in individuele gevallen van de bepalingen van de richtlijn machtigt, slechts dan voor machtiging door de Raad in aanmerking kan komen, wanneer uit de tekst van dit voorschrift blijkt, welke „bepaalde" vormen van belastingfraude of -ontwijking" het wil en kan voorkomen. Daar het voorschrift in geding in feite een blanco volmacht tot afwijkingen in de daarin aangegeven zin van de richtlijn inhoudt, is toetsing van deze „bijzondere maatregel" aan de criteria van artikel 27, aan het evenredigheidsbeginsel, als ontwikkeld in Uw geciteerde arrest of aan de wezenlijke beginselen van de Zesde richtlijn of van andere richtlijnen of van het EEG-Verdrag zelf, onmogelijk.

Wat de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel en aan de wezenlijke beginselen van de Zesde richtlijn betreft lijkt mij in casu vooral toetsing aan de artikelen 11 en 24 van deze richtlijn van belang. Wanneer als maatstaf voor de belasting van een bedrijf als Direct Cosmetics conform artikel 11 A, derde lid, van de Zesde richtlijn de door een dergelijk bedrijf zelf vastgestelde publieksprijs kan worden genomen (zonder aftrek van de *na* levering aan de tussenpersonen toegekende korting), acht ik toepassing van de hogere maatstaf van een voorschrift als hier in geding, in strijd met het in Uw geciteerde arrest ontwikkelde evenredigheidsbeginsel. Voor zover een voorschrift van deze aard mede ten gevolge heeft of zelfs beoogt de concurrentiepositie van de geregistreerde detailhandel tegen goedkopere afzetkanalen te beschermen acht ik het bovendien, als eerder opgemerkt, in strijd met de beginselen die reeds aan de Eerste richtlijn, maar ook aan de Zesde richtlijn, ten grondslag liggen. Anders luidt mijn oordeel ten aanzien van een bijzondere maatregel, die er uitsluitend toe strekt de laatste belastingplichtige schakel, die voorafgaat aan de verkoop aan de niet-belastingplichtige consument, bijvoorbeeld de groothandel, te belasten volgens een maatstaf, waarin naast zijn werkelijke verkoopprijs aan de niet-geregistreerde detailhandel mede (en in zoverre in afwijking van artikel 11) wordt opgenomen de gemiddelde handelsmarge van de niet-geregistreerde detailhandel (of, wanneer die marge lager is, de gemiddelde handelsmarge van de geregistreerde detailhandel). Artikel 24 van de richtlijn, dat slechts een bevoegdheid, maar geen verplichting tot vrijstelling voor de in dat artikel bedoelde kleine ondernemingen inhoudt, verzet zich er naar mijn oordeel niet tegen, dat de als gevolg van dergelijke vrijstellingen gederfde belastinginkomsten op de aangegeven wijze worden afgewenteld op de laatste voorafgaande belastingplichtige schakel. Ik zou voorts aan de Raad inderdaad de vrijheid willen laten, om dergelijke, ter voorkoming van vaststaande derving van belastinginkomsten (als gevolg van de bedoelde vrijstellingen) dienende maatregelen, inderdaad in het kader van artikel 27 te aanvaarden. Het begrip „bepaalde vormen van belastingontwijking" zou aldus inderdaad ruim kunnen worden uitgelegd in het door het Verenigd Koninkrijk bepleite zin. Ik herhaal echter, dat de hier door mij behandelde, blijkens de discussies ter zitting en in de commissie van het Lagerhuis in omvang waarschijnlijk belangrijkste casusposities fundamenteel afwijken van situaties als die van Direct Cosmetics, waarbij de laatste belastingplichtige schakel zelf een publieksprijs kent, waarop hij slechts achteraf (*na* de levering) onder

bepaalde voorwaarden een korting aan de ingeschakelde tussenpersonen verleent. In een dergelijk geval kan afwijking van artikel 11 van de richtlijn niet gerechtvaardigd worden. Een blanco machtigingsvoorschrift als hier in het geding kan dus onder omstandigheden tot eventueel aanvaardbare, maar onder omstandigheden ook tot stellig ongerechtvaardigde afwijkingen van de wezenlijke beginselen van de Eerste en de Zesde richtlijn leiden.

3.3. *De gestelde vragen*

Wanneer ik nu alle ter zitting behandelde en hiervoor door mij beoordeelde belangrijke rechtsvragen toets aan de U door de verwijzingsrechter gestelde vragen, dan blijkt allereerst de tweede vraag te eng te zijn geformuleerd. Het in geding zijnde voorschrift wijkt niet uitsluitend af van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, maar maakt ook afwijkingen mogelijk van artikel 11A, derde lid, van deze richtlijn. Voorts moet in het kader van artikel 27 de rechtvaardiging van eventuele afwijking van alle bepalingen van de richtlijn worden getoetst, al zal in een zaak als de onderhavige en waarschijnlijk in de meeste zaken beoordeling van de rechtvaardiging van afwijkingen van artikel 11 waarschijnlijk de grootste rol spelen. Op deze punten is dus herformulering van de tweede vraag naar mijn oordeel voor het nuttige effect van Uw antwoord noodzakelijk.

Grotere moeilijkheden biedt de formulering van de eerste vraag. Blijkens de vele tijdens de procedure naar voren gebrachte aspecten is deze enerzijds zeer sterk toegespitst op specifieke feitelijke omstandigheden, specifieke voorschriften en specifieke rechtspraak in het Verenigd Koninkrijk. Dit maakt herformulering in een meer abstracte vorm niet eenvoudig. Anderzijds doet de formulering niet volledig recht wedervaren aan de belangrijke algemene rechtsvragen, die tijdens de zitting en in mijn analyses daarvan naar voren zijn gekomen als van beslissend belang voor het uiteindelijk oordeel van de verwijzingsrechter. Ik stel U derhalve voor deze vraag „zo te begrijpen, dat de verwijzingsrechter van U wil vernemen of wijziging van een nationale wettelijke regeling, waarvan overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn van de Raad, nr. 77/388/EEG van 17 mei 1977 (betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag) kennisgeving heeft plaatsgevonden, welke wijziging bestaat uit schrapping van de daarin voorkomende beperking van de werkingssfeer tot daarin omschreven bepaalde vormen van — terecht of ten onrechte — als belasgttingfraude of -ontwijking beschouwde handelingen (zoals handelingen die de rechtmatige belangen van de fiscus schaden), een nieuwe ‚bijzondere maatregel' in de zin van artikel 27, lid 1, van deze richtlijn oplevert, die de Lid-Staat krachtens artikel 27, lid 2, verplicht is aan de Commissie mede te delen." Alle elementen van deze herformulering acht ik essentieel om met alle naar voren gebrachte en tevens relevant te achten rechtsvragen rekening te houden.

3.4. *Voorstel van beantwoording*

Ik stel U, concluderend, voor op de aldus opnieuw geformuleerde vragen als volgt te antwoorden:

Op de eerste vraag, als door mij opnieuw geformuleerd, ware een bevestigend antwoord te geven.

Op de tweede vraag ware als volgt te antwoorden:

„Wanneer een Lid-Staat terzake niet de door artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn voorgeschreven kennisgeving heeft verricht en geen machtiging heeft verkregen als in het eerste lid van dat artikel bedoeld, kan die Lid-Staat zich tegenover een belastingplichtige niet beroepen op de betrokken nationale bepalingen, indien deze afwijken of machtigen tot afwijking van de bepalingen van de richtlijn en met name van artikel 11 daarvan."