genen te wier behoeve de dienst was verricht. Richtlijn nr. 78/583 van 26 juni 1978, waarbij de termijn voor de tenuitvoerlegging van richtlijn nr. 77/388 tot 1 januari 1979 werd verlengd, geldt immers niet met terugwerkende kracht ten aanzien van handelingen die vóór haar inwerkingtreding door de contribuabelen zijn verricht.

In zaak 70/83,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Niedersächsische Finanzgericht, in het aldaar aanhangig geding tussen

GERDA KLOPPENBURG

en

FINANZAMT LEER,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13 B, sub d-1, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (richtlijn nr. 77/388, PB L 145 van 1977, blz. 1), en artikel 1 van de Negende richtlijn van de Raad van 26 juni 1978 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (richtlijn nr. 78/583, PB L 194 van 1978, blz. 16),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: J. Mertens de Wilmars, president, T. Koopmans, K. Bahlmann en Y. Galmot, kamerpresidenten, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling en C. Kakouris, rechters,

advocaat-generaal: P. VerLoren van Themaat
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

het navolgende

ARREST

De feiten

De feiten, het procesverloop en de krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG ingediende schriftelijke opmerkingen kunnen worden samengevat als volgt:

I — De feiten en het procesverloop

1. In de Bondsrepubliek Duitsland zijn alle leveringen en overige diensten, die in het binnenland door een ondernemer onder bezwarende titel in het kader van zijn onderneming worden verricht, onderworpen aan omzetbelasting.

Ingevolge paragraaf 4, lid 8, van het Umsatzsteuergesetz in de versie van 16 november 1973 (BGBl. 1973, I, blz. 1682, hierna: UStG 1973) waren onder meer kredietverlening, bemiddeling bij de handel in effecten en wettige betaalmiddelen, alsmede het beheer van kredieten van omzetbelasting vrijgesteld, doch niet bemiddeling inzake kredieten. De vrijstelling hiervoor bestaat eerst sinds 1 januari 1980 ingevolge de nieuwe tekst van paragraaf 4, lid 8, sub a, vastgesteld bij de wet van 26 november 1979 tot herziening van de wet op de omzetbelasting en van andere wetten (Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze, BGBl. 1979, I, blz. 1953, hierna: UStG 1980).

2. Verzoekster in het hoofdgeding, Gerda Kloppenburg (hierna: verzoekster), wonende te Uplengen, heeft een krediet- en hypotheekagentschap. Haar omzet uit kredietbemiddelingstransacties bedroeg in de eerste helft van 1978 DM 48 897. Zij bracht haar cliënten geen omzetbelasting afzonderlijk in rekening. In haar belastingaangifte maakte zij voor de omzet uit de kredietbemiddelingstransacties aanspraak op vrijstelling ingevolge paragraaf 4, lid 8, sub a, UStG 1980 junctis de artikelen 1 en 13 B, sub d-1, van de Zesde richtlijn (nr. 77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1).

3. Deze richtlijn (hierna: de Zesde richtlijn) bepaalt in artikel 1:

„De Lid-Staten brengen hun huidige stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in overeenstemming met de bepalingen van de volgende artikelen.

Zij treffen de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen, opdat hun dienovereenkomstig aangepast stelsel zo spoedig mogelijk en uiterlijk op 1 januari 1978 in werking treedt."

Verder bepaalt artikel 13 B, aanhef en sub d-1, dat behoort tot hoofdstuk X van de richtlijn („Vrijstellingen"):

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vast-

stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstelling te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

...

d) ...

1. verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend;"

4. Het Finanzamt Leer wees het verzoek om vrijstelling af en paste bij de anslag omzetbelasting van 3 juli 1980 op de transacties van verzoekster het normale tarief toe overeenkomstig het UStG 1973.

5. Van deze beschikking kwam verzoekster in beroep bij het Niedersächsische Finanzgericht, waar zij zich voornamelijk beriep op de arresten van het Hof van 19 januari 1982 en 10 juni 1982 (zaak 8/81, Becker, en zaak 255/81, Grendel, Jurispr. 1982, blz. 53 en blz. 2301). In deze twee prejudiciële zaken verklaarde het Hof voor recht:

„Een kredietbemiddelaar kon zich na 1 januari 1979 beroepen op het bepaalde inzake de vrijstelling van omzetbelasting voor de omzet uit kredietbemiddeling in artikel 13 B, sub d-1, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, ook indien de richtlijn nog niet was uitgevoerd en mits hij de belasting niet had afgewenteld op degenen te wier behoeve hij de dienst had verricht. De Staat kan hem in dat geval niet tegenwerpen dat de richtlijn nog niet ten uitvoer is gelegd."

Verzoekster is van mening, dat een in de Bondsrepubliek Duitsland werkzame kredietbemiddelaar die de omzetbelasting niet op zijn cliënten heeft afgewenteld, reeds voor het eerste halfjaar 1978 aanspraak kan maken op de in de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling van omzetbelasting; er kan immers geen terugwerkende kracht worden toegekend aan de aanvullende termijn voor de tenuitvoerlegging van de richtlijn, vastgesteld in artikel 1 van de Negende richtlijn van de Raad van 26 juni 1978 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (nr. 78/583, PB L 194 van 1978, blz. 16; hierna: de Negende richtlijn), daar anders fundamentele rechtsbeginselen (het beginsel dat wetten geen terugwerkende kracht hebben ten nadele van de burger) zouden worden geschonden.

6. Artikel 1 van de Negende richtlijn bepaalt:

„In afwijking van artikel 1 van richtlijn 77/388/EEG worden [de Bondsrepubliek Duitsland en zes andere Lid-Staten] ... gemachtigd voormelde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen."

De kennisgeving van de Negende richtlijn aan haar adressaten vond plaats op 30 juni 1978.

7. Het Finanzamt heeft geconcludeerd tot verwerping van het beroep.

8. Het Finanzgericht heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Kon een kredietbemiddelaar tussen 1 januari 1978 en 30 juni 1978 een beroep doen op de bepalingen betreffende vrijstelling van omzetbelasting voor de omzet uit kredietbemiddeling in artikel 13 B, sub d, onder 1, van de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG), wanneer aan deze richtlijn geen uitvoering was gegeven en hij deze belasting niet op degene te wiens

behoeve de dienst was verricht, had afgewenteld, ofschoon bij artikel 1 van de Negende richtlijn van de Raad van 26 juni 1978 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (78/583/EEG), de daarin vermelde Lid-Staten gemachtigd waren, richtlijn nr. 77/388 uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen?"

9. In de overwegingen van de verwijzingsbeschikking zet het Finanzgericht uiteen, dat een kredietbemiddelaar zijns inziens vanaf 1 januari 1979 beroep kon doen op de vrijstelling van omzetbelasting ingevolge de Zesde richtlijn, wanneer hij — zoals verzoekster — die omzetbelasting niet afzonderlijk in rekening had gebracht en ze dus niet op zijn cliënten had afgewenteld. Het acht het evenwel twijfelachtig of een kredietbemiddelaar reeds in de eerste helft van 1978 een beroep kon doen op de vrijstelling van omzetbelasting ingevolge de Zesde richtlijn, omdat bij artikel 1 van de Negende richtlijn de daar genoemde zeven Lid-Staten werden gemachtigd de Zesde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen. Het Finanzgericht vestigt er de aandacht op, dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen, kennelijk het verbod van terugwerkende kracht in aanmerking nemende, slechts heeft ingestemd met een latere omzetting van de Zesde richtlijn in nationaal recht onder het uitdrukkelijke voorbehoud, dat de op het tijdstip van kennisgeving van de Negende richtlijn reeds bestaande rechtsgevolgen van de voorschriften van de Zesde richtlijn die geen nationale uitvoeringsbepalingen behoefden, onverlet zouden blijven. Dit voorbehoud met betrekking tot de na 1 januari 1978 ontstane rechten is echter niet door de Raad van de Europese Gemeenschappen overgenomen. Daaruit zou kunnen worden afgeleid, dat de Raad de Lid-Staten wilde toestaan, de Zesde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 in nationaal recht om te zetten, zonder de burgers van de Lid-Staten een door de nationale rechter te handhaven recht te verlenen om zich op de reeds ingetreden rechtsgevolgen van de Zesde richtlijn te kunnen beroepen. Te bedenken valt immers, aldus het Finanzgericht, dat de Zesde richtlijn volgens de rechtspraak van het Hof geen nationaal recht is en dat het het verbod om bezwarende wetten met terugwerkende kracht uit te vaardigen, in elk geval dus niet rechtstreeks geldt. De rechtstreekse werking van de Zesde richtlijn is veeleer hierin gelegen, dat de Lid-Staten de burgers die zich op de rechtstreeks werkende bepalingen van die richtlijn beroepen, niet kunnen tegenwerpen dat zij ze, in strijd met de voor het uit het EEG-Verdrag voortvloeiende verplichtingen en de jegens de verdragsstaten verschuldigde goede trouw, niet tijdig in nationaal recht hebben omgezet. Van een dergelijke verdragsschending echter is voor het betrokken jaar, 1978, wellicht geen sprake, omdat de uiterste datum voor omzetting bij artikel 1 van de Negende richtlijn is verschoven naar 1 januari 1979.

10. Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoekster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door J. Huppenkothen, belastingconsulent; de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door haar gemachtigde M. Conti, avvocato dello Stato; en de Commissie, verte-

genwoordigd door haar juridisch adviseur E. Zimmermann, bijgestaan door W.-D. Krause-Ablass, advocaat te Düsseldorf.

11. Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

1. Volgens verzoekster in het hoofdgeding, *Kloppenburg*, kan de Negende richtlijn de subjectieve rechten die de communautaire belastingbetaler op grond van de oorspronkelijke Zesde richtlijn in het eerste halfjaar 1978 heeft verworven, niet ongedaan maken. Haar voorstel om voor de Lid-Staten die de Zesde richtlijn niet binnen de oorspronkelijke termijn in nationaal recht hadden omgezet, om de termijn voor omzetting met een jaar te verlengen, heeft de Commissie verbonden met het uitdrukkelijke voorbehoud, dat de bij de kennisgeving van de Negende richtlijn reeds bestaande rechtsgevolgen van de bepalingen van de Zesde richtlijn die geen nationale uitvoeringsbepalingen behoefden, onverlet zouden blijven. In een verklaring, die is gehecht aan het proces-verbaal van zijn vergadering van 26 juni 1978 (betreffende de Negende richtlijn), heeft de Raad trouwens uitdrukkelijk erkend, dat de belastingplichtigen tussen 1 januari en 26 juni 1978 rechten hadden verworven.

Verzoekster concludeert daarom, dat de prejudiciële vraag van het Finanzgericht bevestigend moet worden beantwoord.

2. De regering van de *Italiaanse Republiek* meent, dat de vraag van het Finanzgericht ontkennend moet worden beantwoord.

Het voorbehoud dat de Commissie heeft gemaakt in haar voorstel om de uitvoeringstermijn van de Zesde richtlijn met een jaar te verlengen, is niet door de Raad overgenomen. Noch in de tekst zelf noch in de considerans van de Negende richtlijn is er een spoor van terug te vinden. Bij de uitlegging van een richtlijn of de vaststelling van de werking ervan, kan enkel worden uitgegaan van de tekst van de richtlijn zelf en niet van niet-gepubliceerde verklaringen die niet hun neerslag hebben gevonden in de bepalingen van de vastgestelde regeling. Dit betekent uiteraard dat de aan zeven Lid-Staten toegestane afwijking van artikel 1 van de Zesde richtlijn moet worden geacht betrekking te hebben op het gehele complex van mogelijke rechtsgevolgen van alle bepalingen van deze richtlijn. De Raad heeft kennelijk willen vermijden, dat in de Lid-Staten die de noodzakelijke procedures voor de aanpassing van hun wetgeving aan de richtlijn niet vóór de gestelde datum hadden kunnen afsluiten, ook al was het maar tijdelijk een ongecoördineerd, hybride stelsel zou ontstaan, ten dele bestaande uit oude nationale bepalingen en ten dele uit de bepalingen van de Zesde richtlijn, die naar hun inhoud onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig waren.

Het nuttig effect van het verleende uitstel zou trouwens verloren zijn gegaan als de betrokkenen al vóór afloop van de verlengde termijn voor de nationale rechter de gehele of gedeeltelijke toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn

hadden kunnen verlangen. De opvatting dat de Negende richtlijn de reeds ingetreden rechtsgevolgen van de Zesde richtlijn enkel ongedaan heeft willen maken voor het halfjaar na haar vaststelling, doch voor het halfjaar daarvóór wilde laten bestaan, is volstrekt in strijd met de geest en de letter van de Negende richtlijn.

Bovendien blijkt uit de vaste en ook in de arresten 8/81 en 255/81 bevestigde rechtspraak van het Hof, dat de secundaire en reflexwerking van een richtlijn ten aanzien van particulieren ontstaat en tenietgaat met de primaire en rechtstreekse werking van de richtlijn ten aanzien van de staat van bestemming. Zolang deze primaire werking vóór de afloop van de termijn niet is opgetreden, kan er ook geen reflexwerking ten gunste van de particulieren zijn. Wanneer de primaire werking van een richtlijn ten aanzien van de staat van bestemming tijdelijk is geschorst doordat er een nieuwe termijn is vastgesteld — zelfs indien dit na afloop van de oorspronkelijke termijn gebeurt —, dan wordt noodzakelijkerwijze de eventuele reflexwerking die zich zonder die nieuwe termijn had kunnen voordoen, eveneens geschorst.

De Italiaanse regering betwist, dat deze uitlegging van de Negende richtlijn in strijd is met het fundamentele beginsel dat voor particulieren bezwarende wetten geen terugwerkende kracht mogen hebben, en dat de richtlijn bij deze uitlegging onwettig zou zijn. Voor de beoordeling van de wettigheid van een richtlijn moet men in de eerst plaats zien naar haar primaire en rechtstreekse werking ten aanzien van de staten waarvoor zij is bestemd. In de tweede plaats is het fundamentele verbod van retroactiviteit enkel algemeen erkend voor strafrechtelijke bepalingen en eventueel voor andere bepalingen met een sanctiekarakter. Tenslotte kan een bepaling die een BTW-vrijstelling opschort, niet zonder meer als een „voor de particulieren bezwarende bepaling" worden bestempeld. Waar de vrijstellingsregeling voor sommige belastingplichtigen gunstig zijn, kan zij voor anderen, die zich in andere omstandigheden bevinden, nadelig zijn.

Op grond van het voorgaande meent de Italiaanse regering, dat op de vraag van het Finanzgericht moet worden geantwoord, dat particulieren met betrekking tot de tijd vóór 1 januari 1979 geen beroep kunnen doen op de bepalingen betreffende vrijstelling van omzetbelasting voor omzet uit kredietbemiddeling (artikel 13 B, sub d-1 van de Zesde richtlijn).

3. De *Commissie* wijst erop, dat de belastingvrijstelling in geding is geregeld in een richtlijn die nog niet in nationaal recht is omgezet. Wanneer een particulier bij uitzondering beroep kan doen op een bepaling van een richtlijn nog voordat deze is omgezet, is dit niet meer dan een reflexwerking van de gemeenschapsrechtelijke verplichting van de Lid-Staat. Dit doet voor de particulier nog niet een rechtstreeks beschermde rechtspositie ontstaan, doch hooguit een zekere verwachting met betrekking tot het recht. Als de bevoegde gemeenschapsinstelling besluit de oorspronkelijke termijn voor omzetting van de richtlijn zonder enig voorbehoud te verlengen, dient men er in geval van twijfel van uit te gaan, dat daarmee ook de aan de betrokken Lid-Staten opgelegde verplichting zonder enige beperking — dat wil zeggen ook voor de tijd die reeds verstreken is — is opgeschort en dat dus ook de eventueel

met de verplichting van de Lid-Staat correlerende bevoegdheid van de particulier om een beroep op de richtlijn te doen, met terugwerkende kracht vervalt. Wil men daarentegen in een bepaald geval de mogelijkheid van beroep op de richtlijn handhaven, dan moet dit in een of andere vorm door de bevoegde gemeenschapsinstelling tot uitdrukking worden gebracht. Volgens de Commissie is dit bij de Negende richtlijn inderdaad gebeurd. Deze handhaafde voor de periode van 1 januari 1978 tot aan het tijdstip van haar kennisgeving aan de betrokken Lid-Staten de situatie dat particulieren zich erop konden beroepen.

Tot beter begrip van de Negende richtlijn moet allereerst worden ingegaan op haar ontstaansgeschiedenis. Op de in artikel 1 van de Zesde richtlijn vastgestelde datum, 1 januari 1978, had enkel in België en het Verenigd Koninkrijk omzetting van de richtlijn in nationaal recht plaatsgevonden. Voor de andere Lid-Staten dreigden begin 1978 dus twee gevaren: enerzijds moesten zij rekenen met de mogelijkheid dat de Commissie een procedure wegens niet-nakoming van het Verdrag zou inleiden, en anderzijds bestond het gevaar dat beroepsgroepen aan wie de Zesde richtlijn vrijstelling van BTW verleende, onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof over de mogelijkheid om een beroep op richtlijnen te doen, na 1 januari 1978 betaling van BTW zouden weigeren. Daarom stond de Commissie sinds februari 1978 onder toenemende druk om ten spoedigste een voorstel te doen tot verlenging van de termijn voor omzetting van de Zesde richtlijn. Wanneer die verlenging eerst na afloop van de oorspronkelijke tot stand zou komen, zou dat onvermijdelijk in conflict komen met rechten die bepaalde beroepsgroepen mogelijk reeds per 1 januari 1978 hadden verworven. Daarom heeft de Commissie lang geaarzeld of zij de wens van de Lid-Staten zou inwilligen. Toen zij uiteindelijk toch besloot de Raad een verlenging van de termijn voor te stellen, deed zij dat onder het uitdrukkelijke voorbehoud geformuleerd in artikel 1, tweede volzin, van het op 25 juli 1978 door de Commissie bij de Raad ingediende voorstel voor de Negende richtlijn (PB C 141 van 1978, blz. 3):

„Deze afwijking laat onverlet de gevolgen van die bepalingen van de richtlijn 77/388/EEG die geen nationale uitvoeringsvoorschriften behoeven indien die gevolgen tot het tijdstip van kennisgeving van de onderhavige richtlijn zijn ingetreden."

Tegen het voorstel van de Commissie in, waarbij het Europees Parlement zich bij gelegenheid van zijn raadpleging had aangesloten, bleek de Raad echter niet bereid om in de Negende richtlijn een voorbehoud op te nemen ten gunste van de na 1 januari 1978 reeds verworven rechten. In plaats daarvan liet hij in het proces-verbaal van zijn vergadering van 26 juni 1978 een verklaring opnemen van de volgende strekking: de Raad stelt vast, dat de onderhavige richtlijn geen afbreuk mag doen aan de rechten die de contribuabelen in de periode tussen 1 januari 1978 en het van kracht worden van deze richtlijn mochten hebben verworven.

Dit proces-verbaal van de vergadering van de Raad bevat echter ook een verklaring van de Commissie, waarin deze zegt te betreuren dat de tweede volzin van artikel 1 van haar voorstel is geschrapt, doch dat zij constateert dat de Raad, met de vaststelling van de richtlijn te zamen met een begeleidende verklaring over de handhaving van verworven rechten, het standpunt van de Commissie betreffende de onaantastbaarheid van die rechten tot het zijne maakt en artikel 1 in die zin uitlegt.

Het lijdt volgens de Commissie geen twijfel, dat voormelde verklaring van de Raad betrekking had op de mogelijkheid om zich op sommige bepalingen van de Zesde richtlijn te beroepen, met het gevolg dat de verlenging van de termijn door de Negende richtlijn de reeds in het eerste halfjaar 1978 bestaande mogelijkheid van beroep op die bepalingen van de Zesde richtlijn, niet ongedaan heeft gemaakt. Het feit dat het voorbehoud betreffende de handhaving van de mogelijkheid van beroep op de richtlijn, anders dan in het voorstel van de Commissie, niet in de Negende richtlijn zelf, doch in het proces-verbaal is opgenomen, kan mogelijk hierdoor worden verklaard, dat het Hof zich op het moment waarop de Negende richtlijn werd vastgesteld, nog niet had uitgesproken over de vraag of, en zo ja welke bepalingen van de Zesde richtlijn zich ertoe leenden om door particulieren te worden ingeroepen, en dat de Raad zich daarom niet op dit punt heeft willen vastleggen. Nu het Hof in de arresten in de zaken 8/81 en 255/81 heeft vastgesteld, dat met betrekking tot belastingvrijstelling voor de omzet uit kredietbemiddeling overeenkomstig artikel 13 B, sub d-1 van de Zesde richtlijn die mogelijkheid inderdaad bestond, moet dit, gelet op de verklaring in het proces-verbaal van de Raad, eveneens gelden voor het eerste halfjaar van 1978.

De commissie stelt mitsdien voor, de vraag van het Finanzgericht te beantwoorden als volgt:

„Een kredietbemiddelaar kon tussen 1 januari 1978 en 30 juni 1978 een beroep doen op het bepaalde betreffende de vrijstelling van omzetbelasting voor de omzet uit kredietbemiddeling in artikel 13 B, sub d-1, van de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG), ook wanneer aan deze richtlijn geen uitvoering was gegeven, mits hij de belasting niet had afgewenteld op degene te wiens behoeve de dienst was verricht.

III — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 9 november 1983 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt door verzoekster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door J. Huppenkothen; het Finanzamt Leer, vertegenwoordigd door M. Eilers; de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door M. Conti, en de Commissie, vertegenwoordigd door W.-D. Krause-Ablass.

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting van 13 december 1983 conclusie genomen.

In rechte

1 Bij beschikking van 3 maart 1983, ingekomen bij het Hof op 28 april daaropvolgend, heeft het Niedersächsische Finanzgericht krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 13 B, sub d-1, van de Zesde richtlijn (nr. 77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake om-

zetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1), en artikel 1 van de Negende richtlijn (nr. 78/583) van de Raad van 26 juni 1978 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB L 194 van 1978, blz. 16), teneinde te kunnen vaststellen of kredietbemiddelaars zich in het eerste halfjaar van 1978 op genoemde bepaling van de Zesde richtlijn konden beroepen.

2 Ingevolge artikel 1 van de Zesde richtlijn van 17 mei 1977 moesten de Lid-Staten uiterlijk op 1 januari 1978 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen treffen om hun stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in overeenstemming te brengen met de eisen van de richtlijn. Daar verscheidene Lid-Staten, waaronder de Bondsrepubliek Duitsland, de vereiste aanpassingen niet tijdig tot stand hadden kunnen brengen, stelde de Raad op 26 juni 1978 de Negende richtlijn vast, die tot deze Lid-Staten was gericht en waarbij deze werden gemachtigd om de Zesde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen. Kennisgeving van de Negende richtlijn aan haar adressaten vond plaats op 30 juni 1978.

3 De Bondsrepubliek Duitsland gaf eerst bij wet van 26 november 1979 (BGBl. I, blz. 1953), in werking getreden op 1 januari 1980, uitvoering aan de Zesde richtlijn. In zijn arresten van 19 januari 1982 (zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53) en 10 juni 1982 (zaak 255/81, Grendel, ibid., blz. 2301) verklaarde het Hof evenwel voor recht, dat een kredietbemiddelaar zich na 1 januari 1979 kon beroepen op het bepaalde inzake de vrijstelling van omzetbelasting voor de omzet uit kredietbemiddeling in artikel 13 B, sub d-1, van de Zesde richtlijn, ook indien de richtlijn nog niet was uitgevoerd en mits hij de belasting niet had afgewenteld op degenen te wier behoeve hij de dienst had verricht, en dat de staat hem in dat geval niet kon tegenwerpen dat de richtlijn nog niet ten uitvoer was gelegd.

4 Blijkens het dossier heeft verzoekster in het hoofdgeding, Gerda Kloppenburg (hierna: verzoekster), in de Bondsrepubliek Duitsland een krediet- en hypotheekagentschap. Voor het eerste halfjaar van 1978 maakte zij op grond van de artikelen 1 en 13 B, sub d-1, van de Zesde richtlijn aanspraak op vrijstelling van omzetbelasting.

5 Het Finanzamt Leer wees dit verzoek af en paste op de door verzoekster gemaakte omzet het normale tarief toe, overeenkomstig de destijds nog niet gewijzigde nationale wetgeving.

6 Zich baserend op voornoemde arresten heeft verzoekster van deze beschikking beroep ingesteld bij het Finanzgericht, dat de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende vraag heeft gesteld:

„Kon een kredietbemiddelaar tussen 1 januari 1978 en 30 juni 1978 een beroep doen op de bepalingen betreffende vrijstelling van omzetbelasting voor de omzet uit kredietbemiddeling in artikel 13 B, sub d, onder 1, van de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG), wanneer aan deze richtlijn geen uitvoering was gegeven en hij deze belasting niet op degene te wiens behoeve de dienst was verricht, had afgewenteld, ofschoon bij artikel 1 van de Negende richtlijn van de Raad van 26 juni 1978 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (78/583/EEG), de daarin vermelde Lid-Staten gemachtigd waren, richtlijn nr. 77/388 uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen?"

7 Voor het antwoord op deze vraag moet allereerst worden onderzocht, wat de rechtspositie was van de contribuabelen in het eerste halfjaar van 1978, dat wil zeggen vóór het tijdstip waarop de Negende richtlijn door haar kennisgeving aan de adressaten van kracht werd.

8 In de Lid-Staten die hun verplichting om hun wettelijke regeling vóór 1 januari 1978 aan de Zesde richtlijn aan te passen, niet waren nagekomen, moest er rekening mee worden gehouden dat de belastingautoriteiten, nu de richtlijn nog niet was uitgevoerd, de daarin voor bepaalde groepen contribuabelen voorziene vrijstellingen niet zouden toepassen. De situatie was identiek met die welke aanleiding heeft gegeven tot de reeds genoemde arresten van 19 januari en 10 juni 1982.

9 De kredietbemiddelaar die de belasting niet had afgewenteld op degenen te wier behoeve hij diensten had verricht, kon in die periode dus een beroep doen op de vrijstelling overeenkomstig artikel 13 B, sub d-1, van de Zesde richtlijn, en de in gebreke gebleven Lid-Staat kon hem niet tegenwerpen dat deze richtlijn nog niet ten uitvoer was gelegd.

10 Het enige nieuwe probleem van deze zaak is derhalve, of de rechtspositie van een dergelijke contribuabele door de Negende richtlijn met terugwerkende kracht is gewijzigd. In de tweede plaats moet dus worden onderzocht of met deze richtlijn een dergelijk gevolg werd beoogd en, zo ja, of dit rechtens geoorloofd was.

11 Gelijk het Hof reeds herhaaldelijk heeft beklemtoond, dient het gemeenschapsrecht duidelijk en zijn toepassing voor de justitiabelen voorzienbaar te zijn. Wanneer de inwerkingtreding van een handeling van algemene strekking naar een later tijdstip wordt verlegd, terwijl het oorspronkelijk vastgestelde tijdstip al verstreken is, dan kan dit als zodanig al afbreuk doen aan dat beginsel. Wordt met die verlegging beoogd, particulieren rechten te ontnemen die de oorspronkelijke handeling hun reeds had toegekend, dan doet dit gevolg inderdaad de vraag rijzen of de wijzigingsregeling wel geldig is.

12 Dit geldigheidsprobleem kan zich echter alleen voordoen indien de bedoeling om het hierboven omschreven gevolg teweeg te brengen, duidelijk uit de wijzigingsregeling blijkt. Dit is bij de Negende richtlijn niet het geval. Naar haar letter verlengt deze richtlijn enkel de termijn voor de omzetting van de Zesde richtlijn, ten behoeve van de Lid-Staten die er niet in waren geslaagd, de procedures ter aanpassing van hun wetgeving inzake de belasting over de toegevoegde waarde binnen de oorspronkelijk voorgeschreven termijn te voltooien. Zij bevat geen enkele aanwijzing, dat deze verlenging wijziging brengt in de situatie van de contribuabelen met betrekking tot omzetten gemaakt vóór de inwerkingtreding van de handeling waarbij de uitvoeringstermijn werd gewijzigd.

13 Bijgevolg moet de Negende richtlijn aldus worden uitgelegd, dat zij in zoverre geen terugwerkende kracht heeft.

14 Op de prejudiciële vraag moet mitsdien worden geantwoord, dat bij gebreke van tenuitvoerlegging van de Zesde richtlijn (nr. 77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, een kredietbemiddelaar zich voor tussen 1 januari en 30 juni 1978 gemaakte omzetten kon beroepen op de bepaling betreffende de belastingvrijstelling, vervat in artikel 13 B, sub d-1, van die richtlijn, wanneer hij de belasting niet had afgewenteld op degenen te wier behoeve de dienst was verricht.

Kosten

15 De kosten door de Italiaanse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

verklaart voor recht:

Bij gebreke van tenuitvoerlegging van de Zesde richtlijn (nr. 77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, kon een kredietbemiddelaar zich voor tussen 1 januari en 30 juni 1978 gemaakte omzetten beroepen op de bepaling betreffende belastingvrijstelling, vervat in artikel 13 B, sub d-1, van die richtlijn, wanneer hij de belasting niet had afgewenteld op degenen te wier behoeve de dienst was verricht.

Mertens de Wilmars Koopmans Bahlmann

Galmot Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Bosco Due Everling Kakouris

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 22 februari 1984.

De griffier

P. Heim

De president

J. Mertens de Wilmars