

61984J0005

DOMSTOLENS DOM AF 13 FEBRUAR 1985. - DIRECT COSMETICS LTD MOD COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE INDGIVET AF LONDON VALUE ADDED TAX TRIBUNAL. - SJETTE DIREKTIV OM HARMONISERING AF MOMS - BESKATNINGSGRUNDLAG. - SAG 5/84.

Samling af Afgørelser 1985 side 00617

spansk specialudgave side 00313

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser _ harmonisering af lovgivninger _ omsætningsafgifter _ fælles merværdiafgiftssystem _ beskatningsgrundlag _ national bestemmelse der fraviger fællesskabsreglerne _ ændring af en gældende bestemmelse _ pligt til anmeldelse for Kommissionen _ tilsidesættelse _ ændringen kan ikke paaberaabes over for de retsundergivne

(Raadets direktiv 77/388 , art . 11 , A , 1 a) og 27 , stk . 1 , 2 og 5)

Sammendrag

1 . Naar national lovgivning , der er meddelt i henhold til artikel 27 , stk . 5 , i Raadets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter , ændres saaledes , at tilknytningsmomentet til direktivet udelades , udgør en saadan ændring , der indholdsmaessigt ændrer hidtidig lovgivning , en »saerlig foranstaltning« , jfr . artikel 27 , stk . 1 , som kræver , at medlemsstaten skal forelægge sagen for Kommissionen i henhold til artikel 27 , stk . 2 .

2 . En medlemsstat , der ikke har overholdt den forpligtelse , der paahviler den i henhold til artikel 27 , stk . 2 , i sjette direktiv , ved ikke at forelaegge Kommissionen en saerlig foranstaltning , som fraviger bestemmelsen i direktivets artikel 11 , A , 1 a) , om beskatningsgrundlaget for moms , og som saaledes kraever Raadets samtykke i henhold til artikel 27 , stk . 1 , kan ikke goere en saadan foranstaltning gaeldende over for retsundergivne , der for de nationale domstole paastaar de afgiftsbestemmelser bragt i anvendelse , der er i overensstemmelse med direktivets artikel 11 , A , 1 a) .

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 9 . november 1983 , indgaaet til Domstolen den 4 . januar 1984 , har London Value Added Tax Tribunal (herefter : retten) i medfoer af EOEF-traktatens artikel 177 stillet to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artiklerne 11 og 27 i Raadets sjette direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter _ Det faelles merværdiafgiftssystem : Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 , s . 1 ; herefter : sjette direktiv) . Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag , som selskabet Direct Cosmetics Ltd har anlagt mod Commissioners of Customs and Excise (herefter : afgiftsmyndighederne) vedroerende beskatningsgrundlaget for opkraevning af moms af selskabets transaktioner .

Sagsoegerens salgssystem

2 Det fremgaar af sagen , at Direct Cosmetics Ltd er et selskab , der har specialiseret sig i direkte salg af kosmetiske produkter , der under forhold betegnet som »saerlige« ikke kan afsaettes gennem detailhandelens saedvanlige kanaler . Det drejer sig om overskudsvarer , udgaaede varer og varer i et til en saerlig anledning fremstillet udstyr , som f.eks . juletilbud , der ikke er blevet afsat i det paaregnede tidsrum . Direct Cosmetics Ltd koeber de paagaeldende varer til nedsat pris hos producenter og videresaelger dem paa hospitaler , i virksomheder og paa kontorer gennem forhandlere paa foelgende vilkaar : varen saelges til Direct Cosmetics Ltd ' s katalogpris ; betaler forhandleren denne pris til Direct Cosmetics Ltd inden 14 dage , kan han beholde en rabat paa 20 % , ellers skal den fulde pris erlaegges .

3 Det er oplyst , at samtlige de af Direct Cosmetics Ltd beskaeftigede forhandlere har en omsaetning , der ligger under den i Det forenede Kongerige i overensstemmelse med direktivets artikel 24 fastsatte mindsteomsaetning for afgiftspligtens indtraeden . Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen , at tvisten angaar spoergsmaalet om , Direct Cosmetics Ltd i overensstemmelse med direktivets artikel 11 , A , 1 a) , skal erlaegge moms af den modvaerdi , selskabet faktisk modtager , eller om der i en af direktivets artikel 27 omfattet foranstaltning er hjemmel til , at Direct Cosmetics Ltd af afgiftsmyndighederne i Det forenede Kongerige paalaegges at svare afgift paa grundlag af forbrugersalgsprisen , altsaa uden fradrag af den rabat , der i givet fald udgoer saelgernes vederlag .

Den retlige baggrund

4 Med Finance Act 1977 , der offentliggjordes den 29 . juli 1977 , dvs . paa det tidspunkt , Det forenede Kongerige gennemfoerte de noedvendige foranstaltninger for at bringe sin afgiftslovgivning i overensstemmelse med sjette direktiv , blev afsnit 2 i tillæg 3 til Finance Act 1972 , der herefter blev afsnit 3 , ændret , saaledes at der blev givet afgiftsmyndighederne hjemmel til at meddele afgiftspligtige paalæg om , at afgiften skulle beregnes paa grundlag af salgsprisen til den endelige forbruger , naar salget skete gennem personer , der ikke var afgiftspligtige . Bestemmelsen var affattet saaledes :

»3) Naar Commissioners of Customs and Excise finder ,

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

b)at disse personer ikke er afgiftspligtige , og

c)at det er noedvendigt for at beskytte afgiftsprovenuet , at Commissioners of Customs and Excise udoever sine beføjelser i henhold til naervaerende afsnit ,

kan Commissioners ved skriftlig meddelelse give paalæg til den afgiftspligtige person for at sikre , at den afgiftspligtige vaerdi af enhver saadan levering , efter at meddelelsen er givet , eller efter en senere dato , som maatte vaere angivet deri , skal fastsaettes , som om det vederlag , som enhver saadan person erlaegger for leveringen , var lig med den pris , til hvilken goderne sælges en detail.«

5 Efter at bestemmelsen var traadt i kraft gav Det forenede Kongeriges regering den 28 . december 1977 i medfør af artikel 27 , stk . 5 , i sjette direktiv Kommissionen meddelelse om syv foranstaltninger , den agtede at opretholde efter direktivets ikrafttraeden som de i artikel 27 , stk . 1 , tilladte saerlige undtagelsesforanstaltninger . Meddelelsen omfatter under nr . 4 »Special Anti-Avoidance Valuation Provisions« (saerlige vaerdibestemmelser mod unddragelser) . I bilag IV til meddelelsen beskrives de paagaeldende bestemmelser naermere saaledes :

»I Det forenede Kongerige sælger visse selskaber , f.eks . inden for skoenhedsplejebranchen , deres varer til ikke afgiftspligtige enkeltpersoner med henblik paa 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 paa detailedsmargenen , idet salg til saadanne enkeltpersoner kan kræves afgiftsberettiget paa grundlag af vaerdien i detaileddet.«

6 Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen , at i 1979 indbragte en virksomhed , Club Centre of Leeds Ltd , der forhandlede postkort efter samme salgssystem som Direct Cosmetics Ltd , en sag for Manchester Value Added Tax Tribunal , der ved dom af 16 . december 1980 (1980 VAT Tribunal Reports , s . 135) gav virksomheden medhold . I den naevnte dom fortolkede Manchester Value Added Tax Tribunal udtrykket »noedvendigt for at beskytte afgiftsprovenuet« saaledes , at afgiftsmyndighederne ikke alene skulle godtgøere , at det paagaeldende salgssystem formindskede provenuet , men tillige at den afgiftspligtige forsaetligt havde tilrettelagt virksomheden med henblik paa at formindske sit afgiftstilsvær .

7 Af sagen fremgaar det , at afgiftsmyndighederne ikke ankede den af Manchester Value Added Tax Tribunal afsagte dom , men at regeringen i stedet paa afgiftsmyndighedernes forslag soegte at loese de vanskeligheder , denne afgørelse medfoerte , ad lovgivningsvejen . Med Section 14 , stk . 1 , i Finance Act 1981 blev afsnit 3 i tillæg 3 til Finance Act 1972/1977 herefter erstattet af en ny bestemmelse , der efter sit indhold svarer til 1977-bestemmelsen , bortset fra , at kravet »noedvendigt for at beskytte afgiftsprovenuets« , er udgaaet . Den paagaeldende bestemmelse er affattet saaledes :

»3) Naar

a) en afgiftspligtig virksomhed helt eller delvis bestaar i til en række personer at levere goder , som skal saelges , enten af dem eller af andre , en detail , og

b) naevnte 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 vaerdien af enhver vare , denne leverer , som vaerende handelsvaerdien i detailledet.«

Twisten for den nationale ret

8 I medfoer af naevnte bestemmelse i Finance Act 1981 meddelte afgiftsmyndighederne den 7 . december 1982 Direct Cosmetics Ltd foelgende paalaeg :

»Det paalaegges herved selskabet fra den 10 . december 1982 at svare merværdiafgift af enhver afgiftspligtig levering af varer :

a) fra selskabet til personer , som ikke er afgiftspligtige i henhold til section 2 i Finance Act 1972 ,

b)med henblik paa salg en detail gennem de under a) naevnte personer eller andre ,

paa grundlag af varernes markedsvaerdi i detailsalg.«

9 Det foelger af paalaegget , at ifoelge afgiftsmyndighederne er den vaerdi , der skal laegges til grund ved fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget , den detailpris , den endelige forbruger betaler , og ikke den pris , der erlaegges af forhandlerne til Direct Cosmetics Ltd , dvs . detailprisen med fradrag af den eventuelle rabat .

10 Direct Cosmetics Ltd indbragte paalaegget for London Value Added Tax Tribunal . Selskabet gjorde bl.a . gaeldende , at aendringen ved Finance Act 1981 af tillæg 3 til Finance Act 1972/1977 , hvormed udtrykkene »noedvendigt for at beskytte afgiftsprovenuets« udgik i forhold til 1977 affattelsen , var en fravigelse af artikel 11 , A , 1 a) i sjette direktiv , hvortil der ikke var givet tilladelse i overensstemmelse med kravene i direktivets artikel 27 , stk . 1 og 2 .

11 Afgiftsmyndighederne gjorde heroverfor gaeldende , at den hidtidige bestemmelse indholdsmaessigt var uroert af den med Finance Act 1981 gennemfoerte aendring , saaledes at bestemmelsen i sin nye affattelse var omfattet af den den 28 . december 1977 skete meddelelse i medfoer af direktivets artikel 27 , stk . 5 .

12 London Value Added Tax Tribunal har i forelaeggelseskendelsen redegjort for den af Manchester Value Added Tax Tribunal afsagte dom , og anfoert , at efter almindelige fortolkningsprincipper i engelsk ret udgoer den aendring , der er gennemfoert med Finance Act 1981 , en materiel aendring , og bestemmelsen boer foelgelig anses som en ny foranstaltning ved anvendelsen af artikel 27 i sjette direktiv . Efter rettens opfattelse foelger det imidlertid ikke heraf , at Domstolen under anvendelse af faellesskabsrettens kriterier ville naa til samme resultat .

13 London Value Added Tax Tribunal fandt saaledes , at der var anledning til en praejudiciel forelaeggelse for Domstolen , og dette saa meget mere som retten var bekendt med andre verserende sager om samme spoergsmaal . Retten har herefter forelagt Domstolen foelgende to spoergsmaal :

1) Naar national lovgivning , der er meddelt i henhold til artikel 27 , stk . 5 , i Raadets direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter _ Det faelles merværdiafgiftssystem : Ensartet beregningsgrundlag , aendres paa den maade , at en henvisning til beskyttelsen af afgiftsprovenuet som kriterium udgaar , udgoer denne aendring da en »saerlig foranstaltning« som naevnt i artikel 27 , stk . 1 , som kraever , at medlemsstaten skal forelaegge sagen for Kommissionen i henhold til artikel 27 , stk . 2?

2) Saafremt det foerste spoergsmaal besvares bekræftende , oenskes foelgende spoergsmaal besvaret : hvis en medlemsstat undlader at efterkomme direktivets artikel 27 , stk . 2 , ved ikke at underrette Kommissionen om en saerlig foranstaltning , som fraviger bestemmelsen i direktivets artikel 11 , A , 1 , litra a) , og som kraever Raadets samtykke i henhold til artikel 27 , stk . 1 , giver denne undladelse da borgerne rettigheder , som kan paaberaabes for en medlemsstats nationale domstole , og som kan stoettes direkte paa bestemmelserne i artikel 11 , A , 1 , litra a)?

Foerste spoergsmaal

14 Det foerste spoergsmaal gaar ud paa , om en bestemmelse i national lovgivning om aendring af en hidtidig bestemmelse , der efter artikel 27 , stk . 5 , i sjette direktiv har vaeret genstand for en meddelelse til Kommissionen , og som indeholdt en henvisning til »beskyttelsen af afgiftsprovenuet« , udgoer en »saerlig foranstaltning« som omhandlet i direktivets artikel 27 , stk . 1 , der som saadan skal forelaegges Kommissionen , naar denne henvisning er udgaaet i den nye bestemmelse .

15 Direct Cosmetics Ltd har herom gjort gældende , at den med Finance Act 1981 gennemførte ændring af lovgivningen , der gik ud paa i tillægget til Finance Act 1972 , som ændret ved Finance Act 1977 , at ophæve ordene »for at beskytte afgiftsprovenuet« , er en materiel ændring af den bestemmelse , der i henhold til artikel 27 , stk . 5 , i sjette direktiv den 28 . december 1977 blev meddelt Kommissionen som en »særlig foranstaltning« til undgåelse af afgiftsunddragelser . Ophævelsen af ordene »for at beskytte afgiftsprovenuet« viser , at der ikke alene er tale om en ny foranstaltning som omhandlet i artikel 27 , men at denne foranstaltning gaar langt videre , end hvad artiklen tillader , idet foranstaltningen kun kan fravige det i artikel 11 fastsatte afgiftsgrundlag for moms i det omfang , dette er strengt nødvendigt for at undgå svig eller unddragelser , saaledes som Domstolen for nyligt har fremhævet det i sin dom af 10 . april 1984 (Kommissionen mod kongeriget Belgien , 324/82 , Sml . 1984 , s . 1861). Beviset for , at der er tale om en udvidelse af den oprindeligt meddelte foranstaltning , ligger i , at Direct Cosmetics Ltd , der under den hidtidige bestemmelse havde undgået afgiften , nu omfattes heraf i kraft af det paalæg , der er meddelt med hjemmel i den med Finance Act 1981 gennemførte nye bestemmelse . Direct Cosmetics Ltd er følgelig af den opfattelse , at det første spoergsmaal boer besvares med , at den ændring i lovgivningen , der er gennemført med Finance Act , er en »særlig foranstaltning« som omhandlet i artikel 27 , stk . 1 , i sjette direktiv , og saaledes burde være forelagt Kommissionen i overensstemmelse med artikel 27 , stk . 2 .

16 Det forenede Kongeriges regering har anført , at der ingen indholdsmaessig forskel er mellem bestemmelsen i Finance Act 1972 som ændret i 1977 og bestemmelsen i Finance Act 1981 . Da sigtet med den tidligere bestemmelse blev undergravet af den af Manchester Value Added Tax Tribunal truffne afgørelse i sagen Club Centre of Leeds , viste meddelelsen til Kommissionen i 1977 sig at angaa en lovbestemmelse , der ikke kunne opfylde den i selve meddelelsen angivne maalsætning . Med henblik paa at opfylde netop denne maalsætning fandt Det forenede Kongerige efter sagen Club Centre of Leeds , at det var nødvendigt at give 1972-1977 bestemmelsen en udformning , der fuldt ud var i overensstemmelse med bestemmelsens sigte . Da 1981 bestemmelsen nøje er udtryk for Det forenede Kongeriges hensigter , saaledes som disse blev angivet i meddelelsen i 1977 , ville en fornyet forelæggelse have været overflødig . Som følge heraf var Det forenede Kongerige ikke forpligtet til at foretage nogen som helst forelæggelse for Kommissionen , da der ikke gennemførtes nogen »særlig foranstaltning« , der krævede at stk . 2 i artikel 27 blev bragt i anvendelse .

17 I sit mundtlige indlæg har for Det forenede Kongeriges regering gjort gældende , at salgssystemer som de af Club Centre of Leeds og Direct Cosmetics Ltd anvendte , uanset de bagved liggende hensigter , ikke alene udgør en trussel for afgiftsprovenuet , men herudover kan ændre konkurrenceforholdet mellem virksomheder , der anvender saadanne systemer , og virksomheder , som omfattes af afgiften . Maalsætningerne med merværdiafgiftssystemet kommer efter Det forenede Kongeriges regering klart til udtryk i betragtningerne til det første harmoniseringsdirektiv , der omtaler fjernelsen af de faktorer , der kan fordreje konkurrencevilkårene baade paa det nationale plan og paa fællesskabsplan , og hvorefter det mest enkle og mest neutrale afgiftssystem opnaas , naar afgiften opkræves saa generelt som muligt , og dens anvendelsesomraade omfatter samtlige produktions- og fordelingsled (Raadets første direktiv 67/227 af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter , EFT 1967 , s . 12 , 3 . og 5 . betragtning) .

18 Kommissionen har i sit indlæg i den endelige skikkelse anført , at eftersom den foranstaltning , der var genstand for meddelelsen i 1977 , blev uanvendelig som følge af den kompetente domsmyndigheds afgørelse , har den davaerende meddelelse vist sig at være fejlagtig . Dette indebærer , at i mangel af en forelæggelse for Kommissionen af den nye 1981 lovbestemmelse findes der ingen efter direktivets artikel 27 gyldig fravigelse . Det er Kommissionens opfattelse , at 1981 bestemmelsen indebærer en materiel ændring i den hidtidige retstilstand , og at en fornyet forelæggelse for Kommissionen følgelig var nødvendig . Kommissionen har imidlertid oplyst , at

var en ny foranstaltning med samme indhold som 1977 foranstaltningen blevet forelagt den , ville den ikke have haft indvendinger herimod . Kommissionen har saerligt fremhaevet , at da Det forenede Kongerige har fastsat den i direktivets artikel 24 hjemlede fritagelse til et forholdsvis stort beløb , er det naturligt , at der til gengæld træffes saerlige forholdsregler for at hindre , at afsaetningssystemer som det af Direct Cosmetics Ltd anvendte , drager fordel af afgiftsfritagelsen .

19 Den nationale rets spoergsmaal boer besvares i lyset af den ordning , artikel 27 i sjette direktiv gennemfoerer , om hvis hovedindhold der er anledning til at erindre .

20 Efter bestemmelsens stk . 1 kan Raadet give enhver medlemsstat tilladelse til at indfoere saerlige foranstaltninger , der fraviger direktivets bestemmelser , for at forenkle afgiftsopkraevningen eller for at undgaa »visse former for svig eller unddragelse« .

21 Efter bestemmelsens stk . 2 , 3 og 4 , skal en medlemsstat , der oensker at indfoere en foranstaltning som omhandlet i stk . 1 , forelaegge sagen for Kommissionen med de oplysninger , der er noedvendige til at foretage en vurdering . Kommissionen skal underrette de oevrige medlemsstater herom inden en frist paa en maaned . Har hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist paa to maaneder fra Kommissionens underretning anmodet om , at sagen forelaegges Raadet , anses Raadets samtykke for opnaaet . Anmoder Kommissionen eller en medlemsstat derimod om , at sagen forelaegges Raadet , kan dette kun ved enstemmighed og paa forslag af Kommissionen tillade foranstaltningen .

22 Hvad angaar saerlige foranstaltninger af den art , der er omhandlet i stk . 1 , og som var i kraft ved direktivets ivaerksaettelse , dvs . den 1 . januar 1977 , bestemmes det i stk . 5 , at medlemsstaterne kan opretholde disse , saafremt Kommissionen faar meddelelse herom inden den 1 . januar 1978 .

23 I den foernaevnte dom af 10 . april 1984 har Domstolen fremhaevet , at saerlige foranstaltninger til undgaaelse af svig eller unddragelse kun kan fravige de i artikel 11 fastsatte regler om beskatningsgrundlaget for moms , »for saa vidt dette anses for strengt noedvendigt« .

24 Af det anfoerte foelger , at nye saerlige foranstaltninger , der fraviger direktivets bestemmelser , kun er i overensstemmelse med faelleskabsretten paa betingelse af , dels at de falder inden for de med maalene i artikel 27 , stk . 1 , afstukne rammer , dels at de har vaeret forelagt Kommissionen og har opnaaet Raadets stiltiende eller udtrykkelige samtykke i overensstemmelse med bestemmelserne i naevnte artikels stk . 1-4 .

25 Det maa i lyset heraf i foerste række laegges til grund , at den foranstaltning , der blev meddelt Kommissionen af Det forenede Kongeriges regering i 1977 , angav at vedroere den lovbestemmelse , der med Finance Act 1977 indfoertes i tillæg 3 til Finance Act 1972 . Meddelelsen til Kommissionen har udtoemt sine retsvirkninger i og med , at den paagaeldende foranstaltning med Finance Act 1981 DOM blev erstattet af en ny bestemmelse , medmindre det godtgoeres , at den nye bestemmelse indholdsmaessigt maa anses for at vaere den samme som den tidligere bestemmelse . Denne bedoemmelse beror paa en sammenligning mellem den tidligere og den nye bestemmelse .

26 Det bemaerkes , at den nye affattelse af afsnit 3 i bilag 3 til Finance Act 1981 afviger fra den tidligere affattelse derved , at den udelader ordene »for at beskytte afgiftsprovenuet« . Som foer naevnt er aendringen af bestemmelsen ved udeladelsen af disse ord efter den forelaeggende ret vaesentlig i engelsk ret og kan ikke antages blot at udgoere en gennemfoerelsesforanstaltning .

27 Ordene »for at beskytte afgiftsprovenuet« i den hidtidige affattelse svarede , som anfoert af Det forenede Kongeriges regering , til udtrykkene i det sjette direktiv »undgaa visse former for svig eller unddragelse« . Med udeladelsen af de naevnte ord har bestemmelsen mistet sin aabenlyse tilknytning til de i direktivets artikel 27 , stk . 1 , hjemlede undtagelser , og de befoejelser , der er

tillagt afgiftsmyndighederne til at fravige de almindelige regler , er , for saa vidt angaar de i 1977 meddelelsen naevnte salgssystemer , udvidet paa ubestemt maade , saaledes at det spoergsmaal opstaar , om den nye bestemmelse fortsat falder inden for rammerne af de fravigelser , artikel 27 tillader .

28 Med det forelagte spoergsmaal for oeje er det i den forbindelse tilstraekkeligt at bemaerke , at en aendring som den med Finance Act 1981 gennemfoerte under alle omstaendigheder udgoer en vaesentlig aendring i forhold til den i 1977 meddelte foranstaltning , idet den udelader netop det , der var tilknytningen til sjette direktiv . Alene en forelaeggelse for Kommissionen i overensstemmelse med artikel 27 , stk . 2 , ville have sat denne og eventuelt Raadet i stand til at sikre sig , om der stadig var overensstemmelse mellem den nye foranstaltning og den i bestemmelsens stk . 1 angivne maalsaetning .

29 Det foerste spoergsmaal maa derfor besvares med , at naar national lovgivning , der er meddelt i henhold til Raadets sjette direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter , aendres saaledes , at en henvisning til beskyttelsen af afgiftsprovenuet som kriterium bortfalder , udgoer denne aendring en »saerlig foranstaltning« , jfr . artikel 27 , stk . 1 , som kraever , at medlemsstaten skal forelaegge sagen for Kommissionen i henhold til artikel 27 , stk . 2 .

Andet spoergsmaal

30 Det andet spoergsmaal gaar ud paa , hvorvidt de retsundergivne i tilfaelde af , at en foranstaltning , der fraviger bestemmelserne i sjette direktiv , ikke har vaeret genstand for nogen forelaeggelse for Kommissionen og et eventuelt samtykke fra Raadet i henhold til artikel 27 , for de nationale domstole i en medlemsstat kan goere krav paa at blive behandlet i overensstemmelse med bestemmelserne i direktivets artikel 11 , A , 1 a) , dvs . at svare afgift paa grundlag af den faktisk modtagne modvaerdi for levering af goder eller tjenesteydelser .

31 Direct Cosmetics Ltd har gjort gaeldende , at en medlemsstats tilsidesaettelse af en pligt til forelaeggelse og af et krav om samtykke samt dens kraenkelse af materielle regler i faellesskabsretten ikke kan vaere uden betydning for de retsundergivne og klart ikke blot vaere spoergsmaal , der alene angaar forholdet mellem stater . Sagsoegeren i hovedsagen er af den opfattelse , at i overensstemmelse med Domstolens faste praksis indebaerer den omstaendighed , at en medlemsstat ikke opfylder de noedvendige forudgaaende betingelser for gennemfoerelsen af en national foranstaltning , at myndighederne i naevnte stat ikke kan paaberaabe sig nationale bestemmelser , der er vedtaget , uden at vedkommende fremgangsmaade har vaeret iagttaget , og som fraviger faellesskabsretlige bestemmelser , der er bindende for myndighederne . Direct Cosmetics Ltd har i den forbindelse henvist til dommene af 16 . februar 1978 (Schonenberg , 88/77 , Sml . s . 473) , af 8 . marts 1979 (Salumificio di Cornuda , 130/78 , Sml . s . 867) , af 16 . december 1981 (Regina mod Tymen , 269/80 , Sml . s . 3079) og af 19 . januar 1982 , Ursula Becker , 8/81 , Sml . s . 53) , i hvilke Domstolen fastslog , at en medlemsstat ikke over for retsundergivne kan goere nationale bestemmelser gaeldende , der ikke er i overensstemmelse med faellesskabsrettens krav .

32 Regeringen for Det forenede Kongerige har i foerste raekke gjort gaeldende , at der ikke i faellesskabsretten findes nogen grundaetning , hvorefter en medlemsstats undladelse af at iagttage en pligt til forelaeggelse for , konsultation med eller meddelelse til Raadet eller Kommissionen noedvendigvis medfoerer , at en i denne stat gennemfoert foranstaltning er uforenelig med faellesskabsretten . Det er noedvendigt i hvert enkelt tilfaelde at undersøge beskaffenheden af og formaalet med pligten til forelaeggelse , konsultation eller meddelelse for at afgoere , om tilsidesaettelsen heraf har en saa vaesentlig betydning for faellesmarkedets virke , at de under saadanne omstaendigheder gennemfoerte nationale foranstaltninger maa anses som virkningsloese . Det forenede Kongeriges regering har i den forbindelse henvist til dom af 3 . oktober 1978 (Rasham , 27/78 , Sml . 1761) , i hvilken Domstolen fastslog , at en underretning ,

traktaten foreskrev (nemlig i artikel 115 , stk . 2), ikke udgjorde nogen forudgaaende betingelse for ikrafttraedelsen af visse beskyttelsesforanstaltninger , truffet af medlemsstaterne . Det forenede Kongeriges regering er af den opfattelse , at den foreliggende situation ikke er uden lighed med situationen i den naevnte af Domstolen afgjorte sag . Endvidere har Det forenede Kongeriges regering fremhaevet forskellen mellem artikel 27 i sjette direktiv og den tilsvarende bestemmelse i artikel 13 i andet direktiv 67/228 af 11 . april 1967 (EFT 1967 , s . 14). Sidstnaevnte bestemmelse forboed nemlig udtrykkeligt medlemsstaterne at anvende nationale forholdsregler , forinden Faellesskabets afgoerelse forelaa ; et saadant forbud er imidlertid ikke gentaget i sjette direktiv . Ifoelge Det forenede Kongeriges regering indebaerer dette for den foreliggende sag , at tilsidesaettelsen af anmeldelsespligten ikke kan anses som saa vaesentlig , at den paagaeldende foranstaltning mister gyldighed og virkning .

33 Det forenede Kongeriges regering har dernaest med henvisning til Domstolens praksis fra dommen af 15 . juli 1964 (Costa mod ENEL , 6/64 , Sml . 1954-1964 , s . 531) til den foernaevnte dom af 19 . januar 1982 i sagen Ursula Becker gjort gaeldende , at Domstolen stedse har kraevet , at en bestemmelse i faellesskabsretten for at kunne paaberaabes for domstolene skal vaere tilstraekkelig praecis og ubetinget og ikke noedvendiggoere mellemkomsten af en retsakt fra Faellesskabet eller medlemsstaterne . Regeringen har henvist til , at i Costa mod ENEL-sagen antog Domstolen vedroerende EOEf-traktatens artikel 102 , der paalaegger en pligt til at raadfoere sig med Kommissionen , at medlemsstaterne har paataget sig en forpligtelse over for Faellesskabet , »som binder i dem i deres egenskab af stater« , men som ikke medfoerer rettigheder for borgerne , som de nationale domstole skal beskytte . Regeringen er af den opfattelse , at direktivets artikel 27 paa tilsvarende maade ikke angaar forholdet mellem medlemsstaten og de retsundergivne , men i virkeligheden indebaerer en »aftaleretlig« forpligtelse mellem medlemsstaterne og Faellesskabet , som svarer til den forpligtelse , traktatens artikel 102 indeholder . Efter sin beskaffenhed kan artikel 27 ikke hjemle de retsundergivne rettigheder , som de nationale domstole skal beskytte . Den manglende forelaeggelse for Kommissionen er saaledes uden betydning for anvendeligheden af nationale saerlige foranstaltninger , for saa vidt disse angaar de retsundergivne .

34 Kommissionen har gjort gaeldende , at selv om dens stillingtagen til sigtet med den omtvistede foranstaltning muligt havde vaeret imoedekomende , forligger der ikke i den givne situation en efter direktivets artikel 27 gyldig fravigelse af direktivets bestemmelser , hvorfor hovedreglen i artikel 11 kan paaberaabes af de retsundergivne .

35 Besvarelsen af det andet spoergsmaal , den nationale ret stiller , noedvendiggoer en forudgaaende bemaerkning . Det er ubestridt , at bestemmelsen i artikel 11 , A , 1 a) i sjette direktiv , hvorefter beskatningsgrundlaget for leveringer af goder og tjenesteydelser som hovedregel udgoeres af den samlede modvaerdi , som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager af koeberen , paa behoerig maade er gennemfoert i Det forenede Kongeriges afgiftslovgivning . Bestemmelsen i direktivets artikel 11 , A , 1 a) , svarer saaledes samtidigt til en bestemmelse i national lovgivning , der gaelder for enhver afgiftspligtig person .

36 Af det anfoerte fremgaar det endvidere , at der paa det paagaeldende tidspunkt , og for saa vidt angaar de i sagen omhandlede forhold , ikke fandtes nogen »saerlig foranstaltning« , der fraveg direktivets bestemmelser , og som var gennemfoert i overensstemmelse med kravene i direktivets artikel 27 .

37 I medfør af traktatens artikel 189 , stk . 3 , er medlemsstaterne pligtige at efterkomme samtlige bestemmelser i sjette direktiv i det omfang , en fravigelse ikke er kommet i stand i overensstemmelse med artikel 27 . Afgiftsmyndighederne i en medlemsstat kan følgelig ikke , uden at krænke den staten efter artikel 189 påhvillende forpligtelse over for de retsundergivne , gøre en bestemmelse gældende , der fraviger direktivets ordning , og som er gennemført under tilsidesættelse af den forelæggelsespligt , som artikel 27 , stk . 2 , pålægger medlemsstaterne .

38 Det andet spørgsmål må derfor besvares med , at en medlemsstat , der ikke har overholdt den forpligtelse , der påhviler den i henhold til artikel 27 , stk . 2 , i sjette direktiv , ved ikke at forelægge Kommissionen en særlig foranstaltning , som fraviger bestemmelsen i direktivets artikel 11 , A , 1 a) , og som således kræver Rådets samtykke i henhold til artikel 27 , stk . 1 , kan ikke gøre en sådan foranstaltning gældende over for retsundergivne , der for de nationale domstole påstår de afgiftsbestemmelser bragt i anvendelse , der er i overensstemmelse med direktivets artikel 11 , A , 1 a) .

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

39 De udgifter , der er afholdt af Det forenede Kongeriges regering og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber , som har afgivet indlæg for Domstolen , kan ikke godtgøres . Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag , der verserer for den nationale ret , tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger .

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål , som er forelagt den af London Value Added Tax Tribunal ved kendelse af 9 . november 1983 , for ret :

1) Naar national lovgivning , der er meddelt i henhold til artikel 27 , stk . 5 , i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter _ Det fælles merværdiafgiftssystem : Ensartet beregningsgrundlag , ændres således , at en henvisning til beskyttelsen af afgiftsprovenuet som kriterium bortfalder , udgør denne ændring en »særlig foranstaltning« , jfr . artikel 27 , stk . 1 , som kræver , at medlemsstaten skal forelægge sagen for Kommissionen i henhold til artikel 27 , stk . 2 .

2) En medlemsstat , der ikke har overholdt den forpligtelse , der påhviler den i henhold til artikel 27 , stk . 2 , i sjette direktiv , ved ikke at forelægge Kommissionen en særlig foranstaltning , som fraviger bestemmelsen i direktivets artikel 11 , A , 1 a) , og som således kræver Rådets samtykke i henhold til artikel 27 , stk . 1 , kan ikke gøre en sådan foranstaltning gældende over for retsundergivne , der for de nationale domstole påstår de afgiftsbestemmelser bragt i anvendelse , der er i overensstemmelse med direktivets artikel 11 , A , 1 a) .