FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CLAUS GULMANN

fremsat den 15. september 1992 *

Hr. præsident,
De herrer dommere,

1. Kommissionen har anlagt sag mod Forbundsrepublikken Tyskland med påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-traktaten ved at anvende en ordning for merværdiafgift, som er uforenelig med bestemmelserne i artikel 26 i Rådets sjette momsdirektiv [1].

2. Sjette momsdirektivs afsnit XIV indeholder en række særordninger i forhold til direktivets almindelige regler. Artikel 24 fastsætter en særordning for mindre virksomheder. Artikel 25 fastlægger regler om en fælles standardsatsordning for landbrugere, og artikel 26 fastlægger en særordning for rejsebureauer.

3. Efter artikel 26, stk. 1, skal medlemsstaterne anvende særordningen på transaktioner udøvet af rejsebureauer, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer.

Artikel 26, stk. 2, bestemmer:

»De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet. For denne tjenesteydelse anses som beskatningsgrundlag og som pris uden afgift i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, det vil sige forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.«

Artikel 26, stk. 2, der efter det oplyste er gennemført i tysk ret, bestemmer af betydning for den foreliggende sag navnlig,

— at de afgiftspligtige transaktioner skal anses som én enkelt tjenesteydelse, og

— at beskatningsgrundlaget er rejsebureauets fortjenstmargen, det vil groft sagt sige forskellen mellem den pris, den rejsende skal betale rejsebureauet, og rejsebureau-

* Originalsprog: dansk.

1 — Direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

ets omkostninger ved køb fra andre afgiftspligtige af hotel, transport og andre ydelser, der direkte kommer den rejsende til gode.

Den således definerede fortjenstmargen udgør det selvstændige beskatningsgrundlag for de pågældende rejsebureauvirksomheder. Det er bestemt i artikel 26, stk. 4, at rejsebureauvirksomhederne hverken kan foretage fradrag eller modtage tilbagebetaling af den moms, der er betalt af de afgiftspligtige, fra hvem rejsebureauet køber hotel- og transportydelser mv.

4. Artikel 26, stk. 3, bestemmer:

»Hvis de transaktioner, som præsteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Fællesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfør af artikel 15, nr. 14, er fritaget for afgift. Hvis disse transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses som afgiftsfri.«

Det er denne bestemmelse, der efter Kommissionens opfattelse ikke er korrekt gennemført i tysk ret.

Det fremgår af bestemmelsen, at rejsebureauets beskatningsgrundlag, dvs. dets fortjenstmargen, begrænses, hvis de hotel-, transport- og andre ydelser, der indgår i rejsebureauets ydelse til den rejsende, er præsteret uden for Fællesskabet. Det fremgår ligeledes af bestemmelsen, at dette også gælder for det tilfælde, at kun en del af ydelserne er leveret uden for Fællesskabet. Det følger af stk. 3, at rejsebureauet f.eks. kun skal betale moms af 50% af sin fortjenstmargen, hvis 50% af de fra andre afgiftspligtige købte ydelser er præsteret uden for Fællesskabet.

Stk. 3's sondring mellem ydelser præsteret inden for og uden for Fællesskabet giver ikke særlige problemer for så vidt angår ydelser, der som hotel- og forplejningsydelser præsteres på det sted eller de steder, der er rejsens destination eller destinationer. Sondringen giver derimod problemer for så vidt angår transportydelser. Det kan i disse tilfælde være vanskeligt at foretage den i stk. 3, andet punktum, foreskrevne fordeling mellem ydelserne præsteret i Fællesskabet og uden for Fællesskabet (internationale farvande og tredjelande).

5. Sjette momsdirektiv blev gennemført i tysk ret ved lov af 29. november 1979 om omsætningsafgift, der trådte i kraft den 1. januar 1980 (herefter benævnt »1980 momsloven«). De særlige regler for merværdiafgift på rejseydelser blev fastsat i lovens § 25, der ikke efterfølgende er blevet ændret af betydning for denne sag. Reglerne i § 25 gennemfører hovedprincipperne i artikel 26 i sjette momsdirektiv. Dette gælder dog ikke den bestemmelse i § 25, stk. 2, der indeholder regler om afgiftsfritagelser. Afgiftfritagne er efter § 25, stk. 2, bl.a. ydelser, der består i

»grænseoverskridende transport med fly eller skib« og »transport med fly eller skib, som udelukkende finder sted uden for Forbundsrepublikken Tyskland«, (herefter benævnt »international fly- og skibstransport«).

6. Kommissionen gør gældende, at disse regler indebærer, at der for tyske rejsebureauers vedkommende sker afgiftsfritagelse i videre omfang end tilladt efter direktivets artikel 26, stk. 3.

De tyske regler gennemfører artikel 26, stk. 3, i sjette momsdirektiv for så vidt angår hotelydelser og ydelser vedrørende transport, der foregår på landjorden f.eks. med bus eller tog. Noget andet gælder derimod, hvad angår transport med fly og skib. De tyske regler afgiftsfritager enhver form for fly- og skibstransport, så snart den er »international«, dvs. den ikke begrænser sig til transport på tysk område. Artikel 26 i sjette momsdirektiv tillader kun afgiftsfritagelse i det omfang, sådanne transportydelser foregår uden for Fællesskabet. Kommissionen anfører, at denne ukorrekte gennemførelse af direktivet skaber konkurrenceforvridning i forhold til rejsebureauer i andre lande og i øvrigt har en negativ indflydelse på Fællesskabets egne indtægter hidrørende fra moms.

7. Den tyske regering bestrider ikke, at den omtalte bestemmelse i 1980 momsloven indeholder en mangelfuld gennemførelse af artikel 26, stk. 3, i sjette momsdirektiv. Den gør derimod gældende, at den manglende gennemførelse er berettiget af en af følgende to grunde.

Regeringen gør primært gældende, at artikel 26 i praksis er uigennemførlig — i hvert fald for internationale flyrejser — og derfor må anses for at være en nullitet.

Den tyske regering gør subsidiært gældende, at den tyske ordning er lovlig, fordi den er omfattet af overgangsbestemmelsen i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med punkt 27 i bilag F.

Om direktivets artikel 26, stk. 3, er en nullitet, fordi bestemmelsen i praksis er uigennemførlig

8. Kommissionen påstår den tyske regerings anbringende om bestemmelsens ugyldighed afvist. Den gør gældende, at det efter Domstolens praksis ikke er muligt under en traktatbrudssag at få efterprøvet gyldigheden af en bestemmelse i en af Rådet vedtaget retsakt, herunder bestemmelser i direktiver.

Kommissionen har bl.a. henvist til Domstolens dom i sag 226/87, Kommissionen mod Grækenland [2], hvor Domstolen i

2 — Dom af 30.6.1988, Sml. s. 3611. Af andre domme kan nævnes dom af 12.10.1978 (sag 156/77, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1881).

overensstemmelse med tidligere domme fastslog:

»I henhold til de i traktaten indeholdte søgsmåls- og klageregler sondres der ... mellem søgsmål i henhold til artikel 169 og 170, der har til formål at få fastslået, at en medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser, og søgsmål i henhold til artikel 173 og 175, der har til formål at kontrollere lovligheden af fællesskabsinstitutionernes handlinger eller undladelser. Disse retsmidler forfølger to forskellige mål og er undergivet forskellige betingelser. En medlemsstat kan således ikke — medmindre traktaten udtrykkeligt giver hjemmel hertil — under en traktatbrudssag, der er anlagt på grund af manglende gennemførelse af en beslutning, som er rettet til staten, gøre gældende, at beslutningen er ulovlig.« (Præmis 14).

Der blev i dommen, som det fremgår af den citerede præmis, taget stilling til en situation, hvor traktatbrudssøgsmålet vedrørte en beslutning rettet til medlemsstaten. Domstolen har ikke hidtil taget stilling til, om resultatet er det samme, hvor ugyldighedsindsigelsen fremsættes i en traktatbrudssag vedrørende ikke-korrekt gennemførelse af en direktivbestemmelse.

For en umiddelbar betragtning forekommer der ikke at være grund til at antage, at direktiver skal behandles anderledes end beslutninger i denne forbindelse. Direktiver er ligesom de beslutninger, der har været relevante i Domstolens netop nævnte praksis, rettet til medlemsstaterne, der vil kunne anfægte deres lovlighed efter traktatens artikel 173.

Det kan dog efter min mening ikke ganske udelukkes, at en nøjere analyse, der bl.a. medinddrager de reale grunde, der ligger bag mulighederne for at få prøvet generelle retsakters anvendelighed eller gyldighed efter traktatens artikel 184 og 177, kan vise, at der kan være grunde til i denne forbindelse at behandle direktiver anderledes end beslutninger [3].

Der er dog ikke grund til i den foreliggende sag at tage stilling til spørgsmålet. Dette skyldes, at den tyske regering gør gældende, at direktivets artikel 26, stk. 3, er en nullitet, og at det følger af Domstolens praksis, at medlemsstaterne også under traktatbrudssager kan gøre indsigelser gældende, hvis den anfægtede bestemmelse »er behæftet med så grove og åbenbare mangler, at den må betragtes som en nullitet« [4].

9. Den tyske regering gør gældende, at artikel 26, stk. 3, er en nullitet, fordi det i praksis er umuligt at anvende bestemmelsen på de ydelser, der består i international flytransport. Den anfører navnlig, at det følger af Domstolens praksis, at det skal være muligt for de afgiftspligtige på forhånd at beregne afgiftstilsvaret [5], og at en sådan forudgående beregning er umulig at foretage for international flytransport. Den henviser navnlig til, at det ikke alene i mange tilfælde er overor-

3 — Spørgsmålet er ikke drøftet af sagens parter. Der findes så vidt ses ikke i litteraturen en grundigere behandling af dette særlige spørgsmål. For en mere almindelig gennemgang af teori og praksis vedrørende ugyldighedsindsigelser se Kovar, »Contentieux de la légalité — L'exception d'illégalité«, *Jurisclasseur de droit international*, 1981, hæfte 161-C, tredje del, afsnit 19-25.

4 — Se præmis 16 i den i note 2 omtalte dom.

5 — Jf. Domstolens dom af 5.5.1982 (sag 15/81, Gaston Schul, Sml. s. 1409, særligt præmis 14).

dentlig besværligt for rejsebureauerne at fordele udgifterne til flytransport, der foregår henholdsvis over fællesskabsområde, internationalt farvand og tredjelands område, men at det endog kan være umuligt på forhånd at beregne de forskellige dele af en given flyrejse. Rejsebureauerne kender ikke på forhånd i alle tilfælde de ruter, som flyselskaberne anvender. Der kan foreligge alternative flyruter, og der kan være flyruter, hvor det er udelukket på forhånd at vide, om flyvningen konkret foregår over en medlemsstats landområde eller over internationalt farvand, og det vil ikke sjældent være således, at det f.eks. af vejrmæssige forhold i de konkrete tilfælde har været nødvendigt at ændre de planlagte ruter.

10. Kommissionen bestrider, at de af den tyske regering omtalte problemer gør det umuligt at anvende artikel 26, stk. 3, i praksis. Kommissionen har bl.a. i denne forbindelse henvist til, at de øvrige medlemsstater, der ikke har gjort brug af direktivets undtagelsesbestemmelser, efter de foreliggende oplysninger har været i stand til at anvende bestemmelsen i praksis.

11. Det er givet, at det er lykkedes den tyske regering at vise, at bestemmelsen i artikel 26, stk. 3, må være vanskelig at anvende for de berørte rejsebureauer. Dette er formentlig også baggrunden for, at Kommissionen efter det oplyste er i færd med at udarbejde et forslag til ændring af bestemmelsen.

Det er imidlertid efter min mening lige så givet, at disse vanskeligheder ikke indebærer, at bestemmelsen må anses for en nullitet.

Der må stilles store krav til de påpegede manglers grovhed og åbenbarhed for, at en retsakt, vedtaget af Rådet, kan betragtes som ikke-eksisterende.

Det er for min vurdering af den konkrete situation vigtigt, at systemet efter Kommissionens oplysning bliver anvendt i praksis i de medlemsstater, der har gennemført bestemmelsen, og at den tyske regering ikke har godtgjort det modsatte [6].

Der må også lægges vægt på, at den tyske regering efter det oplyste først i 1989, efter at Kommissionen havde indledt traktatbrudsproceduren, forelagde problemet for det i medfør af direktivets artikel 29 oprettede rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgift [7].

6 — Det drejer sig om Spanien, Frankrig, Italien, Luxembourg og Storbritannien. Det fremgår af det oplyste, at de øvrige medlemsstater har benyttet direktivets undtagelsesbestemmelser til enten helt at fritage de relevante ydelser for moms, hvad enten transporten sker inden for Fællesskabet eller uden for Fællesskabet (Danmark, Irland og Nederlandene), eller til fuldt ud at afgiftsbelægge ydelserne, hvad enten de foregår inden for Fællesskabet eller uden for Fællesskabet. Disse oplysninger hidrører fra en oversigt, der er fremlagt som bilag til et arbejdsdokument udarbejdet af Kommissionen, jf. stævningens bilag 18 (underbilag II).

7 — På udvalgets femogtyvende møde, der blev afholdt den 10. og 11.4.1989, drøftedes problemet, og et flertal af delegationerne udtalte sig til støtte for at lade destinationsstedet være afgørende for, om en rejse er gennemført inden for eller uden for Fællesskabet. Udvalgets anbefalinger er ikke bindende.

Det er også vigtigt, at de tyske myndigheder ved at foretage en klart direktivstridig gennemførelse af artikel 26, stk. 3, på forhånd udelukkede enhver mulighed for, at de praktiske vanskeligheder, regeringen i dag gør gældende, kunne løses i den praktiske retsanvendelse, f.eks. gennem en fortolkning af direktivet, hvorefter der ved beregning af beskatningsgrundlaget tages udgangspunkt i den planlagte flyrute og ikke i den i praksis gennemførte flyrute.

12. Hertil kommer, at det ikke forekommer berettiget, når den tyske regering gør gældende, at den foretagne gennemførelse er udtryk for den gennemførelse, der ligger nærmest ved det, der er den retlige tankegang bag artikel 26, stk. 3. De tyske regler afgiftsfritager enhver form for international flytransport (og skibstransport) og kan bestemt ikke anses for et loyalt forsøg på at gennemføre direktivets artikel 26, stk. 3, også selv om der ved gennemførelsen blev taget hensyn til de ovenfor nævnte praktiske vanskeligheder [8].

13. Den tyske regering har anført, at international skibstransport må fritages for afgift, fordi den næsten udelukkende gennemføres uden for Fællesskabet. Dette forhold, der måske kan anvendes som argument for at ændre direktivets artikel 26, stk. 3, kan naturligvis ikke bruges som begrundelse for en ikke-gennemførelse af den gældende regel.

14. Den tyske regering har også gjort gældende, at den omtvistede direktivbestemmelse strider mod retssikkerhedsprincippet, herunder kravet om klarhed og forudsigelighed af fællesskabsbestemmelser, der kan medføre økonomiske konsekvenser [9]. Dette anbringende kan Domstolen efter min mening uden videre afvise. Det er vanskeligt at se, at det har nogen selvstændig betydning ved siden af regeringens anbringende vedrørende den manglende mulighed for at anvende bestemmelsen i praksis.

15. Der er heller ikke grund til at gå nærmere ind på den tyske argumentation vedrørende de konkurrencefordrejende virkninger af en korrekt gennemførelse af artikel 26, stk. 3. Det er vel rigtigt, at tyske rejsebureauer ved en korrekt gennemførelse af bestemmelsen vil blive stillet konkurrencemæssigt dårligere end rejsebureauerne i Nederlandene og Danmark, hvor artikel 26, stk. 3, ikke er gennemført. Men denne forskel skyldes, at de to sidstnævnte lande har gjort brug af overgangsbestemmelsen i direktivet. Dette forhold kan derfor ikke gøres gældende som begrundelse for ikke-gennemførelse af direktivbestemmelsen i medlemsstater, der ikke har gjort brug af overgangsbestemmelsen.

16. Domstolen bør af disse grunde forkaste den tyske regerings anbringende om, at artikel 26, stk. 3, er en nullitet. Tyskland var og er forpligtet til loyalt at gennemføre artikel 26, stk. 3, medmindre en manglende gennem-

8 — Det fremgår af forarbejderne til 1980 momsloven, at de her omtvistede regler blev begrundet med risiko for konkurrenceforvridning og hensynet til en forenklet afgiftsopkrævning, jf. *Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages* af 8.5.1979 til artikel 25 (bilag 16 til Kommissionens svar på Domstolens spørgsmål).

9 — Jf. til eksempel dom af 22.2.1989 (forenede sager 92/87 og 93/87, Kommissionen mod Frankrig og Det Forenede Kongerige, Sml. s. 405), og af 13.3.1990 (sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691).

førelse har hjemmel i en af direktivets overgangsbestemmelser.

Vedrørende overgangsbestemmelsen i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b)

17. Den tyske regering har som nævnt gjort gældende, at de omtvistede tyske regler, såfremt direktivets artikel 26, stk. 3, må anses for gyldig, har hjemmel i den særlige overgangsregel i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, punkt 27 [10].

Den pågældende bestemmelse har følgende indhold:

»3. I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

...

b) fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser« [11].

Bilag F, punkt 27, har følgende ordlyd:

»Tjenesteydelser præsteret af de i artikel 26 omhandlede rejsebureauer og af rejsebureauer, der handler i den rejsendes navn og for hans regning, i forbindelse med rejser inden for Fællesskabet.«

Denne overgangsbestemmelse, der fortsat er gældende [12], er som nævnt blevet anvendt af tre medlemsstater som hjemmel for opretholdelse af tidligere gældende afgiftsfritagelsesordninger for rejsebureauer.

18. Overgangsbestemmelsen er efter Kommissionens opfattelse ikke anvendelig i det foreliggende tilfælde. Kommissionen gør navnlig gældende, at overgangsbestemmelsen ikke giver hjemmel for kun delvise undtagelser fra de direktivbestemmelser, hvorfra der efter overgangsbestemmelsen kan ske undtagelse. En medlemsstat kan således ikke, som Forbundsrepublikken har gjort det, vælge at gennemføre hovedprincipperne i direktivets artikel 26 og alene undlade at gennemføre bestemmelsen for så vidt angår en del af stk. 3's område.

Kommissionen gør også gældende, at overgangsbestemmelsen ikke kan anvendes, fordi de særlige regler i 1980 momsloven for

10 — Under den administrative procedure henviste regeringen også til punkt 17 i bilag F, men dette er ikke gjort gældende under sagens behandling for Domstolen.

11 — Bestemmelsen har følgende ordlyd på tysk, fransk og engelsk:
— »b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien;«
— »b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre;«
— »b) continue to exempt the activities set out i Annex F under conditions existing in the Member State concerned«.

12 — Kommissionen foreslog bestemmelsen ophævet i sit forslag til det attende momsdirektiv om ophævelse af visse undtagelser i artikel 28, stk. 3, i sjette momsdirektiv. Denne del af Kommissionens forslag blev dog ikke vedtaget af medlemsstaterne, se Rådets attende momsdirektiv af 18.7.1989 (EFT L 226, s. 21).

afgiftsfritagelse for internationale fly- og skibstransporter ikke er udtryk for en fortsættelse af en afgiftsfritagelse »på de i medlemsstaten gældende betingelser«.

19. Parterne er i svar på spørgsmål stillet af Domstolen fremkommet med grundige oplysninger om retstilstanden i Forbundsrepublikken før vedtagelsen af 1980 momsloven. Det fremgår af disse oplysninger, at vedtagelsen af den nye momslov førte til grundlæggende ændringer i afgiftsberegningen for rejsebureauydelser. Der var ikke efter den tidligere gældende momslov tale om en særlig behandling af rejsebureauer, hvis transaktioner derfor principielt blev behandlet efter lovens almindelige regler, dvs. at rejsebureauer betalte moms af hver enkelt ydelse med fradragsret for den moms, der var betalt til andre afgiftspligtige personer. Det fremgår endvidere, at reglerne om den afgiftsmæssige behandling af de i denne sag relevante internationale fly- og skibstransporter både i deres udformning og retskildemæssigt var forskellige fra reglerne i 1980 momsloven [13]. Det fremgår endeligt af oplysningerne, at det må kunne lægges til grund, at det på trods af disse forskelle er således, at de tidligere gældende regler reelt førte til samme afgiftsmæssige resultat, som 1980 momslovens regler.

20. Det kan på dette grundlag for så vidt ikke bestrides, at de »transaktioner«, der består i internationale fly- og skibstransporter, »fortsat fritages« [14]. Spørgsmålet bliver derfor for det første, om Kommissionen har ret i, at en medlemsstat, der ønsker at gøre brug af overgangsreglen, kun kan gøre det i forhold til artikel 26 i dens helhed, og for det andet om fritagelse fortsat sker »på de i medlemsstaten gældende betingelser«.

21. Der kan indledningsvis være grund til at understrege, at overgangsbestemmelser, der gør det muligt at gøre undtagelse fra direktivets regler og dermed forsinke en gennemførelse af den harmonisering af medlemsstaternes regler, der er direktivets formål, må fortolkes restriktivt.

Jeg vil på trods heraf finde det forkert, hvis Domstolen fortolker artikel 28, stk. 3, således, at det i alle tilfælde er udelukket at anvende undtagelsesmuligheden delvis.

Jeg har vanskeligt ved at se, at der skulle være reale grunde, der skulle føre til et absolut krav om, at overgangsordningen kun skulle kunne bruges, hvis en medlemsstat ganske undlader at gennemføre systemet i artikel 26. Det er vanskeligt at se, at det skulle have uheldige virkninger for fællesskabsrettens ensartede anvendelse i medlemsstaterne, at en medlemsstat vælger at gennemføre hovedprincipperne i artikel 26 og alene undlader at gennemføre de særlige regler i artikel 26, stk. 3, for så vidt angår velafgrænsede og let identificerbare transaktioner. Undtagelsen ændrer ikke princippet i artikel

13 — Således var international skibstransport slet ikke omfattet af den tidligere gældende afgiftsordning, og der var altså ikke tale om en egentlig fritagelse herfra. Derimod var international flytransport principielt momspligtig, men fritaget ved dispensation i henhold til en ministeriel bekendtgørelse.

14 — Der er således ikke i den foreliggende sag tale om en situation, hvor den tyske regering, efter først at have gennemført direktivet korrekt, har genindført en tidligere eksisterende fritagelsesordning. Domstolens domme i sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien (dom af 17.10.1991, Sml. I, s. 5073), og i sag 73/85, Kerrutt (dom af 8.6.1986, Sml. s. 2219), som Kommissionen har påberåbt sig, er derfor ikke direkte relevante, fordi de tog stilling til tilfælde, hvor medlemsstaten havde genindført tidligere gældende fritagelser.

26, stk. 2, hvorefter de transaktioner, der udføres af rejsebureauet, anses som én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende. Det er efter tysk ret i overensstemmelse med artikel 26, stk. 2, fortjenstmargenen hos rejsebureauet, der bliver beskattet. Den særlige undtagelse betyder alene en begrænsning af omfanget af denne fortjenstmargen i forhold til det, der følger af de regler, der er fastlagt i artikel 26, stk. 3. Det er ikke let at se, hvorfor retssikkerheden skulle forbedres, hvis overgangsbestemmelsen alene kan bruges af den tyske regering til en fuldstændig opretholdelse af de tidligere gældende regler for rejsebureauer.

Det kan endog hævdes, at en restriktiv fortolkning af overgangsbestemmelsen kan have uheldige virkninger for den ensartede anvendelse af direktivet i medlemsstaterne. Den restriktive fortolkning stiller medlemsstaterne over for et valg mellem »alt eller intet«. Dette valg vil tvinge en medlemsstat, der finder det nødvendigt at opretholde en bestående undtagelse, til fuldt at opretholde den bestående retstilstand, også selv om man både finder det muligt, hensigtsmæssigt og ønskeligt i øvrigt at gennemføre den direktivfastlagte ordning på området.

Det er utvivlsomt ud fra hensynet til en ensartet retsanvendelse i Fællesskabet uheldigt, at det fortsat er muligt for medlemsstaterne på grundlag af overgangsbestemmelsen at opretholde nationale særregler. Det forekommer mig dog ikke i dette perspektiv rimeligt at fortolke overgangsbestemmelsen således, at medlemsstaterne, så længe de ønsker at gøre brug af den, skal forhindres i at foretage en delvis gennemførelse af særordningen i artikel 26 — en gennemførelse, der, når alt kommer til alt, vil være en fordel for den ensartede retsanvendelse af artikel 26 i medlemsstaterne og i hvert fald være et første skridt på vejen til en fuldstændig gennemførelse af denne bestemmelse.

22. Mens en anvendelse af overgangsbestemmelsen i artikel 28, stk. 3, litra b), således efter min mening ikke bør forkastes af den første af de af Kommissionen anførte grunde, mener jeg, at der må gives Kommissionen ret i, at den fortsatte fritagelse af internationale fly- og skibstransporter ikke, som krævet efter overgangsbestemmelsen, er sket »på de i medlemsstaten gældende betingelser«.

Denne betingelse, der er en præcisering af kravet om »fortsat« fritagelse, må efter min mening fortolkes således, at der — også selv om der næppe kan kræves en total opretholdelse af de gældende regler — dog reelt må være tale om en identisk retstilstand. Det må uden vanskeligheder kunne fastslås, at der er tale om »fortsat fritagelse«, navnlig med henblik på at sikre kontrollen med, at overgangsbestemmelsen ikke bliver brugt til at skabe nye undtagelser.

Det kan ikke i den foreliggende sag med rimelighed hævdes, at de relevante regler i 1980 momsloven opfylder den her omhandlede betingelse. De ovenfor omtalte oplysninger fra parterne viser, at udformningen af de relevante regler efter den tidligere lovgivning var langt mere kompliceret og mindre gennemskuelig end udformningen af reglerne i 1980 momslovens § 25, stk. 2. Hertil kommer, at den tidligere gældende retstilstand i et vist omfang var fastlagt på administrativt plan gennem en dispensationsordning, og således havde en helt anden retskildemæssig værdi end de nu ved klare lovbestemmelser fastlagte afgiftsfritagelser.

23. Det må herefter kunne fastslås, at overgangsbestemmelsen i artikel 28, stk. 3, litra b), ikke kan påberåbes som hjemmel for den manglende gennemførelse af direktivets artikel 26.

Jeg finder i øvrigt en vis støtte for rigtigheden af dette resultat i det forhold, at der ikke i forarbejderne til § 25, stk. 2, i 1980 momsloven blev henvist til, at de særlige regler for internationale fly- og skibstransporter betød en opretholdelse af de hidtil gældende regler i strid med sjette momsdirektiv, og at de havde hjemmel i en af direktivets overgangsbestemmelser. Hertil kommer, at den tyske regering først gjorde dette anbringende gældende på et sent tidspunkt i traktatbrudsproceduren, nemlig i et supplerende svar af 30. april 1990 på Kommissionens begrundede udtalelse af 29. december 1989.

Forslag til afgørelse

24. Jeg skal herefter foreslå Domstolen, at Forbundsrepublikken Tyskland dømmes i overensstemmelse med Kommissionens påstand, og at Forbundsrepublikken pålægges sagens omkostninger.