DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING)
AF 10. JUNI 1982 [1]

R. A. Grendel GmbH mod Finanzamt für Körperschaften in Hamburg (anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Hamburg)

»Direktivers direkte virkning — moms-fritagelse«

Sag 255/81

Sammendrag

Afgiftsbestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgift — fælles merværdiafgiftssystem — fritagelser i henhold til det sjette direktiv — fritagelse for kreditformidlingstransaktioner — privates mulighed for at påberåbe sig bestemmelsen herom i tilfælde af manglende gennemførelse af direktivet — betingelser

(Rådets direktiv 77/388, art. 13, afsnit B, litra d), nr. 1)

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, B, litra d), nr. 1, i direktiv 77/388 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.

I sag 255/81

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

R. A. GRENDEL GMBH, ved forretningsfører Renate Grendel, Hamburg,

1 — Processprog: Tysk.

mod

FINANZAMT FÜR KÖRPERSCHAFTEN IN HAMBURG, Hamburg,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, 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,

har

DOMSTOLEN (første afdeling)

sammensat af afdelingsformanden G. Bosco, dommerne A. O'Keeffe og T. Koopmans,

generaladvokat: Sir Gordon Slynn
justitssekretær: P. Heim

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

I — Faktiske omstændigheder og skriftsveksling

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).

Virksomheden Grendel, der har hjemsted i Hamburg, formidler finansiering af enhver art. I forbindelse hermed skulle virksomheden i henhold til den dagældende lovgivning betale omsætningsafgift af den provisionsindtægt, den havde haft som låneformidler. Ved afgørelse af 3. september 1980 fastsatte Finanzamt für Körperschaften in Hamburg omsætningsafgiften af den nævnte indkomst. Efter ikke at have fået medhold i en administrativ klage herover anlagde Grendel sag, idet virksomheden var af den opfattelse, at dens omsætning i henhold til fællesskabsretten ikke længere var omsætningsafgiftspligtig. Virksomheden støttede sin påstand på artikel 13, 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).

I denne regel, som findes i direktivets afsnit X om afgiftsfritagelser, bestemmes:

»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 . . .

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

Ifølge Grendel burde forpligtelsen for medlemsstaterne til også at fritage låneformidling for omsætningsafgift have været gennemført i tysk ret fra den 1. januar 1979, den seneste dato for faktisk gennemførelse af direktiv 77/388 i samtlige medlemsstater, hvilken dato i selve direktivet var fastsat til den 1. januar 1978, men som for Forbundsrepublikken Tysklands og seks andre medlemsstaters vedkommende var blevet forlænget til den 1. januar 1979 ved Rådets niende direktiv, 78/583, af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 194, s. 16).

Finanzamt für Körperschaften in Hamburg godtog ikke denne argumentation og henviste til, at fællesskabsdirektiver som udgangspunkt ikke tillægger private umiddelbar ret til at opnå en behandling, som svarer til direktiverne. Et sådant retskrav består kun, når et direktiv ikke tillægger medlemsstaterne noget skøn. Dette er imidlertid ikke tilfældet, for så vidt angår sagsøgerens i sagen omhandlede omsætning.

Ved kendelse af 4. september 1981 udsatte Finanzgericht Hamburg (II. afdeling) sagen i henhold til EØF-traktatens artikel 177 på Domstolens præjudicielle afgørelse af følgende spørgsmål:

»Skal artikel 13, B, litra d), nr. 1, i Rådets 6. direktiv af 17. maj 1977 (77/388/EØF) fortolkes således, at bestemmelsen fra sit ikrafttrædelsestidspunkt også giver en afgiftspligtig et umiddelbart retskrav på afgiftsfrihed for den dér nævnte omsætning i tilfælde, hvor der i national ret (endnu ikke) er fastsat regler om fritagelse for omsætningsafgift?«

Finanzgericht Hamburg kendelse er registreret på Domstolens justitskontor den 18. september 1981.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af Den franske Republiks regering ved Maryse Aulagnon, generalsekretariatet for det interministerielle udvalg for spørgsmål om europæisk økonomisk samarbejde under premierministeriet, af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Peter Karpenstein, af sagsøgte i hovedsagen, Finanzamt für Körperschaften in Hamburg, ved direktør Bültmann, samt af Den italienske Republiks regering ved lederen af afdelingen for diplomatiske tvistigheder, traktater og retsspørgsmål, A. Squillante.

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

Ved kendelse af 3. februar 1982 har Domstolen i medfør af procesreglementets artikel 95, stk. 1 og 2, besluttet at henvise sagen til første afdeling.

II — Skriftlige indlæg indgivet i medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen

Finanzamt für Körperschaften finder, at en skattepligtig ikke kan udlede noget direkte retskrav af et fællesskabsdirektiv. Private kan alene påberåbe sig en forpligtelse, der er pålagt en medlemsstat gennem et direktiv, i tilfælde hvor det er nødvendigt at undersøge, om medlemsstaten ved gennemførelsen af direktivet har respekteret grænserne for den fastsatte skønsudøvelse. I den foreliggende sag har borgeren derimod krævet umiddelbar anvendelse af et direktiv, endog før medlemsstaten har gennemført det i national ret.

Selv om det — i strid med Finanzamts opfattelse — måtte antages, at et direktiv kan skabe individuelle rettigheder for private, kan det dog ikke være tilfældet i den foreliggende sag, da såvel den indledende formulering i artikel 13 i direktiv 77/388 som samme bestemmelses afsnit C, litra b), overlader medlemsstaterne et skøn.

Ifølge den førstnævnte bestemmelse kan medlemsstaterne nemlig fastsætte betingelser med henblik på at sikre en »korrekt og enkel« anvendelse af fritagelserne og med henblik på at forhindre »enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«. Er disse betingelser ikke opfyldt, kan fritagelserne ikke finde anvendelse i medlemsstaternes retsorden og dermed ikke have »direkte virkning«.

Ifølge artikel 13, afsnit C, litra b), i direktiv 77/388, kan medlemsstaterne indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift; de kan ligeledes begrænse omfanget af denne valgfrihed og fastsætte de nærmere bestemmelser for dens udøvelse. Hvis det anerkendtes, at et direktiv er umiddelbart anvendeligt, uden at det skulle være nødvendigt at afvente medlemsstaternes gennemførelse heraf, ville disses mulighed for at indrømme valgret være afskåret.

Mod anerkendelsen af en individuel ret for afgiftspligtige til fritagelse har Finanzamt anført yderligere argumenter med udgangspunkt i, at fritagelsen er en del af et afgiftssystem, og Finanzamt har videre søgt at vise, at direkte anvendelse af fællesskabsdirektivet uden vedtagelse af andre nationale foranstaltninger ville medføre retsusikkerhed og skabe en uklar retstilstand.

I virkeligheden kan betalingen af afgift efter omstændighederne være gunstigere for en kreditformidler end fritagelse.

Herudover kan efterfølgende fritagelse af låneformidleres transaktioner have væsentlige følger for såvel formidlerne selv som for modtagerne af deres tjenesteydelser, idet den låneformidler, der i afgiftsperioden har anført omsætningsafgiften på sine fakturaer, er forpligtet til at betale den, også selv om angivelsen er sket med urette, mens hans kunder på den anden side mister retten til fradrag og må ændre deres egne dokumenter og afgiftsangivelser.

Den direkte virkning af direktivets artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, medfører, at hele kæder af transaktioner skal beskattes på en anden måde. De afgiftspligtige kan ikke holdes i usikkerhed vedrørende den afgiftsbyrde, de skal påregne, hvilket ville være tilfældet, såfremt beskatningen af låneformidlingstransaktioner afhang af en efterfølgende afgørelse fra Domstolen.

Den franske Republiks regering har anført at det spørgsmål, som Finanzgericht Hamburg har stillet Domstolen, bør besvares benægtende.

Grundsætningen om, at fællesskabsdirektiver gælder umiddelbart, er ifølge Domstolens praksis ikke almengyldig, men tager alene sigte på at sikre direktivers »tilsigtede virkning«. Grundsætningen er begrænset til »særlige tilfælde« og er underkastet betingelser, der knytter sig til den mere eller mindre forbindende karakter af de forpligtelser, som pålægges gennem direktiverne. Når således en medlemsstat for eksempel har undladt at træffe de af et direktiv krævede gennemførelsesforanstaltninger inden for den fastsatte frist, kan alene regler, som indeholder »ubetingede og tilstrækkeligt præcise forpligtelser«, få umiddelbar virkning.

Tilbageholdenhed fra domstolenes side er navnlig begrundet på afgiftsområdet, der, bortset fra toldområdet, ikke er omfattet af nogen bestemmelse i traktaten, som kan have direkte virkning i medlemsstaternes interne retsorden. Således tager direktiverne på afgiftsområdet sigte på en harmonisering af medlemsstaternes lovgivning, men har ikke til formål at sætte en fællesskabsafgiftsordning i stedet for de nationale ordninger. Det er således almindeligt, at direktiverne foruden visse nærmere bestemte præcise og bindende regler, hvis ensartede anvendelse må sikres indeholder bestemmelser, med hensyn til hvilke betingelserne for anvendelsen i almindelighed er overladt til medlemsstaternes bestemmelse, og som følgelig ikke er beregnet på ensartet anvendelse. Denne ensartethed kan i de sidstnævnte tilfælde naturligvis ikke gennemføres ved

umiddelbar anvendelighed, som på ingen måde kan begrundes gennem henvisning til den »tilsigtede virkning« af sådanne bestemmelser.

Direktiv 77/388 giver medlemsstaterne valgmuligheder. Hvad enten disse betingelser i direktivet er blevet gjort til genstand for nationale gennemførelsesforanstaltninger eller ej, kan de ikke anses for at være umiddelbart anvendelige ved medlemsstaternes domstole.

I øvrigt er det et spørgsmål, om direktivet i sin helhed overhovedet, når henses til de talrige valgmuligheder, som det omtvistede direktiv åbner for medlemsstaterne, og som er uløseligt forbundet med andre bestemmelser, kan gælde umiddelbart i medlemsstaterne, før der er truffet de nødvendige nationale lovgivningsforanstaltninger.

Rådet må nødvendigvis antages at have afskåret den umiddelbare anvendelighed, da det ved vedtagelsen den 26. juni 1978 af det niende momsdirektiv antog, at det efter udløbet af den for iværksættelsen af direktiv 77/388 fastsatte frist kunne forlænge denne frist med et år.

Der kan i hvert fald hverken tillægges direktivets artikel 13, afsnit B, eller artikel 13, afsnit C, litra b), direkte virkning. Bestemmelserne indebærer, at det, såfremt reglen om fritagelse (eller om valgmulighed) for låneformidleres transaktioner skal respekteres, tilkommer medlemsstaterne dels at fastsætte betingelserne for en »korrekt og enkel anvendelse« af denne foranstaltning, dels i påkommende tilfælde at fastsætte de nærmere betingelser for udøvelsen af valgmuligheden. Der er i dette tilfælde helt klart ikke tale om forpligtelser, som er »ubetingede og tilstrækkeligt præcise«.

Den franske regering har til sit indlæg føjet det svar, den afgav i forbindelse med sag 8/81, Becker, på et af Domstolen stillet spørgsmål vedrørende den retlige betydning af den udtalelse, som Rådet afgav til mødeprotokollen under sit møde den 26. juni 1978, under hvilket Rådets niende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, der bemyndigede visse stater til at fravige gennemførelsesfristen i direktiv 77/388, blev vedtaget. Udtalelsen har følgende indhold:

»Rådet fastslår, at dette direktiv ikke kan anfægte de rettigheder, der er erhvervet af de afgiftspligtige i perioden mellem den 1. januar 1978 og tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden.«

Den franske regering bestrider Kommissionens synspunkt, hvorefter Rådet ikke nødvendigvis må antages at have afskåret muligheden for i givet fald at tillægge visse bestemmelser i direktiv 77/388 direkte virkning. Den blotte gennemlæsning af udtalelsens tekst er tilstrækkelig til at overbevise om, at dette ikke kan være den korrekte fortolkning af Rådets hensigt. Teksten svarer nemlig ikke på nogen måde til Kommissionens oprindelige forslag og bærer heller intet spor af Rådets vilje til at opretholde de rettigheder, som muligvis har kunnet opstå før ikrafttrædelsen af direktiv 77/388. Såfremt visse bestemmelser i dette direktiv kunne have direkte virkning, ville ethvert formål med den dispensation, som Rådet gav syv medlemsstater ved det niende direktiv, være forspildt.

Endelig kan den retlige betydning af en udtalelse til mødeprotokollen ikke på nogen måde sammenlignes med omtale i direktivet.

Også *Den italienske Republik* foreslår det af Finanzgericht Hamburg rejste spørgsmål besvaret benægtende.

I almindelighed kan der ikke være tale om, at direktiver kan have direkte virkning, men det er i undtagelsestilfælde muligt at tillægge bestemmelserne i et direktiv om ikke direkte virkning — hvilket kun forordningsbestemmelser kan have — men muligheden for at have visse indirekte virkninger til fordel for private. I tilfælde af, at en medlemsstat eksempelvis har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler den med hensyn til gennemførelsen af et direktiv, kan staten ikke længere over for private gøre rettigheder eller beføjelser gældende i henhold til national lovgivning, der endnu ikke er tilpasset direktivet og er i strid med dette. Der er imidlertid ikke tale om individuelle rettigheder for private, der kan anses for direkte grundet på direktivets bestemmelser, men derimod om en indirekte virkning, der består i, at den medlemsstat, der er ansvarlig for undladelsen, ikke over for private kan håndhæve sine nationale bestemmelser, som ikke er i overensstemmelse med direktivet.

Disse direktivers negative og lammende virkning over for medlemsstater, der ikke har opfyldt deres gennemførelsesforpligtelser, er i øvrigt undergivet bestemte og præcise betingelser, dvs.:

— at den pågældende bestemmelse skal kunne anvendes isoleret og uafhængigt af det samlede direktiv;

— at den forpligtelse, den pålægger medlemsstaterne, er klar og præcis i enhver henseende, ikke er undergivet nogen betingelser, og ikke overlader medlemsstaterne noget skøn for så vidt angår gennemførelsen.

Den italienske Republik finder det nødvendigt med henblik på afgørelsen af, om de nævnte betingelser er opfyldt i det foreliggende tilfælde, først at give en kort beskrivelse af det fælles merværdiafgiftssystem som fastlagt ved direktiv 77/388.

Det karakteristiske element i systement er afgiftens fuldstændige neutralitet i handelen mellem de afgiftspligtige. Neutraliteten opnås gennem fradrag af indgående afgift og overvæltning på senere led, hvorefter opkrævningen til fordel for det offentlige sker hos den endelige forbruger, som ikke har nogen mulighed for at overvælte afgiften.

I dette system har de bestemmelser, der fastsætter fritagelse, ikke udtømt deres virkninger på det tidspunkt, da de finder anvendelse, og det er således nødvendigt at regulere overvæltningen heraf på kæden af delvise betalinger og at gennemføre passende tilpasningsmekanismer.

Det første problem består i at afgøre, om fradrag af indgående afgift også kan ske for fritagne transaktioner. Bortset fra visse undtagelser har man i fællesskabsdirektiverne bestemt, at dette ikke kan ske. Denne løsning indebærer imidlertid en væsentlig ulempe; nemlig at fritagne produkter (og tjenesteydelser) til slut bærer en skjult afgift, svarende til den

tidligere restafgift, der ikke kan fradrages, og således beskattes hårdere end tilfældet ville have været, hvis der ikke var sket fritagelse. Dette forklarer bl. a. den tendens i direktiverne, der består i at begrænse antallet af fritagelser mest muligt. Det må endelig heller ikke glemmes, at indførelsen af en fritagelse med den følge, at der ikke kan ske fradrag af indgående afgift, indebærer væsentlige tekniske vanskeligheder, når en virksomhed på en gang udfører afgiftspligtige transaktioner og transaktioner, der ikke er afgiftspligtige, samt betydelige følger for så vidt angår de administrative byrder (bogholderi, fakturering m.v.), der pålægges de afgiftspligtige.

Af de foregående betragtninger kan drages to vigtige konklusioner.

På grundlag af betragtningerne kan det for det første konstateres, at det fælles merværdiafgiftssystem som fastsat ved direktiv 77/388 i sin helhed er et organisk og udeleligt hele, således at dets enkelte elementer kun får betydning som del af systemet. Der kan altså ikke på nogen måde indfortolkes en selvstændig betydning i forskellige bestemmelser i direktivet.

Hvis man således generelt henviser til direktivets samlede og udelelige indhold, kan der kun gives et benægtende svar på spørgsmålet om direktivets eventuelle direkte virkning, da det ikke skaber tilstrækkeligt præcise og ubetingede forpligtelser, men overlader medlemsstaterne et vidt skøn vedrørende gennemførelsen.

Svaret er det samme, selv om det måtte antages, at det var muligt at bryde systemets organiske enhed og kun betragte en enkelt bestemmelse i direktivet, f.eks. artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, isoleret. Artiklen skaber ikke tilstrækkeligt præcise og ubetingede forpligtelser. Det fremgår nemlig af bestemmelsen — hvorefter medlemsstaterne fastsætter fritagelser »på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af ... fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug« — at det ikke har været hensigten med direktivet at fastsætte fritagelser uden betingelser, hvilket ville skabe risiko for svig, unddragelse og misbrug. Der kan således ikke være tale om at tillægge fællesskabsbestemmelsen direkte virkning før gennemførelsen af den nationale regel, der er nødvendig for fuldstændiggørelsen af bestemmelsen.

At der ikke kan støttes ret over for private på en intern retsnorm, der er i strid med et direktiv, er ifølge den italienske regering betinget af, at den interne retsnorm forringer den privates stilling i forhold til det, der ville have været gældende, såfremt direktivet var blevet gennemført. Fritagelsen kan imidlertid efter omstændighederne både være til skade og til gavn for den pågældende, hvilket ses af, at direktivet har givet medlemsstaterne mulighed for at lade de afgiftspligtige vælge at betale afgift. Det ville imidlertid være uantageligt at lade den direkte virkning af en direktivbestemmelse afhænge af omstændighederne i den konkrete sag. Den eneste acceptable løsning er altså at udelukke, at

bestemmelsen kan have direkte virkning i noget tilfælde.

Kommissionen mener, at det præjudicielle spørgsmål bør besvares bekræftende. Ved vedtagelsen af det niende direktiv havde den i forbindelse med forslaget om forlængelse med et år af fristen for gennemførelse af direktiv 77/388 i intern ret udtrykkeligt taget det forbehold, at »denne forlængelse ikke berører virkningerne af de regler i direktiv 77/388 (dvs. sjette direktiv), for hvilke nationale gennemførelsesforanstaltninger ikke er nødvendige, såfremt virkningerne indtræffer, før meddelelse om dette direktiv er sket.«

Rådet har ganske vist ikke udtrykkeligt optaget dette forbehold i teksten til det niende direktiv (om fristforlængelse) men har dog i en udtalelse til mødeprotokollen understreget, at det niende direktiv »ikke kan anfægte de rettigheder, der er erhvervet af de afgiftspligtige i perioden mellem den 1. januar 1978 og tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden.« Det er således ikke udelukket, at visse bestemmelser i direktiv 77/388 kan have virkninger i national ret, også før direktivet er blevet gennemført.

Ordlyden af artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, som nævnt ovenfor viser ved nærmere granskning, at bestemmelsen ikke overlader medlemsstaterne skønsmæssige beføjelser. Der må nemlig sondres mellem forpligtelsen til at indrømme fritagelse i egentlig forstand og de forholdsregler, som medlemsstaterne kan træffe med henblik på at sikre en korrekt anvendelse af fritagelserne. Den regelfastsættende kompetence, der er overladt medlemsstaterne, er ikke tildelt generelt, men alene »med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«. De anvendte undtryk viser klart, hvilke mål medlemsstaterne skal forfølge. De foranstaltninger, staterne kan træffe, er altså alene de foranstaltninger, der er nødvendige for at nå målene, f.eks. særskilt bogføring eller yderligere forpligtelser vedrørende anmeldelse eller opbevaring, hvilket ikke kan ændre fritagelsernes ubetingede og præceptive karakter. De tyske myndigheder har i øvrigt ikke selv ment, at der fandtes skønsmæssige beføjelser vedrørende den nærmere udformning af fritagelserne i artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1.

Der kan ikke af valgmuligheden i artikel 13, afsnit C, litra b), udledes noget argument mod muligheden for at støtte ret direkte på artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1.

Medlemsstaterne kan ganske vist, hvis de ønsker det, frit indføre den yderligere fordel det er at have mulighed for i givet fald at vælge at betale afgift, men dette berører ikke på nogen måde den ubetingede karakter af forpligtelsen til at indrømme fritagelse. Valgmuligheden ville ikke have nogen mening, hvis den tillod medlemsstaterne frit af afgøre, om der skulle indrømmes fritagelser.

Muligheden for at støtte ret på direktivet, før dette er gennemført i en medlemsstats nationale retsorden, indebærer ingen ulempe for private, der stadig har mulighed for at vælge den

løsning, der er fastsat i den endnu ikke tilpassede nationale lovgivning (i den foreliggende sag betaling af afgift og ret til fradrag af andgående afgift), hvis en sådan løsning forekommer dem fordelagtigere.

Kreditformidlerens kunder er heller ikke udsat for ulemper, da det også i tilfælde af, at formidleren kræver afgift, vil være rimeligt at lade dem fradrage afgiften. De kompetente tyske myndigheder har i øvrigt bestemt sig for denne løsning, således at det ikke længere er muligt som argument mod direkte virkning af artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, at hævde, at dette ville indebære ulemper for låneformidlernes kunder.

Kommissionen foreslår herefter det af Finanzgericht Hamburg stillede spørgsmål besvaret således:

»Artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i Rådets sjette merværdiafgiftsdirektiv af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at kreditformidlere kan støtte ret på de i denne bestemmelse fastsatte fritagelser for nationale myndigheder og domstole i hvert fald fra den 1. januar 1979.«

III — Mundtlig forhandling

Ved skrivelse, indgået til Domstolens justitskontor den 15. januar 1982, har Rådet for De europæiske Fællesskaber anmodet om at måtte indtræde i sagen. Dette blev tilstået for så vidt angår den mundtlige forhandling, da den skriftlige forhandling var afsluttet.

Kommissionen ved juridisk konsulent Karpenstein som befuldmægtiget og Rådet ved juridisk konsulent Sacchettini som befuldmægtiget har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 6. maj 1982.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i slutningen af samme retsmøde.

Præmisser

1 Ved kendelse af 4. september 1981, indgået til Domstolen den 18. september s.å., har Finanzgericht Hamburg i medfør af EØF-traktatens artikel 177, stillet 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).

2 I henhold til direktivets artikel 1 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 var i stand til at gennemføre de nødvendige tilpasninger af deres momsordninger rettidigt, forlængede Rådet ved det niende direktiv, 78/583, af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 194, s. 16) den nævnte frist til den 1. januar 1979.

3 Først ved lov af 26. november 1979 (Bundesgesetzblatt I, s. 1953) og med virkning fra 1. januar 1980 gennemførte Forbundsrepublikken Tyskland det sjette direktiv.

4 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at virksomheden Grendel, der driver selvstændig låneformidlingsvirksomhed i Tyskland, ved meddelelse af 3. september 1980 fra Finanzamt für Körperschaften in Hamburg, blev afkrævet omsætningsafgift af sin provisionsindtægt i 1979 vedrørende den nævnte virksomhed, hvilket var i overensstemmelse med den lov, der var gældende i Tyskland indtil den 31. december 1979.

5 Virksomheden klagede herover og krævede fritagelse for afgiften under henvisning til, at det sjette direktivs artikel 13, hvis afsnit B, litra d), nr. 1, netop fastsætter fritagelse for »ydelse og formidling af lån« samt for »forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene«, måtte finde direkte anvendelse Finanzamt bestred, at det nævnte direktiv skabte en ret, som en privat umiddelbart kunne påberåbe sig, og afslog fritagelse.

6 Finanzgericht Hamburg, som sagen herefter blev indbragt for, besluttede at udsætte denne og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 13, B, litra d), nr. 1, i Rådets 6. direktiv af 17. maj 1977 (77/388/EØF) fortolkes således, at bestemmelsen fra sit ikrafttrædelsestidspunkt også giver en afgiftspligtig et umiddelbart retskrav på afgiftsfrihed for den dér nævnte omsætning i tilfælde, hvor der i national ret (endnu ikke) er fatsat regler om fritagelse for omsætningsafgift?«

7 Sagsøgeren i hovedsagen har ikke været repræsenteret under sagens behandling ved Domstolen. Sagsøgerens opfattelse er blevet støttet af Kommissionen, der for Domstolen har fremført en argumentation, der tager sigte på at godtgøre, at private har et retskrav på den pågældende fritagelse. Også Rådet, der har afgivet mundtlige indlæg, har med en række forbehold støttet sagsøgeren.

8 Herimod har den sagsøgte myndighed, støttet af Den franske Republiks regering og Den italienske Republiks regering fremført en række argumenter, der tager sigte på at godtgøre, at der ikke kunne støttes ret på den omtvistede bestemmelse, for så vidt angår det tidsrum — dvs. skatteåret 1979 — i hvilket de nationale bestemmelser til gennemførelse af direktivet endnu ikke var sat i kraft i Forbundsrepublikken Tyskland.

9 Det bemærkes, at de i denne sag rejste spørgsmål tidligere er afgjort af Domstolen i dommen af 19. januar 1982 (Becker, sag 8/81, endnu utrykt), som vedrører samme problem.

10 Den franske regering og Kommissionen har blot gentaget den i sag 8/81 fremførte argumentation. De procesdeltagere, der ikke var inddraget i sag 8/81 — dvs. den italienske regering og sagsøgte i hovedsagen — har ikke i deres indlæg fremført nye argumenter, der ikke allerede har været genstand for behandling i ovennævnte dom.

11 Der henvises herefter til det af Domstolen i dommen af 19. januar 1982 udtalte, nemlig 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 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.

12 Domstolens dom af 19. januar 1982 (Becker, sag (8/81) vedlægges nærværende dom og udgør et supplement til denne.

Sagens omkostninger

13 De udgifter, der er afholdt af Den franske Republiks regering, Den italienske Republiks regering, Rådet og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, 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 domstol, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (første afdeling)

vedrørende det spørgsmål, som er forelagt den af Finanzgericht Hamburg ved kendelse af 4. september 1981, 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.

Bosco O'Keeffe Koopmans

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 10. juni 1982.

Justitssekretæren
efter bemyndigelse

H. A. Rühl
Ekspeditionssekretær

G. Bosco
Formand for første afdeling