

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././.././css/generic.css); EUR-Lex - 61986J0138 - NL

Avis juridique important

|

61986J0138

ARREST VAN HET HOF VAN 12 JULI 1988. - DIRECT COSMETICS LTD. EN LAUGHTONS PHOTOGRAPHS LTD. TEGEN COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING, INGEDIEND DOOR HET LONDON VALUE ADDED TAX TRIBUNAL. - ZESDE BTW-RICHTLIJN - TOESTEMMING VOOR EEN AFWIJKENDE MAATREGEL - GELDIGHEID. - GEVOEGDE ZAKEN 138 EN 139/86.

Jurisprudentie 1988 bladzijde 03937

Zweedse bijz. uitgave bladzijde 00535

Finse bijz. uitgave bladzijde 00545

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Maatstaf van heffing - Afwijkende nationale maatregelen - Bestrijding van belastingfraude of -ontwijking - Maatregel inzake belastingplichtige die werkzaamheden niet met oog op behalen van fiscaal voordeel verricht - Maatregel in kader van bestrijding van belastingontwijking - Maatregel die slechts enkele van belastingplichtigen treft wier verkoopmethoden met belastingontwijking gepaard gaan - Toelaatbaarheid - Voorwaarden

(Richtlijn 77/388 van de Raad, artikelen 11 A, lid 1, sub a, en 27, lid 1)

Samenvatting

Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting voorziet in de mogelijkheid voor de Raad om de Lid-Staten te machtigen, bijzondere, van de bepalingen van de richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen . Het laat de vaststelling van een van de regels van artikel 11 A, lid 1, sub a, afwijkende maatregel betreffende de maatstaf van heffing van de BTW ook dan toe, wanneer de belastingplichtige zijn werkzaamheden die tot een verlaging van die maatstaf kunnen leiden, niet met het oog op het behalen van fiscaal voordeel maar om commerciële redenen verricht . Dergelijke activiteiten vallen namelijk onder het

begrip ontwijking dat, anders dan het begrip fraude, geen opzet impliceert, en een louter objectief verschijnsel is .

Een afwijkende maatregel, die slechts van toepassing is op enkele van de belastingplichtigen wier verkoopmethoden met belastingontwijking gepaard gaan, is toelaatbaar mits de daaruit voortvloeiende ongelijke behandeling door objectieve omstandigheden wordt gerechtvaardigd .

Partijen

In de gevoegde zaken 138 en 139/86,

betreffende twee verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het London Value Added Tax Tribunal, in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Direct Cosmetics Ltd,

en

Laughtons Photographs Ltd

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 27 van de Zesde 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 (PB 1977, L 145, blz . 1), en over de geldigheid van besluit 85/369/EEG van de Raad van 13 juni 1985 (PB 1985, L 199, blz . 60), waarbij het Verenigd Koninkrijk krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn werd gemachtigd om voor een periode van twee jaar een afwijkende maatregel in te voeren met als doel bepaalde belastingontwijkingen te voorkomen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt : G . Bosco, kamerpresident, waarnemend voor de president, O . Due en G . C . Rodríguez Iglesias, kamerpresidenten, T . Koopmans, U . Everling, K . Bahlmann, Y . Galmot, C . Kakouris, R . Joliet, T . F . O' Higgins en F . Schockweiler, rechters,

advocaat-generaal : J . L . da Cruz Vilaça

griffier : H . A . Ruehl, hoofdadministrateur

gelet op de opmerkingen ingediend door :

- Direct Cosmetics Ltd en Laughtons Photographs Ltd, verzoeksters in de hoofdgedingen, vertegenwoordigd door Sleight & Son, solicitors, en D . Vaughan, QC;

- de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door M . Seidel als gemachtigde;

- het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door H . R . Purse als gemachtigde;

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J . Fons Buhl als gemachtigde;

- de Raad van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R . Fornasier en J . Huber als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting en ten vervolge op de mondelinge behandeling op 14 oktober 1987,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 januari 1988,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij twee beschikkingen van 15 mei 1986, ingekomen ten Hove op 5 juni daaropvolgend, heeft het London Value Added Tax Tribunal krachtens artikel 177 EEG-Verdrag vijf prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 11 en 27 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz . 1; hierna : de Zesde richtlijn), en over de geldigheid van het krachtens artikel 27 van deze richtlijn genomen besluit 85/369/EEG van de Raad van 13 juni 1985 (PB 1985, L 199, blz . 60) houdende machtiging tot invoering van een afwijkende maatregel die het Verenigd Koninkrijk had gevraagd ten einde bepaalde belastingontwijkingen te voorkomen .

2 Deze vragen zijn gerezen in geschillen tussen Direct Cosmetics Ltd en Laughtons Photographs Ltd, verzoeksters in de hoofdgedingen, en de Commissioners of Customs and Excise (hierna : de Commissioners) over de vaststelling van de belastinggrondslag voor de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : de BTW) ter zake van sommige activiteiten van deze ondernemingen .

3 Blijkens het dossier is Direct Cosmetics een onderneming die gespecialiseerd is in de "directe" verkoop van cosmetische produkten die, in wat "buitengewone" situaties wordt genoemd, niet via de normale detailhandelskanalen kunnen worden afgezet . Het gaat hier om overschotten, restanten en produkten met een speciale verpakking voor specifieke gelegenheden, zoals kerstmis, die niet in de betrokken periode konden worden verkocht . Direct Cosmetics koopt deze produkten tegen gereduceerde prijzen en verkoopt ze vervolgens via tussenpersonen in ziekenhuizen, fabrieken en kantoren, tegen de volgende voorwaarden : het produkt wordt tegen de catalogusprijs van de onderneming verkocht; wanneer de tussenpersoon de prijs binnen veertien dagen aan Direct Cosmetics afdraagt, mag hij een korting van 20 % afhouden, zo niet moet hij de volledige prijs afdragen . Alle tussenpersonen van Direct Cosmetics hebben een omzet die beneden de overeenkomstig artikel 24 van de Zesde richtlijn in de Britse wettelijke regeling bepaalde grens ligt waarboven BTW moet worden betaald .

4 Laughtons Photographs is gespecialiseerd in klassefoto' s en individuele foto' s van schoolkinderen . Bij het begin van het jaar bezoeken haar vertegenwoordigers de scholen en nemen zij bestellingen op . In de loop van het jaar worden afspraken gemaakt, waarop een van de acht fotografen die de onderneming in dienst heeft, zich naar de school begeeft en individuele en klassefoto' s maakt . De onderneming verkoopt de foto' s aan de scholen, die ze vervolgens aan

de ouders doorverkopen . De huidige verkoopmethode van Laughtons Photographs bestaat naar het schijnt hierin, dat zij de fotoseries tegen de overeengekomen prijs aan de scholen in rekening brengt . Meestal weet de onderneming niet tegen welke prijs de foto' s aan de ouders worden doorverkocht . Vaststaat, dat geen BTW wordt geheven over de omzet van de scholen .

5 Deze twee verkoopsystemen hebben tot gevolg, dat de definitieve belastinggrondslag voor de BTW niet de uiteindelijke waarde bij verkoop aan de verbruiker is . Het verschil tussen de definitieve prijs en de eerdere prijs wordt dus niet belast .

6 Om aan deze belastingontwijking het hoofd te bieden, was in paragraaf 3 van Schedule 3 bij de Finance Act van 1977, waarmee het Verenigd Koninkrijk de Zesde richtlijn invoerde, een van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel voorzien . Deze maatregel was ter kennis van de Commissie gebracht .

7 Het Verenigd Koninkrijk heeft deze bepaling later gewijzigd bij section 14, lid 1, van de Finance Act 1981, doch zonder de Commissie daarvan in kennis te stellen .

8 In antwoord op een van de prejudiciële vragen in zaak 5/84 (Direct Cosmetics/Commissioners of Customs and Excise, Jurispr . 1985, blz . 617) heeft het Hof in zijn arrest van 13 februari 1985 voor recht verklaard, dat van deze wijziging ingevolge artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn kennisgeving had moeten plaatsvinden .

9 Ter nakoming van dit arrest heeft het Verenigd Koninkrijk op 15 maart 1985 voormelde gewijzigde bepaling - thans paragraaf 3 van Schedule 4 bij de Value Added Tax Act 1983 - ter kennis van de Commissie gebracht en overeenkomstig artikel 27 de Raad om machtiging voor de invoering van die bepaling verzocht .

10 Paragraaf 3 van Schedule 4 bij de Value Added Tax Act 1983 luidt :

"Indien

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

b) deze personen geen belastingplichtigen zijn, kunnen de Commissioners bij schriftelijke aanwijzing aan de belastingplichtige bepalen, dat vanaf de kennisgeving van de aanwijzing of het daarin vermelde tijdstip de waarde van elke desbetreffende levering zal worden geacht te zijn de normale waarde van die goederen in de kleinhandel ."

11 Voor deze paragraaf 3 heeft de Raad bij besluit 85/369/EEG van 13 juni 1985 machtiging verleend volgens de procedure van stilzwijgende goedkeuring van artikel 27, lid 4, van de Zesde richtlijn .

12 Na de verlening van deze machtiging aan het Verenigd Koninkrijk hebben de Commissioners op basis van voormelde paragraaf de volgende aanwijzing tot Laughtons Photographs gericht :

"Krachtens paragraaf 3 van Schedule 4 bij de Value Added Tax Act 1983 bepalen de Commissioners of Customs and Excise hierbij, dat na 30 juni 1985 de belasting over de toegevoegde waarde op elke belastbare levering van goederen :

a) door u aan personen die geen belastingplichtigen zijn in de zin van Section 2 van de Value Added Tax Act 1983,

b) met het oog op de verkoop in het klein door onder a) genoemde personen of door anderen,

zal worden geheven op basis van de normale kleinhandelswaarde van de goederen ."

13 Op 5 juli 1985 werd een gelijkkluidende aanwijzing gericht tot Direct Cosmetics .

14 Laughtons Photographs en Direct Cosmetics stelden tegen deze aanwijzingen beroep in bij het Value Added Tax Tribunal te Londen . Zij stelden, dat de aanwijzingen van de Commissioners ongeldig waren, aangezien deze evenals het machtigingsbesluit van de Raad van 13 juni 1985 buiten het kader traden van de doelstellingen van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn . Aangezien de afwijkende regeling volgens verzoeksters derhalve ongeldig was, meenden zij op grond van de algemene regel van het in de Engelse rechtssfeer rechtstreeks toepasselijke artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn slechts BTW verschuldigd te zijn over de waarde van de daadwerkelijk door hen ontvangen tegenprestatie .

15 De Commissioners van hun kant betoogden, dat de machtiging van de Raad een geldige afwijking vormde en dat zij de betrokken bijzondere maatregel regelmatig hadden vastgesteld . Wanneer bij een bepaalde verkoopmethode niet-belastingplichtigen optreden als tussenpersoon tussen een onderneming en de eindverbruikers, hadden zij ervoor te zorgen dat de belasting over de gehele kleinhandelswaarde van het produkt werd geheven .

16 Het Value Added Tax Tribunal te Londen heeft de behandeling van de zaken geschorst en het Hof van Justitie de hierna volgende, in beide zaken identieke, prejudiciële vragen voorgelegd :

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

2) Blijft een dergelijke maatregel, die wordt toegepast

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

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

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

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

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

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

5) Betekent het machtigingsbesluit van de Raad, dat een individuele belastingplichtige, zoals verzoekster, van wie wordt aangenomen dat zij handel drijft zonder enige bedoeling om de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken of te ontwijken, niet kan verlangen te worden

belast volgens de bepalingen van artikel 11 A, lid 1 a, van de Zesde BTW-richtlijn?"

17 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten en van de juridische context van de hoofdgedingen, alsmede van het procesverloop en de bij het Hof ingediende opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting . Deze elementen uit het dossier worden hierna slechts weergegeven, voor zover dit voor de redenering van het Hof noodzakelijk is .

18 Met voormelde vragen wenst de nationale rechter in wezen vernemen :

a) of artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn de vaststelling van een afwijkende maatregel als de in geding zijnde toelaat, wanneer de belastingplichtige zijn activiteiten niet met het oog op het behalen van een belastingvoordeel, maar om commerciële redenen op een bepaalde manier organiseert;

b) of artikel 27, lid 1, de vaststelling van een maatregel als de in geding zijnde toelaat, die niet van toepassing is op alle belastingplichtigen die leveren aan niet-belastingplichtige wederverkopers, doch slechts op sommigen van hen;

c) of het machtigingsbesluit van de Raad ongeldig is wegens een procedurefout;

d) of het machtigingsbesluit van de Raad om materiële redenen ongeldig is, meer in het bijzonder of de toegestane maatregel onevenredig is aan het doel van artikel 27, lid 1, bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen .

19 De gestelde vragen kunnen derhalve voor de beantwoording door het Hof op voormelde wijze worden gerangschikt .

Vraag a

20 Het begrip belastingontwijking in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn is een gemeenschapsrechtelijk begrip; de omschrijving daarvan is dus niet aan het oordeel van de Lid-Staten overgelaten .

21 Artikel 27 maakt in alle taalversies onderscheid tussen belastingontwijking, waarbij het om een louter objectief verschijnsel gaat, en belastingfraude, wat opzet impliceert .

22 Dit onderscheid vindt bevestiging in de ontstaansgeschiedenis van deze bepaling : terwijl de Tweede richtlijn (richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967, PB 1967, blz . 66) uitsluitend het begrip fraude noemt, is in de Zesde richtlijn daarnaast eveneens sprake van belastingontwijking . Dit wijst erop, dat de wetgever een nieuw element heeft willen invoeren in verhouding tot het reeds bestaande begrip belastingfraude . Dit element is het objectieve karakter dat eigen is aan het begrip belastingontwijking; opzet bij de belastingbetaler, een wezenlijk bestanddeel van het begrip fraude, is niet vereist voor het bestaan van een ontwijking .

23 Deze uitlegging strookt met het beginsel dat aan de grondslag ligt van het BTW-stelsel, namelijk de uitschakeling van factoren die de mededinging op nationaal en op communautair vlak zouden kunnen vervalsen, en de invoering van een zo neutraal mogelijke belasting die alle stadia van productie en distributie omvat . Het opschrift van de Zesde richtlijn spreekt van een "uniforme grondslag" van de BTW . Voorts wordt in de tweede overweging van de considerans gesproken van "een grondslag welke op uniforme wijze volgens communautaire voorschriften wordt vastgesteld", en wordt in de negende overweging gezegd dat "de maatstaf van de heffing moet worden geharmoniseerd, opdat de toepassing van het communautaire tarief ... in alle Lid-Staten tot vergelijkbare resultaten leidt " . Uit een en ander volgt, dat het BTW-stelsel vooral betrekking heeft op objectieve gevolgen, wat de bedoelingen van de belastingplichtige ook mogen zijn .

24 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn de vaststelling van een van de basisregel van artikel 11 A, lid 1, sub a, van deze richtlijn afwijkende maatregel ook dan toelaat, wanneer de belastingplichtige zijn werkzaamheden niet met het oog op het behalen van fiscaal voordeel maar om commerciële redenen verricht .

Vraag b

25 In verband met deze vraag moet erop worden gewezen, dat de ondernemingen die verkoopmethoden als die van Direct Cosmetics en van Laughtons Photographs toepassen, commercieel gezien en vooral vanuit het oogpunt van de gevolgen van hun methoden voor de werking van het BTW-stelsel niet alle dezelfde betekenis hebben .

26 Voor zover het bedrijf van een onderneming in hoofdzaak of in belangrijke mate bestaat in de verkoop aan niet-belastingplichtige detailhandelaren, zou derhalve het buiten toepassing laten van de ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingontwijking vastgestelde afwijkende maatregelen tot een aanzienlijke en permanente derving van belastinginkomsten en een distorsie van de mededinging leiden . Dit zou daarentegen anders zijn in het geval van een belastingplichtige onderneming die slechts incidenteel en op beperkte schaal aan niet-belastingplichtige wederverkopers verkoopt .

27 Om het hoofd te kunnen bieden aan de uiteenlopende economische situaties, geeft artikel 27, lid 1, de Lid-Staten een discretionaire bevoegdheid, opdat zij de afwijkende maatregelen kunnen aanpassen aan het specifieke doel waarvoor zij worden vastgesteld . Te dien einde kan een ongelijke behandeling worden aanvaard, voor zover zij door objectieve omstandigheden wordt gerechtvaardigd .

28 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn de vaststelling van een afwijkende maatregel als de in geding zijnde toelaat, die slechts van toepassing is op enkele van de belastingplichtigen die goederen aan niet-belastingplichtige wederverkopers leveren, mits de daaruit voortvloeiende ongelijke behandeling door objectieve omstandigheden wordt gerechtvaardigd .

Vraag c

29 Met betrekking tot de vraag, of het machtigingsbesluit gezien de procedure van artikel 27 van de Zesde richtlijn geldig is, voeren verzoeksters verscheidene middelen aan . In de eerste plaats betogen zij, dat de betrokken machtiging niet was gevraagd om belastingontwijking, doch om belastingfraude te voorkomen . Zij wijzen erop, dat in de kennisgeving die het Verenigd Koninkrijk de Commissie op 15 maart 1985 conform artikel 27, lid 2, heeft toegezonden, niet wordt gesproken van "tax avoidance", dit wil zeggen belastingontwijking, maar van "tax evasion", dit wil zeggen belastingfraude . Zij voegen hieraan toe, dat de Engelse versie van het Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen van 31 juli 1985, waarin het stilzwijgend besluit van de Raad houdende toestemming voor de door het Verenigd Koninkrijk gevraagde afwijkende maatregel, werd gepubliceerd, uitdrukkelijk spreekt van "tax evasion", ofwel van belastingfraude .

30 Uit de inhoud van voormelde kennisgeving van 15 maart 1985 van het Verenigd Koninkrijk aan de Commissie blijkt, dat de gevraagde maatregel was bedoeld om te kunnen optreden tegen het onbelastbaar blijven van bepaalde geldbedragen ten gevolge van de verkoopmethoden van sommige ondernemingen, die de heffing door de fiscus van de BTW overeenkomend met de door de eindverbruiker betaalde toegevoegde waarde verhinderden . In deze kennisgeving komt de volgende zin voor : "Ofschoon het de ondernemingen en de detailhandelaars niet erom te doen is de betaling van belasting te ontduiken, heeft hun commerciële structuur niettemin tot gevolg, dat de belasting van de door de detailhandelaar bij levering aan de eindverbruiker toegevoegde waarde wordt ontweken " . Los van de in de kennisgeving gebruikte terminologie was het derhalve

duidelijk, dat het bij de bedoelde gevallen om gevallen van belastingontwijking en niet om gevallen van fraude ging .

31 In de Franse versie en in de meeste andere taalversies waarin het stilzwijgende besluit van de Raad in het Publikatieblad is verschenen, wordt gesproken van belastingontwijking . Weliswaar wordt in de Engelse tekst die in het Publikatieblad is verschenen, de uitdrukking "tax evasion", ofwel belastingontduiking, gebruikt, doch deze vergissing, die eveneens in de Griekse en in de Nederlandse tekst voorkomt, is niet van dien aard dat het besluit in zijn geheel daardoor een andere betekenis en strekking zou krijgen . Bovendien is deze vergissing gerectificeerd door een corrigendum van de Raad in de Engelse versie van het Publikatieblad van 7 april 1987 (PB 1987, L 93, blz . 17).

32 Gezien het voorafgaande kan bedoelde vergissing dus niet de nietigheid van de machtiging zelf tot gevolg hebben .

33 In zijn vraag uit de nationale rechter ook nog twijfel aan de geldigheid van de betrokken machtiging, omdat het de Raad of de Lid-Staten niet mogelijk zou zijn geweest de door het Verenigd Koninkrijk gevraagde maatregel te toetsen aan de criteria van artikel 27, aan het evenredigheidsbeginsel en aan de grondbeginselen van de Zesde richtlijn, en omdat hun niet zou zijn medegedeeld dat de betrokken maatregel voor zulk een toetsing in aanmerking kon komen .

34 Verzoeksters in de hoofdgedingen voeren te deze aan, dat de machtiging niet kan worden geacht op regelmatige wijze overeenkomstig de procedure van de stilzwijgende goedkeuring te zijn verleend, aangezien de vereiste beoordeling van de wezenlijke punten van het probleem niet heeft kunnen plaatsvinden; in ieder geval zou de procedure van de stilzwijgende goedkeuring zelf niet zijn nageleefd, aangezien de Commissie in de brief die zij op 12 april 1985 aan de andere Lid-Staten heeft toegezonden overeenkomstig artikel 27, lid 3, hen niet, zoals Direct Cosmetics in haar brief van 12 maart 1985 had gevraagd, heeft geattendeerd op de moeilijkheden die de gevraagde maatregel opwierp .

35 Voormelde bepaling, waarin de procedure van stilzwijgende goedkeuring van een door een Lid-Staat gevraagde afwijkende maatregel is vastgelegd, maakt geen uitzondering voor gevallen als de onderhavige . Bovendien was de Commissie ingevolge de geldende bepalingen niet verplicht de Lid-Staten te wijzen op eventueel in het onderhavige geval bestaande problemen, en in ieder geval was zij niet daartoe verplicht doordat één der betrokken ondernemingen daarom had verzocht .

36 Bovendien bleek uit voormelde kennisgeving van het Verenigd Koninkrijk aan de Commissie voldoende duidelijk, in welke behoeften de gevraagde maatregel diende te voorzien, en was daarin alle noodzakelijke informatie opgenomen om het doel te kunnen bepalen, dat werd nagestreefd . Het stond derhalve aan iedere afzonderlijke Lid-Staat om zich een oordeel te vormen over de betekenis van de problemen die zich in casu eventueel voordeden, alsmede over de wettigheid en de doelmatigheid van de afwijkende maatregel waarom het Verenigd Koninkrijk had verzocht .

37 Mitsdien moet worden vastgesteld, dat bij onderzoek van de gestelde vraag niet is gebleken van proceduregebreken die de geldigheid kunnen aantasten van het stilzwijgende besluit van de Raad houdende machtiging voor de door het Verenigd Koninkrijk gevraagde afwijkende maatregel .

Vraag d

38 Verzoeksters in de hoofdgedingen voeren in de eerste plaats aan, dat de aan het Verenigd Koninkrijk verleende machtiging ongeldig is, omdat de afwijking van de grondbeginselen van de Zesde richtlijn, waartoe op grond van artikel 27, lid 1, is besloten ten einde tegen bepaalde vormen

van belastingontwijking op te treden, onevenredig is aan het nagestreefde doel .

39 Huns inziens zou dit doel kunnen worden bereikt door toepassing te geven aan hetzij artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk iedere Lid-Staat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, te zamen als één belastingplichtige kan behandelen, hetzij artikel 24 van dezelfde richtlijn, dat de Lid-Staten de mogelijkheid biedt op kleine ondernemingen vereenvoudigde regelingen van belastingheffing en -inning toe te passen .

40 Dit betoog verliest evenwel uit het oog, dat artikel 4, lid 4, betrekking heeft op het geval waarin verschillende personen die belastbare handelingen verrichten, "nauw met elkaar verbonden zijn"; in de onderhavige zaken ontbreekt nu juist een dergelijke nauwe band .

41 Artikel 24 laat de Lid-Staten in ruime mate vrij bij de beoordeling van de vraag, of, en onder welke voorwaarden, voor kleine ondernemingen forfaitaire regelingen of andere vereenvoudigde regelingen voor belastingheffing en -inning nodig zijn . De omstandigheid dat een Lid-Staat om hem moverende redenen geen gebruik heeft gemaakt van deze mogelijkheid, kan dus niet worden gezien als een beletsel voor een verzoek overeenkomstig artikel 27 van de Zesde richtlijn om machtiging voor de invoering van afwijkende maatregelen .

42 Ten betoge dat het stilzwijgende besluit van de Raad ongeldig is, voeren verzoeksters in de hoofdgedingen voorts aan, dat de aan het Verenigd Koninkrijk verleende machtiging zeer ruim is en in feite neerkomt op het geven van een nieuwe, buitensporige en niet noodzakelijke blanco-volmacht aan de Commissioners .

43 Zij wijzen meer in het bijzonder op de verklaring van het Verenigd Koninkrijk in de kennisgeving van 15 maart 1985 aan de Commissie, dat de gevraagde maatregel uitsluitend bedoeld was voor ondernemingen "met een belangrijke omzet"; dit is volgens verzoeksters in de hoofdgedingen een vaag begrip, waardoor de Commissioners een te vergaande bevoegdheid krijgen .

44 Dit argument kan niet slagen . Bovenbedoelde kennisgeving bevat namelijk voldoende bijzonderheden met betrekking tot de afbakening van het toepassingsgebied van de door het Verenigd Koninkrijk gevraagde afwijkende maatregel en geeft de bevoegde autoriteiten tegelijkertijd toch de nodige speelruimte om die maatregel toe te passen in de gevallen waarin dit opportuun wordt geacht .

45 In de derde plaats stellen verzoeksters in de hoofdgedingen, dat de betrokken maatregel hen discrimineert ten voordele van kleine ondernemingen in de zin van artikel 24 van de Zesde richtlijn, die profiteren van de toepassing van de afwijkende maatregel daar zij vrijgesteld zijn van de belasting en zij deze tegelijkertijd van de eindverbruiker ontvangen .

46 Dit argument faalt . Artikel 24, dat de bijzondere belastingregeling voor kleine ondernemingen betreft, heeft een geheel ander doel, zodat elke vergelijking met de situatie in de onderhavige zaken onmogelijk is .

47 Voorts betogen verzoeksters in de hoofdgedingen, dat ten gevolge van de afwijkende maatregel belasting wordt geheven over bedragen die de belastingplichtige nooit heeft ontvangen . Dit gevolg van de betrokken maatregel, zo menen zij, vervalst de mededinging, valt buiten het bestek van de doelstellingen van artikel 27 en maakt de maatregel in ieder geval onevenredig aan het nagestreefde doel .

48 In dit verband zij erop gewezen, dat het doel van de maatregel is, te voorkomen dat de consequente toepassing van een bijzondere verkoopmethode door ondernemingen van een bepaalde omvang voor de fiscus tot een systematische inkomstenderving leidt . Gelet op dit doel, kan dus niet worden gesteld, dat de maatregel onevenredig is aan het nagestreefde doel .

49 Met betrekking tot het argument, dat de betrokken maatregel tot een distorsie van de mededinging leidt, moet worden opgemerkt, dat zonder een dergelijke maatregel juist een mededingingsdistorsie zou blijven bestaan ten nadele van ondernemingen die hun verkoopstructuur anders hebben georganiseerd . Dit argument kan dus niet slagen .

50 Ten slotte betogen verzoeksters in de hoofdgedingen, dat de aan het Verenigd Koninkrijk verleende machtiging geen duidelijke omschrijving geeft van de belastinggrondslag in de afwijkende regeling . Het begrip normale waarde dat in de regeling als belastinggrondslag geldt, zou te vaag zijn om een nauwkeurige grondslag te kunnen opleveren en zou derhalve aanleiding kunnen geven tot een willekeurige toepassing .

51 Te deze zij erop gewezen, dat het begrip normale waarde dat in de toegestane afwijkende regeling als belastinggrondslag geldt, moet worden uitgelegd in het kader van artikel 27 van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de machtiging voor die maatregel is verleend .

52 In dit verband is beslissend, dat ingevolge artikel 27, lid 1, in fine, "de maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing ... geen noemenswaardige invloed (mogen) hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik ". Deze regel, die in overeenstemming is met het grondbeginsel van de Zesde richtlijn zoals dit in het kader van de eerste vraag is beschreven, geldt eveneens voor maatregelen ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking, die volgens de rechtspraak van het Hof slechts van de in artikel 11 vastgestelde belastinggrondslag van de BTW mogen afwijken, voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van dit doel (arresten van 10 april 1984, zaak 324/82, Commissie/België, Jurispr . 1984, blz . 1861, en van 13 februari 1985, zaak 5/14, reeds aangehaald).

53 Onder de normale waarde in de zin van de betrokken afwijkende regeling moet bijgevolg worden verstaan, de waarde die zo nauw mogelijk aansluit bij de handelswaarde bij verkoop in de kleinhandel, dit wil zeggen de werkelijk door de eindverbruiker betaalde prijs . Deze uitlegging vindt steun in artikel 11 A, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn, waarin wordt verwezen naar de normale waarde van dienstverrichtingen, en in artikel 11 B, lid 1, sub b, waarin bij invoer van goederen wordt verwezen naar de normale waarde, ingeval er geen prijs is of indien de betaalde of te betalen prijs niet de enige tegenprestatie voor het ingevoerde goed vormt . Het begrip normale waarde is dus niet vaag of onnauwkeurig .

54 Mitsdien moet worden vastgesteld, dat bij onderzoek van de gestelde vraag niet is gebleken van feiten of omstandigheden verband houdend met de inhoud van de machtiging, die de geldigheid kunnen aantasten van het stilzwijgende besluit van de Raad houdende machtiging voor de door het Verenigd Koninkrijk gevraagde afwijkende maatregel .

Beslissing inzake de kosten

Kosten

55 De kosten door het Verenigd Koninkrijk, de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, de Raad van de Europese Gemeenschappen en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen . Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een

aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen .

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het London Value Added Tax Tribunal bij beschikkingen van 15 mei 1986 gestelde vragen, verklaart voor recht :

1) Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn laat de vaststelling van een van de basisregel van artikel 11 A, lid 1, sub a, van die richtlijn afwijkende maatregel ook dan toe, wanneer de belastingplichtige zijn werkzaamheden niet met het oog op het behalen van fiscaal voordeel maar om commerciële redenen verricht .

2) Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn laat de vaststelling van een afwijkende maatregel als de in geding zijnde toe, die slechts van toepassing is op enkele van de belastingplichtigen die goederen aan niet-belastingplichtige wederverkopers leveren, mits de daaruit voortvloeiende ongelijke behandeling door objectieve omstandigheden wordt gerechtvaardigd .

3) Bij onderzoek van de gestelde vragen is niet gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid kunnen aantasten van besluit 85/369 van de Raad van 13 juni 1985 houdende machtiging voor een door het Verenigd Koninkrijk gevraagde afwijkende maatregel .