FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED
föredraget den 24 oktober 2002 [1]

I — Inledande anmärkningar

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Tyskland) avser giltigheten av artiklarna 2 och 3 i rådets beslut 2000/186/EG av den 28 februari 2000 [2] om tillstånd för Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa åtgärder som avviker från artiklarna 6 och 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet). [3] Den hänskjutande domstolen vill veta om beslut 2000/186/EG är förenligt med sjätte direktivet och med gemenskapsrättens allmänna principer.

1 — Originalspråk: nederländska.

2 — EGT L 59, s. 12.

3 — Rådets direktiv av den 17 maj 1997 (EGT L 145; s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), senast ändrat genom rådets direktiv 2001/4/EG av den 19 januari 2001 (EGT L 22, s. 17).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

2. I artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärde[s]skatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

3. Artikel 27 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådet skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.

5. De medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avses i punkt 1 ovan får behålla dem, om de underrättar kommissionen härom före den 1 januari 1978 och om undantagen har till syfte att förenkla skatteuttaget och är förenliga med kraven i den punkten.

4. I artikel 2 i beslut 2000/186 EG föreskrivs följande:

"Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 17.2 i direktiv 77/388/EEG, ändrad genom artikel 28f i det direktivet, samt bestämmelserna i artikel 6.2 a i samma direktiv, beviljas Förbundsrepubliken Tyskland tillstånd att med 50 procent begränsa avdragsrätten för mervärdesskatt på utgifter som är hänförliga till fordon som inte uteslutande används yrkesmässigt samt att inte likställa användning för privat bruk av fordon som tillhör en skattskyldig persons företag med tjänster utan vederlag. Bestämmelserna i första stycket skall inte tillämpas när fordonet utgör den skattskyldiga personens löpande tillgångar, eller när privat bruk av ett sådant fordon inte överskrider 5 procent."

5. Artikel 3 i beslut 2000/186 EG har följande lydelse:

"Detta beslut skall tillämpas från och med den 1 april 1999. Det skall upphöra att

tillämpas den dag då direktivet om utgifter som inte medför rätt till avdrag för mervärdesskatt träder i kraft, dock senast den 31 december 2002."

B — *Den nationella rätten*

6. I 15 § första stycket i Umsatzsteuergesetz (tyska lagen om omsättningsskatt, UStG) föreskrivs följande:

"En näringsidkare får dra av

1. den skatt som anges särskilt i fakturor i den mening som avses i 14 § och som gäller leveranser eller andra tjänster som andra företag har utfört för näringsidkaren."

7. 15 § första stycket b UStG har följande lydelse:

"Avdragsrätten är begränsad till 50 procent i fråga om mervärdesskatt som avser anskaffning, tillverkning, import, förvärv inom gemenskapen, hyra eller användning av fordon i den mening som avses i 1b § andra stycket vilka också används för näringsidkarens privata bruk eller för andra ändamål än att driva rörelsen."

Med fordon avses enligt 1b § andra stycket UStG personbilar, vatten- och luftfartyg.

8. I 27 § tredje stycket UStG föreskrivs följande:

"Bestämmelserna i 15 § första stycket b UStG och 15 § tredje stycket nr. 2 UStG skall börja tillämpas på fordon som anskaffas, tillverkas, importeras, förvärvas eller hyrs inom gemenskapen efter den 31 mars 1999."

III — Bakgrund och förfarande

A — *Tvisten vid den nationella domstolen*

9. Walter Sudholz har ett måleriföretag. I april 1999 anskaffade han en personbil för 55 086,21 DEM jämte omsättningsskatt på 16 procent, vilken uppgick till ett belopp av 8 813,79 DEM. Bilen tillfördes närings-

verksamheten och användes till 70 procent för yrkesmässiga ändamål och till 30 procent för andra syften.

10. I sin momsdeklaration avseende april 1999 ville Walter Sudholz göra avdrag för hela den med bilköpet sammanhängande omsättningsskatten. Enligt hans uppfattning stred den sedan den 1 april 1999 gällande nya regleringen i 15 § första stycket b UStG, enligt vilken avdragsrätten har begränsats med 50 procent, mot gemenskapsrätten.

11. Finanzamt Sulingen (nedan kallad Finanzamt) tillämpade vid beräkningen av omsättningsskatten för april 1999 artikel 15 § första stycket b UStG och medgav således bara avdrag med 50 procent.

12. Walter Sudholz begärde omprövning av beslutet hos Finanzamt utan framgång. Han väckte då talan vid Finanzgericht, som biföll hans talan. Finansgericht ansåg att sökanden hade rätt att åberopa den för honom fördelaktigare bestämmelsen i artikel 17 i sjätte direktivet. Finanzgericht ansåg att begränsningen av avdragsrätten var oförenlig med gemenskapsrätten i det aktuella fallet, eftersom någon sådan begränsning inte hade funnits före ikraftträdandet av sjätte direktivet och ett bemyndigande att genomföra särskilda åtgärder enligt artikel 27.1 i nämnda direktiv ännu inte hade lämnats vid tidpunkten för domstolens beslut.

13. Finanzamt anförde i sitt överklagande till Bundesfinanzhof att Förbundsrepubliken Tyskland genom beslut 2000/186/EG, med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet, hade bemyndigats att med 50 procent begränsa avdragsrätten för mervärdesskatt på utgifter som är hänförliga till fordon som inte uteslutande används i yrkesmässig näringsverksamhet, förutsatt att fordonet inte utgör omsättningstillgång hos den skattskyldiga personen eller det privata nyttjandet inte överskrider 5 procent.

14. Finanzamt yrkade vid Bundesfinanzhof att den överklagade domen skulle upphävas och att talan skulle ogillas. Walter Sudholz yrkade att domen skulle fastställas.

B — *Bundesfinanzhofs bedömning*

15. Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande konstaterat att förutsättningarna i 15 § första stycket b jämförd med 27 § tredje stycket UStG är uppfyllda i det förevarande fallet. För det första står det klart att Walter Sudholz till 70 procent har använt fordonet för yrkesmässiga ändamål. Eftersom for-

donet införskaffades efter den 31 mars 1999 är den mervärdesskatt som är att hänföra till inköpet bara avdragsgill till 50 procent. Den hänskjutande domstolen har dock ifrågasatt huruvida 15 § första stycket b UStG är tillämplig och om Walter Sudholz inte i stället, i enlighet med artikel 17.2 i sjätte direktivet, har rätt att göra avdrag för samtliga kostnader, eftersom han använde fordonet fullt ut i sin näringsverksamhet.

16. Enligt den hänskjutande domstolen hade den tyska regeringen enligt direktivets gällande bestämmelser bara rätt att begränsa avdragsrätten efter bemyndigande av rådet. Artikel 27 i sjätte direktivet förutsätter att bemyndigandet lämnas innan en medlemsstat utfärdar en nationell reglering som begränsar avdragsrätten. Det var inte förrän den 28 februari år 2000 som Tyskland fick ett bemyndigande av rådet för att genomföra den ifrågavarande åtgärden. Steuerentlastungsgesetz (skattelättnadslagen) 1999/2000/2002 [4] (genom vilken 15 § första stycket UStG infördes) är dock från den 24 mars 1999.

17. Samtidigt har det förfarande som föregick beslutet kritiserats, eftersom den tyska regeringens begäran om bemyndigande aldrig offentliggjordes. Det skall tilläggas att beslutet går utöver vad som angavs i ansökan, eftersom rådet även motiverade beslutet genom övervägandet att åtgärden skulle medge "ett förenklat system för beskattning av privat bruk av fordon". Den hänskjutande domstolen har därför ifrågasatt huruvida beslut 2000/186/EG är förenligt med gemenskapsrätten.

18. För det andra har den hänskjutande domstolen ifrågasatt huruvida beslutets retroaktiva verkan (enligt artikel 3.1 i beslut 2000/186/EG skall detta gälla från och med den 1 april 1999) är förenlig med gemenskapsrätten. Den hänskjutande domstolen har påpekat att principen om rättssäkerhet i allmänhet utgör hinder för att ge gemenskapens rättsakter retroaktiv verkan. Rätten anser att en avvikelse från denna princip inte kan ske i detta fall, eftersom det i beslut 2000/186/EG inte har angetts varför en retroaktiv verkan är nödvändig.

19. Slutligen har den hänskjutande domstolen ställt frågan huruvida beslut 2000/186/EG uppfyller de materiella förutsättningarna i artikel 27.1, med andra ord, om åtgärden är nödvändig och lämplig för att förverkliga de åsyftade målen och härvid i minsta möjliga utsträckning inverkar på sjätte direktivets mål och principer.

20. Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang hänvisat till motiver-

4 — BGBl. I 1999, s. 402.

ingen av artikel 2 i beslut 2000/186/EG. Taket för en skattskyldig persons avdragsrätt avseende mervärdesskatt motiveras med att det bevisligen är svårt att för denna typ av vara kontrollera fördelningen mellan yrkesmässiga och privata utgifter och att det därigenom föreligger sannolikhet för skatteflykt eller missbruk. Dessutom kommer en sådan åtgärd att medge ett förenklat system för beskattning av privat bruk av fordon (femte skälet). I det sjätte skälet konstateras att taket för avdragsrätt avseende mervärdesskatt dock inte skall tillämpas på utgifter som hänför sig till fordon som utgör den skattskyldiga personens omsättningstillgångar och inte heller får tillämpas när privat bruk av ett sådant fordon inte överskrider 5 procent. Enligt sjunde skälet säkerställs härigenom att undantaget från principen om en skattskyldig persons rätt att göra avdrag för den totala skatten som betalats i samband med dennes skattepliktiga transaktioner inte går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande.

21. Den genom artikel 2 i beslut 2000/186/EG införda bestämmelsen innebär att en skattskyldig inte får göra avdrag för mervärdesskatt för utgifter som är hänförliga till fordon som inte uteslutande används yrkesmässigt ens i det fall han faktiskt kan bevisa att fordonet till mer än 50 procent har använts eller kommer att användas uteslutande för yrkesmässiga ändamål. Enlig den hänskjutande domstolen strider detta mot proportionalitetsprincipen. Kommissionen föreskrev i sitt förslag till rådet en uttrycklig möjlighet för den skattskyldige att bevisa att de aktuella fordonen användes till mer än 50 procent för yrkesmässiga ändamål.

C — *Begäran om förhandsavgörande*

22. Med stöd härav har Bundesfinanzhof genom beslut av den 30 november 2000, vilket registrerades vid domstolens kansli den 15 januari 2001, begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande avseende följande frågor:

a) Är artikel 2 i rådets beslut (2000/186/EG) av den 28 februari 2000 om tillstånd för Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa åtgärder som avviker från artiklarna 6 och 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ogiltig, då det förfarande som föregick nämnda beslut inte överensstämde med artikel 27 i direktiv 77/388?

b) Är artikel 3.1 i beslut 2000/186/EG, enligt vilken beslutet skall tillämpas retroaktivt från och med den 1 april 1999, giltig?

c) Uppfyller artikel 2 i beslut 2000/186/EG de materiella krav som ett sådant bemyndigande skall uppfylla, eller ger bestämmelsens innehåll anledning att betvivla dess giltighet?

D — *Förfarandet vid domstolen*

23. Enligt artikel 20 i protokollet om stadgan för EG-domstolen har den tyska och den nederländska regeringen, liksom rådet och kommissionen inkommit med skriftliga synpunkter. Den nederländska regeringen har i sitt yttrande endast behandlat den första och den andra frågan. Vid domstolens förhandling den 10 juli 2002 föredrog den tyska regeringen, rådet och kommissionen sina synpunkter muntligt.

IV — Argument

A — *Den första tolkningsfrågan*

24. Enligt parternas uppfattning handlar den första tolkningsfrågan framför allt om hur begreppet bemyndiga i artikel 27.1 i sjätte direktivet skall tolkas. De har framfört åsikten att begreppet inte innebär att rådet måste ge sitt bemyndigande före utfärdandet av en nationell åtgärd som avviker från sjätte direktivet. Bemyndigandet kan enligt artikel 27.1 ges såväl före som efteråt.

25. Den tyska regeringen har anfört att medlemsstaterna enligt artikel 27 i dess tidigare lydelse, nämligen artikel 13 i rådets andra direktiv inte hade rätt att genomföra några undantagsbestämmelser förrän de andra medlemsstaternas frist för att komma med invändningar hade löpt ut och, för det fall invändningar hade inkommit efter det att rådet hade meddelat ett positivt beslut. Artikel 27 innehåller inte något sådant förbud mot att utfärda nationella undantagsbestämmelser innan ett bemyndigande har givits. Genom artikel 27 andra stycket åläggs medlemsstaten endast att underrätta kommissionen innan den utfärdar undantagsbestämmelser. I det föreliggande fallet underrättade den tyska regeringen kommissionen om den avvikande åtgärden den 11 december 1998. Kompletterande information gavs i en skrivelse av den 19 februari 1999. Genom en skrivelse av den 23 augusti 1999 bekräftades innehållet i de tidigare skrivelserna ännu en gång. Det kan inte läggas den tyska regeringen till last att förfarandet vid kommissionen drog ut på tiden fram till den 1 april 1999.

26. Enligt kommissionens tolkning av artikel 27.2 i sjätte direktivet måste bemyndi-

gandet ges före utfärdandet av nationella åtgärder som avviker från direktivet. Avgörande för frågan om förenligheten med gemenskapsrätten är inte tidpunkten för rådets beslutsfattande, utan i stället den tidpunkt vid vilken Förbundsrepubliken Tyskland införde bestämmelsen i 15 § UStG. Det är således den tyska åtgärden och inte beslut 2000/186/EG som eventuellt strider mot bestämmelserna i artikel 27.

28. Avseende argumentet att beslutet gick utöver vad som anfördes i den tyska ansökan har rådet framhållit att den tyska regeringens begäran även åsyftade en förenkling av skatteuttaget. Den tyska regeringen anförde nämligen att det var svårt att kontrollera fördelningen mellan yrkesmässiga och privata utgifter för fordonen. Dessutom var antalet fall, vid vilka kontroller måste genomföras, mycket stort. För övrigt har rådet i enlighet med artikel 250 EG rätt att fatta ett beslut som avviker från kommissionens förslag, förutsatt att beslutet fattas inom ramen för den ursprungliga ansökan.

27. Parterna anser att gemenskapsrätten, och särskilt artikel 27, inte kräver att en medlemsstats begäran om bemyndigande skall offentliggöras. Av artikel 27.3 följer nämligen att alla medlemsstater skall underrättas om de åtgärder som avviker från sjätte direktivet och som en medlemsstat vill genomföra. Den tyska regeringen och kommissionen har hänvisat till förslaget till avgörande i målet Skripalle, [5] i vilket generaladvokaten konstaterade att det ur domen i målet BP Soupergaz [6] indirekt kan härledas att det inte finns någon gemenskapsrättslig skyldighet till offentliggörande inom ramen för artikel 27.

B — *Den andra tolkningsfrågan*

29. Den tyska regeringen har framhållit att den hänskjutande domstolens tvivel på giltigheten av de genomförda åtgärderna med anledning av den retroaktiva verkan av beslut 2000/186/EG, är ogrundad. Enligt den tyska regeringen kan en nationell åtgärd precis lika gärna godkännas i efterhand. Ett rådsbeslut kan enligt artikel 27 inte heller inverka på de berördas

5 — Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly avseende dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, Skripalle (REG 1997, s. I-2847).

6 — Dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883).

berättigade förväntningar, eftersom ett sådant beslut bara berör en medlemsstat och gemenskapens institutioner. För övrigt hade de skattskyldiga haft anledning att räkna med förändringar i avdragssystemet, eftersom ett lagförslag om detta hade offentliggjorts.

30. Enligt den nederländska regeringens uppfattning kan det inte automatiskt uteslutas att ett bemyndigande som lämnats med stöd av artikel 27 kan ges retroaktiv verkan, under förutsättning att ett antal av de förutsättningar som följer av domstolens rättspraxis är uppfyllda. En av dessa förutsättningar är ett krav på nödvändighet, vilket innebär att det undantagsvis kan göras undantag från regeln att gemenskapens handlingar — i enlighet med rättssäkerhetsprincipen — inte kan börja gälla vid en tidpunkt som ligger före aktens utfärdande, nämligen när det eftersträvade målet kräver detta och de berörda personernas berättigade förväntningar vederbörligen respekteras. [7] Kravet på nödvändighet är uppfyllt i förevarande fall, eftersom allmänhetens intresse av att hindra skatteundandragande och skatteflykt kan motivera att en gemenskapsrättslig handling ges retroaktiv verkan. Dessutom kräver förhindrandet och bekämpandet av skatteundandragande och skatteflykt ofta att medlemsstaterna agerar snabbt vid utfärdandet av nationella åtgärder. För att uppnå det i allmänhetens intresse eftersträvade målet, kan det således vara nödvändigt att tillämpa sådana åtgärder retroaktivt. Rådet kunde således ge beslutet om bemyndigande retroaktiv verkan.

31. Kommissionen har ifrågasatt huruvida det var nödvändigt att ge bemyndigandet retroaktiv verkan för att uppnå det eftersträvade målet. Problemen avseende kontrollen av fördelningen mellan privat och yrkesmässig användning av fordon var kända redan när mervärdesskattesystemet infördes. Svårigheten att avgöra huruvida avdragsrätt föreligger kan således inte rättfärdiga att ett bemyndigande ges retroaktiv verkan. Vad beträffar respekten för de berördas berättigade förväntningar har kommissionen anfört att avdragsrätten enligt artikel 17 i sjätte direktivet inträder samtidigt med skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Eftersom avdragsrätt uppkommer vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, har Walter Sudholz i det föreliggande fallet haft rätt att utgå från total avdragsrätt för de kostnader som härrörde från köpet av fordonet. Genom artikel 27 i direktivet öppnas visserligen en möjlighet att begränsa avdragsrätten. Den skattskyldiges avdragsmöjligheter kan dock inte göras beroende av framtida beslut avseende en begäran om tillämpning av denna artikel. Således har beslut 2000/186/EG inverkat negativt på Walter Sudholz berättigade förväntningar.

7 — Den nederländska regeringen har bland annat hänvisat till dom av den 11 juli 1991 i mål C-368/89, Crispoltoni (REG 1991, s. I-3695).

32. Enligt rådets uppfattning är artikel 3 i beslut 2000/186/EG giltig, vilket innebär att beslutet gäller från och med den i artikel 3 nämnda tidpunkten. Den tyska regeringen sände in sin begäran om bemyndigande den 11 december 1998 och ansökan registrerades vid kommissionen den 8 januari 1999. Att beslutet inte fattades förrän senare berodde på en försening av förfarandet vid kommissionen. I likhet med den tyska regeringen har rådet påpekat att ett beslut i enlighet med artikel 27 inte i sig självt kan innebära en förpliktelse för en enskild, eftersom det är riktat mot en medlemsstat. Det är medlemsstatens uppgift att se till att en åtgärd enligt artikel 27 inte inkräktar på de berördas berättigade förväntningar.

C — *Den tredje tolkningsfrågan*

33. Den tyska regeringen har påpekat att begränsningen av avdragsrätten med 50 procent inte gäller i samtliga fall och framför allt inte om ett fordon används till högst 5 procent för privata ändamål. Den tyska regeringen har medgett att en skattskyldig person som använder sitt fordon till 80 procent för yrkesmässiga ändamål bara får göra avdrag för 50 procent av mervärdesskatten och att detta innebär en ekonomisk nackdel. Å andra sidan får systemet dock även konsekvensen att den skattskyldige kan dra fördel av bestämmelsen om avdragsrätt till 50 procent när fordonet används till mellan 10 och 49 procent för yrkesmässiga ändamål. Sådana verkningar är typiska för schablonmässigt bestämda beräkningsprinciper och begränsningar.

34. Enligt kommissionen strider artikel 2 i beslut 2000/186/EG mot proportionalitetsprincipen. [8] I sitt förslag av den 13 december 1999 till rådets beslut [9] avseende den tyska regeringens ansökan föreslog kommissionen att avdragsrättens schablonmässiga begränsning till 50 procent inte skulle tillämpas om den skattskyldige kunde visa att den yrkesmässiga användningen överskred 50 procent av den sammanlagda användningen av fordonet. Kommissionen har betonat att det följer av artikel 27.1 att åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget inte i mer än ringa utsträckning får påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

35. Enligt rådet är artikel 2 i beslutet inte oförenlig med proportionalitetsprincipen. I detta sammanhang har rådet hänvisat till kommissionens förslag till ändring av sjätte direktivet, enligt vilket avdragsrätten för kostnader för fordon som inte används uteslutande för yrkesmässiga ändamål skall begränsas till 50 procent. Även den tyska regeringens åtgärd syftar till att schablonmässigt begränsa avdragsrätten till 50 procent. Det följer av detta förslag att en schablonmässig begränsning i syfte att

8 — Kommissionen har i detta sammanhang hänvisat till domen av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi (REG 2000, s. I-7013), punkt 62.

9 — KOM (1999) 690 slutlig.

bekämpa skatteundandragande och skatteflykt är förenlig med proportionalitetsprincipen.

V — Bedömning

A — *Den första tolkningsfrågan*

36. Den första frågan avser formföreskrifter. Genom denna fråga vill den hänskjutande domstolen veta om artikel 2 i beslut 2000/186/EG är ogiltig, eftersom det förfarande som föregick nämnda beslut inte överensstämde med artikel 27 i sjätte direktivet. Härvid handlar det om tre aspekter, nämligen begreppet bemyndiga i artikel 27.1 i direktivet, avsaknaden av offentliggörande av förbundsrepubliken Tysklands begäran om bemyndigande och slutligen frågan huruvida ett bemyndigande får gå utöver de gränser som har angivits i ansökan.

37. I artikel 17.2 a i sjätte direktivet fastslås huvudregeln om avdragsrätt för samtliga kostnader. Härifrån kan två undantag göras. Det första undantaget är den så kallade stand-still-klausulen i artikel 17.6 i direktivet avseende befintlig lagstiftning. Enligt denna bestämmelse får medlemsstaterna behålla alla de undantag från principen om avdragsrätt för samtliga kostnader som föreskrivs i deras nationella lagstiftning till dess att de i artikeln nämnda bestämmelserna har trätt i kraft. Detta undantag är inte aktuellt i det föreliggande fallet. Det andra undantaget avser nya bestämmelser. Enligt artikel 27.1 i direktivet är vissa, från direktivet avvikande åtgärder tillåtna, om deras syfte är att förenkla skatteuttaget eller att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande. Medlemsstaten måste bemyndigas av rådet. Förfarandet härför är reglerat i artikel 27.2–27.4. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i artikel 27.1 skall underrätta kommissionen och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar (artikel 27.2). Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater (artikel 27.3). Bemyndigandet ges antingen genom ett uttryckligt beslut av rådet, eller också skall det anses ha fattats efter en viss tid (artikel 27.4).

38. Den första aspekten som den hänskjutande domstolen har tagit upp rör frågan huruvida bemyndigandet måste ha lämnats före utfärdandet av den nationella åtgärden. I den tyska versionen av sjätte direktivet används ordet ermächtigen och inte ordet genehmigen. I beslut 2000/186/EG används båda uttrycken. Användningen av ordet ermächtigen i den tyska versionen talar för att medgivandet måste ha givits i förväg, medan det vid användningen av ordet genehmigen även kan lämnas i efterhand. I flertalet språkversioner har ord med den sistnämnda innebörden använts, exempelvis det nederländska uttrycket machtigen. I den franska versionen av direktivet används till exempel autoriser och inte habiliter. Även i de engelska och italienska versionerna

används på motsvarande sätt to authorise respektive autorizzare.

39. Såsom rådet har framhållit har den berörda medlemsstaten exklusiv kompetens beträffande utfärdandet av skattebestämmelser. Medlemsstaten måste dock se till att dess skattebestämmelser är förenliga med gemenskapsrätten. Artikel 27 i sjätte direktivet innebär inte ett bemyndigande att genomföra åtgärder på området för mervärdesskatt, utan ett bemyndigande att genomföra åtgärder som avviker från direktivet. Såsom har påpekats i den förra punkten i detta förslag till avgörande kan man inte av den i de flesta språkversionerna använda terminologin i artikel 27 dra slutsatsen att bemyndigandet per definition måste lämnas på förhand. Det följer dock av artikel 27.2 att en medlemsstat som *önskar genomföra* avvikande åtgärder, skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar. Härav följer att bemyndigandeförfarandet i vart fall måste ha påbörjats innan den nationella undantagsbestämmelsen faktiskt införs. Härmed är ännu inte avgjort om bemyndigandet kan lämnas även efter införandet av den nationella undantagsbestämmelsen eller, med andra ord, om den nationella åtgärden kan införas trots att bemyndigandeförfarandet ännu inte har avslutats. Detta förbjuds inte uttryckligen av direktivet. Utgår man från att ett bemyndigande även kan lämnas i efterhand skall frågan besvaras jakande. Det skall dock tilläggas att en medlemsstat som redan under ärendets behandling inför den planerade åtgärden, gör detta helt och hållet på egen risk. Vid denna tidpunkt finns ännu inget bemyndigande, vilket innebär att åtgärden är oförenlig med gemenskapsrätten och att det inte alls är säkert att denna möjliga överträdelse kan avhjälpas genom ett retroaktivt bemyndigande. En medlemsstats förtida införande av en undantagsbestämmelse kan således anses vara en överträdelse av gemenskapsrätten. Detta har dock inte i sig någon inverkan på giltigheten av beslutet om bemyndigande.

40. Den andra formella aspekten avser den omständigheten att Förbundsrepubliken Tyskland inte offentliggjorde begäran om bemyndigande att få genomföra avvikande åtgärder. Såsom flera av parterna med rätta har påpekat, kan en sådan skyldighet inte utläsas ur ordalydelsen av artikel 27 i sjätte direktivet. Hänvisningar har gjorts till generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i målet Skripalle.[10] Detta mål handlade bland annat om huruvida det faktum att ett beslut om bemyndigande inte har offentliggjorts kan inverka på dess giltighet eller tillämplighet. Domstolen hade inte anledning att ta ställning i frågan. Generaladvokaten Fennelly kom dock fram till att det inte finns någon skyldighet att offentliggöra beslut enligt artikel 191.3 i fördraget (nu artikel 254.3 EG) och att inte heller artikel 27 i direktivet föreskriver någon uttrycklig skyldighet att offentliggöra ett bemyndigande som lämnats med stöd av denna bestämmelse. Han anförde vidare att avsaknaden av offentliggörande vad gällde rådets beslut om bemyndigande enligt hans uppfattning varken minskade rättssäkerheten eller effektiviteten av de

10 — Se ovan fotnot 5.

administrativa eller rättsliga åtgärder som är tillgängliga för den skattskyldige som missgynnats.

41. I förevarande fall är det inte fråga om offentliggörande av beslutet om bemyndigande, vilket sedan flera år tillbaka är föremål för regelbunden publicering i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning*, utan om offentliggörande av en begäran om ett sådant bemyndigande. Jag anser dock ändå att generaladvokaten Fennellys argument kan tillämpas analogt. Eftersom artikel 27 i direktivet inte innebär någon publiceringsskyldighet avseende de beslut som fattas med stöd av denna artikel, får motsvarande anses gälla även avseende medlemsstaternas begäran om att beslut av detta slag skall fattas. Genom bestämmelsen krävs endast att kommissionen underrättas om förfarandet och att denna sedan informerar övriga medlemsstater. I det föreliggande fallet skedde detta den 8 januari 1999 respektive den 11 oktober 1999. Övriga medlemsstater skall underrättas, eftersom de har rätt att begära att rådet behandlar frågan. Ett krav på offentliggörande av begäran om bemyndigande är för övrigt bara meningsfullt om en större krets av personer än den nuvarande ges inflytande över förfarandet.

42. Den sista aspekten på den första frågan avser problemet huruvida beslut 2000/186/EG om bemyndigande får gå utöver vad som har begärts i ansökan. Förbundsrepubliken Tyskland anförde bara förebyggande av skatteundandragande och skatteflykt som motivering i sin ansökan och inte en önskvärd förenkling av skatteuttaget.

43. Målet med föreskriften i artikel 27.2 i sjätte direktivet om underrättelse av och överföring av all relevant information, är att kommissionen och, i förekommande fall, rådet skall beredas möjlighet att kontrollera att den avvikande ordningen ryms inom ramen för de målsättningar som framgår av artikel 27.1 i direktivet. [11] Enligt artikel 27.1 i direktivet görs en tydlig åtskillnad mellan åtgärder som är avsedda att förenkla skatteuttaget och åtgärder som skall hindra skatteundandragande och skatteflykt. Enligt fast rättspraxis får i det fall en ansökan om undantag stöds på den andra grunden, bemyndigandet inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt för att uppnå detta syfte. [12] Medlemsstaten får således inte i efterhand, efter att undantag har beviljats, åberopa den första grunden och därmed utvidga grunden för det beviljade undantaget. Detta utesluter dock inte att medlemsstaten kan utvidga sin begäran under ärendets behandling, genom att ange att även den andra i artikel 27.1 nämnda grunden skall omfattas. Så tycks ha skett i föreliggande fall. I annat fall skulle den berörda medlemsstaten vara tvungen att återkalla sin första ansökan och sedan lämna in en ny. Detta kan knappast anses vara effektivt. Härav följer dock också att, för det fall begäran grundas på och undantaget meddelas med stöd av de båda grunderna, förutsättningarna för båda

11 — Dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (se ovan fotnot 6), punkt 23.

12 — Dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, Skripalle (se ovan fotnot 5).

grunderna måste vara uppfyllda. Förbundsrepubliken Tyskland anförde båda grunderna (under ansökningsförfarandets gång). Åtgärden måste följaktligen kunna motiveras med båda grunderna och uppfylla alla angivna förutsättningar. Detta innebär att åtgärden måste vara proportionerlig om syftet är att hindra skatteundandragande. Om avsikten är att förenkla det nationella skatteuttaget får åtgärden inte i mer än ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

44. Kommissionen har dessutom påpekat att gemenskapens institutioner har rätt att bedöma en ansökan i ljuset av förenklingskriteriet, även om den nationella regeringen inte har ansökt om detta. Som grund för denna uppfattning har den hänvisat till syftet med artikel 27, som återfinns i kapitlet om förenklingsförfaranden i sjätte direktivet. Jag delar inte denna uppfattning. Det är medlemsstatens sak att anföra de grunder som skall beaktas i dess begäran om att få utfärda undantagsbestämmelser. Detta gäller framför allt eftersom direktivet gör tydlig åtskillnad mellan de båda grunderna för undantagsbestämmelser och de härför gällande förutsättningarna. Rådet och kommissionen har inte rätt att ingripa i medlemsstatens bedömningsutrymme. De kan således inte utan vidare komplettera en medlemsstats begäran om undantag. I förevarande fall har detta dock inte skett, eftersom båda grunderna anfördes av Förbundsrepubliken Tyskland.

45. Jag drar därför slutsatsen att det inte har förekommit några oegentligheter i det förfarande som har föregått bemyndigandet som kan ha betydelse för giltigheten av beslut 2000/186/EG.

B — *Den andra tolkningsfrågan*

46. Denna fråga handlar om den retroaktiva verkan av artikel 3 i beslutet. Enligt domstolens rättspraxis får gemenskapens rättsakter ges retroaktiv verkan bara i undantagsfall, nämligen när det eftersträvade målet kräver detta och när de berörda personernas berättigade förväntningar vederbörligen respekteras. [13] Dessa kriterier följer av principerna om rättssäkerhet och skyddet för berättigade förväntningar.

47. För det första skall det påpekas att artikel 17 i sjätte direktivet innebär rättigheter för enskilda, [14] att avdragsrätten är en grundläggande beståndsdel av mervärdesskattesystemet [15] och att denna rättighet inträder samtidigt med den motsvarande skattskyldigheten. [16] Undantag är bara tillåtna i de fall dessa föreskrivs uttryckligen i

13 — Se exempelvis dom av den 25 januari 1979 i mål 98/78, Racke (REG 1979, s. 69; svensk specialutgåva, volym 4, s. 275), av den 25 januari 1979 i mål 99/78, Decker (REG 1979, s. 101), och av den 9 januari 1990 i mål C-337/88, SAFA (REG 1990, s. I-1).

14 — Dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (se ovan fotnot 6).

15 — Se exempelvis dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och 181/99, Ampafrance och Sanofi (se ovan fotnot 8).

16 — Se exempelvis dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321).

direktivet och faller inom direktivets innehållsmässiga och förfaranderättsliga ramar. [17] Även om den skattskyldige inte kan förlita sig på att principen om avdragsrätt för samtliga kostnader aldrig kan förändras eller inskränkas, kan han dock utgå från att en från huvudprincipen avvikande nationell undantagsbestämmelse vid tidpunkten för införandet uppfyller de förutsättningar som anges i artikel 27 i direktivet och framför allt att den grundas på ett bemyndigande. Vid den tidpunkt då Walter Sudholz köpte sitt fordon och började använda det i sin näringsverksamhet, det vill säga i april 1999, hade Förbundsrepubliken Tyskland visserligen infört nationella regler som begränsade avdragsrätten. Dessa grundades dock inte på ett nödvändigt bemyndigande av det slag som föreskrivs i artikel 27.1 i direktivet. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland vid denna tidpunkt fortfarande inte hade bemyndigats att införa och tillämpa undantagsbestämmelser, hade Walter Sudholz fortfarande rätt att åberopa den för honom fördelaktigare regleringen i artikel 17 i direktivet.

48. Frågan är således huruvida han i efterhand kan bli berövad denna avdragsrätt. Av domstolens rättspraxis följer att det strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar att avskaffa eller begränsa den avdragsrätt som tillkommer den skattskyldige enligt sjätte direktivet.

49. Huvudlinjerna i domstolens rättspraxis avseende principen om skydd för berättigade förväntningar sammanfattade jag på följande sätt i mitt förslag till avgörande i mål C-62/00, Marks & Spencer: [18]

"— För det första har domstolen i en rad domar slagit fast att denna princip, som härrör från rättssäkerhetsprincipen, är en del av gemenskapens rättsordning ... Enligt principen skall rättsregler vara exakta och de rättsliga situationer och förhållanden som styrs av gemenskapsrätten skall vara förutsägbara.

— För det andra kan inte enskilda ha berättigade förväntningar på att de rättsregler som är tillämpliga på dem skall förbli oförändrade. Gemenskapslagstiftaren har befogenhet att anpassa de befintliga bestämmelserna efter ändrade ekonomiska förhållanden och, skulle jag vilja tillägga, förändrade politiska, förvaltningsmässiga och sociala uppfattningar.

— För det tredje kan enskilda ha berättigade förväntningar på att rättigheter

17 — Dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (ovan fotnot 6), punkt 22, och av den 13 februari 1985 i mål 5/84, Direct Cosmetics (REG 1985, s. 617) punkt 24.

18 — Dom av den 11 juni 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. 6325).

som införts enligt gällande regler inte kommer att upphävas med retroaktiv verkan. Endast i mycket sällsynta fall är det möjligt att avvika från denna huvudregel, som vid tvingande ekonomiska hänsyn avseende förvaltningen av den gemensamma organisationen av marknaderna eller tvingande hänsyn till allmänintresset."

50. Jag vill dessutom påpeka att rådet i samband med förutsättningen avseende beslutets nödvändighet inte angav någon grund alls för nödvändigheten av att föreskriva retroaktiv verkan. Skälet att det begärda undantaget skall hindra skatteundandragande och skatteflykt är visserligen en grund för att medlemsstaterna skall bemyndigas att införa undantagsbestämmelser. Det är dock inte i sig självt en tillräcklig grund för retroaktiv verkan. Som kommissionen med rätta har påpekat har svårigheten avseende beräkningen av avdragsrätten för fordon som används både privat och yrkesmässigt funnits ända sedan direktivets utfärdande. Redan härav kan man dra slutsatsen att det inte finns några tvingande hänsyn för att av denna anledning bemyndiga medlemsstaterna att utfärda undantagsbestämmelser med retroaktiv verkan.

51. Jag anser inte heller att de argument som framförts av den tyska regeringen och av rådet är godtagbara, nämligen att beslutet måste ges retroaktiv verkan på grund av att förfarandet vid kommissionen drog ut på tiden. Även om ett försenande av proceduren kan läggas kommissionen till last, kan en sådan försummelse aldrig utgöra en grund för att retroaktivt begränsa skattskyldigas rättigheter enligt gemenskapsrätten, eftersom dessa ju inte kan utöva något som helst inflytande under bemyndigandeförfarandets gång.

52. Vidare har den tyska regeringen anfört att Walter Sudholz inte har kunnat grunda några personliga rättigheter på artikel 27 i direktivet. Två grunder har anförts som motivering för detta. Dels är ett beslut om bemyndigande enligt artikel 27 bara deklaratoriskt, dels har bestämmelsen bara betydelse i förhållandet mellan medlemsstaterna och gemenskapen.

53. Enligt den tyska regeringen indikerar möjligheten till ett tyst godkännande efter det att en viss tid har förflutit enligt artikel 27 att beslutet om bemyndigande bara är deklaratoriskt. I ett sådant fall avslutas ärendet utan något rådsbeslut, som i förekommande fall skulle kunna åberopas av den skattskyldige. Jag delar dock den uppfattning som framfördes av kommissionen under den muntliga förhandlingen, nämligen att ett sådant beslut har konstitutiv verkan, oberoende av om det har meddelats uttryckligt eller inte. Utan ett sådant bemyndigande kan medlemsstaterna inte införa undantag från direktivet. Härmed fastställs att bemyndigandet har rättsändrande verkan. Utan ett sådant godkännande är medlemsstaten skyldig att följa artikel 17 i direktivet.

54. Inte heller det andra argumentet är godtagbart. Visserligen rör bemyndigandeförfarandet i artikel 27 i direktivet ett förhållande mellan gemenskapen och en medlemsstat. Resultatet av förfarandet kan dock innebära en avsevärd begränsning av de rättigheter som enskilda kan grunda på artikel 17 i sjätte direktivet. Som redan har påpekats i punkt 47 handlar det här om anspråk som bara kan ändras eller begränsas med stöd av ett rådsbeslut enligt artikel 27 i direktivet. Walter Sudholz har således ett rättsligt intresse av att detta beslut fattas på ett korrekt sätt och överensstämmer materiellt med gemenskapsrätten.

55. Således drar jag slutsatsen att principerna avseende rättssäkerhet och skyddet för berättigade förväntningar, vilka är en del av gemenskapsrätten, har överträtts i och med att beslut 2000/186/EG har givits retroaktiv verkan. Artikel 3 i beslutet är således ogiltig till den del den skall tillämpas retroaktivt från och med den 1 april 1999.

C — *Den tredje tolkningsfrågan*

56. Med sin sista fråga vill den hänskjutande domstolen veta om artikel 2 i beslut 2000/186/EG uppfyller de materiella förutsättningar som kan ställas på en undantagsbestämmelse. Eftersom bemyndigandet hänvisar till både den första och den andra av de grunder som anges i artikel 27.1 i sjätte direktivet skall detta prövas avseende dessa grunder var för sig.

57. Domstolen skall undersöka tillämpningsförutsättningarna för artikel 27 endast med hänvisning till proportionalitetsprincipen.

58. I domen i målet kommissionen mot Belgien hänvisade domstolen till proportionalitetsprincipen och slog fast att det bara får avvikas från det i direktivet fastställda systemet för uttag av mervärdesskatt till den del det är absolut nödvändigt för att hindra skatteflykt eller skatteundandragande. [19] Denna rättspraxis har sedan bekräftats i domen i målet Skripalle [20] och i målen Ampafrance och Sanofi. [21] I domen i det sistnämnda målet, vilken meddelades efter det att det i förevarande fall ifrågasatta beslutet om bemyndigande hade fattats, klargjorde domstolen att det inte finns någon risk för skatteundandragande eller skatteflykt när man av objektiva omständigheter kan dra slutsatsen att utgifterna endast är att hänföra till helt yrkesmässiga ändamål. Visserligen godkänner domstolen i vissa fall undantagsbestämmelser med schablonmässiga begränsningar. Sådana bestämmelser anses dock vara oproportionerliga om de utesluter avdragsrätt för vissa utgifter utan att den skattskyldige ges möjlighet att visa att det inte föreligger skatteundandragande eller skatteflykt i det konkreta fallet.

59. Medan det i målen Ampafrance och Sanofi handlade om ett fullständigt undantag från avdragsrätt, handlar detta fall om en schablonmässig begränsning av avdragsrätten. Eftersom avdragsrätten i båda fallen

19 — Dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien (REG 1984, s. 1861) punkt 24.

20 — Dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, Skripalle (ovan fotnot 5).

21 — Dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi (ovan fotnot 8).

har begränsats till sin omfattning — fullständigt eller till viss del — kräver proportionalitetsprincipen att den skattskyldige ges möjlighet att bevisa att det inte föreligger något skatteundandragande eller någon skatteflykt i hans fall.

60. Den rättspraxis som har omnämnts i det föregående avser undantagsbestämmelser som var avsedda att hindra undandragande och användning för främmande ändamål. Enligt min uppfattning skall den i dessa fall gjorda bedömningen enligt proportionalitetsprincipen tillämpas också på nationella undantagsbestämmelser som syftar till en förenkling. Det principiellt sett berättigade syftet att förenkla uttaget av mervärdesskatt skall nämligen vägas mot de härav följande begränsningarna av de skattskyldigas rättigheter. Även detta följer av artikel 27.1 sista meningen i sjätte direktivet. Den neutralitetsprincip som fastslås här skall ses som en konkretisering av proportionalitetsprincipen.

61. Om det i detta fall givna bemyndigandet bedöms utifrån detta perspektiv finns det inte någon möjlighet för den skattskyldige att förebringa motbevis när det handlar om förhindrande av undandragande av skatt. Detta strider mot proportionalitetsprincipen. Avsaknaden av en sådan möjlighet innebär att denna bestämmelse alltid kommer att ha en väsentlig och verklig inverkan på skatten i alla de fall då den skattskyldige använder ett fordon för avsevärt mer än 50 procent till yrkesmässiga ändamål. Således strider det ifrågasatta bemyndigandet även mot det i artikel 27.1 sista meningen i sjätte direktivet fastlagda kriteriet, till den del det samtidigt syftar till att förenkla skatteuttaget.

62. Det skall således fastställas att artikel 2 i beslut 2000/186/EG är ogiltig, eftersom den innebär en begränsning av den skattskyldiges rättigheter enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet, som är oproportionerlig och således oförenlig med artikel 27.1.

63. För fullständighetens skull vill jag påpeka att det redan i det förslag som kommissionen lade fram för rådet om tillstånd att tillämpa en avvikande åtgärd föreskrevs en möjlighet för den skattskyldige att visa att den yrkesmässiga användningen överstiger 50 procent av den totala användningen. Förslaget uppfyllde således de ovan fastställda förutsättningarna. Rådet ändrade och begränsade dock just i denna punkt kommissionens förslag genom att införa bestämmelsen om att avdragsrätt bara skall finnas när det privata bruket av ett sådant fordon inte överskrider 5 procent.[22]

22 — Se sjunde skälet i beslut 2000/186. I en fotnot hänvisas till domen i målet Skripalle. Härigenom tycks rådet vilja visa att den tyska åtgärden är förenlig med proportionalitetsprincipen.

64. Rådet och den tyska regeringen har dessutom påpekat att huvudprincipen om fullständig avdragsrätt — med tanke på stand-still-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet och möjligheten att införa undantagsbestämmelser med stöd av artikel 27 — snarare utgör undantag än regel. Härmed tycks de vilja göra gällande att Förbundsrepubliken Tyskland genom tillämpning av artikel 27 i det förevarande fallet skall likställas med andra medlemsstater. Dessutom har de hänvisat till ett av kommissionens ändringsförslag avseende sjätte direktivet, i vilket det föreskrivs en schablonmässig avdragsrätt för fordon som används till både privata och yrkesmässiga ändamål. Med hänvisning till detta förslag har Förenade kungariket uppenbarligen bemyndigats att schablonmässigt begränsa avdragsrätten för sådana fordon till 50 procent.

65. I dessa argument har gemenskapens lagstiftares roll och ställning förväxlats med gemenskapens verkställande makt. Inom ramen för de gränser som gemenskapsrätten uppställer kan gemenskapens lagstiftare förändra den härledda gemenskapsrätten med utgångspunkt i sina politiska iakttaganden och inom ramarna för sitt politiska bedömningsutrymme. Detta gäller även för mervärdesskatten, vilken behandlas i sjätte direktivet. Gemenskapens verkställande makt, vilken skall tillämpa gällande gemenskapsrätt, måste dock följa de regler som uppställs i denna rättsordning. Vad beträffar den skattskyldiges rättigheter och skyldigheter, skall legalitetsprincipen ur rättssäkerhetssynpunkt iakttas strikt. Således kan en åtgärd som begränsar den skattskyldiges rättigheter på ett oproportionerligt sätt och dessutom strider mot ordalydelsen av artikel 27 i sjätte direktivet och därmed mot gällande gemenskapsrätt inte rättfärdigas genom en hänvisning till eventuella framtida lagstiftningsåtgärder.

66. Åberopandet av det bemyndigande som givits det Förenade kungariket anser jag — oaktat dess innehåll — inte vara relevant, eftersom artikel 2 i beslut 2000/186/EG, vilken i detta fall skall bedömas av domstolen, enligt min uppfattning inte är förenlig med gemenskapsrätten.

67. Det framgår av det här föreslagna svaret på den tredje frågan att beslutet i sin helhet är ogiltigt. Strängt taget saknas då anledning att besvara den andra frågan. Om domstolen dock väljer att inte följa den här föreslagna lösningen avseende den tredje frågan, följer det av det svar som föreslagits på den andra frågan att artikel 3 i beslutet i vart fall är ogiltig till den del den skall tillämpas retroaktivt från och med den 1 april 1999.

VI — Förslag till avgörande

68. Jag föreslår således att domstolen skall besvara de av Bundesfinanzhof hänskjutna tolkningsfrågorna på följande sätt:

Första tolkningsfrågan: Det förfarande som föregick rådets beslut 2000/186/EG av den 28 februari 2000 om tillstånd för Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa åtgärder som avviker från artiklarna 6 och 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter överensstämmer med artikel 27 i direktiv 77/288/EEG.

Tredje tolkningsfrågan: Artikel 2 i beslut 2000/186/EG är ogiltig.

Andra tolkningsfrågan: Artikel 3 i beslut 2000/186/EG är ogiltig, till den del den skall tillämpas retroaktivt från och med den 1 april 1999.