Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61986J0138 - SV
Avis juridique important

|

61986J0138

Domstolens dom den 12 juli 1988. - Direct Cosmetics Ltd och Laughtons Photographs Ltd mot Commissioners of Customs and Excise. - Begäran om förhandsavgörande: Value Added Tax Tribunal, London - Förenade kungariket. - Sjätte direktivet - Bemyndigande till avvikande åtgärder - Giltighet. - Förenade målen 138/86 och 139/86.

Rättsfallssamling 1988 s. 03937
Svensk specialutgåva s. 00535
Finsk specialutgåva s. 00545

Sammanfattning
Parter
Föremål för talan
Domskäl
Beslut om rättegångskostnader
Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - harmonisering av lagstiftning - omsättningsskatt - gemensamt system för mervärdesskatt - beskattningsunderlag - nationella avvikande åtgärder - kamp mot skatteflykt och skatteundandragande - åtgärd avseende en skattskyldig som agerar utan någon avsikt att skaffa sig skatteförmåner - åtgärd för kamp mot skatteundandragande - åtgärd som endast träffar vissa skattskyldiga vars affärsmetoder leder till skatteundandragande - tillåtlighet - villkor

(artiklarna 11 A 1 a och 27.1 i rådets direktiv 77/388)

Sammanfattning

Artikel 27.1 i sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter gör det möjligt för rådet att bemyndiga medlemsstaterna att genomföra särskilda åtgärder som avviker från direktivets bestämmelser för att hindra vissa typer av skatteflykt och skatteundandragande. Artikel 27.1 i sjätte direktivet tillåter att det vidtas en åtgärd som avviker från den i artikel 11 A 1 a i samma direktiv uttalade regeln om beskattningsunderlag för mervärdesskatt även i det fall där en skattskyldigs verksamhet, som kan leda till en minskning av sagda beskattningsunderlag, bedrivs utan någon som helst avsikt att skaffa sig skatteförmåner och endast styrs av kommersiella hänsyn. Sådan verksamhet omfattas av begreppet skatteundandragande som till skillnad från begreppet skatteflykt, vilket innehåller ett avsiktligt element, utgör ett rent objektivt fenomen.

Vidtagande av en avvikande åtgärd, som är tillämplig endast på vissa skattskyldiga vars försäljningsmetoder leder till skatteundandragande, är tillåten un-

der förutsättning att den särbehandling som blir följden är berättigad av objektiva skäl.

Parter

I förenade målen 138 och 139/86

har London Value-added Tax Tribunal gett in begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i de mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Direct Cosmetics Ltd,

Laughtons Photographs Ltd,

och

Commissioners of Customs and Excise.

Föremål för talan

Begäran avser tolkningen av artikel 27 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01). Begäran avser vidare giltigheten av rådets beslut 85/369/EEG av den 13 juni 1985 (EGT nr L 199, s. 60, fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå), vilket med tillämpning av artikel 27 i sjätte direktivet bemyndigar Förenade kungariket att för en period av två år genomföra en avvikande åtgärd som syftar till att hindra vissa typer av skatteundandragande.

Domskäl

1 Genom två beslut av den 15 maj 1986, som inkom till domstolen den 5 juni 1986, har London Value-added Tax Tribunal i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget ställt fem frågor om tolkningen av artiklarna 11 och 27 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: gemensam beräkningsgrund (EGT nr L 145, s.1, nedan kallat "sjätte direktivet") och om giltigheten av rådets beslut 85/369 av den 13 juni 1985 (EGT nr L 199, s. 60)

som med tillämpning av artikel 27 i nämnda direktiv bemyndigade Förenade kungariket att genomföra en av denna stat begärd avvikande åtgärd för att hindra vissa typer av skatteundandragande.

2 Dessa frågor har ställts inom ramen för en tvist mellan bolagen Direct Cosmetics Ltd och Laughtons Photographs Ltd, sökande i målen vid den nationella domstolen, och Commissioners of Customs and Excise (myndighet för tull och accis, nedan kallad "Commissioners") om fastställande av beskattningsunderlag för uttag av mervärdesskatt på viss verksamhet inom bolagen.

3 Det framgår av handlingarna i målen att Direct Cosmetics är ett företag som specialiserat sig på s.k. direktförsäljning av kosmetika som, i situationer som beskrivs som "speciella", inte kan avsättas genom detaljhandelns normala kanaler. Det gäller därvid överskottsvaror, utgående produkter och sådana som slagits in med t.ex julpapper för speciella tillfällen och som inte kunnat säljas under avsedd period. Företaget köper upp dessa produkter till ett lågt pris och säljer dem sedan vidare genom agenter på sjukhus, företag och kontor på följande villkor.Varan säljs till ett i katalogen från Direct Cosmetics angivet pris. Om försäljaren betalar inom fjorton dagar får han 20 % rabatt, annars är han skyldig att erlägga fullt pris. Samtliga Direct Cosmetics agenter har en omsättning som understiger den i brittisk lag lägsta föreskrivna för att kunna påföras mervärdesskatt, i överensstämmelse med artikel 24 i sjätte direktivet.

4 Laughton Photographs är ett företag som specialiserat sig på klassfotografier och individuella bilder på barn i skolan. Vid varje års början besöker dess representanter skolorna för att göra reklam för beställningar på fotografier. Därefter görs beställningar under årets lopp och en av företagets sammanlagt åtta fotografer beger sig till skolan för att ta individuella bilder på barn samt klassfotografier. Företaget säljer dessa fotografier till skolan som sedan säljer dem vidare till föräldrarna. Den säljmetod som Laughtons Photographs för närvarande använder förefaller bestå i att de berörda skolorna faktureras fotoserierna till det avtalade priset. I de flesta fall vet inte företaget till vilket pris fotografierna säljs vidare till föräldrarna. Det är klarlagt att ingen mervärdesskatt har tagits ut på skolornas omsättning.

5 Dessa två försäljningsmetoder får till resultat att det slutgiltiga beskattningsunderlaget för mervärdesskatten inte är det slutgiltiga försäljningsvärdet i förhållande till konsumenten. Skillnaden mellan det slutgiltiga priset och det tidigare priset beskattas alltså inte.

6 För att ingripa mot denna typ av skatteundandragande föreskrevs i punkt 3 i tillägg 3 till Finance Act - den lag genom vilken Förenade kungariket genomförde sjätte direktivet - en åtgärd som avviker från artikel 11 A 1 a i direktivet. Kommissionen underrättades om denna åtgärd.

7 Förenade kungariket ändrade senare denna bestämmelse genom avsnitt 14.1 i Finance Act av 1981 utan att underrätta kommissionen.

8 I samband med besvarandet av en av tolkningsfrågorna i mål 5/84, Direct Cosmetics mot Commissioners of Customs and Excise, uttalade domstolen i sin dom av den 13 februari 1985 (Rec. 1985 s. 617) att underrättelse borde ha skett om ändringen i enlighet med bestämmelsen i artikel 27.1 i sjätte direktivet.

9 I enlighet med denna dom underrättade Förenade kungariket kommissionen den 15 mars 1985 om den ovan nämnda ändrade bestämmelsen som nu utgör punkt 3 i tillägg 4 till VAT Act 1983 och begärde bemyndigande hos rådet i enlighet med artikel 27.

10 Sagda punkt 3 i tillägg 4 till VAT Act 1983 har följande lydelse:

"När

a) en skattskyldig persons verksamhet helt eller delvis består i att förse ett antal enskilda personer med varor som skall säljas vidare i minut antingen av dessa senare personer eller av andra personer och

b) dessa personer inte är skattskyldiga, kan Commissioners skriftligen underrätta den skattskyldige om att värdet av varje vara som denne levererar efter det att underrättelsen skett eller efter ett i underrättelsen angivet senare datum skall anses vara det i detaljhandeln gängse marknadspriset."

11 Bemyndigande att införa punkt 3 gavs genom rådets ovan nämnda beslut 85/369 av den 13 juni 1985 som antogs genom tyst godkännande enligt förfarandet i artikel 27.4 i sjätte direktivet.

12 På grundval av punkt 3 och till följd av att ovan nämnda bemyndigande gavs Förenade kungariket fattade Commissioners angående Laughtons Photographs ett beslut med följande innehåll:

"Med tillämpning av punkt 3 i tillägg 4 till Value-added tax Act 1983 beslutar Commissioners of Customs and Excise härmed att efter den 8 juli 1985 det värde som skall läggas till grund för uttag av mervärdesskatt på varje skattepliktig leverans av varor

a) från Laughtons Photographs till personer som inte är skattskyldiga i den mening som avses i artikel 2 i Value-added Tax Act 1983,

b) för försäljning i minut av under a nämnda personer eller andra personer,

skall vara varornas gängse marknadspris vid en försäljning i detaljhandelsledet."

13 Ett beslut med identisk lydelse fattades den 5 juli 1985 avseende Direct Cosmetics.

14 Bolagen överklagade dessa beslut till London Value-added Tax Tribunal. De hävdade att Commissioners beslut var ogiltiga eftersom dessa, liksom också rådets bemyndigande av den 13 juli 1985, överskred ramarna för syftet med artikel 27.1 i sjätte direktivet. Eftersom avvikelsen enligt bolagens uppfattning var ogiltig ansåg de sig med tillämpning av den allmänna regeln i artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet, som enligt dem har direkt effekt i engelsk rätt, endast vara skyldiga att erlägga mervärdesskatt på värdet av det vederlag som de faktiskt erhållit.

15 Commissioners hävdade å sin sida att rådets bemyndigande utgjorde en giltig avvikelse och att myndigheten på ett korrekt sätt hade genomfört den ifrågavarande särskilda åtgärden. Commissioners gjorde gällande att om en försäljningsmetod innebär att icke skattskyldiga personer fungerar som mellanled mellan ett företag och dess kunder är det Commissioners skyldighet att se till att skatten kan tas ut på varans hela värde i detaljhandelsledet.

16 Value-added Tax Tribunal förklarade målen vilande och ställde följande i de båda målen likalydande frågor till domstolen:

" 1. Befinner sig en åtgärd som den i punkt 3 i tillägg 4 till Value-added Tax Act 1983 beskrivna, inom de ramar som fastställts i artikel 27.1 i sjätte direktivet eller går den längre än vad som är absolut nödvändigt?

2. Om en sådan åtgärd tillämpas på

a) en skattskyldig angående vilken det har fastslagits att han bedriver sin verksamhet utan någon som helst avsikt att göra sig skyldig till skatteflykt eller skatteundandragande i fråga om

mervärdesskatt och vars försäljningsmetoder enbart styrs av kommersiella hänsyn,

b) en skattskyldig angående vilken det har fastslagits att han bedriver sin verksamhet utan någon som helst avsikt att göra sig skyldig till skatteflykt eller skatteundandragande i fråga om mervärdesskatt och vars försäljningsmetoder enbart styrs av kommersiella hänsyn men ändå kan objektivt resultera i skatteundandragande,

c) vissa skattskyldiga som säljer direkt till återförsäljare som inte är skyldiga att betala mervärdesskatt, men inte tillämpas på andra skattskyldiga som agerar på samma sätt,

befinner den sig då inom ramarna för den avvikelse som tillåts enligt artikel 27.1 i sjätte direktivet eller går den längre än vad som är absolut nödvändigt?

3. Kan en sådan åtgärd tillämpas på skattskyldiga vars verksamhet faller utanför de områden som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet eller inte omfattas av ordalagen i begäran om bemyndigande eller av ordalagen i själva bemyndigandet från ministerrådet?

4. Är ministerrådets beslut om bemyndigande ogiltigt eller saknar det verkan av några materiella eller formella skäl, såsom att ministerrådet eller medlemsstaterna inte prövade åtgärden med ledning av de i artikel 27 i sjätte direktivet uttalade principerna, proportionalitetsprincipen eller de principer som ligger till grund för sjätte direktivet eller inte blev informerade om att en sådan prövning inte var möjlig?

5. Innebär ministerrådets beslut om bemyndigande att en individuell skattskyldig som klaganden, angående vilken det har fastslagits att han bedrivit sin verksamhet utan någon som helst avsikt att göra sig skyldig till skatteflykt eller skatteundandragande i fråga om mervärdesskatt, inte kan kräva att bli beskattad i enlighet med bestämmelserna i artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet om mervärdesskatt?"

17 För en utförligare redogörelse för de faktiska omständigheterna i målen vid den nationella domstolen, den rättsliga bakgrunden till de målen, rättegångens förlopp och de till domstolen ingivna yttrandena hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målen i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

18 Genom dessa frågor önskar den nationella domstolen i huvudsak bli upplyst om

a) artikel 27.1 i sjätte direktivet medger vidtagandet av en avvikande åtgärd som den ifrågavarande, när den skattskyldige organiserar sin verksamhet på ett visst sätt utan någon avsikt att skaffa sig skatteförmåner och endast låter sig styras av kommersiella hänsyn,

b) ovan nämnda artikel 27.1 medger vidtagandet av en åtgärd som den ifrågavarande, som inte riktar sig till alla skattskyldiga som säljer till icke skattskyldiga återförsäljare, utan till vissa av dem,

c) rådets beslut om bemyndigande är ogiltigt på grund av ett förfarandefel,

d) rådets beslut om bemyndigande är materiellt ogiltigt och särskilt om den medgivna åtgärden är orimligt långtgående i förhållande till det i artikel 27.1 angivna syftet som är att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande.

19 De ställda frågorna kan således grupperas om på ovan angivet sätt när de skall besvaras av domstolen.

Fråga a

20 Begreppet skatteundandragande förekommer i artikel 27.1 i sjätte direktivet såsom ett gemenskapsrättsligt begrepp. Medlemsstaterna kan alltså inte definiera det efter eget skön.

21 Ordalydelsen av artikel 27.1 i sjätte direktivet skiljer i alla språkversioner mellan begreppet skatteundandragande, där det är fråga om ett rent objektivt fenomen, och begreppet skatteflykt som innehåller ett avsiktligt element.

22 Denna distinktion bekräftas av nämnda bestämmelses tillblivelsehistoria. Medan andra direktivet om mervärdesskatt (rådets direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967, EGT s. 66, fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå) endast använde begreppet skatteflykt, nämner det sjätte direktivet även begreppet skatteundandragande. Det innebär att lagstiftaren har velat införa ett nytt element jämfört med det redan existerande begreppet skatteflykt. Detta element består i den inneboende objektiva karaktären hos begreppet skatteundandragande. En avsikt hos den skattskyldige, som utgör ett väsentligt element i begreppet skatteflykt, krävs däremot inte för att skatteundandragande skall anses föreligga.

23 Den ovan givna tolkningen är förenlig med den princip som ligger till grund för systemet med mervärdesskatt, dvs. eliminerandet av faktorer som kan ge upphov till en snedvridning av konkurrensen på nationell nivå och gemenskapsnivå samt införandet av en så neutral skatt som möjligt, vars tillämpningsområde innefattar alla produktions- och distributionsled. Sjätte direktivets titel talar om en "enhetlig beräkningsgrund" för mervärdesskatt. Vidare hänvisar dess andra övervägande till "en beräkningsgrund som bestäms på ett enhetligt sätt enligt gemenskapens regler" och i nionde övervägandet sägs att "beskattningsunderlaget måste harmonieras, så att tillämpningen av gemenskapens skattesats ... leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater". Härav följer att mervärdesskattesystemet framför allt siktar in sig på objektiva verkningar oberoende av den skattskyldiges avsikter.

24 Följaktligen blir svaret på den första frågan att artikel 27.1 i sjätte direktivet tillåter att det vidtas en åtgärd som avviker från den i artikel 11 A 1 a i samma direktiv uttalade grundregeln, även om den skattskyldiges verksamhet bedrivs utan någon avsikt att skaffa sig skatteförmåner och endast styrs av kommersiella hänsyn.

Fråga b

25 Beträffande denna fråga skall det anmärkas att alla de företag som använder samma försäljningsmetoder som Direct Cosmetics och Laughtons Photographs inte har samma betydelse på det kommersiella området och i synnerhet inte när det gäller metodernas konsekvenser för mervärdesskattens funktion.

26 Såvida ett företags affärsverksamhet främst eller i stor utsträckning består i försäljning till icke skattskyldiga detaljister skulle en utebliven tillämpning av de avvikande åtgärder som föreskrivits för att förhindra vissa typer av skatteundandragande leda till en betydande och kontinuerlig förlust av skatteinkomster och föra med sig en snedvridning av konkurrensen. Detta skulle däremot inte bli fallet om det är fråga om ett skattskyldigt företag som endast tillfälligtvis och i begränsad utsträckning säljer varor till icke skattskyldiga återförsäljare.

27 För att medlemsstaterna skall kunna hantera den skiftande ekonomiska verkligheten ger artikel 27.1 dem utrymme för en skönsmässig bedömning så att de kan anpassa de avvikande åtgärderna till det specifika syfte för vilket dessa har föreskrivits. För detta ändamål kan särbehandling vara tillåten i den mån den är motiverad av objektiva skäl.

28 Svaret på den andra frågan måste därför vara att artikel 27.1 i sjätte direktivet tillåter att det vidtas en sådan avvikande åtgärd som den i målen vid den nationella domstolen omtvistade, vilken är tillämplig endast på vissa skattskyldiga bland dem som säljer varor till icke skattskyldiga

återförsäljare, under förutsättning att den särbehandling som blir följden är berättigad av objektiva skäl.

Fråga c

29 När det gäller frågan om rådets beslut 85/369 om bemyndigande till den av Förenade kungariket begärda avvikande åtgärden är giltigt med hänsyn till det i artikel 27.1 i sjätte direktivet fastställda förfarandet har sökandena i målen vid den nationella domstolen anfört en rad grunder. De har först och främst gjort gällande att bemyndigandet i fråga inte har begärts för att hindra skatteundandragande utan för att hindra skatteflykt. De har framhållit att det i den underrättelse som Förenade kungariket gav kommissionen den 15 mars 1985 i enlighet med artikel 27.2 inte var fråga om "tax avoidance", dvs. skatteundandragande, utan om "tax evasion", dvs. skatteflykt. De har tillagt att det i den engelska versionen av Europeiska gemenskapernas officiella tidning (EGT) av den 31 juli 1985, i vilken rådets beslut att ge bemyndigande till den av Förenade kungariket begärda avvikande åtgärden offentliggjordes, uttryckligen står "tax evasion", dvs. skatteflykt.

30 Det skall anmärkas att det av innehållet i nämnda underrättelse, som Förenade kungariket den 15 mars 1985 gav kommissionen, framgår att den begärda åtgärden var avsedd att förhindra att vissa penningbelopp inte påfördes mervärdesskatt på grund av vissa företags försäljningsmetoder, vilka ledde till att mervärdesskatt inte togs ut av skattemyndigheterna på vad som motsvarade det mervärde som den slutlige konsumenten erlade. I underrättelsen står följande mening: "Även om dessa företag och detaljister inte försöker undvika betalning av skatt har det sätt på vilket de organiserat sin försäljning resulterat i att beskattning av mervärdet vid försäljning från detaljisten till den slutlige konsumenten undgås". Det stod således klart att oberoende av den terminologi som använts i underrättelsen var det i de åberopade fallen fråga om skatteundandragande och inte skatteflykt.

31 Den franska versionen liksom de flesta andra språkversionerna av EGT, där rådets tysta beslut offentliggjordes, använde uttrycket skatteundandragande. Även om det är sant att det i den engelska versionen av samma EGT är fråga om "tax evasion", den term som motsvarar skatteflykt, är detta fel som också smugit sig in i den grekiska och den nederländska texten inte av en sådan karaktär att det kan ändra innebörden och andan hos beslutet som helhet. Felet rättades för övrigt genom en rättelse som rådet offentliggjorde i den engelska versionen av EGT av den 7 april 1987 (EGT 93, s. 17).

32 Med hänsyn till det sagda kan felet i fråga alltså inte få till följd att själva bemyndigandet blir ogiltigt.

33 I den av den nationella domstolen ställda frågan ifrågasätts vidare bemyndigandets giltighet på grund av att rådet eller medlemsstaterna inte hade kunnat bedöma den begärda åtgärden i förhållande till de i artikel 27 uppställda kriterierna, proportionalitetsprincipen och grundprinciperna för sjätte direktivet samt på grund av att rådet eller medlemsstaterna inte hade blivit informerade om att den ifrågavarande åtgärden kunde bli föremål för en sådan bedömning.

34 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har i detta avseende gjort gällande att bemyndigandet inte kan betraktas som lagenligt beviljat i enlighet med förfarandet med tyst godkännande, eftersom den nödvändiga bedömningen av problemets väsentliga sidor inte hade kunnat äga rum; i vart fall hade själva förfarandet med tyst godkännande inte iakttagits, eftersom kommissionen i sitt dokument av den 12 april 1985, som ställdes till övriga medlemsstater i enlighet med artikel 27.3, inte hade följt Direct Cosmetics hemställan i bolagets brev av den 12 mars 1985 om att göra dem uppmärksamma på de problem som skulle kunna uppstå i samband med den begärda åtgärden.

35 Här skall framhållas att ovan nämnda bestämmelse, som slår fast förfarandet med tyst godkännande av en avvikande åtgärd som en medlemsstat begärt, inte innehåller något undantag

för ett fall som det förevarande. För övrigt var inte kommissionen tvungen att på grundval av gällande bestämmelser göra medlemsstaterna uppmärksamma på de eventuella problem som skulle kunna uppstå i det aktuella fallet och i vart fall var den inte förpliktad till detta av det skälet att ett av de berörda företagen begärde det.

36 Dessutom förklarades i den omnämnda underrättelsen från Förenade kungariket till kommissionen i tillräckligt hög grad vilka behov den begärda åtgärden var avsedd att tillgodose och den innehöll alla de upplysningar som var nödvändiga för att precisera det mål som skulle uppnås. Det ankom därför på varje medlemsstat att bedöma vikten av de eventuella problem som uppkommit i det aktuella fallet liksom lagenligheten och lämpligheten hos den avvikande åtgärd som Förenade kungariket krävde.

37 Det kan följaktligen fastställas att prövningen av den ställda frågan inte har visat att det förekommit något förfarandefel som kan påverka giltigheten av rådets beslut om bemyndigande till den av Förenade kungariket begärda avvikande åtgärden.

Fråga d

38 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har först och främst gjort gällande att det bemyndigande som gavs Förenade kungariket är ogiltigt därför att valet av avvikelse från grundprinciperna i sjätte direktivet, som skedde på grundval av nämnda artikel 27.1 för att bemöta eventuella skatteundandraganden, inte står i proportion till det eftersträvade målet.

39 Detta mål skulle enligt sökandena i målen vid den nationella domstolen kunna uppnås antingen genom en tillämpning av artikel 4.4 i sjätte direktivet som ger varje medlemsstat möjlighet att anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, eller genom en tillämpning av artikel 24 i samma direktiv som ger medlemsstaterna möjlighet att beträffande små företag tillämpa förenklade förfaranden för påförande och uppbörd av skatten.

40 I denna argumentation förbises emellertid att artikel 4.4 avser den situationen där olika personer som är "nära förbundna med varandra" utför skattepliktiga affärstransaktioner, medan det i det aktuella fallet just saknas sådana nära band.

41 Vad artikel 24 beträffar ger den medlemsstaterna stort utrymme för att skönsmässigt bedöma om och på vilka villkor det finns anledning att för små företag införa schablonregler eller andra förenklade förfaranden för påförande och uppbörd av skatten. Den omständigheten att en medlemsstat av interna skäl inte har använt sig av denna möjlighet kan därför inte anses innebära att den blir avskuren från möjligheten att begära bemyndigande att genomföra avvikande åtgärder i enlighet med artikel 27 i samma direktiv.

42 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har till stöd för den åberopade ogiltigheten av rådets beslut vidare framfört argumentet att det bemyndigande som getts Förenade kungariket är mycket omfattande och i själva verket innebär att Commissioners ges ett nytt blankobemyndigande som är alltför långtgående och onödigt.

43 Sökanden har särskilt anfört att den begärda åtgärden enligt den brittiska regeringens uttalande i den omnämnda underrättelsen av den 15 mars 1985 till kommissionen var avsedd att tillämpas endast på företag med "betydande affärsverksamhet"; detta utgjorde ett vagt uttryck som gav Commissioners alltför stora befogenheter.

44 Detta argument kan inte godtas. Ovannämnda underrättelse är tillräckligt preciserad vad beträffar bestämningen av tillämpningsområdet för den begärda avvikande åtgärden, samtidigt som den ger de behöriga myndigheterna den rörelsefrihet som behövs för att nämnda åtgärd skall

kunna komma till användning i de fall där dess tillämpning kan anses befogad.

45 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har för det tredje hävdat att ifrågavarande åtgärd är diskriminerande gentemot dem till förmån för små företag i den mening som avses i ovan nämnda artikel 24 i sjätte direktivet, vilka drar nytta av tillämpningen av den avvikande åtgärden eftersom de är befriade från skatten och samtidigt tar ut denna av den slutlige konsumenten.

46 Detta argument kan inte godtas. Ovan nämnda artikel 24, som rör det särskilda förfarandet för beskattning av små företag, har en helt annan målsättning som omöjliggör en jämförelse med förevarande fall.

47 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har vidare gjort gällande att den ifrågavarande avvikande åtgärden medför beskattning av belopp som i realiteten inte uppburits av den skattskyldige. Denna verkan av den ifrågavarande åtgärden snedvrider enligt dem konkurrensen, faller utanför målsättningen för artikel 27 i sjätte direktivet och gör i vart fall att åtgärden inte står i proportion till det eftersträvade målet.

48 I detta hänseende skall det anmärkas att syftet med den ifrågavarande åtgärden är att undvika en systematisk förlust av skatteinkomster, som en följd av en speciell försäljningsmetod som företag av en viss storlek genomgående använder sig av. Med hänsyn till detta syfte kan det därför inte göras gällande att åtgärden är oproportionerlig i förhållande till det eftersträvade målet.

49 Vad beträffar argumentet som går ut på att den ifrågavarande åtgärden snedvrider konkurrensen skall det anmärkas att det just är avsaknaden av en sådan åtgärd som skulle leda till en permanent snedvridning av konkurrensen till nackdel för de företag som organiserar sin försäljning på annat sätt. Detta argument kan därför inte godtas.

50 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har slutligen hävdat att det bemyndigande som getts Förenade kungariket inte klart definierar beskattningsunderlaget i det system som införs genom den avvikande åtgärden. Begreppet gängse marknadspris, som har antagits som beskattningsunderlag i detta system, är nämligen enligt dem så vagt att det inte kan utgöra ett precist underlag och möjliggör därmed en godtycklig tillämpning.

51 Härvidlag skall det anmärkas att begreppet gängse marknadspris som beskattningsunderlag i den godkända avvikande regleringen skall tolkas inom ramen för bestämmelserna i artikel 27 i sjätte direktivet, med stöd av vilka bestämmelser bemyndigande att genomföra åtgärden gavs.

52 I detta avseende är det av väsentlig betydelse att det i artikel 27, i slutet av punkt 1, fastslås följande: "Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet". Denna bestämmelse, som överensstämmer med den grundprincip för sjätte direktivet som beskrivits inom ramen för den första frågan, är även tillämplig i fråga om åtgärder avsedda att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, angående vilka åtgärder domstolen har understrukit att de får medföra ett frångående av det i artikel 11 angivna beskattningsunderlaget för mervärdesskatt endast i den mån detta är absolut nödvändigt för att det nämnda syftet skall uppnås (dom av den 10 april 1984 i mål 324/82 Kommissionen mot Belgien, Rec. 1985, s. 1861 och den ovan nämnda domen av den 13 februari 1985).

53 Med beaktande av de föregående övervägandena skall med gängse marknadspris enligt den nu ifrågavarande avvikande regleringen förstås det pris som ligger så nära som möjligt försäljningspriset i detaljhandeln, dvs. det pris som den slutlige konsumenten i realiteten betalar. Denna tolkning bekräftas av bestämmelserna i artikel 11 A 1 d i sjätte direktivet som hänvisar till begreppet gängse marknadspris när det gäller tillhandahållande av tjänster och av bestämmelserna i B 1 b i samma artikel som hänvisar till gängse marknadspris vid införsel av varor, om inget pris har betalats eller om det pris som har betalats eller kommer att betalas inte är

hela vederlaget för de importerade varorna. Följaktligen är inte begreppet gängse marknadspris obestämt eller oprecist.

54 Det skall därför fastställas att det vid prövningen av den ställda frågan inte har framkommit några med bemyndigandets innehåll sammanhängande omständigheter som kan påverka giltigheten av rådets beslut om bemyndigande till den av Förenade kungariket begärda avvikande åtgärden.

Beslut om rättegångskostnader

55 De kostnader som har förorsakats Förenade kungarikets regering, Förbundsrepubliken Tysklands regering, Europeiska gemenskapernas råd och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

-angående de frågor som genom beslut av den 15 maj 1986 förts vidare av London Value-added Tax Tribunal - följande dom:

1) Artikel 27.1 i sjätte direktivet tillåter att det vidtas en åtgärd som avviker från den i artikel 11 A 1 a i samma direktiv uttalade grundregeln, även om den skattskyldiges verksamhet bedrivs utan någon avsikt att skaffa sig skatteförmåner och endast styrs av kommersiella hänsyn.

2) Artikel 27.1 i sjätte direktivet tillåter att det vidtas en sådan avvikande åtgärd som den i målen vid den nationella domstolen omtvistade, vilken är tillämplig endast på vissa skattskyldiga bland dem som säljer varor till icke skattskyldiga återförsäljare, under förutsättning att den särbehandling som blir följden är berättigad av objektiva skäl.

3) Vid prövningen av de ställda frågorna har det inte framkommit några omständigheter som kan påverka giltigheten av rådets beslut 85/369 av den 13 juni 1985 om bemyndigande till en av Förenade kungariket begärd avvikande åtgärd.