# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 27. februar 1997 *

1. Kan en medlemsstat, når ejeren af nogle bygninger lejer disse ud til et selskab, han har tilknytning til, til en leje, der ikke dækker omkostningerne ved købet og vedligeholdelsen af bygningerne, men som svarer til den sædvanlige markedsleje for tilsvarende ejendomme, alligevel anvende summen af disse omkostninger som beregningsgrundlag for opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) af udlejningen? For at kunne svare på dette præjudicielle spørgsmål fra Bundesfinanzhof, skal Domstolen i det væsentlige foretage en fortolkning af artikel 27 i Rådets sjette direktiv og især tage stilling til, om en foranstaltning, der er indført i henhold til denne bestemmelse, er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet [1].

## I — Retlige og faktiske omstændigheder

*De relevante retsregler*

i) Det sjette direktiv

2. I henhold til artikel 2, stk. 1, i det sjette direktiv pålægges der moms for »levering af ... tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder 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 følgende 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 modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

...

* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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).

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

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan 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 på en række betingelser mulighed for at fravige andre bestemmelser i direktivet. I artikel 27, stk. 5, omhandles adgangen til at opretholde bestående nationale foranstaltninger, der ikke er i overensstemmelse med det sjette direktiv. Artikel 27, stk. 1-4, vedrører nye foranstaltninger, hvorved direktivet fraviges, og har følgende ordlyd:

3. »Omkostnings«-reglen for fastlæggelsen af »beskatningsgrundlaget« gælder for de i artikel 6, stk. 2, nævnte særlige tilfælde af eget forbrug. Artikel 6, stk. 2, lyder således:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

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

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

3. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned.

4. Rådets samtykke anses for opnået, såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra den i stk. 3 nævnte underretning har anmodet om, at sagen forelægges Rådet.«

ii) Tysk lovgivning

5. I Tyskland blev lovgivningen ved Umsatzsteuergesetz af 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) bragt i overensstemmelse med kravene i det sjette direktiv [2]. Hvad angår beregningsgrundlaget for momsopkrævning opstilles følgende almindelige regel i UStG's § 10, stk. 1: »Vederlaget omfatter alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå ydelsen, dog med fradrag af omsætningsafgiften.«

6. Denne regel fraviges ved § 10, stk. 4, såfremt der er tale om ydelser til eget forbrug. I henhold til stk. 4, nr. 2, udgør beskatningsgrundlaget »omkostningerne i forbindelse med udførelsen 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 erlægges mellem nærtstående. I UStG's § 10, stk. 5, bestemmes følgende:

»Stk. 4 gælder tilsvarende for

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

...

2 — BGBl. I, s. 1953.

3 — Momsen selv indgår dog ikke i beskatningsgrundlaget.

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

*Sagens behandling ved den nationale ret*

8. Sagsøgeren og indstævnte i hovedsagen (herefter »sagsøgeren«) er ejer af en udlejningsejendom, som han har ladet opføre, samt flere ejerlejligheder. Han udlejede ejendommene til et anpartsselskab (herefter »lejeren«), hvis deltagere var hans hustru og hans myndige søn. Deltagerne ejede hver 50% af anparterne, men hustruen var ligeledes selskabets direktør og var den eneste tegningsberettigede. Parterne i hovedsagen er enige om, at de lejebeløb, der var aftalt mellem sagsøgeren og lejeren, svarede til den sædvanlige leje på markedet for denne type bygninger i det pågældende område.

9. Der opstod tvist om størrelsen af den moms, sagsøgeren skulle betale af lejen, fordi det aftalte lejebeløb var lavere end det såkaldte »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 særlig momsundersøgelse anvendte Finanzamt Bergisch-Gladbach dette mindsteberegningsgrundlag over for sagsøgeren.

10. Efter forgæves at have påklaget afgiftsansættelsen anlagde sagsøgeren sag ved Finanzgericht, som gav ham medhold. Selv om Finanzgericht var af den opfattelse, at lejeren ikke var en sagsøgeren nærtstående person i UStG's § 10, stk. 5, nr. 1's forstand, fastslog retten også, at § 10, stk. 5, nr. 1, skulle fortolkes strengt, således at den ikke fandt anvendelse, når det aftalte vederlag for de erlagte ydelser svarede til det sædvanlige vederlag på markedet for sådanne ydelser. Især under henvisning til den tyske regerings bemærkninger i 1978 ved fremsættelsen af det lovforslag, der siden førte til vedtagelsen af UStG af 1980, fandt Finanzgericht, at mindsteberegningsgrundlaget i henhold til § 10, stk. 5, skal anvendes i alle tilfælde, hvor erhvervsdrivende udfører leveringer og andre ydelser »mod uforholdsmæssigt lave vederlag« (»zu unangemessen niedrigen Entgelten«), for derved at udelukke, at der opstår et delvist ubeskattet forbrug [4]. Retten var imidlertid af den opfattelse, at bestemmelsen ikke skulle omfatte ydelser mellem nærtstående, der er erlagt mod sædvanligt vederlag på markedet, idet sådanne ydelser ifølge Finanzgericht ikke adskiller sig fra transaktioner mellem personer, der ikke er nærtstående.

4 — Jf. *BR-Drucksache* 145/78, s. 38.

11. Finanzamt indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof (herefter også »den nationale ret«). Denne udtalte, at anvendelsen af mindsteberegningsgrundlaget — i det omfang, dette overstiger det aftalte vederlag — fører til, at det er leverandøren eller tjenesteyderen, der belastes med den yderligere moms, da der ikke er tale om en afgift, der kan overvæltes på modtageren af leveringen eller ydelsen. Den nationale ret fandt, at de aftalte lejebeløb var sædvanlige, selv om de var lavere end den såkaldte »omkostningsleje« (»Kostenmiete«), der udgør de opståede omkostninger eksklusive moms. I modsætning til Finanzgericht fastslog Bundesfinanzhof desuden, at lejeren var en sagsøgeren nærtstående person i UStG's § 10, stk. 5's forstand. Den nationale ret udtrykte tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse skulle anvendes, eller om sagsøgeren i stedet kunne påberåbe sig hovedreglen om beskatningsgrundlaget i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv. Bundesfinanzhof besluttede derfor at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til traktatens artikel 177:

»1) Er en af Rådet givet tilladelse til under fravigelse af direktiv 77/388/EØF og for at undgå visse former for afgiftsunddragelse at indføre en særlig foranstaltning, hvorefter udgifterne som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EØF skal benyttes som mindsteberegningsgrundlag i forbindelse med ydelser mod vederlag mellem nærtstående personer, også omfattet af artikel 27 i direktiv 77/388/EØF, hvis det aftalte vederlag er sædvanligt på det pågældende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget, og der altså ikke foreligger afgiftsunddragelse?

2) Kan en medlemsstat gøre en særlig foranstaltning som omhandlet i artikel 27 i direktiv 77/388/EØF gældende over for en afgiftspligtig person som en afgiftsbestemmelse, hvis Rådets samtykke ikke har været offentliggjort i *De Europæiske Fællesskabers Tidende*, og tilladelsesproceduren i henhold til artikel 27, stk. 2, 3 og 4, i direktiv 77/388/EØF — efter at den er gennemført — heller ikke har været offentliggjort i medlemsstatens publikationer for officielle meddelelser?«

*Den nationale rets opfattelse*

i) Det første spørgsmål

12. Bundesfinanzhof har anført, at UStG's § 10, stk. 5, blev indført som en særlig 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 bemærkning til § 10, stk. 5, at »bestemmelsen er omfattet af artikel 27, stk. 1, i det sjette direktiv« [5]. Den tyske regering påberåbte sig denne bestemmelse den 12. maj 1978, da den underrettede Kommissionen om indførelsen af den påtænkte særlige foranstaltning. Regeringen gjorde gældende, at det i forbindelse med ydelser, der er aftalt et uforholdsmæssigt lavt vederlag for, med henblik på at undgå svig eller unddragelse er nødvendigt at sikre, at der kan anvendes et højere beregningsgrundlag. Beregningsgrundlaget skal altid fastlægges efter omkostningsreglen i UStG's § 10, stk. 4, når det vederlag, der rent faktisk erlægges for den pågældende levering, er lavere end ydelsens værdi. Gennem indførelsen af mindsteberegningsgrundlaget skulle det ifølge den nationale ret sikres, at ydelser, der ikke modsvares af et passende vederlag, beskattes på samme måde 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 iværksat proceduren efter artikel 27, stk. 1-4, i det sjette direktiv ved i en skrivelse af 12. juni 1978 at underrette de øvrige medlemsstater om den tyske meddelelse. Hverken Kommissionen eller nogen af medlemsstaterne begærede sagen forelagt Rådet. Efter udløbet af fristen i direktivets artikel 27, stk. 4 [6], blev Rådets samtykke til Tysklands iværksættelse af foranstaltningerne således anset for opnået [7].

14. Den nationale ret har udtrykt tvivl om, hvorvidt UStG's § 10, stk. 5, er i overensstemmelse med det fællesskabsretlige princip om, at særlige foranstaltninger, som er vedtaget i henhold til artikel 27 i det sjette direktiv med henblik på at undgå visse former for svig eller unddragelse, principielt kun må fravige direktivets artikel 11 i det omfang, det er strengt nødvendigt for at opnå dette mål [8]. Den nationale ret har anført, at UStG's § 10, stk. 5, ikke tillader at tage hensyn til muligheden for, at et vederlag, der er aftalt mellem nærtstående personer, og som er sædvanligt på det pågældende marked, skønt det er lavere end mindsteberegningsgrundlaget, ikke er uforholdsmæssigt lavt. Mindsteberegningsgrundlaget skal således anvendes også i tilfælde, hvor der ikke opstår spørgsmål om afgiftsunddragelse. Rådets stiltiende samtykke i henhold til artikel 27 byggede kun på, at den foranstaltning, man påtænkte at træffe i Tyskland, ifølge medlemsstatens skrivelse af 12. maj 1978 til Kommissionen havde til formål at undgå afgiftsunddragelse. At foranstaltningen som påstået skulle have til formål at forenkle afgiftsopkrævningen, blev ikke oplyst over for Kommissionen under godkendelsesproceduren.

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.

ii) Det andet spørgsmål

15. Den nationale ret har under henvisning til dommen i sagen Internationale Crediet-en Handelsvereniging »Rotterdam« m.fl. [9] anført, at manglende offentliggørelse af foranstaltninger, der ikke kræves offentliggjort i henhold til traktaten — således som det er tilfældet med Rådets samtykke i den foreliggende sag — ikke kan have nogen konsekvenser for foranstaltningernes gyldighed eller virkning. Bundesfinanzhof kunne dog ikke tiltræde et argument, som Forbundsfinansministeriet (herefter »ministeriet«), havde fremført under hovedsagen om, at den tyske regerings udtalelser i forbindelse med fremsættelsen af lovforslaget i 1978 efter en fornuftig vurdering udgjorde en faktisk offentliggørelse af den påtænkte fravigelse fra det sjette direktivs artikel 11. Ifølge den nationale ret skal en offentliggørelse ske i »almindeligt tilgængelige kilder« for derved at gøre det muligt for en afgiftspligtig at se, at der foreligger en fravigelse af det sjette direktiv, der afskærer den pågældende fra at påberåbe sig andre bestemmelser i direktivet, der er mere fordelagtige for ham.

## II — Indlæg

16. Der er indgivet skriftlige indlæg af Forbundsrepublikken Tyskland, Den Franske Republik og Kommissionen. Mundtlige indlæg er afgivet af sagsøgeren, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Franske Republik, Kommissionen og Kongeriget Nederlandene. Frankrig har i sit skriftlige og mundtlige indlæg kun behandlet det andet præjudicielle spørgsmål. Under hensyn til den samstemmende opfattelse, der er kommet til udtryk i de skriftlige indlæg vedrørende det andet spørgsmål, har Tyskland i sit mundtlige indlæg kun behandlet det første spørgsmål. Sagsøgeren og Kommissionen har ligeledes koncentreret deres mundtlige indlæg til at angå det første spørgsmål. Selv om Kongeriget Nederlandene har anført, at det er særlig interesseret i det andet spørgsmål, har det dog også fremsat nogle udtalelser vedrørende det første spørgsmål.

## III — Gennemgang

*Det første spørgsmål*

17. Indledningsvis må det afklares, hvilken karakter den omhandlede fravigelse har. Hverken ministeriet i hovedsagen eller den tyske regering i sine indlæg 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 tilfælde af »vederlagsfri« erlæggelse 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 erlæggelsen. Den særlige

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

foranstaltning, hvorved denne regel i hvert fald udvides til at omfatte ydelser, der er aftalt et sædvanligt 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 første spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige oplyst, om Forbundsrepublikken Tyskland i overensstemmelse med det sjette direktivs artikel 27 kan påberåbe sig Rådets samtykke under forhold, hvor der ikke er påvist hverken afgiftssvig eller afgiftsunddragelse. Da Forbundsrepublikken Tyskland i sit skriftlige indlæg imidlertid ud over sit principale anbringende — som går ud på, at UStG's § 10, stk. 5, som en foranstaltning mod svig og unddragelse er i overensstemmelse med artikel 27 — subsidiært har gjort gældende, at den særlige foranstaltning faktisk kan anses for en forenklingsforanstaltning, skal jeg indledningsvis beskæftige 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 vedrøre foranstaltninger, der anses for at være nødvendige, *enten* »... for at forenkle afgiftsopkrævningen *eller* for at undgå visse former for svig eller unddragelse« [10]. Desuden indeholder artikel 27, stk. 1, sidste punktum, en særlig regel om anmodninger vedrørende foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen — en regel, der ikke gælder for foranstaltninger for at undgå visse former for svig eller unddragelse — nemlig at »foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen ... ikke eller kun i ubetydelig grad [må] påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug«. Det er således klart, at man ved udstedelsen af direktivet har villet sondre mellem de to typer foranstaltninger.

20. Betydningen af denne sondring blev fremhævet af Domstolen og generaladvokaten i sagen Kommissionen mod Belgien [11]. Heraf følger, at medlemsstaterne ifølge det sjette direktivs artikel 27 er forpligtet til nøjagtigt at angive såvel indholdet som arten af de særlige foranstaltninger, hvorved direktivet fraviges, der anmodes om samtykke til. I sagen Direct Cosmetics I [12], hvor Det Forenede Kongerige havde indført en ny national foranstaltning nogle år efter, at medlemsstaten i henhold til artikel 27 havde opnået Rådets samtykke til den foranstaltning, staten dengang havde henvist til i sin anmodning til Kommissionen, udtalte Domstolen, at den oprindelige meddelelse havde udtømt sine retsvirkninger i og med, at den pågældende foranstaltning blev erstattet af en ny bestemmelse »... medmindre det godtgøres, at den nye bestemmelse indholdsmæssigt må anses for at være den samme som den

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.

tidligere bestemmelse« [13]. I en sag af nyere dato, BP Supergaz [14], søgte Grækenland at påberåbe 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 også specifikt skal forelægge Kommissionen de særlige foranstaltninger, staten påtænker at iværksætte som en fravigelse fra det sjette direktiv [15].

21. Efter min opfattelse indebærer medlemsstaternes pligt til ifølge det sjette direktivs artikel 27 klart at beskrive de påtænkte foranstaltningers karakter et krav om, at staterne angiver begrundelsen for, at de ønskes iværksat. Det kan rimeligvis ikke forventes, at Kommissionen, Rådet og de øvrige medlemsstater bedømmer sådanne foranstaltninger inden for kort tid, uden at have kendskab til det mål, der forfølges med dem. Da artikel 27 som en bestemmelse, der giver mulighed for at fravige det sjette direktiv, nødvendigvis skal fortolkes strengt, er det påkrævet, at en medlemsstat fremsætter en ny begæring, hver gang den anser en fravigelse af direktivet for at være nødvendig. Den nationale ret har fundet, at Forbundsrepublikken Tyskland havde opnået Kommissionens samtykke til at anvende særlige foranstaltninger med henblik på at bekæmpe momsunddragelse. Det er utvivlsomt korrekt, at Forbundsrepublikken Tyskland, således som Bundesfinanzhof har anført, ikke på nuværende tidspunkt kan forsøge at omformulere grundlaget for anmodningen i 1978 ved at gøre gældende, at UStG's § 10, stk. 5, også kan anvendes som en forenklingsforanstaltning i forbindelse med ydelser mellem nærtstående personer [16].

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

a) Indledning og indlæg

22. Ifølge Domstolens faste praksis skal fravigelser af de almindelige bestemmelser i det sjette direktiv fortolkes strengt. Da der i artikel 27, stk. 1-4, kræves et samtykke til

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 erstatter 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. Når hensés til de i artikel 27 fastsatte tidsfrister, er dette kun muligt, såfremt de påtænkte foranstaltninger gøres 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 Rådets praksis vedrørende artikel 27, stk. 1, følgende: »I bilag IV til replikken har Kommissionen nemlig anført, at Rådet og Kommissionen i mindst et tilfælde har accepteret, at der fastsættes et minimumsbeskatningsgrundlag *for at undgå afgiftskriminalitet* (§ 10, stk. 5, i den tyske momslov)« (*min fremhævelse*). For at kunne give tilladelse til et sådant afgiftsgrundlag ville Rådet 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 fremstår som rettet mod afgiftsunddragelse, gør det nærliggende eller muligt at tage stilling til, om dette krav er opfyldt.

individuelle nationale fravigelser af det sjette direktiv, skal de nævnte bestemmelser, som Domstolen ofte har udtalt, fortolkes strengt [17]. Hvad angår anvendelsesområdet for foranstaltninger, der er givet samtykke til med henblik på at undgå svig eller unddragelse, har Kommissionen med rette henvist til det princip, Domstolen opstillede i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, om, at sådanne foranstaltninger »skal være af en sådan art, at svig eller unddragelse herved undgås, men for at nå dette mål kan beskatningsgrundlaget for momsen, jf. artikel 11, principielt kun fraviges, for så vidt det anses for strengt nødvendigt« [18]. Kommissionen har desuden fremført, at når der betales et vederlag, der svarer til det sædvanlige på 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 modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen ...«. Under den mundtlige forhandling henviste Kommissionen til Rådets nuværende praksis, som den tiltrådte, og hvorefter særforanstaltninger, der gives samtykke til efter artikel 27, ikke må være mere vidtgående end strengt nødvendigt for at nå foranstaltningernes mål [19].

Sagsøgeren har fremhævet den potentielle vilkårlighed, der er forbundet med et beregningsgrundlag, der er baseret på omkostningerne, idet omkostningerne inden for byggesektoren ofte er meget høje. I den foreliggende sag har sagsøgeren ladet udlejningsejendommen opføre for egen regning, men markedslejen er lavere end en leje beregnet på grundlag af omkostningerne.

23. Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt, at den særlige foranstaltning skulle være for vidtgående i forhold til formålet. Ifølge Tyskland vil det være rimeligt normalt for en tjenesteyder at forlange, at han modtager et vederlag, som mindst svarer til de omkostninger, der opstår ved erlæggelse af den pågældende tjenesteydelse. Vederlaget er kun sjældent lavere, og det er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet at anvende UStG's § 10, stk. 5, i sådanne situationer. Alle retsregler skal være objektive, og ved udarbejdelsen af en foranstaltning til at undgå svig og unddragelse i forbindelse med moms må det derfor være tilladt at tage hensyn til de faktiske omstændigheder, der normalt foreligger i tilfælde af momsunddragelse. Under henvisning til præmis 30 i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien [20] har Tyskland hævdet, at foranstaltninger til at undgå svig og unddragelse i overensstemmelse med artikel 27 i det sjette direktiv om fornødent kan indebære, at man anvender standardiserede beløb. Tyskland har sammenlignet de relativt sjældne tilfælde, hvor anvendelsen af § 10, stk. 5, medfører et

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 Actics, Sml. s. 1737, præmis 13, og af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 19.

18 — Præmis 29.

19 — Kommissionens repræsentant har henvist til en beslutning, der blev truffet for nylig, og hvorved Rådet bemyndigede Nederlandene til at fravige artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og anvende normalværdien som beskatningsgrundlag ved stiftelse af visse tinglige rettigheder under forudsætning af, at to betingelser er opfyldt, hvoraf den første tydeligt afspejler Rådets bestræbelser på at sikre, at de nederlandske foranstaltninger opfyldte proportionalitetsprincippet. I beslutningen kræves det (artikel 1, første 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 opnås for det pågældende gode på konkurrencemæssige vilkår mellem uafhængige parter«, jf. Rådets 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/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (sjette momsdirektiv) (EFT L 179, s. 51).

20 — Sag 324/82, nævnt ovenfor i fodnote 8.

beskatningsgrundlag, der overstiger det sædvanlige vederlag på markedet, med den generelle udformning af de belgiske regler, som Domstolen i sagen Kommissionen mod Belgien anså for at være for vidtgående [21]. Tyskland har fremført, 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 fremhævet, at der i henhold til den særlige 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 sådanne tilfælde kan sammenlignes med transaktioner mod vederlag mellem nærtstående personer, svarer den særlige foranstaltning, selv om den bygger på en fravigelse af direktivet, til en tankegang, der ligger til grund for direktivet.

24. Kongeriget Nederlandene har gjort gældende, at en national retsinstans ikke kan sætte spørgsmålstegn ved forholdsmæssigheden af et samtykke, Rådet har givet i henhold til artikel 27, stk. 1-4, da spørgsmålet om, hvorvidt Rådets samtykke er gyldigt meddelt, ellers rent faktisk ville blive genstand for en efterprøvelse fra den nationale rets side. Kongeriget Nederlandenes repræsentant har fremført, at spørgsmålet om, hvorvidt beslutningen er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, kun kan rejses, såfremt der også udtrykkeligt rejses tvivl om beslutningens gyldighed.

21 — Jf. ovenfor, præmis 2-7, hvor de relevante belgiske regler er nærmere beskrevet.

b) Stillingtagen

25. I det sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), pålægges medlemsstaterne en klar og ubetinget forpligtelse i forbindelse med fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget. Domstolen har allerede fastslået, at »bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1 ... tillægger borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved de nationale domstole« [22]. Når en medlemsstat påberåber sig, at Rådet efter artikel 27 har givet samtykke til, at staten med henblik på at undgå svig eller unddragelse i forbindelse med momsopkrævningen foretager en fravigelse, hvorved der anvendes et andet beskatningsgrundlag end det i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), nævnte, skal staten begrunde de vedtagne foranstaltningers omfang og anvendelsesområde. For så vidt foranstaltningerne ikke er strengt nødvendige for at nå dette mål, kan de ikke anvendes til skade for den afgiftspligtige [23].

26. Jeg kan ikke tilslutte mig Kongeriget Nederlandenes indvending om, at den nationale rets første præjudicielle spørgsmål stiller spørgsmålstegn ved, om Rådets samtykke er gyldigt. Den nationale ret har valgt at spørge, om samtykket omfatter en anvendelse af de tyske foranstaltninger i tilfælde, hvor der ikke foreligger afgiftsunddragelse, og der er aftalt et vederlag, der er sædvanligt på markedet. Dette er et spørgsmål om fortolkningen og ikke om gyldigheden. Domstolen skal opstille kriterier, som gør det muligt for

22 — Jf. BP Supergaz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 36.

23 — Jf. dommen i sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 29.

den nationale ret at afgøre, hvorvidt den fravigelse, Forbundsrepublikken Tyskland påberåber sig som begrundelse for, at den nationale foranstaltning kan anvendes under de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, og som ellers klart ville stride mod artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er lovlig som følge af den fravigelse, der er givet samtykke til efter artikel 27 i det sjette direktiv. Det fællesskabsretlige spørgsmål, Domstolen skal tage stilling til, angår således anvendelsesområdet for og ikke gyldigheden af den fravigelse, Rådet har givet samtykke til.

27. Det forhold, at en anvendelse af de nationale foranstaltninger generelt kan begrundes i hensynet til at undgå, at der indtræder et ubeskattet endeligt forbrug ved transaktioner mellem nærtstående personer, kan ikke i sig selv gøre det berettiget, at foranstaltningerne anvendes, når der er aftalt et vederlag, der svarer til det sædvanlige på markedet. Det er i denne forbindelse vigtigt at erindre sig en række bemærkninger fra den nationale ret. Bundesfinanzhof har for det første anført, at tilfælde som det foreliggende, hvor lejen ikke dækker omkostningerne, ganske vist »ikke er så hyppige og ikke har så væsentlige økonomiske virkninger, at de fører til konkurrencefordrejninger ... men at der på den anden side heller ikke blot er tale om nogle få — og ubetydelige — undtagelsestilfælde«. Den nationale rets holdning må foretrækkes frem for den modsatte opfattelse, man fra Tysklands side har gjort gældende. Medlemsstatens repræsentant indrømmede i hvert fald under den mundtlige forhandling, at det ikke er atypisk, at en sådan situation opstår ved udlejning af fast ejendom. Desuden kræver proportionalitetsprincippet, der gælder ved anvendelse af foranstaltninger, som medlemsstaterne har truffet på grundlag af Rådets samtykke efter artikel 27, at foranstaltningerne skal begrænses til tilfælde, hvor de er strengt nødvendige. Den nationale ret har for det andet fastslået, at »den omsætningsafgift, der skal betales af forskellen mellem mindsteberegningsgrundlaget og det aftalte vederlag, ikke kan overvæltes på ydelsesmodtageren«. Denne momsopkrævning kan ud fra en overfladisk betragtning sandsynligvis begrundes med en henvisning til, at den tjenesteyder, der skal betale moms af det påståede højere vederlag, kan trække indgående 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 følgende: »Det grundlæggende princip består i, at formålet med momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger. Derfor kan beskatningsgrundlaget for den moms, afgiftsmyndighederne opkræver, ikke være højere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger, og som har været grundlaget for beregningen af den moms, der til sidst belaster denne forbruger.«

Desuden er der i normale tilfælde, hvor der gennemføres forretninger med tab, ikke tale om, at man fastsætter en fiktiv, højere salgspris for ydelsen, for derved at udligne indgående og udgående afgift. For det tredje — og dette er det vigtigste — har den nationale ret anset anvendelsen af mindsteberegningsgrundlaget for at være uforholdsmæssig, når modydelsen er sædvanlig på markedet, og der ikke foreligger afgiftsunddragelse. Bundesfinanzhof har, i en formulering, jeg kan tilslutte mig, fremhævet, at intet var til

24 — Dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Sml. I, s. 5339, præmis 19.

hinder for at benytte markedsværdien som beskatningsgrundlag i forbindelse med den særlige foranstaltning, der fraviger direktivet. Den nationale ret anser kort sagt UStG's § 10, stk. 5, for at være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet med fravigelsen.

28. Jeg deler den nationale rets opfattelse. Det er ikke nødvendigt at rejse spørgsmål om fravigelsens gyldighed. Det ville have været meget enkelt at tage hensyn til en situation som den foreliggende, hvor modydelsen svarer til det sædvanlige vederlag på markedet. Det forhold, at der ikke findes en sådan regel i UStG's § 10, stk. 5, betyder, at bestemmelsen går videre end nødvendigt for at nå det erklærede mål, og den er for så vidt uforenelig med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv.

*Det andet spørgsmål*

i) Indledning

29. Med det andet spørgsmål søger den nationale ret oplyst, om en manglende offentliggørelse på fællesskabsplan og nationalt plan kan påvirke gyldigheden eller adgangen til at påberåbe sig en fravigelse, Rådet i øvrigt har givet et gyldigt samtykke til ifølge det sjette direktivs artikel 27. I modsætning til, hvad den nationale ret og sagsøgeren har anført, er Frankrig, Tyskland, Nederlandene og Kommissionen enige om, at spørgsmålet, om en sådan fravigelse er gyldig eller kan gøres gældende, ikke afhænger af, om fravigelsen er blevet offentliggjort eller meddelt, da dette efter deres opfattelse ikke kræves i henhold til nogen fællesskabsretlig bestemmelse eller grundsætning. For så vidt som spørgsmålet potentielt berører den generelle problemstilling om retsvirkningen af beslutninger fra Fællesskabets institutioner, der ikke er blevet offentliggjort, over for andre end beslutningernes adressater, burde det klart behandles af Domstolens plenum. Da Domstolen, såfremt den følger mit forslag med hensyn til det første præjudicielle spørgsmål, muligvis når frem til, at det ikke er nødvendigt at besvare det andet spørgsmål, føler jeg mig kun med et vist forbehold forpligtet til i den foreliggende sag at overveje det andet spørgsmål. Man bør dog bemærke, at spørgsmålet er meget præcist, idet det, i den nationale rets formulering udelukkende vedrører medlemsstaternes ret til at gøre »en særlig foranstaltning som omhandlet i artikel 27« gældende, hvis Rådets samtykke hertil ikke er blevet offentliggjort i hverken *De Europæiske Fællesskabers Tidende* eller i den pågældende medlemsstats officielle publikationer. De følgende bemærkninger skal derfor alene ses under denne specielle synsvinkel.

ii) Stillingtagen

30. I henhold til traktatens artikel 191 skal en række af Fællesskabets retsakter offentlig-

gøres i *De Europæiske Fællesskabers Tidende*. I de dele af artiklen, der er relevante i den foreliggende sag, bestemmes følgende:

»2. Rådets og Kommissionens forordninger samt disse institutioners direktiver, der er rettet til alle medlemsstaterne, offentliggøres i *De Europæiske Fællesskabers Tidende*. De træder i kraft på det i retsakterne fastsatte tidspunkt eller, hvis et sådant ikke er angivet, den tyvende dag efter offentliggørelsen.

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

Rådets 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 kræves offentliggjort [25]. Da beslutningen, som Frankrig har anført, får virkning ved meddelelsen (i sådanne tilfælde meddelelsen til den medlemsstat, der har fremsat anmodningen), kan dens gyldighed ikke være betinget af nogen form for forpligtelse — heller ikke en stiltiende forpligtelse — til at offentliggøre 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 ønskeligt, at fravigelsesbeslutningen — i det pågældende tilfælde en kommissionsbeslutning i henhold til traktatens artikel 226, stk. 2 — »bringes til offentlighedens kendskab«, »kræves det ifølge artikel 191 blot, at beslutninger meddeles dem, de er rettet til« [27].

31. Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland har fremhævet, at man først i 1980'erne kom ind på at følge den praksis at offentliggøre rådsbeslutninger, der er vedtaget i henhold til det sjette direktivs artikel 27, i EF-Tidende, afdeling L, som »retsakter, hvis offentliggørelse ikke er obligatorisk«, og at en tiltrædelse af sagsøgerens argument ville medføre, at adskillige ældre rådsbeslutninger, der ikke er offentliggjort, blev uvirksomme. Det ville desuden være mærkværdigt, hvis fællesskabsretten forpligtede Rådet til at offentliggøre en beslutning, der tillader en fravigelse af et direktiv, som på sin side kun er blevet offentliggjort til information.

32. Ordlyden af det sjette direktivs artikel 27 indeholder heller ikke nogen form for for-

25 — På det pågældende tidspunkt var der tale om EØF-traktatens artikel 191, stk. 2. Som Frankrig med rette har anført, skete offentliggørelsen af det sjette direktiv i EFT i henhold til den affattelse af artikel 191, stk. 2, der var gældende, da direktivet blev udstedt, kun til information. Først efter den nye affattelse i EF-traktatens artikel 191, stk. 2, som følge af ændringen ved artikel G, nr. 63, i traktaten om Den Europæiske Union, kræves der offentliggørelse af direktiver, der er rettet til alle medlemsstaterne.

26 — Nævnt ovenfor i fodnote 9.

27 — Rec. 1964, s. 7, o. a.: fremgår ikke af den danske Samling, hvori dommen kun er offentliggjort i sammendrag.

pligtelse til at offentliggøre et samtykke, der er givet i henhold til denne bestemmelse. Den Franske Republik har især henholdt sig til Domstolens udtalelse i BP Supergaz-dommen om, at »foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i direktivet, kun er forenelige med fællesskabsretten på betingelse af dels, at de falder inden for de ved målene i artikel 27, stk. 1, afstukne rammer, dels, at de har været forelagt Kommissionen og har opnået Rådets stiltiende eller udtrykkelige godkendelse i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 27, stk. 1-4« [28]. Selv om Domstolen i den nævnte sag ikke skulle tage stilling til dette spørgsmål, udgør denne passage dog på overbevisende vis en stiltiende anerkendelse af, at der ikke består et fællesskabsretligt krav om offentliggørelse. Jeg er enig med den nationale ret i, at den manglende offentliggørelse af Rådets samtykke i EF-Tidende ikke påvirker beslutningens gyldighed.

33. Det andet spørgsmål drejer sig dog også om, hvorvidt det på nationalt plan kan have betydning for retsvirkningen af et gyldigt givet samtykke fra Rådet, at der ikke er sket en offentliggørelse i den pågældende medlemsstats officielle publikationer. Den nationale ret har anført, at Kommissionen i sit indlæg i Boesenberg-sagen [29] gjorde gældende, at den tyske foranstaltning, som følge af, at samtykkeproceduren vedrørende § 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 påberåbe sig de bestemmelser i det sjette direktiv, som var mere fordelagtige for ham, og som havde direkte virkning. I sine indlæg for Domstolen har Forbundsrepublikken Tyskland forsvaret de argumenter, ministeriet har gjort gældende i hovedsagen. Tyskland har henvist til de udtrykkelige udtalelser i bemærkningerne til de enkelte bestemmelser i lovforslaget af 15. marts 1978 om, at den bestemmelse, som endte med at blive § 10, stk. 5, skulle dækkes af en fravigelse i henhold til det sjette direktivs artikel 27. Herved blev de afgiftspligtige personer underrettet om, at forbundsregeringen enten allerede havde opnået det påkrævede samtykke fra Rådet, eller at samtykkeproceduren var indledt. Det ville naturligvis stå en afgiftspligtig person frit for at gøre gældende, at et samtykke, der måtte være eller blive givet, ikke var foreneligt med det sjette direktiv. I sådanne sager ville den nationale ret i henhold til den tyske grundlovs artikel 35 kunne kræve af de tyske myndigheder, at de gav alle de oplysninger, der var relevante med hensyn til samtykket.

34. Efter min opfattelse opstår der hermed spørgsmål om, hvorvidt den manglende offentliggørelse af fravigelsen indskrænker retssikkerheden eller virkningen af den domstolskontrol, der skal stå til rådighed for en afgiftspligtig person, der ønsker at anfægte en anvendelse af fravigelsen. Således anførte Domstolen f.eks. i sagen Gondrand og Garancini, at »retssikkerhedsprincippet

28 — Jf. præmis 22.

29 — Sag C-340/92, Finanzamt Mainz mod Boesenberg. Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse angik ligeledes § 10, stk. 5, i UStG af 1980, men blev ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 6.10.1993 slettet af Domstolens register.

kræver, at en ordning, der pålægger skatteborgeren byrder, er klar og utvetydig, for at han ikke skal være i tvivl om sine rettigheder og pligter, således 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 udøvelse af rettigheder, som beror på fællesskabsretten (i den pågældende sag var der tale om traktatens artikel 48), således at det kræves, at den enkelte »kan hævde denne ret under de bedst mulige betingelser, og at afgørelsen af, om sagen bør prøves judicielt, træffes på grundlag af et fuldt kendskab til sagen« [32]. Det forhold, at en rådsbeslutning som den, der her er tale om, ikke er offentliggjort på nationalt plan, kan efter min mening ikke — bortset fra eventuelt rent formelt — hverken indskrænke den berørte afgiftspligtiges retssikkerhed eller effektiviteten af en administrativ prøvelse eller en domstolskontrol, den pågældende måtte have adgang til.

35. I tilfælde som sagsøgerens har den afgiftspligtige person — fordi der er tale om offentligretlige retsakter — adgang til for det første teksten til det sjette direktiv, der udtrykkeligt giver ham kendskab til det forhold, at der kan opnås ret til at foretage en fravigelse gennem et stiltiende samtykke fra Rådet ifølge artikel 27, og for det andet til de nationale lovregler, hvorved der (i det foreliggende tilfælde) samtidig skete en gennemførelse af direktivet og den omtvistede fravigelse af direktivet, der nu gøres gældende over for sagsøgeren. På denne baggrund har han således umiddelbart en ret til effektiv retsbeskyttelse, da han, blot ved at gøre indsigelse og endog på et tidligt stadium af den forvaltningsretlige behandling af en sag, kan forlange, at den pågældende medlemsstat begrunder uoverensstemmelsen mellem ordlyden af dens nationale foranstaltninger til gennemførelse af det sjette direktiv og direktivet selv. Såfremt medlemsstaten ikke kan påvise en gyldig fravigelse, kan den afgiftspligtige desuden påberåbe sig bestemmelserne i det sjette direktiv direkte. Bevisbyrden påhviler således medlemsstaten, der, hvis det er nødvendigt, skal godtgøre 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, sagsøger måtte have ifølge national ret, stiller fællesskabsretten i sådanne sager krav om, at der naturligvis skal gives den afgiftspligtige alle rimelige muligheder for at bestride og anfægte, at betingelserne er opfyldt. Det må antages, at den nationale retsinstans i overensstemmelse med de nationale procedurer vil give sagsøgeren adgang til alle relevante informationer, indrømme ham tilstrækkelig lange frister samt adgang til passende retsmidler med hensyn til sagens omkostninger og dermed vil sikre ham en retfærdig rettergang [33]. Jeg kan dog ikke se, hvorledes en manglende offentliggørelse af fravigelsen i sig selv skulle kunne påvirke en medlemsstats ret til at påberåbe sig fravigelsen. Dette må især gælde i tilfælde, hvor den fravigelse, der er givet samtykke til, indskrænker anvendelsesområdet for et direktiv, der, i overensstemmelse med traktatens artikel 189, er blevet gennemført rettidigt og korrekt af den pågældende medlemsstat, og som allerede efter sin ordlyd udtrykkeligt giver hjemmel til at indrømme sådanne fravigelser.

30 — Dom af 9.7.1981, sag 169/80, Sml. s. 1931, præmis 17.

31 — Dom af 15.10.1987, sag 222/86, Sml. s. 4097.

32 — Jf. ovenfor, præmis 15.

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

## IV — Forslag til afgørelse

36. Sammenfattende foreslår jeg, at den forelæggende rets første spørgsmål besvares således:

En tilladelse, som Rådet i henhold til artikel 27 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag har givet en medlemsstat til med henblik på at undgå afgiftsunddragelse at træffe en særlig 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/EØF også skal benyttes som mindsteberegningsgrundlag i forbindelse med ydelser mod vederlag mellem nærtstående personer, når det aftalte vederlag er sædvanligt på det pågældende marked, men lavere end mindsteberegningsgrundlaget.

Såfremt Domstolen ikke måtte følge mit forslag til besvarelsen af det første spørgsmål, bør det andet spørgsmål efter min opfattelse besvares således:

En medlemsstat kan over for en afgiftspligtig person påberåbe sig nationale foranstaltninger, som er truffet til gennemførelse af en fravigelse, Rådet i henhold til artikel 27, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF har givet sit stiltiende samtykke til, og som opfylder både de processuelle og materielle gyldighedskrav i henhold til artikel 27, stk. 1-4, i direktiv 77/388/EØF, også selv om, for det første, Rådets samtykke til foranstaltningerne ikke er blevet offentliggjort i *De Europæiske Fællesskabers Tidende*, og, for det andet, tilladelsesproceduren i henhold til artikel 27, stk. 2, 3 og 4, i direktiv 77/388/EØF heller ikke — efter at den er gennemført — er blevet bekendtgjort i medlemsstatens officielle publikationer.