

61996C0063

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly fremsat den 27. februar 1997. - Finanzamt Bergisch Gladbach mod Werner Skripalle. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Fiskale bestemmelser - Sjette momsdirektiv - Beskatningsgrundlag - Tilfælde hvor leverandøren og modtageren af ydelserne er nærtstående personer. - Sag C-63/96.

Samling af Afgørelser 1997 side I-02847

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Kan en medlemsstat, naar ejeren af nogle bygninger lejer disse ud til et selskab, han har tilknytning til, til en leje, der ikke dækker omkostningerne ved koebet og vedligeholdelsen af bygningerne, men som svarer til den saedvanlige markedsleje for tilsvarende ejendomme, alligevel anvende summen af disse omkostninger som beregningsgrundlag for opkraevning af merværdiafgift (herefter »moms«) af udlejningen? For at kunne svare paa dette praejudicielle spoergsmaal fra Bundesfinanzhof, skal Domstolen i det vaesentlige foretage en fortolkning af artikel 27 i Raadets sjette direktiv og isaer tage stilling til, om en foranstaltning, der er indfoert i henhold til denne bestemmelse, er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet (1).

I - Retlige og faktiske omstaendigheder

De relevante retsregler

i) Det sjette direktiv

2 I henhold til artikel 2, stk. 1, i det sjette direktiv paalaegges der moms for »levering af ... tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab«. I artikel 6, stk. 1, defineres en »tjenesteydelse« som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«. Reglerne for »beskatningsgrundlaget« for ydelser, der er afgiftspligtige, findes i direktivets artikel 11. For ydelser, der leveres i indlandet i en medlemsstat, opstilles foelgende generelle regel i artikel 11, punkt A:

»1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra ... c) ... omhandlede, den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

...

c) ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen

...«.

3 »Omkostnings«-reglen for fastlaeggelsen af »beskatningsgrundlaget« gaelder for de i artikel 6, stk. 2, naevnte saerlige tilfaelde af eget forbrug. Artikel 6, stk. 2, lyder saaledes:

»Foelgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i oevrigt til virksomheden uvedkommende formaal, saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udfoeres til eget brug eller til brug for hans personale eller i oevrigt til virksomheden uvedkommende formaal.

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, saafremt en saadan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

4 Artikel 27 i det sjette direktiv er den eneste bestemmelse i afsnit XV, som har overskriften »Forenklet procedure«. Efter bestemmelsen har medlemsstaterne paa en raekke betingelser mulighed for at fravige andre bestemmelser i direktivet. I artikel 27, stk. 5, omhandles adgangen til at opretholde bestaaende nationale foranstaltninger, der ikke er i overensstemmelse med det sjette direktiv. Artikel 27, stk. 1-4, vedroerer nye foranstaltninger, hvorved direktivet fraviges, og har foelgende ordlyd:

»1. Raadet kan med enstemmighed paa forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indfoere saerlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkraevningen eller for at undgaa visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkraevningen maa ikke eller kun i ubetydelig grad paavirke stoerrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der oensker at indfoere de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelaegger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er noedvendige til at foretage en vurdering.

3. Kommissionen underretter de oevrige medlemsstater herom inden for en frist paa en maaned.

4. Raadets samtykke anses for opnaaet, saafremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist paa to maaneder fra den i stk. 3 naevnte underretning har anmodet om, at sagen forelaegges Raadet.«

ii) Tysk lovgivning

5 I Tyskland blev lovgivningen ved Umsatzsteuergesetz af 1980 (den tyske lov om omsaetningsafgift, herefter »UStG«) bragt i overensstemmelse med kravene i det sjette direktiv (2). Hvad angaar beregningsgrundlaget for momsopkraevning opstilles foelgende almindelige regel i UStG's § 10, stk. 1: »Vederlaget omfatter alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnaa ydelsen, dog med fradrag af omsaetningsafgiften.«

6 Denne regel fraviges ved § 10, stk. 4, saafremt der er tale om ydelser til eget forbrug. I henhold til stk. 4, nr. 2, udgør beskatningsgrundlaget »omkostningerne i forbindelse med udfoerelsen af transaktionen« (3).

7 I henhold til UStG's § 10, stk. 5, gælder det i § 10, stk. 4, fastsatte beskatningsgrundlag for ydelser til eget forbrug ligeledes for ydelser mod vederlag, der erlaegges mellem naertstaaende. I UStG's § 10, stk. 5, bestemmes foelgende:

»Stk. 4 gælder tilsvarende for

1) leveringer og andre ydelser, der udfoeres af selskaber og personsammenslutninger, jf. § 1, stk. 1, nr. 1-5, i Koerperschaftsteuergesetz (den tyske selskabsskattelov) af personsammenslutninger, der ikke har retsevne, samt af faelleskaber som led i deres virksomhed, til fordel for deres aktionaerer, selskabsdeltagere, medlemmer, tilsluttede eller disses naertstaaende, samt af individuelle erhvervsdrivende til fordel for deres naertstaaende

...

naar beskatningsgrundlaget i henhold til stk. 4 overstiger vederlaget i henhold til stk. 1.«

Sagens behandling ved den nationale ret

8 Sagsoegeren og indstaevnte i hovedsagen (herefter »sagsoegeren«) er ejer af en udlejningsejendom, som han har ladet opfoere, samt flere ejerlejligheder. Han udlejede ejendommene til et anpartsselskab (herefter »lejeren«), hvis deltagere var hans hustru og hans myndige soen. Deltagerne ejede hver 50% af anparterne, men hustruen var ligeledes selskabets direktoer og var den eneste tegningsberettigede. Parterne i hovedsagen er enige om, at de lejebeloeb, der var aftalt mellem sagsoegeren og lejeren, svarede til den saedvanlige leje paa markedet for denne type bygninger i det paagaeldende omraade.

9 Der opstod tvist om stoerrelsen af den moms, sagsoegeren skulle betale af lejen, fordi det aftalte lejebeloeb var lavere end det saakaldte »mindsteberegningsgrundlag« (»Mindestbemessungsgrundlage«) i henhold til de ovenfor citerede bestemmelser i § 10, stk. 5, nr. 1, sammenholdt med § 10, stk. 4, nr. 2, i UStG. Efter at have foretaget en saerlig momsundersoegelse anvendte Finanzamt Bergisch-Gladbach dette mindsteberegningsgrundlag over for sagsoegeren.

10 Efter forgaaes at have paaklaget afgiftsansaettelsen anlagde sagsoegeren sag ved Finanzgericht, som gav ham medhold. Selv om Finanzgericht var af den opfattelse, at lejeren ikke var en sagsoegeren naertstaaende person i UStG's § 10, stk. 5, nr. 1's forstand, fastslog retten ogsaa, at § 10, stk. 5, nr. 1, skulle fortolkes strengt, saaledes at den ikke fandt anvendelse, naar det aftalte vederlag for de erlagte ydelser svarede til det saedvanlige vederlag paa markedet for saadanne ydelser. Isaer under henvisning til den tyske regerings bemaerkninger i 1978 ved fremsaettelsen af det lovforslag, der siden foerte til vedtagelsen af UStG af 1980, fandt Finanzgericht, at mindsteberegningsgrundlaget i henhold til § 10, stk. 5, skal anvendes i alle tilfaelde, hvor erhvervsdrivende udfoerer leveringer og andre ydelser »mod uforholdsmaessigt lave vederlag« (»zu unangemessen niedrigen Entgelten«), for derved at udelukke, at der opstaar et delvist ubeskattet forbrug (4). Retten var imidlertid af den opfattelse, at bestemmelsen ikke skulle omfatte ydelser mellem naertstaaende, der er erlagt mod saedvanligt vederlag paa markedet, idet saadanne ydelser ifoelge Finanzgericht ikke adskiller sig fra transaktioner mellem personer, der ikke er naertstaaende.

11 Finanzamt indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof (herefter ogsaa »den nationale ret«). Denne udtalte, at anvendelsen af mindsteberegningsgrundlaget - i det omfang, dette overstiger det aftalte

vederlag - foerer til, at det er leverandoeren eller tjenesteyderen, der belastes med den yderligere moms, da der ikke er tale om en afgift, der kan overvaeltes paa modtageren af leveringen eller ydelsen. Den nationale ret fandt, at de aftalte lejebeleeb var saedvanlige, selv om de var lavere end den saakaldte »omkostningsleje« (»Kostenmiete«), der udgoer de opstaaede omkostninger eksklusive moms. I modsætning til Finanzgericht fastslog Bundesfinanzhof desuden, at lederen var en sagsoegeren naertstaaende person i UStG's § 10, stk. 5's forstand. Den nationale ret udtrykte tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse skulle anvendes, eller om sagsoegeren i stedet kunne paaberaabe sig hovedreglen om beskatningsgrundlaget i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv. Bundesfinanzhof besluttede derfor at forelaegge Domstolen foelgende praedjudicielle spoergsmaal i henhold til traktatens artikel 177:

»1) Er en af Raadet givet tilladelse til under fravigelse af direktiv 77/388/EOEF og for at undgaa visse former for afgiftsunndragelse at indfoere en saerlig foranstaltning, hvorefter udgifterne som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EOEF skal benyttes som mindsteberegningsgrundlag i forbindelse med ydelser mod vederlag mellem naertstaaende personer, ogsaa omfattet af artikel 27 i direktiv 77/388/EOEF, hvis det aftalte vederlag er saedvanligt paa det paagaeldende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget, og der altsaa ikke foreligger afgiftsunndragelse?

2) Kan en medlemsstat goere en saerlig foranstaltning som omhandlet i artikel 27 i direktiv 77/388/EOEF gaeldende over for en afgiftspligtig person som en afgiftsbestemmelse, hvis Raadets samtykke ikke har vaeret offentliggjort i De Europaeiske Faellesskabers Tidende, og tilladelsesproceduren i henhold til artikel 27, stk. 2, 3 og 4, i direktiv 77/388/EOEF - efter at den er gennemfoert - heller ikke har vaeret offentliggjort i medlemsstatens publikationer for officielle meddelelser?»

Den nationale rets opfattelse

i) Det foerste spoergsmaal

12 Bundesfinanzhof har anfoert, at UStG's § 10, stk. 5, blev indfoert som en saerlig foranstaltning i henhold til artikel 27 i det sjette direktiv, hvorved bestemmelsen i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), blev fraveget. I forbindelse med sit lovforslag af 15. marts 1978 fremsatte den tyske regering den bemaerkning til § 10, stk. 5, at »bestemmelsen er omfattet af artikel 27, stk. 1, i det sjette direktiv« (5). Den tyske regering paaberaabte sig denne bestemmelse den 12. maj 1978, da den underrettede Kommissionen om indfoerelsen af den paataenkte saerlige foranstaltning. Regeringen gjorde gaeldende, at det i forbindelse med ydelser, der er aftalt et uforholdsmaessigt lavt vederlag for, med henblik paa at undgaa svig eller unddragelse er noedvendigt at sikre, at der kan anvendes et hoejere beregningsgrundlag. Beregningsgrundlaget skal altid fastlaegges efter omkostningsreglen i UStG's § 10, stk. 4, naar det vederlag, der rent faktisk erlaegges for den paagaeldende levering, er lavere end ydelsens vaerdi. Gennem indfoerelsen af mindsteberegningsgrundlaget skulle det ifoelge den nationale ret sikres, at ydelser, der ikke modsvares af et passende vederlag, beskattes paa samme maade som tilsvarende ydelser, der ikke betales vederlag for, og derved udelukkes, at der sker et ubeskattet forbrug hos den endelige forbruger.

13 Ved skrivelse af 15. september 1978 meddelte Kommissionen Tyskland, at den havde ivaerksat proceduren efter artikel 27, stk. 1-4, i det sjette direktiv ved i en skrivelse af 12. juni 1978 at underrette de oevrige medlemsstater om den tyske meddelelse. Hverken Kommissionen eller nogen af medlemsstaterne begaerede sagen forelagt Raadet. Efter udloebet af fristen i direktivets artikel 27, stk. 4 (6), blev Raadets samtykke til Tysklands ivaerksaettelse af foranstaltningerne saaledes anset for opnaaet (7).

14 Den nationale ret har udtrykt tvivl om, hvorvidt UStG's § 10, stk. 5, er i overensstemmelse med det faellesskabsretlige princip om, at saerlige foranstaltninger, som er vedtaget i henhold til artikel

27 i det sjette direktiv med henblik paa at undgaa visse former for svig eller unddragelse, principielt kun maa fravige direktivets artikel 11 i det omfang, det er strengt noedvendigt for at opnaa dette maal (8). Den nationale ret har anfoert, at UStG's § 10, stk. 5, ikke tillader at tage hensyn til muligheden for, at et vederlag, der er aftalt mellem naertstaaende personer, og som er saedvanligt paa det paagaeldende marked, skoent det er lavere end mindsteberegningsgrundlaget, ikke er uforholdsmaessigt lavt. Mindsteberegningsgrundlaget skal saaledes anvendes ogsaa i tilfaelde, hvor der ikke opstaar spoergsmaal om afgiftsunddragelse. Raadets stiltiende samtykke i henhold til artikel 27 byggede kun paa, at den foranstaltning, man paataenkte at traeffe i Tyskland, ifoelge medlemsstatens skrivelse af 12. maj 1978 til Kommissionen havde til formaal at undgaa afgiftsunddragelse. At foranstaltningen som paastaaet skulle have til formaal at forenkle afgiftsopkraevningen, blev ikke oplyst over for Kommissionen under godkendelsesproceduren.

ii) Det andet spoergsmaal

15 Den nationale ret har under henvisning til dommen i sagen Internationale Crediet- en Handelsvereniging »Rotterdam« m.fl. (9) anfoert, at manglende offentliggoerelse af foranstaltninger, der ikke kraeves offentliggjort i henhold til traktaten - saaledes som det er tilfaeldet med Raadets samtykke i den foreliggende sag - ikke kan have nogen konsekvenser for foranstaltningernes gyldighed eller virkning. Bundesfinanzhof kunne dog ikke tiltraede et argument, som Forbundsfinansministeriet (herefter »ministeriet«), havde fremfoert under hovedsagen om, at den tyske regerings udtalelser i forbindelse med fremsaettelsen af lovforslaget i 1978 efter en fornuftig vurdering udgjorde en faktisk offentliggoerelse af den paataenkte fravigelse fra det sjette direktivs artikel 11. Ifoelge den nationale ret skal en offentliggoerelse ske i »almindeligt tilgaengelige kilder« for derved at goere det muligt for en afgiftspligtig at se, at der foreligger en fravigelse af det sjette direktiv, der afskaerer den paagaeldende fra at paaberaabe sig andre bestemmelser i direktivet, der er mere fordelagtige for ham.

II - Indlaeg

16 Der er indgivet skriftlige indlaeg af Forbundsrepublikken Tyskland, Den Franske Republik og Kommissionen. Mundtlige indlaeg er afgivet af sagsoegeren, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Franske Republik, Kommissionen og Kongeriget Nederlandene. Frankrig har i sit skriftlige og mundtlige indlaeg kun behandlet det andet praepjudicielle spoergsmaal. Under hensyn til den samstemmende opfattelse, der er kommet til udtryk i de skriftlige indlaeg vedroerende det andet spoergsmaal, har Tyskland i sit mundtlige indlaeg kun behandlet det foerste spoergsmaal. Sagsoegeren og Kommissionen har ligeledes koncentreret deres mundtlige indlaeg til at angaa det foerste spoergsmaal. Selv om Kongeriget Nederlandene har anfoert, at det er saerlig interesseret i det andet spoergsmaal, har det dog ogsaa fremsat nogle udtalelser vedroerende det foerste spoergsmaal.

III - Gennemgang

Det foerste spoergsmaal

17 Indledningsvis maa det afklares, hvilken karakter den omhandlede fravigelse har. Hverken ministeriet i hovedsagen eller den tyske regering i sine indlaeg for Domstolen har bestridt, at UStG's § 10, stk. 5, er uforenelig med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv. I tilfaelde af »vederlagsfri« erlaeggelse af tjenesteydelser »til eget brug« i henhold til artikel 6, stk. 2, litra b), er beskatningsgrundlaget efter artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), de udgifter, der er forbundet med erlaeggelsen. Den saerlige foranstaltning, hvorved denne regel i hvert fald udvides til at omfatte ydelser, der er aftalt et saedvanligt vederlag for, er uforenelig med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Den kan derfor kun anvendes, hvis der er givet et gyldigt samtykke til foranstaltningen i henhold til artikel 27.

18 Med sit foerste spoergsmaal oensker den nationale ret i det vaesentlige oplyst, om Forbundsrepublikken Tyskland i overensstemmelse med det sjette direktivs artikel 27 kan paaberaabe sig Raadets samtykke under forhold, hvor der ikke er paavist hverken afgiftssvig eller afgiftsunddragelse. Da Forbundsrepublikken Tyskland i sit skriftlige indlaeg imidlertid ud over sit principale anbringende - som gaar ud paa, at UStG's § 10, stk. 5, som en foranstaltning mod svig og unddragelse er i overensstemmelse med artikel 27 - subsidiaert har gjort gaeldende, at den saerlige foranstaltning faktisk kan anses for en forenklingsforanstaltning, skal jeg indledningsvis beskaeftige mig med dette anbringende.

i) Den nationale bestemmelse som en forenklingsforanstaltning

19 Afsnit XV i det sjette direktiv omhandler en »forenklet procedure«. I artikel 27, stk. 1, bestemmes det udtrykkeligt, at anmodninger om tilladelse til at fravige bestemmelserne i det sjette direktiv kan vedroere foranstaltninger, der anses for at vaere noedvendige, enten »... for at forenkle afgiftsopkraevningen eller for at undgaa visse former for svig eller unddragelse« (10). Desuden indeholder artikel 27, stk. 1, sidste punktum, en saerlig regel om anmodninger vedroerende foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkraevningen - en regel, der ikke gaelder for foranstaltninger for at undgaa visse former for svig eller unddragelse - nemlig at »foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkraevningen ... ikke eller kun i ubetydelig grad [maa] paavirke stoeerrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug«. Det er saaledes klart, at man ved udstedelsen af direktivet har villet sondre mellem de to typer foranstaltninger.

20 Betydningen af denne sondring blev fremhaevet af Domstolen og generaladvokaten i sagen Kommissionen mod Belgien (11). Heraf foelger, at medlemsstaterne ifoelge det sjette direktivs artikel 27 er forpligtet til noejagtigt at angive saavel indholdet som arten af de saerlige foranstaltninger, hvorved direktivet fraviges, der anmodes om samtykke til. I sagen Direct Cosmetics I (12), hvor Det Forenede Kongerige havde indfoert en ny national foranstaltning nogle aar efter, at medlemsstaten i henhold til artikel 27 havde opnaaet Raadets samtykke til den foranstaltning, staten dengang havde henvist til i sin anmodning til Kommissionen, udtalte Domstolen, at den oprindelige meddelelse havde udtoemt sine retsvirkninger i og med, at den paagaeldende foranstaltning 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« (13). I en sag af nyere dato, BP Supergaz (14), soegte Graekenland at paaberaabe sig artikel 27 i en situation, hvor staten kun havde meddelt Kommissionen hele teksten til et lovudkast. Domstolen fastslog, at en medlemsstat i sin anmodning til Kommissionen ikke alene skal foretage en »udtrykkelig henvisning til direktivets artikel 27, stk. 2«, men ogsaa specifikt skal forelaegge Kommissionen de saerlige foranstaltninger, staten paataenker at ivaerksaette som en fravigelse fra det sjette direktiv (15).

21 Efter min opfattelse indebaerer medlemsstaternes pligt til ifoelge det sjette direktivs artikel 27 klart at beskrive de paataenkte foranstaltningers karakter et krav om, at staterne angiver begrundelsen for, at de oenskes ivaerksat. Det kan rimeligvis ikke forventes, at Kommissionen, Raadet og de oevrige medlemsstater bedoemmer saadanne foranstaltninger inden for kort tid, uden at have kendskab til det maal, der forfoelges med dem. Da artikel 27 som en bestemmelse,

der giver mulighed for at fravige det sjette direktiv, nødvendigvis skal fortolkes strengt, er det paakraevet, at en medlemsstat fremsaetter en ny begaering, hver gang den anser en fravigelse af direktivet for at vaere noedvendig. Den nationale ret har fundet, at Forbundsrepublikken Tyskland havde opnaaet Kommissionens samtykke til at anvende saerlige foranstaltninger med henblik paa at bekaempe momsunddragelse. Det er utvivlsomt korrekt, at Forbundsrepublikken Tyskland, saaledes som Bundesfinanzhof har anfoert, ikke paa nuvaerende tidspunkt kan forsoege at omformulere grundlaget for anmodningen i 1978 ved at goere gaeldende, at UStG's § 10, stk. 5, ogsaa kan anvendes som en forenklingsforanstaltning i forbindelse med ydelser mellem naertstaaende personer (16).

ii) Den nationale bestemmelse som en foranstaltning mod visse former for svig eller unddragelse

a) Indledning og indlaeg

22 Ifoelge Domstolens faste praksis skal fravigelser af de almindelige bestemmelser i det sjette direktiv fortolkes strengt. Da der i artikel 27, stk. 1-4, kraeves et samtykke til individuelle nationale fravigelser af det sjette direktiv, skal de naevnte bestemmelser, som Domstolen ofte har udtalt, fortolkes strengt (17). Hvad angaar anvendelsesomaadet for foranstaltninger, der er givet samtykke til med henblik paa at undgaa svig eller unddragelse, har Kommissionen med rette henvist til det princip, Domstolen opstillede i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, om, at saadanne foranstaltninger »skal vaere af en saadan art, at svig eller unddragelse herved undgaas, men for at naa dette maal kan beskatningsgrundlaget for momsen, jf. artikel 11, principielt kun fraviges, for saa vidt det anses for strengt noedvendigt« (18). Kommissionen har desuden fremfoert, at naar der betales et vederlag, der svarer til det saedvanlige paa markedet, er der ikke grundlag for at tillade en fravigelse fra det normale beskatningsgrundlag i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), der er »den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen ...«. Under den mundtlige forhandling henviste Kommissionen til Raadets nuvaerende praksis, som den tiltraadte, og hvorefter saerforanstaltninger, der gives samtykke til efter artikel 27, ikke maa vaere mere vidtgaaende end strengt noedvendigt for at naa foranstaltningernes maal (19). Sagsoegeren har fremhaevet den potentielle vilkaarlighed, der er forbundet med et beregningsgrundlag, der er baseret paa omkostningerne, idet omkostningerne inden for byggesektoren ofte er meget hoeje. I den foreliggende sag har sagsoegeren ladet udlejningsejendommen opfoere for egen regning, men markedslejen er lavere end en leje beregnet paa grundlag af omkostningerne.

23 Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt, at den saerlige foranstaltning skulle vaere for vidtgaaende i forhold til formaalet. Ifoelge Tyskland vil det vaere rimeligt normalt for en tjenesteyder at forlange, at han modtager et vederlag, som mindst svarer til de omkostninger, der opstaar ved erlaeggelse af den paagaeldende tjenesteydelse. Vederlaget er kun sjaeldent lavere, og det er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet at anvende UStG's § 10, stk. 5, i saadanne situationer. Alle retsregler skal vaere objektive, og ved udarbejdelsen af en foranstaltning til at undgaa svig og unddragelse i forbindelse med moms maa det derfor vaere tilladt at tage hensyn til de faktiske omstaendigheder, der normalt foreligger i tilfaelde af momsunddragelse. Under henvisning til praemis 30 i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien (20) har Tyskland haevdet, at foranstaltninger til at undgaa svig og unddragelse i overensstemmelse med artikel 27 i det sjette direktiv om fornoedent kan indebaere, at man anvender standardiserede beloeb. Tyskland har sammenlignet de relativt sjaeldne tilfaelde, hvor anvendelsen af § 10, stk. 5, medfoerer et beskatningsgrundlag, der overstiger det saedvanlige vederlag paa markedet, med den generelle udformning af de belgiske regler, som Domstolen i sagen Kommissionen mod Belgien ansaa for at vaere for vidtgaaende (21). Tyskland har fremfoert, at det i sagen blev antaget, at den katalogpris for nye biler, der blev meddelt de kompetente myndigheder, svarede til den modydelse, bilforhandleren modtog, uden hensyn til de mange former for rabat eller bonus, der i praksis ofte aftales. Tyskland har desuden fremhaevet, at der i henhold til den saerlige foranstaltning anvendes et beregningsgrundlag, som er udtrykkelig

fastsat i det sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), for tilfælde, hvor der foreligger eget forbrug. Da saadanne tilfælde kan sammenlignes med transaktioner mod vederlag mellem naertstaaende personer, svarer den saerlige foranstaltning, selv om den bygger paa en fravigelse af direktivet, til en tankegang, der ligger til grund for direktivet.

24 Kongeriget Nederlandene har gjort gaeldende, at en national retsinstans ikke kan saette spoergsmaalstegn ved forholdsmaessigheden af et samtykke, Raadet har givet i henhold til artikel 27, stk. 1-4, da spoergsmaalet om, hvorvidt Raadets samtykke er gyldigt meddelt, ellers rent faktisk ville blive genstand for en efterproevelse fra den nationale rets side. Kongeriget Nederlandenes repraesentant har fremfoert, at spoergsmaalet om, hvorvidt beslutningen er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, kun kan rejses, saafremt der ogsaa udtrykkeligt rejses tvivl om beslutningens gyldighed.

b) Stillingtagen

25 I det sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), paalaegges medlemsstaterne en klar og ubetinget forpligtelse i forbindelse med fastlaeggelsen af beskatningsgrundlaget. Domstolen har allerede fastslaaet, at »bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1 ... tillaeffer borgerne rettigheder, som disse kan paaberaabe sig ved de nationale domstole« (22). Naar en medlemsstat paaberaaber sig, at Raadet efter artikel 27 har givet samtykke til, at staten med henblik paa at undgaa svig eller unddragelse i forbindelse med momsopkraevningen foretager en fravigelse, hvorved der anvendes et andet beskatningsgrundlag end det i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), naevnte, skal staten begrunde de vedtagne foranstaltningers omfang og anvendelsesomraade. For saa vidt foranstaltningerne ikke er strengt noedvendige for at naa dette maal, kan de ikke anvendes til skade for den afgiftspligtige (23).

26 Jeg kan ikke tilslutte mig Kongeriget Nederlandenes indvending om, at den nationale rets foerste praedjudicielle spoergsmaal stiller spoergsmaalstegn ved, om Raadets samtykke er gyldigt. Den nationale ret har valgt at spoerge, om samtykket omfatter en anvendelse af de tyske foranstaltninger i tilfaelde, hvor der ikke foreligger afgiftsunddragelse, og der er aftalt et vederlag, der er saedvanligt paa markedet. Dette er et spoergsmaal om fortolkningen og ikke om gyldigheden. Domstolen skal opstille kriterier, som goer det muligt for den nationale ret at afgoere, hvorvidt den fravigelse, Forbundsrepublikken Tyskland paaberaaber sig som begrundelse for, at den nationale foranstaltning kan anvendes under de omstaendigheder, der foreligger i hovedsagen, og som ellers klart ville stride mod artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er lovlig som foelge af den fravigelse, der er givet samtykke til efter artikel 27 i det sjette direktiv. Det faelleskabsretlige spoergsmaal, Domstolen skal tage stilling til, angaar saaledes anvendelsesomraadet for og ikke gyldigheden af den fravigelse, Raadet har givet samtykke til.

27 Det forhold, at en anvendelse af de nationale foranstaltninger generelt kan begrundes i hensynet til at undgaa, at der indtraeder et ubeskattet endeligt forbrug ved transaktioner mellem naertstaaende personer, kan ikke i sig selv goere det berettiget, at foranstaltningerne anvendes, naar der er aftalt et vederlag, der svarer til det saedvanlige paa markedet. Det er i denne forbindelse vigtigt at erindre sig en raekke bemaerkninger fra den nationale ret. Bundesfinanzhof har for det foerste anfoert, at tilfaelde som det foreliggende, hvor lejen ikke daekker omkostningerne, ganske vist »ikke er saa hyppige og ikke har saa vaesentlige oekonomiske virkninger, at de foerer til konkurrencefordrejninger ... men at der paa den anden side heller ikke blot er tale om nogle faa - og ubetydelige - undtagelsestilfaelde«. Den nationale rets holdning maa foretraekkes frem for den modsatte opfattelse, man fra Tysklands side har gjort gaeldende. Medlemsstatens repraesentant indroemmede i hvert fald under den mundtlige forhandling, at det ikke er atypisk, at en saadan situation opstaar ved udlejning af fast ejendom. Desuden kraever proportionalitetsprincippet, der gaelder ved anvendelse af foranstaltninger, som medlemsstaterne har truffet paa grundlag af Raadets samtykke efter artikel 27, at foranstaltningerne skal begraenses til tilfaelde, hvor de er strengt noedvendige. Den nationale ret har for det andet

fastslaaet, at »den omsaetningsafgift, der skal betales af forskellen mellem mindsteberegningsgrundlaget og det aftalte vederlag, ikke kan overvaeltes paa ydelsesmodtageren«. Denne momsopkraevning kan ud fra en overfladisk betragtning sandsynligvis begrundes med en henvisning til, at den tjenesteyder, der skal betale moms af det paastaaede hoejere vederlag, kan traekke indgaaende afgift fra i tilsvarende omfang, og dermed ikke lider noget tab. Dette er imidlertid efter min opfattelse i modstrid med neutralitetsprincippet i momsordningen. I den for nyligt afsagte dom i sagen Elida Gibbs (24) udtalte Domstolen foelgende:

»Det grundlaeggende princip bestaar i, at formaalet med momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger. Derfor kan beskatningsgrundlaget for den moms, afgiftsmyndighederne opkraever, ikke vaere hoejere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger, og som har vaeret grundlaget for beregningen af den moms, der til sidst belaster denne forbruger.«

Desuden er der i normale tilfaelde, hvor der gennemfoeres forretninger med tab, ikke tale om, at man fastsaetter en fiktiv, hoejere salgspris for ydelsen, for derved at udligne indgaaende og udgaaende afgift. For det tredje - og dette er det vigtigste - har den nationale ret anset anvendelsen af mindsteberegningsgrundlaget for at vaere uforholdsmaessig, naar modydelsen er saedvanlig paa markedet, og der ikke foreligger afgiftsunddragelse. Bundesfinanzhof har, i en formulering, jeg kan tilslutte mig, fremhaevet, at intet var til hinder for at benytte markedsvaerdien som beskatningsgrundlag i forbindelse med den saerlige foranstaltning, der fraviger direktivet. Den nationale ret anser kort sagt UStG's § 10, stk. 5, for at vaere mere vidtgaaende end noedvendigt for at naa maalet med fravigelsen.

28 Jeg deler den nationale rets opfattelse. Det er ikke noedvendigt at rejse spoergsmaal om fravigelsens gyldighed. Det ville have vaeret meget enkelt at tage hensyn til en situation som den foreliggende, hvor modydelsen svarer til det saedvanlige vederlag paa markedet. Det forhold, at der ikke findes en saadan regel i UStG's § 10, stk. 5, betyder, at bestemmelsen gaar videre end noedvendigt for at naa det erklærede maal, og den er for saa vidt uforenelig med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv.

Det andet spoergsmaal

i) Indledning

29 Med det andet spoergsmaal soeger den nationale ret oplyst, om en manglende offentliggoerelse paa faellesskabsplan og nationalt plan kan paavirke gyldigheden eller adgangen til at paaberaabe sig en fravigelse, Raadet i oevrigt har givet et gyldigt samtykke til ifoelge det sjette direktivs artikel 27. I modsætning til, hvad den nationale ret og sagsoegeren har anfoert, er Frankrig, Tyskland, Nederlandene og Kommissionen enige om, at spoergsmaalet, om en saadan fravigelse er gyldig eller kan goeres gaeldende, ikke afhaenger af, om fravigelsen er blevet offentliggjort eller meddelt, da dette efter deres opfattelse ikke kraeves i henhold til nogen faellesskabsretlig bestemmelse eller grundaetning. For saa vidt som spoergsmaalet potentielt beroerer den generelle problemstilling om retsvirkningen af beslutninger fra Faellesskabets institutioner, der ikke er blevet offentliggjort, over for andre end beslutningernes adressater, burde det klart behandles af Domstolens plenum. Da Domstolen, saafremt den foelger mit forslag med hensyn til det foerste praejudicielle spoergsmaal, muligvis naar frem til, at det ikke er noedvendigt at besvare det andet spoergsmaal, foeler jeg mig kun med et vist forbehold forpligtet til i den foreliggende sag at overveje det andet spoergsmaal. Man boer dog bemaerke, at spoergsmaalet er meget praecist, idet det, i den nationale rets formulering udelukkende vedroerer medlemsstaternes ret til at goere »en saerlig foranstaltning som omhandlet i artikel 27« gaeldende, hvis Raadets samtykke hertil ikke er blevet offentliggjort i hverken De Europaeiske Faellesskabers Tidende eller i den paagaeldende medlemsstats officielle publikationer. De foelgende bemaerkninger skal derfor alene ses under denne specielle synsvinkel.

ii) Stillingtagen

30 I henhold til traktatens artikel 191 skal en raeke af Faellesskabets retsakter offentliggoeres i De Europaeiske Faellesskabers Tidende. I de dele af artiklen, der er relevante i den foreliggende sag, bestemmes foelgende:

»2. Raadets og Kommissionens forordninger samt disse institutioners direktiver, der er rettet til alle medlemsstaterne, offentliggoeres i De Europaeiske Faellesskabers Tidende. De traeder i kraft paa det i retsakterne fastsatte tidspunkt eller, hvis et saadant ikke er angivet, den tyvende dag efter offentliggoerelsen.

3. Andre direktiver samt beslutninger meddeles dem, de er rettet til, og faar virkning ved denne meddelelse.«

Raadets stiltiende samtykke til en fravigelse med hjemmel i det sjette direktivs artikel 27 er i henhold til artikel 191, stk. 3, en »beslutning«, der ikke kraeves offentliggjort (25). Da beslutningen, som Frankrig har anfoert, faar virkning ved meddelelsen (i saadanne tilfaelde meddelelsen til den medlemsstat, der har fremsat anmodningen), kan dens gyldighed ikke vaere betinget af nogen form for forpligtelse - heller ikke en stiltiende forpligtelse - til at offentliggoere den i EF-Tidende. Domstolen bekræftede denne fortolkning i dommen i sagen Internationale Crediet- en Handelsvereniging »Rotterdam« m.fl. (26). Domstolen udtalte, at selv om det er oenskeligt, at fravigelsesbeslutningen - i det paagaeldende tilfaelde en kommissionsbeslutning i henhold til traktatens artikel 226, stk. 2 - »bringes til offentlighedens kendskab«, »kraeves det ifoelge artikel 191 blot, at beslutninger meddeles dem, de er rettet til« (27).

31 Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland har fremhaevet, at man foerst i 1980'erne kom ind paa at foelge den praksis at offentliggoere raadsbeslutninger, der er vedtaget i henhold til det sjette direktivs artikel 27, i EF-Tidende, afdeling L, som »retsakter, hvis offentliggoerelse ikke er obligatorisk«, og at en tiltraedelse af sagsoegerens argument ville medfoere, at adskillige aeldre raadsbeslutninger, der ikke er offentliggjort, blev uvirksomme. Det ville desuden vaere maerkvaerdigt, hvis faellesskabsretten forpligtede Raadet til at offentliggoere en beslutning, der tillader en fravigelse af et direktiv, som paa sin side kun er blevet offentliggjort til information.

32 Ordlyden af det sjette direktivs artikel 27 indeholder heller ikke nogen form for forpligtelse til at offentliggoere et samtykke, der er givet i henhold til denne bestemmelse. Den Franske Republik har isaer henholdt sig til Domstolens udtalelse i BP Supergaz-dommen om, at »foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i direktivet, kun er forenelige med faellesskabsretten paa betingelse af dels, at de falder inden for de ved maalene i artikel 27, stk. 1, afstukne rammer, dels, at de har vaeret forelagt Kommissionen og har opnaaet Raadets stiltiende eller udtrykkelige godkendelse i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 27, stk. 1-4« (28). Selv om Domstolen i den naevnte sag ikke skulle tage stilling til dette spoergsmaal, udgoer denne passage dog paa overbevisende vis en stiltiende anerkendelse af, at der ikke bestaar et faellesskabsretligt krav om offentliggoerelse. Jeg er enig med den nationale ret i, at den manglende offentliggoerelse af Raadets samtykke i EF-Tidende ikke paavirker beslutningens gyldighed.

33 Det andet spoergsmaal drejer sig dog ogsaa om, hvorvidt det paa nationalt plan kan have betydning for retsvirkningen af et gyldigt givet samtykke fra Raadet, at der ikke er sket en offentliggoerelse i den paagaeldende medlemsstats officielle publikationer. Den nationale ret har anfoert, at Kommissionen i sit indlaeg i Boesenberg-sagen (29) gjorde gaeldende, at den tyske foranstaltning, som foelge af, at samtykkeproceduren vedroerende § 10, stk. 5, i UStG af 1980 ikke var offentliggjort, ikke kunne anvendes til skade for en afgiftspligtig person, og at denne desuden var berettiget til at paaberaabe sig de bestemmelser i det sjette direktiv, som var mere fordelagtige for ham, og som havde direkte virkning. I sine indlaeg for Domstolen har Forbundsrepublikken Tyskland forsvaret de argumenter, ministeriet har gjort gaeldende i hovedsagen. Tyskland har henvist til de udtrykkelige udtalelser i bemaerkningerne til de enkelte bestemmelser i lovforslaget af 15. marts 1978 om, at den bestemmelse, som endte med at blive § 10, stk. 5, skulle daekkes af en fravigelse i henhold til det sjette direktivs artikel 27. Herved blev de afgiftspligtige personer underrettet om, at forbundsregeringen enten allerede havde opnaaet det paakraevede samtykke fra Raadet, eller at samtykkeproceduren var indledt. Det ville naturligtvis staa en afgiftspligtig person frit for at goere gaeldende, at et samtykke, der maatte vaere eller blive givet, ikke var foreneligt med det sjette direktiv. I saadanne sager ville den nationale ret i henhold til den tyske grundlovs artikel 35 kunne kraeve af de tyske myndigheder, at de gav alle de oplysninger, der var relevante med hensyn til samtykket.

34 Efter min opfattelse opstaar der hermed spoergsmaal om, hvorvidt den manglende offentliggoerelse af fravigelsen indskraenker retssikkerheden eller virkningen af den domstolskontrol, der skal staa til raadighed for en afgiftspligtig person, der oensker at anfaegte en anvendelse af fravigelsen. Saaledes anfoerte Domstolen f.eks. i sagen Gondrand og Garancini, at »retssikkerhedsprincippet kraever, at en ordning, der paalaegger skatteborgeren byrder, er klar og utvetydig, for at han ikke skal vaere i tvivl om sine rettigheder og pligter, saaledes at han kan handle derefter« (30). I sagen Heylens m.fl. (31) beskrev Domstolen desuden retten til en effektiv retsbeskyttelse i forhold til beslutninger, der hindrer en individuel udovelse af rettigheder, som beror paa faellesskabsretten (i den paagaeldende sag var der tale om traktatens artikel 48), saaledes at det kraeves, at den enkelte »kan haevde denne ret under de bedst mulige betingelser, og at afgoerelsen af, om sagen boer proeves judicielt, traeffes paa grundlag af et fuldt kendskab til sagen« (32). Det forhold, at en raadsbeslutning som den, der her er tale om, ikke er offentliggjort paa nationalt plan, kan efter min mening ikke - bortset fra eventuelt rent formelt - hverken

indskraenke den beroerte afgiftspligtiges retssikkerhed eller effektiviteten af en administrativ proevelse eller en domstolskontrol, den paagaeldende maatte have adgang til.

35 I tilfaelde som sagsoegerens har den afgiftspligtige person - fordi der er tale om offentligretlige retsakter - adgang til for det foerste teksten til det sjette direktiv, der udtrykkeligt giver ham kendskab til det forhold, at der kan opnaas ret til at foretage en fravigelse gennem et stiltiende samtykke fra Raadet ifoelge artikel 27, og for det andet til de nationale lovregler, hvorved der (i det foreliggende tilfaelde) samtidig skete en gennemfoerelse af direktivet og den omtvistede fravigelse af direktivet, der nu goeres gaeldende over for sagsoegeren. Paa denne baggrund har han saaledes umiddelbart en ret til effektiv retsbeskyttelse, da han, blot ved at goere indsigelse og endog paa et tidligt stadium af den forvaltningsretlige behandling af en sag, kan forlange, at den paagaeldende medlemsstat begrundet uoverensstemmelsen mellem ordlyden af dens nationale foranstaltninger til gennemfoerelse af det sjette direktiv og direktivet selv. Saafermt medlemsstaten ikke kan paavise en gyldig fravigelse, kan den afgiftspligtige desuden paaberaabe sig bestemmelserne i det sjette direktiv direkte. Bevisbyrden paahviler saaledes medlemsstaten, der, hvis det er noedvendigt, skal godtgoere over for den nationale retsinstans, at betingelserne i artikel 27 - som udtalt af Domstolen i BP Supergaz-dommen (jf. punkt 32 ovenfor) - er opfyldt. Som supplement til de rettigheder, sagsoeger maatte have ifoelge national ret, stiller faelleskabsretten i saadanne sager krav om, at der naturligvis skal gives den afgiftspligtige alle rimelige muligheder for at bestride og anfaegte, at betingelserne er opfyldt. Det maa antages, at den nationale retsinstans i overensstemmelse med de nationale procedurer vil give sagsoegeren adgang til alle relevante informationer, indroemme ham tilstraekkelig lange frister samt adgang til passende retsmidler med hensyn til sagens omkostninger og dermed vil sikre ham en retfaerdig rettergang (33). Jeg kan dog ikke se, hvorledes en manglende offentliggoerelse af fravigelsen i sig selv skulle kunne paavirke en medlemsstats ret til at paaberaabe sig fravigelsen. Dette maa isaer gaelde i tilfaelde, hvor den fravigelse, der er givet samtykke til, indskrænker anvendelsesomraadet for et direktiv, der, i overensstemmelse med traktatens artikel 189, er blevet gennemfoert rettidigt og korrekt af den paagaeldende medlemsstat, og som allerede efter sin ordlyd udtrykkeligt giver hjemmel til at indroemme saadanne fravigelser.

IV - Forslag til afgoerelse

36 Sammenfattende foreslaar jeg, at den forelaeggende rets foerste spoergsmaal besvares saaledes:

En tilladelse, som Raadet i henhold til artikel 27 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag har givet en medlemsstat til med henblik paa at undgaa afgiftsunddragelse at traeffe en saerlig foranstaltning, omfatter ikke nationale foranstaltninger, hvorefter den afgiftspligtige persons omkostninger som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EOEF ogsaa skal benyttes som mindsteberegningsgrundlag i forbindelse med ydelser mod vederlag mellem naertstaaende personer, naar det aftalte vederlag er saedvanligt paa det paagaeldende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget.

Saafermt Domstolen ikke maatte foelge mit forslag til besvarelsen af det foerste spoergsmaal, boer det andet spoergsmaal efter min opfattelse besvares saaledes:

En medlemsstat kan over for en afgiftspligtig person paaberaabe sig nationale foranstaltninger, som er truffet til gennemfoerelse af en fravigelse, Raadet i henhold til artikel 27, stk. 1, i direktiv 77/388/EOEF har givet sit stiltiende samtykke til, og som opfylder baade de processuelle og materielle gyldighedskrav i henhold til artikel 27, stk. 1-4, i direktiv 77/388/EOEF, ogsaa selv om, for det foerste, Raadets samtykke til foranstaltningerne ikke er blevet offentliggjort i De Europaeiske Faelleskabers Tidende, og, for det andet, tilladelsesproceduren i henhold til artikel 27, stk. 2, 3 og 4, i direktiv 77/388/EOEF heller ikke - efter at den er gennemfoert - er blevet

bekendtgjort i medlemsstatens officielle publikationer.

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »det sjette direktiv«) (EFT L 145, s. 1).

(2) - BGBl. I, s. 1953.

(3) - Momsen selv indgår dog ikke i beskatningsgrundlaget.

(4) - Jf. BR-Drucksache 145/78, s. 38.

(5) - BT-Drucksache, 8/1779.

(6) - Da der i artikel 27, stk. 4, er opstillet en frist på to måneder, må fristen, således som Tyskland har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, anses for at være udløbet den 13.8.1978.

(7) - I sit skriftlige indlæg har Tyskland givet Domstolen oplysning om, at § 10, stk. 5, i UStG af 1980 trådte i kraft den 1.1.1980. Domstolen er blevet oplyst om, at teksten i denne bestemmelse ikke blev ændret under den nationale lovgivningsproces.

(8) - Med hensyn til dette princip har den nationale ret henvist til dom af 12.7.1988, forenede sager 138/86 og 139/86, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (Direct Cosmetics II), Sml. s. 3937, af 13.2.1985, sag 5/84, Direct Cosmetics (Direct Cosmetics I), Sml. s. 617, og af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861.

(9) - Dom af 18.2.1964, forenede sager 73/63 og 74/63, Sml. 1954-1964, s. 455, org. ref.: Rec. s. 1.

(10) - Mine fremhævelser.

(11) - Nævnt ovenfor i fodnote 8, jf. især dommens præmis 24 og punkt 3 i generaladvokat VerLoren van Themaat's forslag til afgørelse.

(12) - Sag 5/84, nævnt ovenfor i fodnote 8.

(13) - Det skal bemærkes, at generaladvokat VerLoren van Themaat i sit forslag til afgørelse i i sagen Direct Cosmetics I sammenlignede det forhold, at en medlemsstat erstatte en foranstaltning, der er givet meddelelse om (og samtykke til) i henhold til artikel 27, med den situation, at en sådan foranstaltning »efterfølgende viser sig at have et andet indhold end det, den pågældende medlemsstat har angivet i forbindelse med meddelelsen, og dernæst erstattes af en foranstaltning med ændret formulering«, Sml. 1985, s. 618, på s. 627.

(14) - Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883.

(15) - Jf. ovenfor, præmis 23. Begrundelsen for disse krav er beskrevet af generaladvokat Jacobs i punkt 36 i forslaget til afgørelse. Under henvisning til de korte frister, der gælder for proceduren for det stiltiende samtykke i henhold til artikel 27, og til behovet for at kunne tage stilling til, om foranstaltningerne er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, udtalte han: »Det er derfor afgørende, at medlemsstaterne, og særlig Kommissionen, får rimelig lejlighed til at undersøge de påtænkte foranstaltninger med henblik på at vurdere, om disse krav er opfyldt. Naar henses til de i artikel 27 fastsatte tidsfrister, er dette kun muligt, såfremt de påtænkte foranstaltninger goes til genstand for særlig meddelelse.«

(16) - Således anførte generaladvokat VerLoren van Themaat i sit forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Belgien under henvisning til Kommissionens og Raadets praksis vedrørende

artikel 27, stk. 1, foelgende: »I bilag IV til replikken har Kommissionen nemlig anfoert, at Raadet og Kommissionen i mindst et tilfaelde har accepteret, at der fastsaettes et minimumsbeskatningsgrundlag for at undgaa afgiftskriminalitet (§ 10, stk. 5, i den tyske momslov)« (min fremhaevelse). For at kunne give tilladelse til et saadant afgiftsgrundlag ville Raadet skulle undersøge, om forslaget opfyldte kravet i artikel 27, stk. 1, sidste punktum. Det kan ikke antages, at en anmodning om tilladelse til en foranstaltning, der fremstaar som rettet mod afgiftsunddragelse, goer det naerliggende eller muligt at tage stilling til, om dette krav er opfyldt.

(17) - Jf. f.eks. med hensyn til undtagelserne i det sjette direktivs artikel 13, dom af 15.6.1989, sag 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Sml. s. 1737, praemis 13, og af 11.8.1995, sag C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*, Sml. I, s. 2341, praemis 19.

(18) - Praemis 29.

(19) - Kommissionens repraesentant har henvist til en beslutning, der blev truffet for nylig, og hvorved Raadet bemyndigede Nederlandene til at fravige artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og anvende normalvaerdien som beskatningsgrundlag ved stiftelse af visse tinglige rettigheder under forudsætning af, at to betingelser er opfyldt, hvoraf den foerste tydeligt afspejler Raadets bestraebelser paa at sikre, at de nederlandske foranstaltninger opfyldte proportionalitetsprincippet. I beslutningen kraeves det (artikel 1, foerste led), at beskatningsgrundlaget som fastsat i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er »unormalt lavt i forhold til den pris, der vil kunne opnaas for det paagaeldende gode paa konkurrencemaessige vilkaar mellem uafhaengige parter«, jf. Raadets beslutning 96/432/EF af 8.7.1996 om bemyndigelse af Nederlandene til at anvende en foranstaltning, som fraviger artikel 11 i direktiv 77/388/EOEF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (sjette momsdirektiv) (EFT L 179, s. 51).

(20) - Sag 324/82, naevnt ovenfor i fodnote 8.

(21) - Jf. ovenfor, praemis 2-7, hvor de relevante belgiske regler er naermere beskrevet.

(22) - Jf. BP Supergaz-dommen, naevnt ovenfor i fodnote 14, praemis 36.

(23) - Jf. dommen i sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, naevnt ovenfor i fodnote 8, praemis 29.

(24) - Dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Sml. I, s. 5339, praemis 19.

(25) - Paa det paagaeldende tidspunkt var der tale om EOEF-traktatens artikel 191, stk. 2. Som Frankrig med rette har anfoert, skete offentliggoerelsen af det sjette direktiv i EFT i henhold til den affattelse af artikel 191, stk. 2, der var gaeldende, da direktivet blev udstedt, kun til information. Foerst efter den nye affattelse i EF-traktatens artikel 191, stk. 2, som foelge af aendringen ved artikel G, nr. 63, i traktaten om Den Europaeiske Union, kraeves der offentliggoerelse af direktiver, der er rettet til alle medlemsstaterne.

(26) - Naevnt ovenfor i fodnote 9.

(27) - Rec. 1964, s. 7, o.a.: fremgaar ikke af den danske Samling, hvori dommen kun er offentliggjort i sammendrag.

(28) - Jf. praemis 22.

(29) - Sag C-340/92, *Finanzamt Mainz mod Boesenberg*. Denne anmodning om en praejudiciel afgoerelse angik ligeledes § 10, stk. 5, i UStG af 1980, men blev ved kendelse afsagt af Domstolens praesident den 6.10.1993 slettet af Domstolens register.

(30) - Dom af 9.7.1981, sag 169/80, Sml. s. 1931, praemis 17.

(31) - Dom af 15.10.1987, sag 222/86, Sml. s. 4097.

(32) - Jf. ovenfor, praemis 15.

(33) - Jf. f.eks. med hensyn til irsk ret dommen i sagen State (Healy) mod Donoghue, IR 1976, 325.