FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED
fremsat den 24. oktober 2002 [1]

I — Indledning

1. Bundesfinanzhofs anmodning om en præjudiciel afgørelse vedrører gyldigheden af artikel 2 og 3 i Rådets beslutning 2000/186/EF af 28. februar 2000 [2] (herefter »beslutning 2000/186«) om bemyndigelse af Forbundsrepublikken Tyskland til at fravige artikel 6 og 17 i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [3] (herefter »sjette direktiv«). Den forelæggende ret ønsker oplyst, om beslutning 2000/186 er forenelig med sjette direktiv og fællesskabsrettens almindelige principper.

1 — Originalsprog: nederlandsk.

2 — EFT L 59, s. 12.

3 — EFT L 145, s. 1, senest ændret ved direktiv 2001/4/EF (EFT L 22, s. 17).

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsretten*

2. Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer følgende:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.«

3. Sjette direktivs artikel 27 har følgende ordlyd:

»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.

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.

5. De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen, er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

4. Artikel 2 i beslutning 2000/186 bestemmer:

»Uanset artikel 17, stk. 2, i direktiv 77/388/EØF, som ændret ved artikel 28f i samme direktiv, og uanset artikel 6, stk. 2, litra a), i samme direktiv, bemyndiges Forbundsrepublikken Tyskland til at begrænse retten til at fradrage moms til 50% for så vidt angår udgifter til køretøjer, der ikke udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål, og til ikke at sidestille privat brug af køretøjer, der tilhører en afgiftspligtig persons virksomhed, med tjenesteydelser, der udføres mod vederlag. Bestemmelserne i foregående stykke gælder ikke, når køretøjet er en del af den afgiftspligtige persons omsætningsaktiver, eller når køretøjet højst anvendes 5% til privat brug.«

5. Artikel 3 i beslutning 2000/186 har følgende ordlyd:

»Denne beslutning anvendes fra den 1. april 1999. Den ophører med at gælde på den

dato, hvor der iværksættes et direktiv om udgifter, der ikke giver ret til fradrag af moms, eller senest den 31. december 2002.«

B — *Nationale retsforskrifter*

6. § 15, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (herefter »UStG«) bestemmer:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende afgifter:

1. indgående afgift på varer og andre ydelser til brug for virksomheden, som er leveret af andre erhvervsdrivende, og som er særskilt angivet i en faktura, jf. § 14.«

7. § 15, stk. 1, litra b), i UStG har følgende ordlyd:

»Indgående moms, der vedrører anskaffelse eller fremstilling, indførsel, erhvervelse inden for Fællesskabet, leje eller drift af køretøjer i § 1, litra b), stk. 2's forstand, som også benyttes til driftsherrens private formål eller til andre virksomheden uvedkommende formål, kan kun fratrækkes med 50%.«

Køretøjer i UStG's § 1, litra b), stk. 2's forstand omfatter personbiler, fartøjer og fly.

8. § 27, stk. 3, i UStG bestemmer:

»§ 15, stk. 1, litra b), og § 15, stk. 3, punkt 2, i UStG finder anvendelse på køretøjer, der er anskaffet eller fremstillet, indført, erhvervet inden for Fællesskabet eller lejet efter den 31. marts 1999.«

III — De faktiske omstændigheder og sagsbehandlingen

A — *Tvisten i hovedsagen*

9. Walter Sudholz driver en malervirksomhed. Han erhvervede i april 1999 en personbil til en pris af 55 086,21 DEM plus moms på 16% eller 8 813,79 DEM. Denne personbil lod han indgå i sin virksomhed og

anvendte den 70% i virksomheden og 30% til virksomheden uvedkommende formål.

10. I momsangivelsen for april 1999 fradrog Walter Sudholz den samlede moms vedrørende bilkøbet. Han gjorde i denne forbindelse gældende, at den nye bestemmelse i § 15, stk. 1, litra b), i UStG, der har været i kraft siden den 1. april 1999, og i henhold til hvilken han kun kunne fradrage 50% af den indgående moms, er i strid med fællesskabsretten.

11. Finanzamt Sulingen (herefter »Finanzamt«) anså i momsopgørelsen for april 1999 i henhold til § 15, stk. 1, litra b), i UStG kun 50% for at være fradragsberettiget som indgående moms.

12. Walter Sudholz indgav en klage over Finanzamts afgørelse. Denne klage blev afvist, og Walter Sudholz anlagde herefter sag ved Finanzgericht, som gav ham medhold. Finanzgericht bemærkede, at han kunne påberåbe sig den gunstigere ordning i artikel 17 i sjette direktiv, og fandt, at begrænsningen af retten til fradrag for indgående moms var i strid med fællesskabsretten, når — som i den foreliggende sag — begrænsninger med dette indhold hverken var fastsat, inden sjette direktiv trådte i kraft, eller der i henhold til direktivets artikel 27, stk. 1, forelå en bemyndigelse til at udstede dem, da Finanzgericht traf afgørelse.

13. Under revisionsanken ved Bundesfinanzhof har Finanzamt henvist til, at Forbundsrepublikken Tyskland — ved beslutning 2000/186/EF — i medfør af artikel 27 i sjette direktiv er blevet bemyndiget til at begrænse retten til at fradrage moms til 50% for så vidt angår de samlede udgifter til køretøjer, der ikke udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål, når køretøjet ikke er en del af den afgiftspligtige persons omsætningsaktiver og ikke anvendes mere end 5% til privat brug.

14. For Bundesfinanzhof har Finanzamt nedlagt påstand om, at den anfægtede dom ophæves, og i øvrigt om afvisning af sagen. Walter Sudholz har nedlagt påstand om stadfæstelse af dommen.

B — *Bundesfinanzhofs bemærkninger*

15. Den forelæggende ret har i forelæggelseskendelsen fastslået, at betingelserne i § 15, stk. 1, litra b), sammenholdt med § 27, stk. 3, i UStG er opfyldt i nærværende sag. For det første er det ubestridt, at Walter Sudholz har benyttet det pågældende køretøj 70% til erhvervsmæssige formål. Da køretøjet er anskaffet efter den

31. marts 1999, er fradraget for indgående moms i forbindelse med købet begrænset til 50%. Den forelæggende ret anser det for tvivlsomt, om § 15, stk. 1, litra b), i UStG finder anvendelse, eller om Walter Sudholz kan påberåbe sig artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv, fordi han har ladet køretøjet indgå i sin virksomhed.

16. Ifølge den forelæggende ret var den tyske regering i henhold til de gældende direktivbestemmelser kun beføjet til at begrænse fradragsretten, når Rådet gyldigt havde bemyndiget den dertil. Der kræves imidlertid en tilladelse i henhold til artikel 27 i sjette direktiv, som skal foreligge, inden der indføres en national ordning om begrænsning af fradragsretten for indgående moms. Den 28. februar 2000 bemyndigede Rådet Tyskland til at indføre den pågældende foranstaltning, hvorimod Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 [4] (hvormed § 15, stk. 1, i UStG blev indført) er dateret den 24. marts 1999.

17. Det er tillige betænkeligt, at proceduren, der gik forud for bemyndigelsen, ikke indebar en offentliggørelse af den tyske regerings ansøgning. Desuden går beslutningen videre end det, der blev ansøgt om, idet Rådet alene støtter sin beslutning på den betragtning, at denne foranstaltning vil give mulighed for en mere forenklet ordning for »beskatning af privat brug af køretøjer«. Den forelæggende ret er derfor i tvivl om, hvorvidt beslutning 2000/186 er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

18. For det andet er den forelæggende ret i tvivl, om beslutningens tilbagevirkende kraft (artikel 3, stk. 1, i beslutning 2000/186 bestemmer, at beslutningen finder anvendelse fra den 1.4.1999) er forenelig med fællesskabsretten. Den forelæggende ret har bemærket, at retssikkerhedsprincippet normalt er til hinder for, at en fællesskabsbeslutning gives tilbagevirkende kraft. Retten er af den opfattelse, at dette princip i dette tilfælde ikke kan fraviges, da beslutning 2000/186 ikke godtgør, hvorfor det er nødvendigt at tillægge beslutningen tilbagevirkende kraft.

19. Afslutningsvis har den forelæggende ret rejst spørgsmål om, hvorvidt beslutning 2000/186 indholdsmæssigt opfylder kravene i artikel 17, stk. 1. Med andre ord, er beslutningen nødvendig for og egnet til at opfylde den deri tilsigtede konkrete målsætning, og er den negative virkning på formålet og principperne i sjette direktiv så lille som mulig?

20. I denne forbindelse har retten henvist til begrundelsen for artikel 2 i beslutning

4 — Bundesgesetzblatt I 1999, s. 402.

2000/186. Begrænsningen af en afgiftspligtig persons ret til at fradrage moms begrundes med, at det har vist sig vanskeligt at kontrollere, hvorledes udgifterne fordeler sig mellem privat og erhvervsmæssig brug for goder af denne art, hvorfor der opstår risiko for skattesvig og misbrug. Desuden skal en sådan foranstaltning give mulighed for en mere forenklet ordning for beskatning af privat brug af køretøjer (femte betragtning). I sjette betragtning fastslås, at begrænsningen ikke gælder for køretøjer, der er en del af den afgiftspligtige persons omsætningsaktiver, og ikke gælder, hvis køretøjet højst anvendes 5% til privat brug. Det udledes heraf i syvende betragtning, at det kan sikres, at princippet om, at den afgiftspligtige har ret til at fradrage samtlige afgifter, han har betalt som led i sin skattepligtige virksomhed, ikke fraviges mere, end hvad der er nødvendigt for at bekæmpe risikoen for skattesvig eller unddragelse.

21. Den forelæggende ret finder, at foranstaltningen i artikel 2 i beslutning 2000/186 har til følge, at en afgiftspligtig heller ikke kan fradrage moms for udgifter til køretøjer, som ikke udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, når han faktisk kan godtgøre, at omkostningerne vedrører strengt erhvervsmæssige formål med mere end 50%. Den forelæggende ret finder, at dette resultat er i strid med proportionalitetsprincippet. Kommissionen har i sit forslag til Rådet udtrykkeligt givet de afgiftspligtige mulighed for at bevise, at det pågældende køretøj anvendes mere end 50% til erhvervsmæssige formål.

C — *De præjudicielle spørgsmål*

22. Ovenstående har givet Bundesfinanzhof anledning til med kendelse af 30. november 2000, indgået til Domstolens Justitskontor den 15. januar 2001, at forelægge følgende præjudicielle spørgsmål:

»a) Er artikel 2 i Rådets beslutning af 28. februar 2000 (2000/186/EF) om bemyndigelse af Forbundsrepublikken Tyskland til at fravige artikel 6 og 17 i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ugyldig, fordi den procedure, der gik forud for beslutningen, ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 27 i direktiv 77/388/EØF?

b) Er artikel 3, stk. 1, i beslutning 2000/186/EF, i henhold til hvilken beslutningen har virkning fra den 1. april 1999, gyldig?

c) Er artikel 2 i beslutning 2000/186/EF i overensstemmelse med de krav, der må stilles til indholdet af en sådan bemyndigelse, og opstår der som følge heraf usikkerhed om bestemmelsens gyldighed?«

D — *Sagsbehandlingen ved Domstolen*

23. Den tyske og nederlandske regering samt Rådet og Kommissionen har i medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for De Europæiske Fællesskabers Domstol indgivet skriftlige indlæg. Den nederlandske regering har i sit indlæg alene behandlet første og andet spørgsmål. I Domstolens retsmøde den 10. juli 2002 afgav den tyske regering, Rådet og Kommissionen mundtlige indlæg.

IV — **Anbringender**

A — *Første præjudicielle spørgsmål*

24. Ifølge procesdeltagerne vedrører første præjudicielle spørgsmål navnlig fortolkningen af begrebet »give tilladelse« i artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv. De er af den opfattelse, at begrebet ikke indebærer, at der skal foreligge en bemyndigelse fra Rådet, inden den fra sjette direktiv afvigende, nationale foranstaltning gennemføres. Ifølge artikel 27, stk. 1, skal der kunne gives tilladelse såvel forud som efterfølgende.

25. Den tyske regering har anført, at medlemsstaterne i henhold til den tidligere affattelse af artikel 27, nemlig artikel 13 i andet momsdirektiv, ikke måtte træffe afvigende foranstaltninger inden udløbet af den frist, de andre medlemsstater havde til at gøre indsigelse, og, i tilfælde af indsigelser, inden Rådet havde truffet en positiv afgørelse. Artikel 27 indeholder ikke et sådan forbud mod at træffe afvigende, nationale foranstaltninger, inden der er givet tilladelse hertil. Den tyske regering har bemærket, at artikel 27, stk. 2, alene pålægger medlemsstaterne at informere Kommissionen, inden en konkret, afvigende, national foranstaltning gennemføres. I nærværende sag havde den tyske regering givet Kommissionen meddelelse om den pågældende foranstaltning den 11. december 1998. Ved skrivelse af 19. februar 1999 opfyldte regeringen denne meddelelsespligt. Ved skrivelse af 23. august 1999 bekræftede regeringen atter indholdet af den første skrivelse. Den omstændighed, at Kommissionen har forhalet proceduren til efter den 1. april 1999, kan ikke bebrejdes den tyske regering.

26. Kommissionen udleder af artikel 27, stk. 2, i sjette direktiv, at proceduren for

indhentelse af tilladelse skal gå forud for gennemførelsen af nationale foranstaltninger, der afviger fra sjette direktiv. Det er ikke datoen for Rådets beslutning, der er problematisk i forhold til foreneligheden med fællesskabsretten, men datoen, på hvilken Tyskland indførte retsbestemmelsen i § 15 i UStG. Derfor er det den tyske foranstaltning, og ikke beslutning 2000/186, der muligvis er i strid med bestemmelserne i artikel 27.

28. For så vidt angår påstanden om, at beslutningen går videre end det, der var ansøgt om, er Rådet af den opfattelse, at den tyske regerings ansøgning tillige havde til formål at forenkle afgiftsordningen. Den tyske regering har nemlig forklaret, at det ved momsfradrag for køretøjer vanskeligt lader sig kontrollere, hvorledes udgifterne til erhvervsmæssig og privat brug fordeler sig. Desuden er antallet af sager, hvori der skal gennemføres kontrol, usædvanligt stort. Rådet har i øvrigt anført, at det i medfør af artikel 250 EF kan træffe en beslutning, som afviger fra Kommissionens forslag, såfremt ændringerne forbliver inden for rækkevidden af det oprindelige forslag.

27. Alle procesdeltagerne er af den opfattelse, at fællesskabsretten, og navnlig artikel 27, ikke kræver, at en medlemsstats ansøgning om tilladelse skal offentliggøres. Andre medlemsstater ville i medfør af artikel 27, stk. 3, altid blive underrettet om de foranstaltninger, som en medlemsstat vil træffe, og som afviger fra sjette direktiv. Den tyske regering og Kommissionen har i deres indlæg henvist til Skripalle-sagen [5], hvori generaladvokaten udtalte, at det implicit fremgår af BP Soupergaz-dommen [6], at der ikke består et fællesskabsretligt krav om offentliggørelse i artikel 27.

B — *Andet præjudicielle spørgsmål*

29. Den tyske regering forfægter det standpunkt, at den tvivl, som den forelæggende ret har med hensyn til beslutningens tilbagevirkende kraft for gyldigheden af de trufne foranstaltninger, er ubegrundet. En national foranstaltning kan lige så vel godkendes efterfølgende. Desuden finder regeringen, at en rådsbeslutning i henhold til artikel 27 ikke kan udgøre en tilsidesættelse af de berørtes berettigede forvent-

5 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly, dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847.

6 — Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883.

ning, da en sådan beslutning alene vedrører medlemsstaterne og fællesskabsinstitutionerne. Ydermere havde de afgiftspligtige kunnet indstille sig på denne ændring af fradragsordningen, idet et lovudkast var blevet offentliggjort.

30. Ifølge den nederlandske regering er det ikke i sig selv udelukket at tillægge en tilladelse i henhold til artikel 27 tilbagevirkende kraft, såfremt en række betingelser, som er udviklet i Domstolens retspraksis, er opfyldt. En af disse betingelser er kravet om nødvendighed, hvilket betyder, at det rent undtagelsesvist tillades at fravige denne regel, selv om retssikkerhedsprincippet i almindelighed forbyder, at en fællesskabsretsakt gives gyldighed fra et tidspunkt, der ligger før aktens offentliggørelse, når det tilstræbte mål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt [7]. Efter den nederlandske regerings opfattelse er nødvendighedskravet opfyldt i den foreliggende sag, da den almene interesse, nemlig bekæmpelsen af svig og unddragelse, kan begrunde en fællesskabsretsakts tilbagevirkende kraft. Regeringen har derudover anført, at forebyggelsen og bekæmpelsen af svig og unddragelse som regel kræver øjeblikkelig handling i form af nationale foranstaltninger i medlemsstaterne. At sådanne foranstaltninger gives tilbagevirkende kraft, kan således være nødvendigt for at nå det tilstræbte mål, som er af almen interesse. Ifølge den nederlandske regering kunne Rådet i sin beslutning derfor give tilladelsen tilbagevirkende kraft.

31. Kommissionen er i tvivl om, hvorvidt det var nødvendigt at give tilladelsen tilbagevirkende kraft for at nå de tilstræbte mål. Den omstændighed, at det vanskeligt kan kontrolleres, hvorledes benyttelsen af et køretøj fordeler sig mellem erhvervsmæssig og privat brug, har været et problem siden indførelsen af afgiftsordningen. Derfor kan spørgsmålet om, hvorvidt der består en ret til momsfradrag, ikke berettige, at tilladelsen gives tilbagevirkende kraft. For så vidt angår beskyttelsen af de berørtes berettigede forventning har Kommissionen anført, at fradragsretten i medfør af artikel 17 i sjette direktiv indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Da fradragsretten indtræder, når goderne leveres, eller tjenesteydelserne præsteres, har Walter Sudholz i det foreliggende tilfælde kunnet forvente at have ret til fuldt fradrag for moms, da han anskaffede personbilen. Selv om direktivets artikel 27 giver mulighed for at begrænse fradragsretten, vil de berettigedes krav ikke kunne gøres afhængige af en fremtidig beslutning om en ansøgning vedrørende anvendelsen af denne artikel. Kommissionen er derfor af den opfattelse, at beslutning 2000/186 har tilsidesat Walter Sudholz' berettigede forventning.

7 — Den nederlandske regering henviser bl.a. til dom af 11.7.1991, sag C-368/89, Crispoltoni, Sml. I, s. 3695.

32. Ifølge Rådet er artikel 3 i beslutning 2000/186 gyldig, og beslutningen har dermed tilbagevirkende kraft fra den i artikel 3 nævnte dato. Rådet har henvist til, at den tyske regering har indgivet ansøgningen om tilladelse den 11. december 1998, og at den er indgået til Kommissionen den 8. januar 1999. At beslutningen først er blevet godkendt senere, skyldes, at proceduren blev forhalet ved Kommissionen. Rådet har, som den tyske regering, anført, at en beslutning i medfør af artikel 27 ikke i sig selv kan skabe forpligtelser over for en privatperson, da den er rettet til en medlemsstat. Det tilkommer medlemsstaten at sørge for, at en foranstaltning i henhold til artikel 27 ikke tilsidesætter de berørtes berettigede forventning.

C — *Tredje præjudicielle spørgsmål*

33. Den tyske regering har bemærket, at begrænsningen af fradragsretten til 50% ikke gælder i samtlige tilfælde, og navnlig ikke, såfremt køretøjet højst anvendes 5% til privat brug. Regeringen har anerkendt, at afgiftspligtige, der anvender et køretøj 80% til erhvervsmæssigt brug, forfordeles økonomisk, idet de alene kan fratrække 50% af momsen. Den anden side af medaljen er, at afgiftspligtige ligeledes drager fordel af 50%-bestemmelsen, såfremt et køretøj anvendes 10-49% til erhvervsmæssig brug. Faste satser er kendetegnet ved sådanne virkninger.

34. Ifølge Kommissionen er artikel 2 i beslutning 2000/186 i strid med proportionalitetsprincippet [8]. I sit forslag af 13. december 1999 til en rådsbeslutning [9] vedrørende den tyske regerings ansøgning havde Kommissionen foreslået, at fradragsretten ikke skulle begrænses til en fast sats på 50%, såfremt den afgiftspligtige kunne bevise, at den erhvervsmæssige brug af køretøjet udgør mere end 50% af den samlede brug. Kommissionen har understreget, at i henhold til artikel 27, stk. 1, må foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

35. Rådet anser ikke beslutningens artikel 2 for at være i strid med proportionalitetsprincippet. Det har i den forbindelse henvist til Kommissionens forslag til ændring af sjette direktiv, hvori det foreslås at begrænse retten til momsfradrag til 50% for udgifter til køretøjer, som ikke udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål. Den tyske regerings foranstaltning tilsigter ligeledes at begrænse retten til et fast fradrag på 50%. Det fremgår af

8 — Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 62.

9 — KOM(1999) 690 endelig.

forslaget, at et fast fradrag for at bekæmpe svig og unddragelse er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

V — Stillingtagen

A — *Første præjudicielle spørgsmål*

36. Det første spørgsmål vedrører formforskrifterne. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 2 i beslutning 2000/186 er ugyldig, fordi den forudgående procedure ikke er i overensstemmelse med artikel 27 i sjette direktiv. Der er tre aspekter forbundet hermed: begrebet »tilladelse« i direktivets artikel 27, stk. 1, den omstændighed, at Forbundsrepublikkens ansøgning ikke blev offentliggjort, og spørgsmålet, om tilladelsen må gå videre end det, der er ansøgt om.

37. Hovedreglen i artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv er, at der er fuldt fradrag for moms. Der er to undtagelser hertil. Den første undtagelse, den såkaldte stand-still-bestemmelse i direktivets artikel 17, stk. 6, vedrører gældende ret. I medfør af denne bestemmelse kan medlemsstaterne håndhæve bestående undtagelser til reglen om fuldt momsfradrag, indtil de i bestemmelsen nævnte foranstaltninger træffes. Denne undtagelsesmulighed er ikke på tale i nærværende sag. Den anden undtagelse vedrører ny lovgivning. I medfør af direktivets artikel 27, stk. 1, er det muligt at træffe særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, såfremt den nye foranstaltning har til formål at forenkle afgiftsopkrævningen eller at undgå visse former for svig eller unddragelse. Inden da skal medlemsstaterne indhente tilladelse hos Rådet. Fremgangsmåden herfor er reguleret i artikel 27, stk. 2-4. En medlemsstat, som vil træffe en foranstaltning af en af de i stk. 1 nævnte grunde, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering (stk. 2). Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater (stk. 3). Herefter kan der gives tilladelse enten ved en udtrykkelig rådsbeslutning eller, efter et bestemt tidsforløb, ved en stiltiende tilladelse (stk. 4).

38. Det første aspekt, som omtales af den forelæggende ret, er spørgsmålet, om der skal foreligge en tilladelse, inden den pågældende nationale foranstaltning indføres. Den tyske udgave af sjette direktiv benytter udtrykket »ermächtigen« og ikke »genehmigen«. I beslutning 2000/186 anvendes begge udtryk. Brugen af »ermächtigen« på tysk angiver, at der forinden skal ske godkendelse, hvorimod en sådan også kan finde sted efterfølgende ved brug af »genehmigen«. I de fleste sprogudgaver er udtrykket »tilladelse« anvendt i denne betydning. Den franske udgave taler f.eks. om »autoriser« og ikke om »habiliter«.

Også den engelske og italienske taler om henholdsvis »to authorize« og »autorizzare«.

39. Som fremhævet af Rådet, henhører udfærdigelsen af nationale afgiftsforskrifter under den pågældende medlemsstats enekompetence. Denne skal derimod sørge for, at afgiftsforskrifterne er i overensstemmelse med fællesskabsretten. Artikel 27 i sjette direktiv vedrører ikke en tilladelse til at træffe foranstaltninger på afgiftsområdet, men en tilladelse til at træffe foranstaltninger, som afviger fra direktivet. Som det fremgår af punkt 38, fremgår det af den terminologi, som er blevet anvendt i artikel 27 i de fleste sprogversioner, at det ikke kan udledes, at der pr. definition skal ske godkendelse forud. Det fremgår dog af artikel 27, stk. 2, at en medlemsstat, der *ønsker* at indføre en afvigende foranstaltning, skal forelægge sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering. Det følger heraf, at [begyndelsen af] bemyndigelsesproceduren i hvert fald skal finde sted, inden der indføres en afvigende, national foranstaltning. Dermed er dog endnu ikke givet svar på, om der også kan gives tilladelse efter indførelsen af nationale foranstaltninger, som afviger fra direktivet, eller med andre ord, om der midlertidigt kan indføres en national foranstaltning, så længe bemyndigelsesproceduren ikke er afsluttet. Direktivet forbyder det ikke udtrykkeligt. Såfremt det antages, at der også kan gives tilladelse efterfølgende, ville spørgsmålet skulle besvares bekræftende. Hertil skal jeg dog bemærke, at en medlemsstat, som under bemyndigelsesproceduren indfører den tilsigtede foranstaltning, gør dette på egen risiko. På dette tidspunkt foreligger der nemlig endnu ikke en tilladelse, hvorfor den indførte foranstaltning vil være i strid med fællesskabsretten, og det er heller ikke sikkert, at denne eventuelle tilsidesættelse vil kunne repareres med en tilladelse, der gives tilbagevirkende kraft. En medlemsstats for tidlige indførelse af en afvigende foranstaltning i den nationale retsorden kan derfor udgøre en tilsidesættelse af fællesskabsretten. Den har heller ikke som sådan betydning for gyldigheden af selve beslutningen om at give tilladelse.

40. Det andet formelle aspekt vedrører den omstændighed, at Forbundsrepublikken Tyskland ikke har offentliggjort sin ansøgning om en tilladelse til at indføre afvigende foranstaltninger. Som forskellige procesdeltagere med rette har bemærket, kan der ikke udledes en sådan pligt til offentliggørelse af artikel 27 i sjette direktiv. De har henvist til generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i Skripalle-sagen [10]. Sagen vedrørte bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt en manglende bekendtgørelse af en bemyndigelsesbeslutning kan påvirke gyldigheden eller anvendelsen heraf. Domstolen behandlede ikke dette spørgsmål. Generaladvokat Fennelly konkluderede alene, at der i henhold til traktatens artikel 191, stk. 3 (nu artikel 254 EF), ikke for sådanne beslutninger består en pligt til offentliggørelse, og at der heller ikke i direktivets artikel 27 er fastsat en forpligtelse til at offentliggøre en tilladelse, som er blevet meddelt i henhold til denne artikel. Han anførte yderligere, at en manglende offentliggørelse af en rådsbeslutning heller ikke kan indskrænke den berørte afgiftspligtiges retssikkerhed eller

10 — Nævnt i fodnote 5.

effektiviteten af en administrativ prøvelse eller en domstolskontrol, den pågældende måtte have adgang til.

41. I nærværende sag er der ikke tale om offentliggørelsen af beslutningen om at give tilladelse, som ifølge en årelang praksis blev offentliggjort i EF-Tidende, men om offentliggørelsen af ansøgningen om en sådan tilladelse. Ikke desto mindre er jeg af den opfattelse, at generaladvokat Fennellys ræsonnement kan finde analog anvendelse i dette tilfælde. Da der ikke af artikel 27 i sjette direktiv kan udledes en pligt til offentliggørelse af de beslutninger, der træffes i henhold til denne artikel, gælder dette også for medlemsstaternes ansøgninger om de pågældende beslutninger. Ifølge denne bestemmelse kræves alene, at sagen forelægges Kommissionen, og at Kommissionen efterfølgende underretter de øvrige medlemsstater. I den foreliggende sag fandt dette sted henholdsvis den 8. januar 1999 og den 11. oktober 1999. De øvrige medlemsstater skal underrettes om, at de har ret til at anmode Rådet om at behandle ansøgningen. En bestemmelse om offentliggørelse af ansøgninger om en tilladelse ville i øvrigt alene give mening, såfremt en større kreds end den nuværende var tiltænkt en indflydelse på udfaldet af proceduren.

42. Det sidste aspekt vedrører spørgsmålet, om beslutning 2000/186 må gå videre end ansøgningen. Forbundsrepublikken har angiveligt kun begrundet sin ansøgning med, at visse former for svig og unddragelse skal undgås, og har ikke anført, at en forenkling af afgiftsopkrævningen er ønskværdig.

43. Formålet med den i artikel 27, stk. 2, i sjette direktiv nævnte forelæggelse med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering, er at sætte Kommissionen, og i givet fald Rådet, i stand til at undersøge, hvorvidt undtagelsesordningen falder inden for rammerne af målene i direktivets artikel 27, stk. 1 [11]. Ifølge direktivets artikel 27, stk. 1, skal der foretages en tydelig sondring mellem foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen og foranstaltninger til undgåelse af visser former for svig og unddragelse. Det fremgår af retspraksis, at tilladelsen ikke må gå videre end det, der er nødvendigt, såfremt ansøgningen henviser til den anden mulighed [12]. Medlemsstaten må derfor ikke efterfølgende, når der er givet tilladelse, påberåbe sig den første mulighed, med andre ord udvide grundlaget for den meddelte tilladelse. Dette udelukker imidlertid ikke, at den pågældende medlemsstat udvider sin ansøgning under tilladelsesproceduren, således at ansøgningen tillige støttes på de andre grunde, der er nævnt i artikel 27, stk. 1. Det forekommer at være tilfældet i den foreliggende sag. En anden opfattelse ville indebære, at den berørte medlemsstat først skulle trække sin ansøgning tilbage for derefter at indgive en ny ansøgning. Dette ville ikke være særligt effektivt. Det følger imidlertid også heraf, at når der ansøges om og gives tilladelse med henvisning til begge grunde, skal forudsætninger for begge tillige være opfyldt. Tysk-

11 — Dom af 6.6.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, nævnt i fodnote 6, præmis 23.

12 — Dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, nævnt i fodnote 5.

land har (i løbet af tilladelsesproceduren) anført begge grunde. Derfor skal foranstaltningen også være berettiget i henhold til disse og opfylde de forudsætninger, der gælder herfor. Dette betyder, at foranstaltningen skal være forholdsmæssig for så vidt angår bekæmpelsen af svig, og at den ikke må have nævneværdig indvirkning på det afgiftsbeløb, som er forfaldent i slutbrugerleddet, såfremt der tilsigtes en forenkling af afgiftsopkrævningen.

44. Kommissionen har tillige bemærket, at Fællesskabets institutioner er berettiget til at prøve ansøgningen i forhold til forenklingskriteriet, uden at den berørte regering har anmodet herom. Kommissionen støtter sin opfattelse på indholdet af artikel 27 i sjette direktiv, som er en del af afsnittet vedrørende forenklingsforanstaltninger. Jeg deler ikke denne opfattelse. Det tilkommer en medlemsstat at afgøre, hvilken begrundelse den vil anføre ved ansøgningen om tilladelse til at indføre en afvigende foranstaltning. Dette gælder så meget desto mere, da direktivet foretager en klar sondring mellem de to grunde for afvigende foranstaltninger og de dermed forbundne forudsætninger. Rådet eller Kommissionen kan ikke indtræde i medlemsstatens skønsbeføjelser. De kan heller ikke uden videre komplettere en medlemsstats ansøgning om tilladelse, og det har de heller ikke gjort i nærværende sag, idet Tyskland i løbet af proceduren anførte begge muligheder.

45. På grundlag af ovenstående finder jeg derfor, at der ikke under den procedure, der gik forud for tilladelsen, har fundet uregelmæssigheder sted, som kunne have betydning for gyldigheden af beslutning 2000/186.

B — *Andet præjudicielle spørgsmål*

46. Dette spørgsmål vedrører den tilbagevirkende kraft af beslutningens artikel 3. Ifølge Domstolens retspraksis kan der kun i undtagelsestilfælde tillægges fællesskabsbeslutninger tilbagevirkende kraft, nemlig når det tilstræbte mål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt.[13] Disse krav er en virkning af retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

47. For det første bemærkes, at afgiftspligtige kan udlede visse rettigheder af artikel 17 i sjette direktiv[14], at fradragsretten er en grundlæggende del af afgiftssystemet[15], og at retten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder[16]. Afvigelser tillades kun i de tilfælde, som er

13 — Jf. f.eks. dom af 25.1.1979, sag 98/78, Racke, Sml. s. 69, af 25.1.1979, sag 99/78, Decker, Sml. s. 101, og af 9.1.1990, sag C-337/88, SAFA, Sml. I, s. 1.

14 — Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, nævnt i fodnote 6.

15 — Jf. f.eks. dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, nævnt i fodnote 8.

16 — Jf. f.eks. dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321.

udtrykkeligt fastsat i direktivet, og såfremt de holder sig inden for de materielle og processuelle rammer, som direktivet opstiller [17]. Selv om en afgiftspligtig ikke kan forvente, at grundreglen — retten til fuldt momsfradrag — aldrig vil blive ændret eller begrænset, kan han vel have tiltro til, at denne foranstaltning, såfremt der indføres en national foranstaltning, der afviger fra denne grundregel, vil opfylde kravene i direktivets artikel 27, og navnlig at den beror på en tilladelse. På det tidspunkt, hvor Walter Sudholz købte køretøjet og lod det indgå i sin virksomhed, havde Tyskland allerede indført den nationale bestemmelse om at begrænse fradraget, men bestemmelsen beroede ikke på den nødvendige tilladelse som fastsat i direktivets artikel 27, stk. 1. Da Tyskland ikke var bemyndiget til at indføre og anvende en særlig foranstaltning, kunne Walter Sudholz stadig påberåbe sig den for ham gunstigere bestemmelse i direktivets artikel 17.

48. Spørgsmålet er dermed, om fradragsretten efterfølgende kan tages fra ham. Det fremgår af Domstolens retspraksis, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at den fradragsret, som en afgiftspligtig har i henhold til sjette direktiv, afskaffes eller begrænses.

17 — Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, nævnt i fodnote 6, præmis 22, og af 13.2.1985, sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617, præmis 24.

49. Jeg har sammenfattet hovedlinjerne i Domstolens retspraksis vedrørende princippet om beskyttelse af den berettigede forventning i mit forslag til afgørelse i sag C-62/00, Marks & Spencer [18], således:

»— Domstolen har først og fremmest i en række domme fastslået, at dette princip, som udspringer af retssikkerhedsprincippet, udgør en del af Fællesskabets retsorden. Princippet kræver, at retsregler er præcise og tilsigter at sikre, at retlige situationer og forhold, der reguleres af fællesskabsretten, er forudselige.

— For det andet kan private ikke forlade sig på, at retsregler, som finder anvendelse på dem, forbliver uændrede. Fællesskabslovgiver har fortsat kompetence til at tilpasse den eksisterende lovgivning til ændringer i de økonomiske betingelser og — lad mig tilføje — udviklingen i de politiske, sociale og forvaltningsmæssige opfattelser.

— For det tredje bør private kunne forlade sig på, at de rettigheder, der

18 — Dom af 11.6.2002, Sml. I, s. 6325.

opstår i medfør af eksisterende retsforskrifter, ikke ophæves med tilbagevirkende kraft. Det er kun rent undtagelsesvis tilladt at fravige dette væsentlige princip, f.eks. i tilfælde af tvingende økonomisk nødvendighed, der er forbundet med forvaltningen af fælles markedsordninger eller af tvingende almene hensyn.«

50. Desuden bemærkes, at Rådet, for så vidt angår kravet om nødvendighed, i sin beslutning ikke giver en eneste begrundelse for, hvorfor det er nødvendigt at give foranstaltningen tilbagevirkende kraft. At den ansøgte tilladelse har til formål at undgå svig og unddragelse, er ikke tilstrækkeligt. Det er alene en af grundene til at give en medlemsstat tilladelse til at træffe foranstaltninger, der afviger fra direktivet. Det er i sig selv ikke en begrundelse for, at foranstaltningen skal gives tilbagevirkende kraft. Som Kommissionen med rette har bemærket, har det siden direktivets indførelse været et problem, hvorledes fradragsretten fastsættes for køretøjer, der anvendes dels privat, dels erhvervsmæssigt. Heraf kan det allerede udledes, at det ikke er tvingende nødvendigt at give en medlemsstat tilladelse til at indføre en særlig foranstaltning med tilbagevirkende kraft.

51. Jeg kan heller ikke antage den tyske regerings og Rådets anbringende om, at beslutningen skulle tillægges tilbagevirkende kraft, da Kommissionens behandling af ansøgningen var blevet forhalet. Selv om Kommissionen havde foretaget en lemfældig sagsbehandling, vil denne lemfældighed aldrig kunne berettige, at rettigheder, som afgiftspligtige har i henhold til fællesskabsretten, begrænses med tilbagevirkende kraft. De afgiftspligtige har jo ingen indflydelse på bemyndigelsesproceduren.

52. Den tyske regering har endvidere anført, at Walter Sudholz ikke kan udlede rettigheder af artikel 27 i sjette direktiv. Regeringen har fremført to argumenter. En beslutning i henhold til artikel 27 har alene en konstaterende karakter. Derudover vedrører denne artikel alene forholdet mellem medlemsstaterne og Fællesskabet.

53. Ifølge den tyske regering viser muligheden for en stiltiende godkendelse ved udløbet af fristen i artikel 27, at beslutningen har en ren konstaterende karakter. I en sådan situation afsluttes proceduren uden en rådsbeslutning, som en afgiftspligtig eventuelt kan påberåbe sig. Jeg finder derfor, som Kommissionen også har fremført under retsmødet, at en sådan godkendelse, hvad enten den er stiltiende eller ikke, er retstiftende. Uden en sådan tilladelse må medlemsstaten ikke indføre en bestemmelse, der afviger fra direktivet. Det står dermed fast, at tilladelsen er bestemmende for retten, idet en medlemsstat er forpligtet til at følge direktivets artikel 17 uden denne tilladelse.

54. Også det andet argument er ubegrundet. Skønt bemyndigelsesproceduren i artikel 27 udspiller sig mellem Fællesskabet og medlemsstaterne, kan udfaldet af denne procedure meget vel påvirke de rettigheder, som borgerne har i henhold til artikel 17 i sjette direktiv, i betydeligt omfang. Som forklaret ovenfor i punkt 47, indebærer disse rettigheder, at de udelukkende kan ændres eller begrænses i medfør af en rådsbeslutning i henhold til direktivets artikel 27. Ergo har Walter Sudholz interesse i, at denne beslutning træffes forskriftsmæssigt, og at den indholdsmæssigt er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

55. På grundlag af ovenstående når jeg til det resultat, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, som er en del af fællesskabsretten, er blevet tilsidesat, idet beslutning 2000/186 er blevet tillagt tilbagevirkende kraft, og at beslutningens artikel 3 derfor er ugyldig, for så vidt som den har tilbagevirkende kraft fra den 1. april 1999.

C — *Tredje præjudicielle spørgsmål*

56. Med det sidste spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om beslutningens artikel 2 indholdsmæssigt opfylder de krav, der stilles til en afvigende foranstaltning. Da tilladelsen er begrundet med begge de muligheder, der er nævnt i artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv, skal de prøves særskilt.

57. Domstolen fortolker anvendelsesmulighederne for artikel 27 i sjette direktiv indskrænkende i forhold til proportionalitetsprincippet.

58. I dommen i sagen Kommissionen mod Belgien [19] henviste Domstolen til proportionalitetsprincippet og fastslog, at beskatningsgrundlaget i direktivet kun må fraviges i det omfang, det er nødvendigt for at opnå det tilsigtede formål, nemlig at undgå visse former for svig og unddragelse. Denne retspraksis er senere blevet stadfæstet ved Skripalle-dommen [20] og Ampafrance og Sanofi-dommen [21]. I sidstnævnte sag, hvor der blev afsagt dom, efter at der var givet den i sagen omtvistede tilladelse, fastslog Domstolen, at der ikke kan være tale om en risiko for svig og unddragelse, når det af objektive oplysninger fremgår, at afgifterne er blevet afholdt til strengt erhvervsmæssige formål. Selv om Domstolen finder en afvigende foranstaltning tilladt under visse omstændigheder, skal en sådan anses for uforholdsmæssig, såfremt den ikke giver ret til momsfradrag, når den afgiftspligtige kan godtgøre, at der i pågældende tilfælde ikke foreligger svig eller afgiftsunddragelse.

59. I Ampafrance og Sanofi-sagen var retten til momsfradrag fuldstændigt udelukket, hvorimod der i nærværende sag er tale en fast begrænsning af fradragsretten. Da fradragsretten i begge tilfælde er kvan-

19 — Dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 24.

20 — Dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, nævnt i fodnote 5.

21 — Dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, nævnt i fodnote 8.

titativt — helt eller i betydeligt omfang — begrænset, kræver proportionalitetsprincippet, at den afgiftspligtige skal have mulighed for at godtgøre, at der i hans tilfælde ikke foreligger svig eller misbrug.

60. Den ovenfor anførte retspraksis vedrører afvigende foranstaltninger, der har til formål at bekæmpe svig eller uretmæssig brug. Efter min opfattelse finder det heri fastslåede proportionalitetsprincip ligeledes anvendelse på afvigende, nationale foranstaltninger, der har til formål at forenkle afgiftsopkrævningen. Det i princippet legitime formål at forenkle momsopkrævningen skal afvejes i forhold til de dermed forbundne begrænsninger af de afgiftspligtiges rettigheder. Dette følger ligeledes af ordlyden af artikel 27, stk. 1, sidste led, i sjette direktiv. Den heri fastsatte neutralitetsregel skal anses for en mere specifik udformning af proportionalitetsprincippet.

61. Såfremt den i sagen givne tilladelse prøves i forhold til ovenstående, viser det sig, at den — under forudsætning af, at den er egnet til at bekæmpe svig — ikke giver de afgiftspligtige mulighed for at føre modbevis, og at den dermed tilsidesætter proportionalitetsprincippet. Manglen på denne mulighed fører til, at i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige anvender et køretøj — betydeligt — mere end 50% til erhvervsmæssige formål, kan denne foranstaltning i grunden i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug. Dermed tilsidesætter den pågældende tilladelse — under forudsætning af, at den ligeledes har til formål at forenkle afgiftsopkrævningen — også det kriterium, der er fastsat i artikel 27, stk. 1, sidste led, i sjette direktiv.

62. Det må derfor fastslås, at tilladelsen i artikel 2 i beslutning 2000/186 er ugyldig, da den begrænser de rettigheder, som afgiftspligtige kan aflede af artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv, uforholdsmæssigt, og at den er i strid med artikel 27, stk. 1.

63. For fuldstændighedens skyld skal det bemærkes, at Kommissionens forslag til en rådsbeslutning om tilladelse til at træffe en afvigende foranstaltning gav de afgiftspligtige mulighed for at godtgøre, at de anskaffede køretøjer skal anvendes erhvervsmæssigt mere end 50%. Derfor ville forslaget have opfyldt de ovenfor fastlagte kriterier. Rådet har netop ændret Kommissionens forslag på dette punkt og begrænset det ved bestemmelsen om, at der alene gives ret til momsfradrag, hvis køretøjet anvendes mindre end 5% til privat brug [22].

22 — Jf. syvende betragtning til beslutning 2000/186. I en fodnote henvises der til Skripalle-dommen. Hermed synes Rådet at ville argumentere for, at den tyske foranstaltning er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

64. Rådet og den tyske regering har desuden gjort gældende, at grundreglen — retten til fuldt momsfradrag — snarere er en undtagelse end hovedreglen på grund af stand-still-bestemmelsen i artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv og muligheden for i medfør af artikel 27 at træffe afvigende, nationale foranstaltninger. Hermed synes de at ville hævde, at Tyskland ved den konkrete anvendelse af artikel 27 skal sidestilles med andre medlemsstater. Derudover har de henvist til Kommissionens forslag til ændring af sjette direktiv, hvori der er fastsat et fast fradrag for personkøretøjer, der anvendes dels erhvervsmæssigt, dels privat. Med henvisning til dette forslag gives Det Forenede Kongerige tilladelse til at begrænse momsfradraget for sådanne køretøjer til 50%.

65. Disse argumenter forveksler den rolle og stilling, Fællesskabet har som lovgiver, med den rolle og stilling, Fællesskabet har som udøvende magt. Inden for fællesskabsrettens grænser kan fællesskabslovgiver tilpasse den sekundære fællesskabslovgivning efter sin politiske indsigt, der i vidt omfang beror på et skøn. Dette gælder også for moms, der er genstand for sjette direktiv. Fællesskabets udøvende magt, der er forpligtet til at anvende gældende fællesskabslovgivning, skal ligeledes respektere de normer, der er fastsat i lovgivningen. For så vidt angår afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser skal der ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt holdes strengt fast ved legalitetsprincippet. Derfor kan en foranstaltning, som uforholdsmæssigt begrænser de afgiftspligtiges rettigheder og i øvrigt er i strid med ordlyden af artikel 27 i sjette direktiv, og dermed gældende fællesskabsret, ikke begrundes med en henvisning til eventuel fremtidig lovgivning.

66. Uanset hvilket indhold Det Forenede Kongeriges tilladelse måtte have, finder jeg ikke, at påberåbelsen heraf er relevant, da det efter min opfattelse står klart, at artikel 2 i beslutning 2000/186, hvorom Domstolen skal træffe afgørelse, er i strid med den fællesskabsret, som finder anvendelse i denne sag.

67. Det følger af mit forslag til besvarelse af tredje spørgsmål, at beslutningen i sin helhed er ugyldig. Det er således strengt set unødvendigt at besvare andet spørgsmål. Da Domstolen ikke er forpligtet til at følge mit forslag med hensyn til tredje spørgsmål, følger det af den foreslåede besvarelse af andet spørgsmål, at beslutningens artikel 3 under alle omstændigheder er ugyldig, for så vidt beslutningen heri gives tilbagevirkende kraft fra den 1. april 1999.

VI — Forslag til afgørelse

68. På grundlag af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål således:

Første spørgsmål: »Den procedure, der gik forud for Rådets beslutning 2000/186/EF af 28. februar 2000 om bemyndigelse af Forbundsrepublikken Tyskland til at fravige artikel 6 og 17 i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, opfylder kravene i artikel 27 i direktiv 77/388.«

Tredje spørgsmål: »Artikel 2 i beslutning 2000/186/EF er ugyldig.«

Andet spørgsmål: »Artikel 3 i beslutning 2000/186/EF er ugyldig, for så vidt som den bestemmer, at beslutningen finder anvendelse med tilbagevirkende kraft fra den 1. april 1999.«