FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ
fremsat den 14. juni 1988 *

Høje Domstol.

A — Faktiske omstændigheder

1. I den sag, som behandles i dag, er der endnu engang spørgsmål om fortolkningen af Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 »om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag« [1], en retsakt, hvorom der allerede foreligger flere afgørelser.

2. Direktivet foreskriver i artikel 13 punkt B, litra d), nr. 1 — den relevante bestemmelse under sagen — at medlemsstaterne afgiftsfritager »ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene«. I henhold til direktivets artikel 1 påhvilede det medlemsstaterne at træffe sådanne foranstaltninger, at de fornødne tilpasningsbestemmelser kunne træde i kraft senest den 1. januar 1978. Ved Rådets niende direktiv af 26. juni 1978 [2] blev denne frist imidlertid bl. a. for Tyskland udskudt til den 1. januar 1979.

3. Som det vil vides fra andre retssager, blev direktivet imidlertid først gennemført i Forbundsrepublikken Tyskland ved lov af 26. november 1979 og med virkning fra den 1. januar 1980, således at låneformidlere først blev fritaget for afgift fra dette tidspunkt (lov om omsætningsafgift af 16. november 1973).

4. I dommen af 19. januar 1982 [3] i sag 8/81 kendte Domstolen som svar på et spørgsmål fra Finanzgericht Münster for ret, at en låneformidler kunne støtte ret på bestemmelsen i artikel 13 punkt B, litra d), nr. 1, i sjette direktiv, når han ikke havde overvæltet afgiften på senere led. I anledning af et spørgsmål forelagt af Finanzgericht Hamburg blev dette endnu engang stadfæstet af Domstolen i dens dom af 10. juni 1982 i sag 255/81 [4].

5. I dommen i sag 70/83 af 22. februar 1984 [5] — hvorved det blev fastslået, at det nævnte direktiv ikke havde tilbagevirkende gyldighed — statuerede Domstolen endvidere, at en låneformidler i mangel af gennemførelse af det sjette direktiv kunne støtte ret på bestemmelsen i artikel 13 punkt B, li-

* Oversat fra tysk.

1 — EFT 1977, L 145, s. 1 ff.

2 — EFT 1978, L 194, s. 16.

3 — Dom af 19. januar 1982 i sag 8/81, Ursula Becker mod Finanzamt Münster-Innenstadt, Sml. s. 53.

4 — Dom af 10. juni 1982 i sag 255/81, R. A. Grendel GmbH mod Finanzamt für Körperschaften in Hamburg, Sml. s. 2301.

5 — Dom af 22. februar 1984 i sag 70/83, Gerda Kloppenburg mod Finanzamt Leer, Sml. s. 1075.

tra d), nr. 1, i direktiv 77/388/EØF for transaktioner foretaget mellem den 1. januar og den 30. juni 1978, når han ikke havde overvæltet afgiften på senere led.

6. Sagsøgeren i hovedsagen driver bl. a. virksomhed som låneformidler og modtager som vederlag herfor provisioner fra de banker, som han arbejder for; i forbindelse med provisionskrediteringen er omsætningsafgiften ikke særskilt angivet. For så vidt angår provisioner, der forfaldt til betaling i 1978 og 1979, blev de i henhold til sagsøgerens afgiftsopgørelser af juni og december 1980 medregnet i hans afgiftspligtige forretninger.

7. Da sagsøgeren blev opmærksom på de tidligere nævnte afgørelser, begærede han afgiftsligningen ændret under hensyn hertil.

8. For så vidt angår fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for 1979, blev sagsøgerens ændringsansøgning af april 1982 afslået, hvorefter han anlagde en første retssag, som imidlertid i første omgang blev hævet, idet afgiftsmyndighederne ved ændringsafgørelse af 11. juli 1983 fritog sagsøgerens transaktioner i forbindelse med låneformidling fra afgift.

9. Sagsøgeren indbragte imidlertid endnu et søgsmål herom, idet myndighederne — efter en fornyet behandling af sagen for at klarlægge, om omsætningsafgiften var blevet overvæltet skjult på ydelsesmodtagerne, hvilket fandtes at være tilfældet — i april 1985 havde ændret afgørelsen om afgift og resolveret, at der på ny skulle svares afgift af låneformidlingsprovisionerne.

10. Afgiftsligningen for 1978 affødte endnu en retssag, efter at sagsøgeren i marts 1985 havde fået afslag på en i december 1984 indgiven anmodning om ændring af beregningsgrundlaget for afgiften.

11. Sagsøgeren har hidtil ikke afregnet merværdiafgift af de omtvistede transaktioner. Under retsagerne, der er blevet forenet med henblik på fælles behandling, gjorde sagsøgeren gældende, at han skulle have været fritaget for afgift, og henviste til støtte herfor til Domstolens nævnte praksis, hvorved han tillige — under anbringende af, at kun en *formelig* overvæltning af afgiften er til hinder for fritagelse — bestred, at der var sket en skjult overvæltning af afgiften på kunderne.

12. De sagsøgte afgiftsmyndigheder indtog først det standpunkt, at sagsøgeren ikke kunne kræve afgiftsfritagelse for 1978 og 1979, fordi der på daværende tidspunkt ikke fandtes nogen fritagelsesbestemmelse i den tyske lovgivning om omsætningsafgift; myndighederne hævdede således — på linje med Bundesfinanzhof's praksis[6] — at bestemmelserne om afgiftsfritagelse i sjette direktiv om omsætningsafgift ikke kunne lægges til grund, inden de var gennemført i national ret. Afgiftsmyndighederne har tillige hen-

6 — Jfr. dom af 25. april 1985 VR 123/84, BFHE 143, s. 383, og Betriebs-Berater 1985, s. 1317.

holdt sig til en skrivelse fra forbundsfinansministeren af 27. juni 1983 vedrørende spørgsmålet i hovedsagen; heri anføres det, at en overvæltning i den i Domstolens praksis forudsatte betydning også skal antages at have fundet sted i forbindelse med *skjult* overvæltning, og at det som bevis for, at en sådan overvæltning ikke har fundet sted, må dokumenteres, at virksomheder, der allerede drev virksomhed med låneformidling i 1978, nedsatte provisionen tilsvarende i 1979 (såfremt samme provisionsbeløb faktureredes til betaling i 1979 som i 1978, skal det følgelig lægges til grund, at overvæltning har fundet sted, da der i andet halvår 1978 under alle omstændigheder skulle svares omsætningsafgift ved låneformidling, og afgiften følgelig også blev overvæltet).

13. På baggrund af den argumentation fandt retten, der behandlede sagen, at denne rejste fællesskabsretlige spørgsmål, nemlig dels om direktivets umiddelbare anvendelighed, dels om, hvorvidt overvæltning i den i Domstolens praksis forudsatte betydning tillige udelukker afgiftsfritagelse, når den sker skjult, og hvornår afgiften da skal anses for overvæltet skjult. Ved kendelse af 15. juni 1987 udsatte Finanzgericht derfor den ved retten verserende sag og forelagde i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Kan en låneformidler, for så vidt angår transaktioner foretaget i perioden mellem den 1. januar og den 30. juni 1978 samt for transaktioner i 1979, påberåbe sig bestemmelsen i artikel 13 punkt B, litra d), nr. 1, i det sjette momsdirektiv (77/388/EØF), der fritager transaktioner i forbindelse med låneformidling for omsætningsafgift, selv om direktivet ikke var gennemført i national ret, dog forudsat at han ikke har overvæltet afgiften på senere led?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende: Udelukkes afgiftsfritagelsen alene i tilfælde af 'formelig' overvæltning af omsætningsafgiften på senere led, eller gælder dette også i tilfælde af 'skjult' overvæltning?

3) Såfremt også en skjult overvæltning af omsætningsafgiften udelukker fritagelse, spørges: Foreligger der allerede en skjult overvæltning af omsætningsafgiften, såfremt låneformidleren, da formidlingsprovisionen blev aftalt, forventede at skulle svare omsætningsafgift heraf?«

B — Stillingtagen

På grundlag af, hvad der er fremført mundtligt og skriftligt i sagen, mener jeg, at spørgsmålene bør besvares som følger.

1. *Spørgsmål 1*

14. Som allerede nævnt er det første spørgsmål forelagt, fordi afgiftsmyndighederne henholdte sig til Bundesfinanzhof's afgørelser, hvori denne under afvisning af Domstolens fortolkning af det sjette direktiv om merværdiafgift indtog det standpunkt, at der ikke kunne støttes ret på fritagelsesbestemmelsen i artikel 13, førend direktivet var gennemført i national ret. Finanzgericht fandt på denne baggrund, at det i spørgsmål 1 rejste problem ikke kunne anses for afklaret.

15. Afgiftsmyndighederne har imidlertid i deres indlæg for Domstolen vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse meddelt, at de ikke længere procederer på Bundesfinanzhofs opfattelse. Den åbenlyse baggrund herfor er, at de nævnte Bundesfinanzhof-domme er blevet ophævet ved Bundesverfassungsgerichts afgørelser af april og november 1987 [7].

16. Herefter — og fordi der ikke ses at være fremført nogen som helst nye betragtninger, der eventuelt kunne føre til en anden opfattelse — kan den ovennævnte tidligere praksis vedrørende momsdirektivet herefter simpelt hen lægges til grund. Vedrørende det første spørgsmål, som Finanzgericht Rheinland-Pfalz har forelagt, kan det således, uden at yderligere begrundelse findes fornøden, statueres, at en låneformidler, for så vidt angår transaktioner foretaget mellem den 1. januar og den 30. juni 1978 samt for transaktioner i 1979, kan støtte ret på bestemmelsen om fritagelse for omsætningsafgift af låneformidlingstransaktioner, jfr. artikel 13 punkt B, litra d), nr. 1, i sjette direktiv om omsætningsafgift i mangel af gennemførelse af direktivet, når han ikke har overvæltet omsætningsafgiften på senere led.

2. *Spørgsmål 2*

17. Med spørgsmål to ønskes en uddybning af bisætningen »når han ikke havde *overvæltet* afgiften på senere led«, der findes i de indledningsvis nævnte domme [8]; konkret ønskes klarlagt, om kun *formelig* overvæltning har betydning, eller om der også tages hensyn til *skjult* overvæltning.

18. Som oplyst under sagen har man i Finanzgerichtpraksis i et vist omfang afvist at tillægge en skjult overvæltning betydning, idet den løsning, som Forbundsfinansministeriet går ind for, ikke findes gennemførlig i praksis [9]. — I henhold til forbundsfinansministerens nævnte skrivelse af 27. juni 1983 (hvis hovedsynspunkt i henhold til en beslutning, som de centrale skatte- og afgiftsmyndigheder på forbunds- og delstatsplan traf i april 1984, også finder anvendelse for første halvår 1978) er en skjult overvæltning ubetinget af betydning. En sådan overvæltning

7 — BVerfGE af 8. april 1987 (75/223) *Europarecht* 1987, s. 333, BVerfGE af 4. november 1987 (EuGRZ 88/120).

8 — Jfr. punkt 4 ovenfor.

9 — Jfr. f. eks. Finanzgericht Münster's dom af 31. august 1983, som i uddrag er gengivet i sagsakterne fra den forelæggende ret.

skal anses for sket, medmindre det påvises, at virksomheder, der i 1978 foretog afgiftspligtig låneformidling, i 1979 nedsatte provisionen med afgiftsbeløbet for 1978, henholdsvis — vedrørende 1978, hvor afgiftsfriheden kun bestod i det første halvår — påvises, at der faktureredes en lavere provision i det første halvår af 1978 end i det andet halvår.

19. a) Vedrørende spørgsmålet her kan det med det samme siges, at der ikke kan findes noget bidrag til besvarelsen i dommen i sag 15/81 [10], som er taget til indtægt i Forbundsfinansministeriets skrivelse og i afgiftsmyndighedernes indlæg.

20. Den nævnte dom drejede sig som bekendt om spørgsmålet, om der ved indførslen af en vare, der i udførselslandet var blevet solgt af en afgiftsfri person eller virksomhed, kan opkræves fuld merværdiafgift i indførselslandet, eller om det følger af EØF-Traktatens artikel 95 (der forbyder, at indførte varer pålægges højere afgifter end indenlandske varer), at der skal tages hensyn til den merværdiafgift, som er betalt i udlandet, og som ikke kan godtgøres. Idet det herved er lagt til grund, *at* indførte varer kan være belastet med et residual af merværdiafgiften i udførselslandet, og *at* den merværdiafgift, der opkræves ved indførslen, følgelig skal nedsættes med den residuelle merværdiafgift, der er betalt i udførselslandet (og som stadig udgør en del af varernes værdi på indførselstidspunktet) [11], så følger det givetvis heraf, at også en skjult overvæltning af merværdiafgiften (for så vidt som der er tale om afgiftsfritagne personers varesalg) har betydning ved anvendelsen af artikel 95. Disse betragtninger giver imidlertid med sikkerhed intet afgørende bidrag til besvarelsen af det herfra forskellige spørgsmål, om merværdiafgiften er overvæltet i forbindelse med en kontrakt om tjenesteydelser fra et retssubjekt, som efter egen formening er afgiftspligtigt, et forhold der jo tillægges betydning, når der støttes ret på sjette momsdirektivs bestemmelse om afgiftsfritagelse, som blev gennemført for sent.

21. b) Hvis man alene holder sig til domskonklusionen i de indledningsvis nævnte domme, der indeholder bisætningen »når han ikke havde overvæltet afgiften på senere led«, kunne det være en nærliggende antagelse, at Domstolen hermed har anerkendt princippet om den ugrundede berigelse som en del af fællesskabsretten. Spørgsmålet er omhandlet i andre domme, hvori Domstolen skulle tage stilling til spørgsmålet om tilbagebetaling af interne afgifter, der var opkrævet i strid med fællesskabsretten, og hvorunder der var spørgsmål om anvendelsen af visse i de nationale retssystemer hjemlede rettigheder, der som bekendt er væsentlige i denne sammenhæng.

10 — Dom af 5. maj 1982 i sag 15/81, Gaston Schul Douane Expediteur BV mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen Roosendaal, Sml. s. 1409.

11 — Præmis 34.

22. Dommen i sag 68/79 [12] vedrører dansk ret, hvorefter sådanne tilbagebetalinger sker på de betingelser, der følger af berigelsesgrundsætningen, og hvorved man tager hensyn til, at afgifterne indgår i varernes pris og kan overvæltes på senere omsætningsled. Det udtales i dommen, at kravet om beskyttelse af de rettigheder, som fællesskabets retsorden sikrer, ikke indebærer, at der skal ske tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse. Fra et fællesskabsretligt synspunkt — anføres det videre — er der således intet til hinder for, at de nationale retter i overensstemmelse med deres nationale regler tager hensyn til, om de med urette opkrævede afgifter har kunnet indregnes i de afgiftspligtige virksomheders priser og har kunnet overvæltes på køberne [13].

23. En lignende afgørelse blev truffet ved dommen i sag 199/82 [14]. Der var under sagen spørgsmål om italienske retsregler, der heller ikke tillader tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt en sådan tilbagebetaling måtte føre til en ugrundet berigelse. Også i denne sag udtalte Domstolen — i præmis 13 — at der fra et fællesskabsretligt synspunkt intet er til hinder for, at EF-landenes retter i overensstemmelse med deres nationale regler tager hensyn til, om de med urette opkrævede afgifter har kunnet indregnes i varepriserne og således har kunnet overvæltes på køberne; det kan derfor, fortsatte Domstolen, ikke betragtes som principielt stridende mod fællesskabsretten, at nationale lovbestemmelser udelukker tilbagebetaling af afgifter og skatter opkrævet i strid med fællesskabsretten, når det er godtgjort, at den afgiftspligtige faktisk har overvæltet dem på andre.

24. Det fremgår imidlertid klart af en læsning af præmisserne i de domme, som jeg har nævnt indledningsvis (navnlig domspræmisserne i sag 8/81), at det forbehold, som skal fortolkes i nærværende sag, ikke skal ses i lyset af udtalelserne i dommene i sag 68/79 og sag 199/82; forbeholdet betyder med sikkerhed ikke, at et retsbegreb, der kendes i flere retssystemer, har almen gyldighed og finder anvendelse på afgiftsområdet (det er derfor heller ikke nødvendigt at undersøge, hvad der kunne tale imod en sådan opfattelse). Det nævnte forbehold hviler tværtimod på rent afgiftsretlige overvejelser med støtte i momsdirektivets opbygning, idet Domstolen herved har imødegået den argumentation, som de sagsøgte afgiftsmyndigheder og forbundsregeringen dengang fremførte til støtte for, at afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 13 ikke skulle kunne gøres gældende.

25. Som det vil huskes, blev det i forbindelse med drøftelsen af spørgsmålet, om private kan støtte ret på det her diskuterede direktiv, som et modargument anført, at dette ikke vil kunne antages (da direktiver ikke umiddelbart kan medføre *forpligtelser* for private) i det omfang, hvori andre privates retsstilling herved berøres; såfremt fritagelsesbestemmelsen gøres gældende efterfølgende, rammes aftagerne af låneformidlernes ydelser imidlertid af et sådant indgreb, fordi deres fradrag for indgående moms berøres. Domstolen ses at have taget stilling til

12 — Dom af 27. februar 1980 i sag 68/79, Hans Just mod Ministeriet for Skatter og Afgifter, Sml. s. 501.

13 — Præmis 26.

14 — Dom af 9. november 1983 i sag 199/82, Finansministeriet mod SpA San Giorgio, Sml. s. 3595.

denne argumentation i dommens præmis 44, hvori det anføres, at afgiftspligtige, som er omfattet af fritagelsen, nødvendigvis i forbindelse med, at de gør brug af fritagelsen, giver afkald på retten til at fradrage indgående moms, og at de, når de er er omfattet af fritagelsen, ikke kan overvælte nogen afgift på senere led, hvorfor *tredjemands* rettigheder principielt ikke berøres. Det samme spørgsmål omhandles i dommens præmis 46, hvori Domstolen til det af forvaltningen fremførte argument vedrørende de vanskeligheder, som opstår på grund af fritagelser, der under henvisning til direktivet efterfølgende kræves af afgiftspligtige personer, bemærkede, at denne indsigelse er uden betydning, når der er tale om en afgiftspligtig person, der har krævet fritagelse ved indleveringen af sin afgiftsopgørelse, og som følgelig *ikke har faktureret nogen afgift* til modtagerne af sine ydelser, således at *tredjemands* rettigheder ikke berøres.

26. Af disse betragtninger kan man udlede, at for så vidt angår overvæltning af afgiften har lovgiver først og fremmest haft en *formelig* overvæltning for øje, idet modtageren af tjenesteydelserne kun kan fratrække afgiften, såfremt afgiften er blevet særskilt angivet på fakturaen (dette moment omtaltes udtrykkeligt i præmis 46). — Også Kommissionen er af den opfattelse, at forbeholdet skal forstås på denne måde og kun således. Den har herved anført, at retstilstanden bør være klar, og at det er væsentligt, at den ved direktivet indførte ordning nøje overholdes, hvorved den navnlig har henvist til direktivets artikel 22 (som foreskriver en tydelig angivelse i fakturaen af prisen uden afgift samt af afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser).

27. Det kunne her være fristende at gå et skridt videre og på grundlag af overvejelser, der også hviler på afgiftsretlige hensyn (men ganske vist ikke har fundet udtryk i den nævnte dom), opstille et overvæltningsbegreb, der også omfatter den såkaldte *skjulte overvæltning*. Sådanne hensyn kan let påvises, og de ses også ret klart at være lagt til grund ved den klageafgørelse, som sagsøgte Finanzamt traf (og som findes blandt de akter, der er indgivet til Domstolen).

28. De nævnte hensyn hviler på den grundlæggende betragtning, at en rettighed kun kan påberåbes, såfremt det med rettigheden forfulgte mål faktisk kan nås, og følgelig, at udøvelsen af retten er undergivet samme betingelse. Det antages endvidere, at fritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 13 ikke skal virke som en lempelse for den afgiftspligtige, men derimod for den endelige forbruger, da denne normalt bærer momsen. Det nævnte mål kan faktisk ikke længere nås, såfremt afgiftsfritagelsen begæres efterfølgende, dvs. når afgiftsbeløbet (som den pågældende mente at være skyldig, da afgiftsopgørelsen blev indgivet) i mellemtiden allerede er blevet overvæltet på modtageren af ydelsen og af denne er blevet overvæltet på låntagerne, og såfremt det praktisk ikke længere er muligt at lade afgifterne gå tilbage. Herefter samt under hensyn til, at der normalt ikke sker en formelig overvæltning i forhold til den endelige forbruger og i øvrigt heller ikke for så vidt angår modtagere af ydelser, der — som bankerne — ikke har adgang til at fradrage indgående moms, kunne man meget vel betragte det som en konsekvent og rigtig tolkning af det i retspraksis angivne forbehold, at også den skjulte overvæltning af afgiften tillægges be-

tydning, netop fordi man kun herved kan sikre, at fritagelsesbestemmelsen i direktivet ikke gøres gældende, når selve det formål, der forfølges ved fritagelsen, ikke længere kan nås.

29. Spørgsmålet er imidlertid, om en sådan fortolkning er i overensstemmelse med fællesskabslovgivers intentioner som udtrykt i direktiverne. Som begrundelse for at optage den omhandlede fritagelsesbestemmelse i direktivet anførte lovgiver, at der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater [15]. Selve fritagelsesbestemmelsen har følgende ordlyd:

»Afsnit X
Afgiftsfritagelser

Artikel 13
Afgiftsfritagelser i indlandet

A. ...

B. Andre fritagelser«

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

»a) ...

b) ...

c) ...

d) følgende transaktioner:

1. Ydelse og formidling af lån...«

30. Lovgivers ønske, som fremgår af den nævnte bestemmelse, og hvorefter formidling af lån skal fritages for omsætningsafgift, realiseres efter min mening bedst ved, at sådanne transaktioner ikke belægges med afgift. Det kan måske forekomme selvfølgeligt, men man bør kunne nævne det i en retstvist, der netop drejer sig om at undgå dette resultat. Når anvendelsen af direktivet således principielt kun kan føre til afgiftsfrihed, må det kræves, at en undtagelse enten har hjemmel i lov eller i generelle almindelige retsgrundsætninger i øvrigt.

31. En hjemmel kunne søges i de betingelser, der nævnes i artikel 13 punkt B, i direktivet om omsætningsafgift. Disse »betingelser« har som det første formål »at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser« [16]. Det er givet, at dette formål bedst nås ved at afgiftsfritage transaktioner med »skjult overvæltning«, da enhver anden ordning giver anledning til komplikationer, som netop denne sag viser.

32. De i øvrigt angivne formål med de omtalte »betingelser«, nemlig at forhindre svig og unddragelse [17], kan man se bort fra her, da de næppe vil kunne finde anvendelse på tilfælde som det foreliggende.

15 — Direktivets betragtning elleve, EFT 1979 L 145, s. 2.

16 — Jfr. hertil Becker-dommen, Sml. 1982, s. 73, præmis 33.

17 — Jfr. hertil Becker-dommen Sml. 1982, s. 73, præmis 34.

33. Det eneste spørgsmål, som man kunne stille, er, om det er nødvendigt også at afgiftsbelægge transaktioner med »skjult overvæltning« »med henblik på at forhindre... misbrug«. Man vil her navnlig blive konfronteret med det argument, at formålet med afgiftsfritagelsen, nemlig at billiggøre lån, ikke kan nås ved at indrømme afgiftsfritagelse efterfølgende. Ved bedømmelsen af dette spørgsmål vil man ikke kunne lukke øjnene for, at det ikke var den afgiftspligtige, men den forsømmelige medlemsstat, der som følge af den forsinkede gennemførelse af direktivet hindrede, at den tilsigtede virkning kunne indtræde på det fastsatte tidspunkt [18].

34. Det vil næppe være acceptabelt, at en medlemsstat skulle kunne kræve afgift af fritagne transaktioner, ene og alene fordi den selv har hindret den tilsigtede virkning i at indtræde på det fastsatte tidspunkt, hvorved den afgiftspligtige opnåede en begunstigelse, der oprindelig ikke var tilsigtet. I henhold til et sådant ræsonnement ville man godtage, at en medlemsstat kan skaffe sig indtægt på grundlag af sit eget retsstridige forhold samt hindre fællesskabsbestemmelserne i at få den tilsigtede virkning, nemlig at de omhandlede transaktioner afgiftsfritages. Et sådant resultat kan ikke tolereres efter fællesskabsretten.

35. Den her forsvarede konklusion er måske ikke helt tilfredsstillende, idet låneformidleren opnår en begunstigelse, der oprindeligt ikke var tilsigtet; jeg finder det imidlertid lettere at forsvare et sådant resultat end den konsekvens, at en medlemsstat kan drage fordel af sit eget retsbrud.

18 — Jfr. Becker-dommen, a. st., s. 76, præmis 47. Der blev i samme sag tillige anlagt en traktatbrudssag, som imidlertid blev slettet efter gennemførelsen af direktivet (sag 132/79).

36. Min konklusion er således, at en låneformidler under alle omstændigheder kan støtte ret på direktivet, såfremt han ikke åbent har overvæltet omsætningsafgiften på senere led. Den såkaldte skjulte overvæltning udelukker derfor ikke fritagelse.

3. *Spørgsmål 3*

37. Med dette spørgsmål ønskes det yderligere klarlagt, om der allerede må antages at foreligge en skjult overvæltning af omsætningsafgiften, såfremt låneformidleren, da formidlingsprovisionen blev aftalt, forventede at skulle svare omsætningsafgift heraf. Ved spørgsmålet opererer man således med en formodning om, at der i overensstemmelse med retstilstanden på det tidspunkt, da provisionen blev aftalt (hvorefter der også skulle svares omsætningsafgift ved låneformidling), også senere vedvarende er blevet overvæltet omsætningsafgift.

38. Såfremt man tiltræder den tidligere forsvarede opfattelse, er det unødvendigt at besvare dette spørgsmål, eftersom der i tilfælde af »skjult overvæltning« ikke længere består afgiftspligt for de omhandlede perioder; spørgsmålet om, hvad låneformidleren »forventede«, da formidlingsprovisionen blev aftalt, er herefter uden betydning.

39. Såfremt man imidlertid går ind for den opfattelse, som jeg her har forkastet, nemlig at direktivet ikke kan påberåbes i tilfælde af

»skjult overvæltning«, så kan man med henblik på afgørelsen af dette spørgsmål — idet jeg herved ikke skal forsøge at udforme en egentlig, generel teori om overvæltning — med fordel lægge den praksis til grund, som Domstolen har udviklet vedrørende anvendelse af national ret om tilbagebetaling og vedrørende spørgsmålet, om tilbagebetaling er udelukket, når en uretmæssigt opkrævet afgift er blevet overvæltet.

40. Det grundlæggende synspunkt for bedømmelsen af disse spørgsmål er formuleret i Domstolens dom i sag 199/82 [19], hvori domstolen udtalte, at den domstol, der skal træffe afgørelse vedrørende tilbagebetalingsspørgsmålet, *frit* kan afgøre, om den med afgiften forbundne byrde er blevet overvæltet på andre retssubjekter — hvilket formentlig vil sige, at samtlige omstændigheder i den enkelte sag herved skal tages i betragtning (jfr. tilsvarende dommen i de forenede sager 331, 376 og 378/85 [20]).

41. Det skal endvidere nævnes, at Domstolen allerede ved dommen i sag 68/79 understregede, at det ikke i praksis må gøres umuligt at udøve en rettighed, der følger af fællesskabets retsorden, og som det påhviler de nationale domstole at værne. Som fastslået ved dommene i sag 199/82, i de forenede sager 331, 376 og 378/85 samt i sag 104/86 [21] vedrørende overvæltning af afgifter, der er betalt i urigtig formening om skyld, kan man herefter ikke tolerere bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af EF-stridige afgifter.

42. Domstolen har endvidere i praksis underkendt bestemmelser, der opstiller en præsumption for overvæltning af indirekte afgifter, idet den afgiftspligtige herved pålægges bevisbyrden for, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre. En begrænsning med hensyn til bevisformerne er heller ikke lovlig (domme i de forenede sager 331, 376 og 378/85 samt i sag 104/86).

43. I lyset af det anførte anser jeg det ikke for muligt ligeud at besvare spørgsmål 3 bekræftende, dvs at man ikke efter reglerne kan operere med den formodning, der ligger i spørgsmålet, netop fordi det, når der er tvivl om, hvorvidt overvæltning faktisk er sket, er afgørende, om overvæltning reelt var mulig, og udviklingen i den økonomiske situation kan efter omstændighederne have ændret muligheden herfor. — Det må endvidere fastslås, at den stive ordning i henhold til forbundsfinansministerens skrivelse af 27. juni 1983 ikke forekommer acceptabel, eftersom sagsøgte Finanzamt i sit indlæg selv har anført, at baggrunden for, at provisionerne ikke blev ændret, kan være stigende omkostninger eller et ønske om højere fortjeneste.

44. I forbindelse med bedømmelsen af samtlige omstændigheder i sagen bør der imidlertid utvivlsomt lægges en vis vægt på den omstændighed, at sagsøgeren i hovedsagen på det tidspunkt, da han indgav sin afgiftsopgørelse, selv mente at være afgifts-

19 — s. st., præmis 14.

20 — Dom af 25. februar 1988 i de forenede sager 331, 376 og 378/85, Les Fils de Jules Bianco mod Directeur général des douanes et droits indirects, Sml. s. 1099.

21 — Dom af 24. marts 1988 i sag 104/86, Kommissionen mod Den Italienske Republik, Sml. s. 1799.

pligtig af sin låneformidlingsvirksomhed (fordi spørgsmålet om, hvorvidt momsdirektivet kunne påberåbes uden at være gennemført i national ret, endnu ikke var afgjort i Domstolens praksis). Der må endvidere i et vist omfang lægges vægt på den betragtning, at afgiftspligtige normalt vil prøve at overvælte momsen — der efter reglerne skal bæres af den endelige forbruger — på det næste handelsled.

45. Hermed mener jeg at have sagt alt, hvad der kan siges på grundlag af fællesskabsretten vedrørende Finanzgerichts tredje spørgsmål.

C — Forslag til afgørelse

Sammenfattende foreslår jeg herefter, at de af Finanzgericht Rheinland-Pfalz forelagte spørgsmål besvares således:

»Bestemmelsen i artikel 13 punkt B, litra d), nr. 1, i det sjette direktiv 77/388/EØF om omsætningsafgift, hvorefter låneformidlingstransaktioner er fritaget for omsætningsafgift, kan i mangel af af direktivets gennemførelse påberåbes af en låneformidler for transaktioner foretaget mellem den 1. januar 1978 og den 30. juni 1978 samt for transaktioner foretaget i 1979, når han ikke åbent har overvæltet omsætningsafgiften på senere led.«