overvæltet afgiften på senere led. Direktiv 78/583 af 26. juni 1978, hvorved fristen for gennemførelse af direktiv 77/388 blev udskudt til den 1. januar 1979, kan ikke have tilbagevirkende gyldighed for de transaktioner, de erhvervsdrivende har foretaget inden dets ikrafttræden.

I sag 70/83

angående en anmodning, som Niedersächsisches Finanzgericht i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

GERDA KLOPPENBURG

mod

FINANZAMT LEER

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) og af artikel 1 i Rådets niende direktiv 78/583 af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 194, s. 16),

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten J. Mertens de Wilmars, afdelingsformændene T. Koopmans, K. Bahlmann og Y. Galmot, dommerne P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling og C. Kakouris,

generaladvokat: P. VerLoren van Themaat
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

De faktiske omstændigheder og retsforhandlingernes forløb samt de indlæg, der er indgivet i medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes således:

I — Faktiske omstændigheder og skriftveksling

1. I Forbundsrepublikken Tyskland betales der omsætningsafgift af alle leverancer og andre ydelser, som en virksomhed præsterer mod vederlag inden for landets grænser i forbindelse med virksomheden.

I henhold til § 4, nr. 8, i lov om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz) i affattelsen af 16. november 1973 (Bundesgesetzblatt 1973, I, s. 1682) opkræves der ikke omsætningsafgift af ydelse af lån, forhandling af værdipapirer og lovlige betalingsmidler samt låneforvaltning; loven foreskriver imidlertid ikke fritagelse for låneformidling. Sidstnævnte virksomhed fritoges for betaling af omsætningsafgift fra den 1. januar 1980 ved en nyindført § 4, nr. 8, litra a), som indførtes ved lov af 26. november 1979 om ændring af lov om omsætningsafgift (Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze; Bundesgesetzblatt 1979, I, s. 1953).

2. Sagsøgeren i hovedsagen, Gerda Kloppenburg (herefter benævnt sagsøgeren), der er bosiddende i Uplengen, driver et låneformidlingsagentur og formidler blandt andet lån mod sikkerhed i fast ejendom. Sagsøgerens omsætning i forbindelse med låneformidling androg i første halvår af 1978 48 897 DM. Sagsøgeren fakturerede ikke omsætningsafgiften særskilt til sine kunder. Med hensyn til omsætningen ved låneformidlingsvirksomheden gjorde hun i sin angivelse vedrørende omsætningsafgiften krav på afgiftsfritagelse i henhold til § 4, nr. 8, litra a), i ovennævnte lov om omsætningsafgift af 1980, jfr. artiklerne 1 og 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3. Det sjette direktiv bestemmer i artikel 1:

»Medlemsstaterne tilpasser deres nugældende ordning for merværdiafgift til bestemmelserne i de følgende artikler.

De vedtager de nødvendige administrativt og ved lov fastsatte bestemmelser, for at deres således tilpassede ordning kan træde i kraft snarest muligt og senest den 1. januar 1978«.

Desuden bestemmer artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, som er indeholdt i direktivets afsnit X om afgiftsfritagelser, følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af neden-

nævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug: ...

d) ...

1. ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene«;

4. Sagsøgeren fremsatte krav om afgiftsfritagelse over for Finanzamt Leer, som imidlertid afviste det. Ved afgiftsafgørelse af 3. juli 1980 pålagde Finanzamt følgelig sagsøgeren omsætningsafgift af ydelserne efter den almindelige sats, jfr. omsætningsafgiftsloven af 1973.

5. Sagsøgeren anlagde herefter sag til prøvelse af nævnte afgørelse ved Niedersächsisches Finanzgericht, idet hun i det væsentlige påberåbte sig Domstolens domme af 19. januar 1982 (Becker, sag 8/81, Sml., s. 53) og 10. juni 1982 (Grendel, sag 255/81, Sml., s. 2301). I de pågældende to præjudicielle sager kendte Domstolen for ret:

»Efter den 1. januar 1979 kunne en formidler af lån støtte ret på reglen om fritagelse for omsætningsafgift af formidling af lån i artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, i mangel af gennemførelse af direktivet, når han ikke havde overvæltet afgiften på senere led, uden at staten kunne gøre den manglende gennemførelse gældende over for ham«.

Sagsøgeren er af den opfattelse, at en låneformidler, der driver virksomhed i Forbundsrepublikken Tyskland, og som ikke har overvæltet omsætningsafgiften på sine kunder, allerede i første halvår af 1978 kunne påberåbe sig afgiftsfritagelse i henhold til det sjette direktiv, idet den forlængelse af fristen for gennemførelse af direktivets bestemmelser, der blev fastsat i artikel 1 i Rådets niende direktiv 78/583 af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 194, s. 16) ikke kunne tillægges tilbagevirkende gyldighed, da der i så fald ville være tale om en krænkelse af almindelige retsgrundsætninger (bebyrdende love kan ikke tillægges tilbagevirkende gyldighed til ugunst for de retsundergivne).

6. Artikel 1 i ovennævnte niende direktiv bestemmer:

»Uanset artikel 1 i direktiv 77/388/EØF bemyndiges ... [Forbundsrepublikken Tyskland og seks andre medlemsstater] ... til at gennemføre det pågældende direktiv senest den 1. januar 1979«.

Det niende direktiv blev meddelt adressaterne den 30. juni 1978.

7. Finanzamt har påstået frifindelse.

8. Finanzgericht har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kunne en låneformidler i perioden 1. januar 1978 — 30. juni 1978 støtte ret på reglen om fritagelse for omsætningsafgift af formidling af lån i artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet bereg-

ningsgrundlag, i mangel af gennemførelse af direktivet, når han ikke havde overvæltet afgiften på modtagerne af ydelsen, selv om artikel 1 i Rådets niende direktiv af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter 78/583 bemyndigede de i artiklen nævnte medlemsstater til at gennemføre direktiv 77/388 senest den 1. januar 1979«?

9. I forelæggelseskendelsens grunde har Finanzgericht bemærket, at en låneformidler efter rettens opfattelse i henhold til det sjette direktiv kunne påberåbe sig fritagelse for omsætningsafgift med virkning fra 1. januar 1979, såfremt han — som sagsøgeren — ikke særligt havde udspecificeret omsætningsafgiften på fakturaer og således ikke havde overvæltet den på sine kunder. Retten fandt det derimod tvivlsomt, om en låneformidler kunne påberåbe sig afgiftsfritagelse i henhold til det sjette direktiv allerede i det første halvår af 1978, eftersom de i artikel 1 i det niende direktiv angivne syv medlemsstater blev bemyndiget til at gennemføre det sjette direktiv senest den 1. januar 1979. Finanzgericht har fremhævet, at Kommissionen for De europæiske Fællesskaber kun har tiltrådt, at fristen for gennemførelse af det sjette direktiv i intern ret blev forlænget på den udtrykkelige betingelse — klart ud fra synspunktet om forbud mod tilbagevirkende gyldighed — at virkningerne af de regler i det sjette direktiv, for hvilke nationale gennemførelsesbestemmelser ikke er nødvendige, ikke berøres, såfremt virkningerne indtræffer, før meddelelse om det niende direktiv er sket. Rådet for De europæiske Fællesskaber accepterede imidlertid ikke dette forbehold med hensyn til de med virkning fra 1. januar 1978 erhvervede rettigheder. Heraf følger, at Rådet ville tillade medlemsstaterne at gennemføre det sjette direktiv i intern ret senest den 1. januar 1979, uden at give borgerne i medlemsstaterne mulighed for ved de nationale domstole at påberåbe sig de allerede tidligere indtrufne virkninger af det sjette direktiv. Ifølge Domstolens praksis er der med hensyn til det sjette direktiv ikke tale om national ret, hvorfor forbudet mod, at bebyrdende love tillægges tilbagevirkende gyldighed, i hvert fald ikke umiddelbart får betydning. Den direkte virkning af det sjette direktiv ligger snarere deri, at medlemsstaterne ikke over for de borgere, der påberåber sig de umiddelbart gældende bestemmelser i det sjette direktiv, kan gøre gældende, at medlemsstaterne har undladt at opfylde deres forpligtelser i henhold til EØF-traktaten til at gennemføre det sjette direktiv i intern ret inden for den fastsatte frist, og således har udvist manglende loyalitet over for de kontraherende stater. En sådan krænkelse af traktaten foreligger måske ikke for året 1978, eftersom datoen for gennemførelsen af det sjette direktiv i intern ret i medfør af artikel 1 i det niende direktiv blev udskudt til senest den 1. januar 1979.

10. I henhold til artikel 20 i statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen ved revisor Joachim Huppenkothen, af den italienske regering ved avvocato dello Stato Marcello Conti, som

befuldmægtiget, og af Kommissionen ved juridisk konsulent Erich Zimmermann, bistået af advokat Wolf-Dietrich Krause-Ablass, Düsseldorf.

11. På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

II — De til Domstolen indgivne skriftlige indlæg

1. Sagsøgeren i hovedsagen, *Gerda Kloppenburg,* har fastholdt, at der ikke kan være tvivl om, at det niende direktiv ikke kan ophæve de subjektive rettigheder, som skatteborgerne i Fællesskabet har erhvervet i første halvår af 1978 i medfør af det oprindelige sjette direktiv. Hun har understreget, at når Kommissionen har besluttet at foreslå, at fristen for de medlemsstater, som ikke havde gennemført det sjette direktiv i intern ret inden for den oprindelige frist, blev forlænget med et år, var det på den udtrykkelige betingelse, at forlængelsen ikke berørte virkningerne af de bestemmelser i det sjette direktiv, som ikke kræver, at der vedtages nationale gennemførelsesforanstaltninger, hvis disse virkninger er indtrådt inden datoen for meddelelsen af det niende direktiv. Desuden anerkendte Rådet udtrykkeligt i en »erklæring« som bilag til protokollen af 26. juni 1978 (vedrørende det niende direktiv), at skattepligtige personer har erhvervet rettigheder mellem den 1. januar og den 26. juni 1978.

Sagsøgeren har sammenfattende anført, at det af Finanzgericht forelagte præjudicielle spørgsmål må besvares bekræftende.

2. *Den italienske Republiks regering* er af den opfattelse, at det spørgsmål, Finanzgericht har forelagt Domstolen, bør besvares benægtende.

Den har bemærket, at Rådet ikke accepterede ovennævnte forbehold, som Kommissionen tog i sit forslag om at forlænge fristen for gennemførelse af det sjette direktiv med et år. Hverken i bestemmelserne eller i betragtningerne til det niende direktiv er der angivet noget om forbeholdet, og fortolkningen af et direktiv og fastlæggelsen af dets virkninger kan kun ske på grundlag af direktivets egen ordlyd og ikke på grundlag af erklæringer, der ikke er offentliggjort, og som ikke er medtaget i særlige klausuler i den udstedte retsakt. Ifølge den italienske regering betyder dette klart, at den fravigelse af artikel 1 i det sjette direktiv, som blev indrømmet syv medlemsstater, må vedrøre samtlige mulige retsvirkninger af samtlige bestemmelser i sjette direktiv. Rådet har klar villet undgå, at de medlemsstater, som ikke inden den fastsatte dato havde kunnet gennemføre de nødvendige lovgivningsmæssige procedurer for at efterkomme direktivet, selv midlertidigt indførte en usammenhængende og ukoordineret ordning, der dels bestod af ældre nationale bestemmelser, dels bestemmelser i sjette direktiv, og som var ubetingede og indholdsmæssigt tilstrækkeligt præcise.

Den tilsigtede virkning af den indrømmede udskydelse ville i øvrigt klart være ophævet, hvis de berørte inden udløbet af den forlængede frist helt eller delvis ved de nationale domstole havde kunnet gøre gældende, at bestemmelserne i det sjette

direktiv skulle finde anvendelse. Det er helt i strid med det niende direktivs ånd og bogstav at antage, at direktivet kun i det halve år, der fulgte efter dets udstedelse, skulle ophæve de virkninger, det sjette direktiv allerede havde fremkaldt, ved at lade de nævnte virkninger bestå i det foregående halvår.

Som det fremgår af Domstolens faste praksis, og som Domstolen atter har fremhævet i ovennævnte domme i sagerne 8/81 og 255/81, opstår og ophører de sekundære og indirekte virkninger, som et direktiv skaber over for de retsundergivne, samtidig med de primære og direkte virkninger, som direktivet skaber over for den medlemsstat, det er rettet til. Så længe de pågældende primære virkninger ikke er indtruffet inden fristens udløb, kan de indirekte virkninger til fordel for de retsundergivne heller ikke opstå. Hvis direktivets primære virkninger over for den medlemsstat, det er rettet til, midlertidigt ophæves som følge af, at der fastsættes en ny frist — endog selv om den pågældende fastsættelse sker efter udløbet af den oprindelige frist — må de eventuelle indirekte virkninger, som måtte være opstået, inden der blev fastsat en ny frist, ligeledes lide den samme skæbne.

Den italienske regering har bestridt, at ovennævnte fortolkning af det niende direktiv indebærer en løsning, der er i strid med det grundlæggende princip om, at bebyrdende love ikke kan tillægges tilbagevirkende gyldighed til ugunst for de retsundergivne, og at direktivet efter en sådan fortolkning derfor er retsstridigt. Ved afgørelsen af, om et direktiv er lovligt, skal der for det første henses til dets primære og direkte virkninger over for de medlemsstater, det er rettet til. For det andet anerkendes retsgrundsætningen om forbud mod tilbagevirkende gyldighed i almindelighed med hensyn til strafferetlige bestemmelser og eventuelt andre bestemmelser, der fastsætter sanktioner af tilsvarende art og rækkevidde. Endelig kan en bestemmelse, som ophæver en fritagelse for merværdiafgift, ikke uden videre betegnes som en bestemmelse, der er »bebyrdende for de retsundergivne«. Selv om fritagelsen kan være til fordel for én person, kan den samme regel vise sig at påføre en anden person, der driver virksomhed på andre vilkår, større byrder.

På grundlag af ovennævnte betragtninger er den italienske regering af den opfattelse, at det spørgsmål, Finanzgericht har forelagt, bør besvares med, at retsundergivne ikke kan støtte ret på reglen om fritagelse for merværdiafgift af formidling af lån (artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i sjette direktiv) for perioder forud for den 1. januar 1979.

3. *Kommissionen* har understreget, at afgiftsfritagelsen i den foreliggende sag var fastsat i et direktiv, der endnu ikke var gennemført i intern ret. Når den retsundergivne undtagelsesvis kan påberåbe sig en bestemmelse i et direktiv, allerede inden direktivet gennemføres, er der kun tale om modstykket til den forpligtelse, fællesskabsretten pålægger medlemsstaten. Dette er ikke tilstrækkeligt til, at der til fordel for den retsundergivne skabes en retsstilling, der umiddelbart er beskyttet, men kan højst begrunde en vis forventning. Hvis den kompetente fællesskabsinstitution beslutter uden særlige betingelser at forlænge den frist, der oprindeligt blev fastsat for gennemførelsen af direktivet, må det i tvivlstilfælde principielt antages, at en sådan udskydelse ligeledes indebærer, at den forpligtelse, der er pålagt de pågældende medlemsstater, ligeledes udskydes uden særlige betingelser, altså også for allerede forløbne perioder, og følgeligt, at den retsundergivne ikke med tilbage-

virkende gyldighed kan støtte ret på direktivet, hvilken omstændighed er forbundet med medlemsstaternes forpligtelse. Hvis der derimod i et særligt tilfælde fortsat skal kunne støttes ret på direktivet, bør det understreges udtrykkeligt af den kompetente fællesskabsinstitution. Efter Kommissionens opfattelse er det faktisk, hvad der er sket med hensyn til det niende direktiv. Heri bestemtes, at de retsundergivne kunne støtte ret på direktivet i perioden mellem den 1. januar 1978 og den dato, hvor direktivet blev meddelt de berørte medlemsstater.

Efter Kommissionens opfattelse vil det give en bedre forståelse af det niende direktiv at gennemgå dets tilblivelseshistorie. På det tidspunkt, hvor den i artikel 1 i sjette direktiv fastsatte frist udløb, det vil sige den 1. januar 1978, havde kun Belgien og Det forenede Kongerige gennemført direktivet i intern ret. I begyndelsen af 1978 stod de øvrige medlemsstater således over for en dobbelt risiko: dels måtte de forvente, at Kommissionen ville indlede en traktatsbrudsprocedure imod dem, dels risikerede de, at visse grupper af erhvervsdrivende, der i medfør af det sjette direktiv var fritaget for merværdiafgift, med henvisning til Domstolens praksis vedrørende deres muligheder for at støtte ret på direktiver ville nægte at betale merværdiafgift fra 1. januar 1978. Af den grund var Kommissionen fra og med februar 1978 udsat for et stadigt større pres i retning af, at den så hurtigt som muligt skulle fremsætte forslag om forlængelse af den frist for gennemførelse af direktivet, der var fastsat i det sjette direktiv. Når først den oprindeligt fastsatte frist var udløbet, ville en udskydelse af datoen for gennemførelsen af direktiverne i intern ret nødvendigvis medføre en konflikt vedrørende de rettigheder, som visse grupper af erhvervsdrivende havde kunnet erhverve den 1. januar 1978, hvorfor Kommissionen længe tøvede med at efterkomme medlemsstaternes ønske. Da den endelig foreslog Rådet en forlængelse af fristen, skete det på den udtrykkelige betingelse, som var angivet i artikel 1, andet punktum, i Kommissionens forslag til Rådets niende direktiv af 25. juli 1978 (EFT C 141, s. 3):

»Denne undtagelse berører ikke virkningerne af de bestemmelser i direktiv 77/388/EØF, som ikke kræver, at der vedtages nationale gennemførelsesforanstaltninger, hvis disse virkninger er indtrådt inden datoen for meddelelsen af dette direktiv«.

Europa-Parlamentet tilsluttede sig i øvrigt Kommissionens forslag, da det blev hørt, men Rådet var ikke indstillet på at indføje et forbehold til fordel for de rettigheder, der allerede var erhvervet fra den 1. januar 1978, i det niende direktiv. Således indeholder et bilag til referatet fra Rådets møde den 26. juni 1978 følgende erklæring:

»Rådet fastslår, at nærværende direktiv ikke kan berøre de rettigheder, de retsundergivne har erhvervet mellem den 1. januar 1978 og den dato, hvor direktivet træder i kraft«. [1]

Kommissionen har dog tilføjet, at det pågældende referat fra Rådets møde også indeholder en erklæring fra Kommissionen, hvori den beklager, at andet punktum i artikel 1 i Kommissionens forslag ikke er medtaget, samtidig med at Kommissionen fastslår, at når Rådet udsteder direktivet med en erklæring om, at erhvervede rettigheder bevares, har det tiltrådt Kommissionens synspunkt om de pågældende rettigheders ukrænkelighed og fortolker artikel 1 i overensstemmelse dermed.

1 — Domstolens oversættelse. O.a.

Efter Kommissionens opfattelse er der ingen tvivl om, at Rådets ovennævnte erklæring vedrørte spørgsmålet, om der kan støttes ret på visse bestemmelser i det sjette direktiv; forlængelsen af fristen i det niende direktiv har derfor ikke medført, at der ikke kan støttes ret på de pågældende bestemmelser i det sjette direktiv, således som det allerede var muligt i første halvår af 1978. Det forhold, at betingelsen om, at der fortsat kunne støttes ret på direktivet, i strid med Kommissionens forslag ikke blev indføjet i selve det niende direktiv, men i mødereferatet, kan forklares på den måde, at der på det tidspunkt, hvor det niende direktiv blev udstedt, endnu ikke forelå nogen afgørelse fra Domstolen med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt visse bestemmelser i det sjette direktiv, og i givet fald hvilke, opfyldte betingelserne for at private kunne støtte ret på dem, hvorfor Rådet ikke ville udtale sig herom. Da Domstolen i ovennævnte domme i sagerne 8/81 og 255/81 fastslog, at betingelserne for at støtte ret på direktivet var opfyldt med hensyn til den i artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i det sjette direktiv nævnte afgiftsfritagelse for formidling af lån, må det på baggrund af erklæringen i Rådets mødereferat ligeledes gælde for første halvår af 1978.

Kommissionen har følgelig foreslået, at Finanzgericht's spørgsmål besvares således:

»En låneformidler kunne i perioden 1. januar 1978-30. juni 1978 støtte ret på reglen om fritagelse for omsætningsafgift af formidling af lån i artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, i mangel af gennemførelse af direktivet, når han ikke havde overvæltet afgiften på senere led, uden at staten kunne gøre den manglende gennemførelse gældende over for ham.

III — Mundtlig forhandling

I retsmødet den 9. november 1983 er der afgivet mundtlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen ved J. Huppenkothen, af Finanzamt Leer ved Eilers, af den italienske regering ved M. Conti og af Kommissionen ved W.-D. Krause-Ablass.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. december 1983.

Præmisser

1 Ved kendelse af 3. marts 1983, indgået til Domstolen den 28. April s.å., har Niedersächsisches Finanzgericht i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det

fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), og af artikel 1 i Rådets niende direktiv 78/583 af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 194, s. 16), for at kunne tage stilling til, om låneformidlere for første halvår 1978 kunne påberåbe sig nævnte bestemmelse i det sjette direktiv.

2 Ifølge artikel 1 i det sjette direktiv af 17. maj 1977 skulle medlemsstaterne vedtage de nødvendige love og administrative bestemmelser til ikrafttræden senest den 1. januar 1978 med henblik på at tilpasse deres merværdiafgiftssystemer til direktivets krav. Da flere medlemsstater, heriblandt Forbundsrepublikken Tyskland, ikke rettidigt havde kunnet gennemføre den nødvendige tilpasning, udstedte Rådet den 26. juni 1978 det niende direktiv, der var rettet til de pågældende medlemsstater, og som bemyndigede den til at gennemføre det sjette direktiv senest den 1. januar 1979. Det niende direktiv blev meddelt adressaterne den 30. juni 1978.

3 Først ved lov 26. november 1979 (Bundesgesetzblatt I, s. 1953) og med virkning fra 1. januar 1980 gennemførte Forbundsrepublikken Tyskland det sjette direktiv. I domme af 19. januar 1982 (Becker, sag 8/81, Sml., s. 53) og af 10. juni 1982 (Grindel, sag 255/81, Sml., s. 2301), kendte Domstolen imidlertid for ret, at en formidler af lån efter den 1. januar 1979 kunne støtte ret på reglen om fritagelse for omsætningsafgift af formidling af lån i artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i det sjette direktiv, i mangel af gennemførelse af direktivet, når han ikke havde overvæltet afgiften på senere led, uden at staten kunne gøre den manglende gennemførelse gældende over for ham.

4 Det fremgår af sagen, at sagsøgeren i hovedsagen, Gerda Kloppenburg (herefter benævnt sagsøgeren), driver et låneformidlingsagentur i Forbundsrepublikken Tyskland og blandt andet formidler lån mod sikkerhed i fast ejendom. For første halvår 1978 gjorde hun krav på fritagelse for omsætningsafgift i henhold til artiklerne 1 og 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i det sjette direktiv.

5 Finanzamt Leer afviste kravet og pålagde i henhold til den på daværende tidspunkt endnu ikke ændrede nationale lovgivning sagsøgeren omsætningsafgift af ydelserne efter den almindelige sats.

6 Sagsøgeren anlagde herefter sag ved Finanzgericht til prøvelse af afgørelsen, idet hun henviste til ovennævnte domme. Finanzgericht udsatte sagen og forelagde Domtolen følgende spørgsmål:

»Kunne en låneformidler i perioden 1. januar 1978-30. juni 1978 støtte ret på reglen om fritagelse for omsætningsafgift af formidling af lån i artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, i mangel af gennemførelse af direktivet, når han ikke havde overvæltet afgiften på modtagerne af ydelsen, selv om artikel 1 i Rådets niende direktiv af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter 78/583 bemyndigede de i artiklen nævnte medlemsstater til at gennemføre direktiv 77/388 senest den 1. januar 1979«?

7 Ved besvarelsen af spørgsmålet bør det først undersøges, hvorledes retsstillingen var for de erhvervsdrivende i første halvår 1978, det vil sige inden det tidspunkt, hvor det niende direktiv fik virkning ved sin meddelelse til de medlemsstater, direktivet var rettet til.

8 I den pågældende periode var de erhvervsdrivende i de medlemsstater, som ikke havde overholdt forpligtelsen til at tilpasse lovgivningen til det sjette direktiv senest den 1. januar 1978, i den situation, at direktivet ikke var gennemført, hvilket kunne medføre, at skattemyndighederne ikke anvendte de i direktivet omhandlede fritagelser til fordel for visse af de pågældende erhvervsdrivende. Situationen svarede til den situation, der førte til ovennævnte domme af 19. januar og 10. juni 1982.

9 I nævnte periode kunne en låneformidler, som ikke havde overvæltet afgiften på senere led, derfor støtte ret på reglen om fritagelse i artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i det sjette direktiv, uden at den medlemsstat, der ikke havde gennemført direktivet, kunne gøre direktivets manglende gennemførelse gældende mod ham.

10 Det eneste nye problem i denne sag er følgelig, om en sådan erhvervsdrivendes retsstilling er blevet ændret med tilbagevirkende gyldighed i kraft af det niende direktiv. Det skal videre afgøres, om det niende direktiv tilsigter at skabe en sådan retsvirkning, og om det i givet fald lovligt kunne gøre det.

11 Som Domstolen allerede gentagne gange har understreget, skal fællesskabslovgivningen være klar, og de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse. Den omstændighed, at ikrafttrædelsestidspunktet for en generel retsakt udskydes, selv om den oprindeligt fastsatte dato er overskredet, kan i sig selv skade det nævnte princip. For så vidt udskydelsen tilsigter at fratage de private de muligheder for at gøre deres rettigheder gældende, som den oprindelige retsakt allerede har tillagt dem, rejser en sådan virkning bestemt det spørgsmål, om den ændrende retsakt er gyldig.

12 Dette spørgsmål om gyldighed opstår imidlertid kun, hvis det udtrykkeligt fremgår af den ændrende retsakt, at den skal have ovennævnte virkning. Dette er ikke tilfældet for det niende direktiv. I henhold til dets ordlyd udskydes kun fristen for gennemførelse af det sjette direktiv, og det er rettet til de medlemsstater, som ikke inden for den oprindeligt fastsatte frist havde kunnet gennemføre den nødvendige lovgivningsprocedure for at tilpasse deres lovgivning om merværdiafgift. Direktivet indeholder intet om, at en sådan udskydelse ændrer situationen for de erhvervsdrivende med hensyn til de transaktioner, de har foretaget forud for ikrafttrædelsestidspunktet for den retsakt, der ændrer gennemførelsesfristen.

13 Det niende direktiv skal herefter fortolkes således, at det ikke i den henseende kan have tilbagevirkende gyldighed.

14 Det forelagte spørgsmål må derfor besvares med, at i mangel af gennemførelse af Rådet sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, kunne en låneformidler støtte ret på reglen om fritagelse for afgift i direktivets artikel 13, afsnit B, litra d) nr. 1, for transaktioner foretaget mellem den 1. januar og den 30. juni 1978, når han ikke havde overvæltet afgiften på senere led.

Sagens omkostninger

15 De udgifter, der er afholdt af den italienske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne af træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, som er forelagt den af Niedersächsisches Finanzgericht ved kendelse af 3. marts 1983, for ret:

I mangel af gennemførelse af Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, kunne en låneformidler støtte ret på reglen om fritagelse for afgift i direktivets artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, for transaktionen foretaget mellem den 1. januar og den 30. juni 1978, når han ikke havde overvæltet afgiften på senere led.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keffee
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Afsagt i offenligt retsmøde i Luxembourg den 22. februar 1984.

P. Heim
Justitssekretær

J. Mertens de Wilmars
Præsident