om fritagelse for omsætningsafgift af formidling af lån i artikel 13, afsnit 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 8/81

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

URSULA BECKER, selvstændig låneformidler, Münster,

mod

FINANZAMT MÜNSTER-INNENSTADT,

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

sammensat af præsidenten J. Mertens de Wilmars, afdelingsformændene G. Bosco, A. Touffait og O. Due, dommerne P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Cloros og F. Grévisse,

generaladvokat: Sir Gordon Slynn
justitssekretær: A. Van Houtte

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

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

I — Faktiske omstændigheder og skriftveksling

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).

Ursula Becker, der er bosiddende i Münster, driver selvstændig låneformidlingsvirksomhed. I forbindelse hermed blev hun i henhold til den dagældende lovgivning pålagt betaling af omsætningsafgift for den indtægt i form af provisioner, hun havde haft af sin virksomhed som låneformidler.

Ursula Becker anmodede i sine forhåndsangivelser vedrørende omsætningsafgiften for marts-juni 1979 Finanzamt Münster-Innenstadt om afgiftsfritagelse for sin omsætning i forbindelse med låneformidlingen. Hun støttede denne anmodning 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 Becker 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 har fastsat til den 1. januar 1978, men som for Forbundsrepublikkens Tysklands og seks andre medlemsstaters vedkommende var blevet forlænget til den 1. januar 1979 ved Rådet niende direktiv, 78/583, af 26. juni om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 194, s. 16).

Finanzamt Münster-Innenstadt godtog ikke denne argumentation og pålagde ved en række afgørelser om forudbetaling af omsætningsafgift for marts-juni 1979 Becker's låneformidling omsætningsafgift for et samlet beløb af 9 582,54 DM.

Becker indgav den 4. og den 10. september 1979 klage til Finanzamt, som afviste klagen ved afgørelse af 13. december 1979.

Becker anlagde den 28. december 1979 sag ved Finanzgericht Münster.

Ved kendelse af 27. november 1980 og berigtigende kendelse af 21. januar 1981 udsatte Finanzgericht, V. afdeling sagen i henhold til EØF-traktatens artikel 177 på Domstolens præjudicielle afgørelse af følgende spørgsmål:

»Har bestemmelsen om fritagelse for omsætningsafgift af omsætningen i forbindelse med formidling af lån i afsnit X, artikel 13, B, litra d), nr. 1, i Rådets 6. direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF), været umiddelbart gældende ret i Forbundsrepublikken Tyskland fra den 1. januar 1979?«

Finanzgericht Münsters kendelser er registreret på Domstolens justitskontor henholdsvis den 14. og den 26. januar 1981.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der den 16. marts 1981 indgivet skriftlige indlæg af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Peter Karpenstein, den 7. april af sagsøgte i hovedsagen, Finanzamt Münster-Innenstadt, ved direktør Bisping, den 15. april af Forbundsrepublikken Tykslands regering ved Ministerialrat i Bundesministerium für Wirtschaft (forbundsøkonomiministeriet), Martin Seidel, og professor ved universitetet i Frankfurt am Main, Manfred Zuleeg, og den 16. april 1981 af Den franske Republiks regering ved Thierry Le Roy, generalsekretariatet for det interministerielle udvalg for spørgsmål om europæisk økonomisk samarbejde under premierministeren.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse. Domstolen har imidlertid opfordret Finanzamt Münster-Innenstadt, Forbundsrepublikken Tysklands regering, Den franske Republiks regering og Kommissionen til skriftligt før åbningen af den mundtlige forhandling at opfølge deres skriftlige indlæg i lyset af Domstolens dom af 6. maj 1980 i sag 102/79 (Kommissionen mod kongeriget Belgien, Sml., s. 1473). Kommissionen har fulgt denne opfordring inden for den fastsatte frist.

II — Skriftlige indlæg for Domstolen

Sagsøgte i hovedsagen *Finanzamt Münster-Innenstadt* finder, at artikel 13, B, litra d), nr. 1, i direktiv 77/388 ikke opfylder de af Domstolen opstillede betingelser for, at en direktivbestemmelse kan gælde umiddelbart.

a) Denne bestemmelses indledende sætning overlader ligesom direktivets artikel 13, C, litra b), medlemsstaterne et skøn vedrørende afgiftsfritagelse, for så vidt angår låneformidling.

b) Direktivets artikel 13, B, litra d), nr. 1, må anskues som led i den samlede »merværdiafgiftsordning«. For så vidt angår den indenlandske omsætning, er et af ordningens kendetegn den uløselige forbindelse mellem afgiftsfritagelse og udelukkelse af fradragsretten; i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, indrømmes der som udgangspunkt alene fradrag i det omfang, goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner. Når henses til denne forbindelse er afgiftsfritagelsen i hvert fald ugunstig for de låneformidlere, som alene præsterer deres ydelser til andre afgiftspligtige, der opfylder betingelserne for fradrag; det vil kunne forholde sig på samme måde for de låneformidlere, som til dels præsterer deres ydelser til andre afgiftspligtige, der opfylder betingelserne for fradrag. I nærmere bestemte undtagelsestilfælde kan en fritagelse endog være ugunstig for de låneformidlere, som alene præsterer deres tjenesteydelser til agiftspligtige, som ikke har fradragsret, navnlig når investeringer har givet anledning til usædvanlig høje indgående afgifter i afgiftsperioden 1979.

c) En yderligere sammenhæng fremgår af reglerne om berigtigelse af fradragene i direktivets artikel 20, stk. 2; har en låneformidler erhvervet investeringsgoder i årene før afgiftsperioden 1979, og er fristen for efterregulering af fradragene endnu ikke udløbet, kan beskatning alt efter sagens nærmere omstændigheder være gunstigere for låneformidleren end afgiftsfritagelse.

d) Der består også en sammenhæng med direktivets regler i artikel 22, stk. 3, om udstedelse af fakturaer; fakturaer vedrørende afgiftspligtige tjenesteydelser skal indeholde tydelig angivelse af merværdiafgiftsbeløbet. Ifølge direktivets artikel 21, stk. 1, litra c), indebærer en sådan angivelse af afgiftsbeløbet, at der opstår en selvstændig afgiftsskyld vedrørende fritagne tjenesteydelser. Den i henhold til denne bestemmelse skyldige afgift kan efter artikel 17, stk. 2, i intet tilfælde fradrages af modtageren af tjenesteydelsen som indgående afgift. En senere fritagelse for merværdiafgiften er altså en betydelig ulempe for de låneformidlere, som har udstedt fakturaer, der indeholder en tydelig angivelse af afgiftsbeløbet.

e) En senere afgiftsfritagelse for en låneformidlers tjenesteydelser ville have virkning for samtlige de afgiftspligtige, over for hvem låneformidleren har præsteret tjenesteydelser i afgiftsperioden 1979; disse afgiftspligtige ville i tilsvarende omfang ikke længere have ret til fradrag (direktivets artikel 17, stk. 2), og de måtte således ændre deres egne regnskaber og afgiftsangivelser.

f) En efterfølgende afgiftsfritagelse for en låneformidlers præsterede tjenesteydelse ville alt efter sagens nærmere omstændigheder have virkninger for de afgiftspligtige, som har præsteret ydelser til låneformidleren i afgiftsperioden 1979, f.eks. hvis de i henhold til direktivets artikel 13, C, har givet afkald på afgiftsfritagelse i tiltro til, at låneformidleren havde fradragsret.

g) Det ville være ønskeligt, om Domstolen benyttede den givne lejlighed i nærværende sag til nærmere at afgrænse sin praksis vedrørende den umiddelbare anvendelighed af et direktivs bestemmelser: Domstolen kunne f.eks. gøre dette ved udtrykkeligt at nægte umiddelbar anvendelighed for enkeltelementer, i denne sag artikel 13, B, litra d), nr. 1, som ikke kan isoleres fra et samlet system, i dette tilfælde direktiv 77/388.

Forbundsrepublikken Tysklands regering har anført, at den bestemmelse, som Domstolen skal fortolke, alene indeholder en forpligtelse for staterne, og mener at kunne støtte dette på Domstolens praksis; Domstolen anerkender ganske vist, at der at direktivbestemmelser kan udledes rettigheder for private, men den opstiller i denne forbindelse snævre betingelser, som ikke er opfyldt i nærværende sag.

a) Fra et terminologisk synspunkt er der ikke i sagen tale om at fastlå, at direktiver »gælder umiddelbart« eller har »direkte virkning«; det afgørende spørgsmål er, om en bestemmelse i et direktiv tillægger private rettigheder, som de kan gøre gældende for nationale domstole.

Det må i hvert tilfælde på grundlag af de snævre betingelser, som er opstillet i Domstolens praksis, undersøges, om en bestemt regel i et direktiv tillægger individuelle rettigheder; Domstolen fastslår ikke, at et direktiv i sin helhed er egnet til at skabe rettigheder for private.

b) Ifølge Domstolens praksis skaber de forpligtelser, som påhviler staterne, individuelle rettigheder, som kan påberåbes for nationale domstole, og som har forrang for national ret, såfremt forpligtelsen er i den privates interesse, hvis gennemførelsesfristen er udløbet, hvis forpligtelsen er klar og ubetinget, og hvis dens gennemførelse og virkning ikke er betinget af nogen retsakt, hverken fra Fællesskabet eller fra den pågældende medlemsstat. I så henseende er det navnlig af betydning, om medlemsstaten har fået tillagt et skøn ved gennemførelsen af forpligtelsen.

c) Et direktiv er altså ikke »self-executing«, hvilket ville indebære, at nationale domstole uden forskel skal bidrage til gennemførelsen af samtlige bestemmelser i et direktiv; ifølge Domstolens praksis omfatter de nationale domstoles medvirken ved gennemførelsen af fællesskabsretten kun regler, som kan gøres gældende ved domstolene. Forskellen mellem direktiver og forordninger er således ikke bortfaldet.

d) Betingelserne afhænger heller ikke af, om medlemsstaten efter udløbet af den i direktivet fastsatte frist har udstedt retsregler til opfyldelse af sine forpligtelser. Direktiver har kun retsvirkninger til fordel for private, når forpligtelsen efter sin art gælder umiddelbart. Betingelserne for, at der kan opstå individu-

elle rettigheder på grundlag af bestemmelser, som pålægger en stat en pligt, hviler på vægtige grunde, som må respekteres; disse grunde giver ikke mulighed for at tillægge artikel 13, B, litra d), nr. 1, i direktiv 77/388 den retsvirkning, at private kan påberåbe sig bestemmelsen for nationale domstole med henblik på at lade bestemmelsen få forrang for modstående nationale retsregler.

e) Antagelsen af, at der kan støttes ret på en direktivbestemmelse, som ikke tjener en individuel interesse, indebærer, at Fællesskabet gennem en retsakt, rettet til en anden adressat, kan pålægge private forpligtelser; dette er i strid med grundlæggende retsprincipper.

Den private kan forvente, at et direktivs indhold først skaber forpligtelser for ham, når medlemsstaten har opfyldt den forpligtelse, der påhviler den, til at transformere direktivet til national ret; et direktivs bestemmelser pålægger således ikke private forpligtelser. Det samme må gælde, når den omtvistede bestemmelse skaber virkninger, der til dels er til fordel for de berørte, og til dels tillige er til skade for dem.

f) En anerkendelse af individuelle rettigheder, uanset forpligtelsen i direktivet er undergivet en gennemførelsesfrist, ville tvinge staten til at efterkomme en forpligtelse, som endnu ikke er blevet bindende.

g) Overlader den omtvistede direktivbestemmelse den pågældende medlemsstat et skøn vedrørende bestemmelsens gennemførelse, bør eksistensen af individuelle rettigheder ikke anerkendes, idet domstolens særlige opgave, både Domstolens og de nationale domstoles, er at udøve dømmende myndighed. Det ville være uforeneligt med denne opgave at overlade dem medlemsstaternes politiske skøn. Udelukkelsen af individuelle rettigheder hviler også på retssikkerhedsprincippet, som kræver klarhed over, hvilke retsvirkninger, der udgår fra retsordenen.

h) Med hensyn til artikel 13, B, litra d), nr. 1, i direktiv 77/388 er kun en enkelt af betingelserne for anerkendelsen af individuelle rettigheder opfyldt; ved udløbet af den i direktiv 78/583 fastsatte periode er medlemsstatens forpligtelse ikke længere undergivet nogen frist.

i) Den pågældende bestemmelse tjener individuelle interesser, når afgiftsfritagelsen er til fordel for den person, som har haft en omsætning, hvilket åbenbart er tilfældet for sagsøgerens vedkommende. Afgiftsfritagelse er imidlertid ikke altid til fordel for den private. Fritagelsen er således til stor skade for lånedformidlere, som har præsteret ydelser til en virksomhed, der har ret til fradrag af indgående afgift; for så vidt angår låneformidlere, som har præsteret ydelser dels til personer, som kan fradrage indgående afgift, dels til personer, som ikke kan dette, afhænger afgørelsen af, hvorvidt afgiftsfritagelse i det hele vil være fordelagtigere for dem, af den i 1979 tillagte merværdi og af den procentdel af deres omsætning, som er sket til personer, der kan fradrage indgående afgift; selv for låneformidlere, som i 1979 alene har præsteret ydelser til personer, som ikke kan fradrage indgående afgift, kan afgiftsfritagelsen være ugunstig, hvis de i 1979 har anvendt atypisk mange råvarer og tjenesteydelser. I øvrigt vil en afgiftsfritagelse til fordel for låneformidlere medføre, at

modtagerne af ydelserne forhindres i at fradrage de indgående afgifter, som skyldes de tidligere omsætningsled før låneformidlingen; også i denne henseende indebærer den omtvistede regel en byrde for private. Direktivet kan imidlertid alene gøres gældende til fordel for en individuel interesse og mod staten.

j) Nødvendigheden af en klar og ubetinget lovgivning overlapper den betingelse, at det ikke længere må være nødvendigt at vedtage andre regler, på fællesskabs- eller nationalt plan, for så vidt som de i direktivet fastsatte regler allerede på utvetydig måde skal lade retsvirkningerne fremgå uden tilpasning af national ret. I denne forbindelse må afgiftsfritagelsen ikke betragtes isoleret; den er en bestanddel af en afgiftsordning, i hvilken beskatningen af forskellige personer er sammenknyttet i en kæde af omsætningsled.

Er låneformidlerens egen omsætning således afgiftspligtig, har han ret til fradrag for afgiftsperioden (artikel 17, stk. 2, i direktiv 77/388), ikke ret til berigtigelse af fradrag for tidligere anskaffede investeringsgoder (direktivets artikel 20 modsætningsvis) og har med rette opført omsætningsafgiften i sine fakturaer (direktivets artikel 22, stk. 3, litra b)); er låneformidlerens omsætning fritaget for afgift, har han ingen ret til fradrag for afgiftsperioden (direktivets artikel 17, stk. 2, litra a)), modsætningsvis), medmindre betingelserne for fritagelse i artikel 17, stk. 3, litra c), er opfyldt, skal berigtige fradraget for tidligere anskaffede investeringsgoder (artikel 20, stk. 2) og har med urette opført omsætningsafgift i sine fakturaer, hvilket medfører, at han ikke desto mindre skal betale den nævnte afgift (direktivets artikel 21, stk. 1, litra c)).

For de virksomheder, som præsterer ydelser over for låneformidleren, er følgerne forskellige, alt efter om formidlerens omsætning er afgiftspligtig eller fritaget for afgift; det samme gælder de virksomheder, over for hvilke låneformidleren præsterer ydelser.

Det er navnlig karakteristisk for den usikre retsstilling, at påberåbelsen af artikel 13, B, litra d), nr. 1, i direktivet på grund af artikel 21, stk. 1, litra c), ikke medfører, at låneformidleren fritages for afgift, når han — hvilket er det sædvanlige — har anført afgiften på sine fakturaer.

Denne afgiftsmæssige »sammenkædning«, som følger af direktiv 77/388 har også været karakteristisk for tysk omsætningsafgiftslovgivning i 1979. Anvendelsen af artikel 13, B, litra d), nr. 1, ville føre til en ændret afgiftsansættelse for hele rækker af dispositioner; de afgiftspligtige bør imidlertid ikke holdes i uvished om, hvilken afgiftsmæssig belastning, de kan regne med, hvilket netop ville være tilfældet, såfremt omsætningsafgift af låneformidling skulle afhænge af en senere dom fra Domstolen.

Så længe der gøres krav på, at den oprindelige nationale lovgivning fortsat skal gælde, ville det være for vidtgående at kræve, at private, administrative myndigheder og nationale domstole på eget initiativ skulle undlade at tage hensyn til national lov og dennes sankti-

oner og lægge individuelle rettigheder efter direktivet til grund.

Da der ikke er sket en tilpasning af Forbundsrepublikken Tysklands retstilstand i 1979, kan der altså ikke udledes individuelle rettigheder af artikel 13, B, litra d), nr. 1, i direktiv 77/388.

k) Medlemsstaterne er vedrørende spørgsmålet om afgiftsfritagelse efter den omtvistede bestemmelse tillaget et skøn, for så vidt de kan fastsætte betingelser for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne og for at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug. Fritagelserne må i de nationale afgiftslovgivninger afgrænses af supplerende bestemmelser udover de fritagne transaktioner. Der kan således ikke tillægges en sådan bestemmelse »direkte virkning«.

Når henses til den indledende sætning til direktivets artikel 13, B, litra d), nr. 1, foreligger der ikke ensartede og nøjagtige kriterier som krævet af Domstolen.

I øvrigt kan medlemsstaterne i henhold til direktivets artikel 13, C, litra b), indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift bl.a. vedrørende låneformidling; medlemsstaterne kan tillige begrænse omfanget af valgmuligheden; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse. Forbundsrepublikken Tyskland har gjort brug af denne bemyndigelse ved i omsætningsafgiftsloven af 1980 at indsætte en ny § 9 vedrørende afkald på afgiftsfritagelse.

Hvis en domstol ville anvende afgiftsfritagelser uden at afvente medlemsstatens supplerende lovgivning, ville den berøve medlemsstaten muligheden for at indrømme valgmuligheden; antages det, at der kan udledes individuelle rettigheder af den pågældende bestemmelse, er der samtidig truffet en politisk afgørelse om at afskaffe — i hvert fald midlertidigt — den skønsmæssige beføjelse, som Fællesskabet har overladt den nationale lovgivningsmagt, hvilket domstolene ikke har kompetence til.

At det skøn, som er overladt medlemsstaterne, udelukker, at der kan udledes individuelle rettigheder af en forpligtelse, som påhviler en stat, er ikke ensbetydende med, at medlemsstatens manglende overholdelse af forpligtelsen må accepteres. Kontrollen hermed påhviler i påkommende tilfælde Kommissionen i henhold til EØF-traktatens artikel 169. I det foreliggende tilfælde har Kommissionen faktisk anlagt sag ved Domstolen (sag 132/79); denne sag er ikke blevet opfulgt, da Forbundsrepublikken Tyskland fra den 1. januar 1980 har indført en retstilstand, som er i overensstemmelse med direktivet.

l) De af Finanzgericht Münster stillede spørgsmål bør besvares således:

Artikel 13, B, litra d), nr. 1, i direktiv 77/388 er ikke umiddelbart anvedelig i Forbundsrepublikken Tyskland, og private kan ikke støtte ret på bestemmelsen ved nationale domstole.

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

a) Grundsætningen om, at fællesskabsdirektiver gælder umiddelbart, er ifølge Domstolens praksis ikke almengyldig; den spiller en udfyldende rolle og 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 medlemsstaterne gennem direktiverne. Når bestemmelserne i et direktiv er blevet indført i en medlemsstats interne retsorden, kan der kun ske domstolskontrol på grundlag af direktivets bestemmelser, for så vidt bestemmelserne ikke overlader medlemsstaterne noget skøn; når en medlemsstat 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.

b) En sådan 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 medlemsstaterne interne retsorden.

Dette område, som undtagelsesvis har kunnet være genstand for fællesskabsforordninger, henhører i det væsentlige under national lovgivningsmyndighed, bl.a. for så vidt angår omsætningsafgifter. Den fællesskabslovgivning, som er indført i henhold til EØF-traktatens artikel 99, bl. a. direktiverne om merværdiafgifter, har en fremadskridende og så vidtgående harmonisering som mulig til formål, men har ikke til formål at sætte en ny og fuldstændig fællesskabsafgiftsordning i stedet for de nationale ordninger.

Det må herefter konstateres, at direktiverne på afgiftsområdet, herunder direktiv 77/388, 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 naturligvis ikke gennemføres ved umiddelbar anvendelighed; den »tilsigtede virkning« af sådanne bestemmelser kan ikke begrunde dette.

c) Direktiv 77/388 har til formål at »præcisere« og at »harmonisere« et nærmere bestemt antal fælles »begreber« i de nationale lovgivninger bl.a. vedrørende anvendelsesområdet, afgiftspligtige personer og merværdiafgiftens forfald.

Direktivet indeholder i det væsentlige bestemmelser, som, ganske vist inden for snævre rammer, overlader medlemsstaterne valgmuligheder; dette er udtrykkeligt tilfældet bl.a. vedrørende definitionen af afgiftspligtige dispositioner (artikel 5, stk. 3 og 5; artikel 6, stk. 3), stedet for de afgiftspligtige dispositioner (artikel 9, stk. 3), fritagelser (artikel 13) og overgangsbestemmelser (artikel 28, stk. 3). 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, hvilket også Domstolens praksis viser.

Man skulle mere generelt rejse det spørgsmål, om direktivet 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.

Domstolen kan ikke i denne forbindelse se bort fra, at Rådet, da det ved vedtagelsen af direktiv 78/583 antog, at det efter udløbet af den for iværksættelsen af direktiv 77/388 fastsatte frist kunne forlænge denne frist med et år, nødvendigvis må antages at have afskåret denne mulighed.

d) Der kan i hvert fald hverken tillægges artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, eller artikel 13, afsnit C, litra d), i direktiv 77/388 direkte virkning. I henhold til sidstnævnte bestemmelse kan medlemsstaterne give deres afgiftspligtige mulighed for at vælge beskatning med hensyn til ydelse og formidling af lån, indskrænke denne valgmulighed og fastsætte de nærmere regler for dens udøvelse. Bestemmelsernes ordlyd indebærer, at det, såfremt reglen om fritagelse (eller om valgmulighed) for låneformidleres transkaktioner skal respekteres, klart 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 efter Domstolens praksis er »ubetingede« og »tilstrækkeligt præcise«.

De nævnte regler i direktiv 77/388 kan ikke være umiddelbart anvendelige og kan i denne forbindelse sammenlignes med reglerne i artikel 11, stk. 1, i Rådets andet direktiv, 67/228, af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 14), hvori der er fastsat en hovedregel om fradrag samt regler om fravigelser og undtagelser, der udtrykkeligt er overladt til medlemsstaternes skøn, og som Domstolen har frakendt enhver form for direkte virkning i dom af 1. februar 1977 (sag 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen; Sml., s. 113).

Kommissionen har vedrørende sagens faktum anført, at den længe tøvede med at efterkomme medlemsstaternes ønske om forlængelse af den oprindeligt fastsatte frist for gennemførelse af direktiv 77/388 i intern ret, og at den endelig besluttede at foreslå en forlængelse på et år under det udtrykkelige forbehold, at »denne forlængelse ikke berører virkningerne af de regler i direktiv 77/388, for hvilke nationale gennemførelsesforanstaltninger ikke er nødvendige, såfremt virkningerne indtræffer, før meddelelse er sket« vedrørende direktiv 78/583; dette forbehold vedrørende rettigheder, som allerede var erhvervet den 1. januar 1978, blev ikke gentaget i Rådets forlængelsesdirektiv.

I øvrigt havde Kommissionen, da Forbundsrepublikken Tyskland på trods af de givne forsikringer ikke var i stand til at tilpasse sin afgiftslovgivning inden for den tillægsfrist, som var blevet givet, indledt en traktatbrudsprocedure mod landet; sagen blev imidlertid hævet efter

vedtagelsen af lov af 26. november 1979 om ændring af omsætningsafgiftsloven.

Vedrørende sagens retlige bedømmelse har Kommissionen anført, at der mindre er tale om at undersøge den retlige karakter i absolut forstand af et direktiv, der ikke er blevet gennemført i intern ret inden for den fastsatte frist, end i den konkrete sag at søge oplysning om, hvorvidt sagsøgeren i hovedsagen efter den 1. jaunuar 1979 med føje har gjort gældende, at den regel i direktivet, som præceptivt foreskriver fritagelse for omsætningsafgift for låneformidlere, måtte vige for de nationale regler, som fandt anvendelse i 1979. Det egentlige problem i sagen er ikke spørgsmålet om direktivets »umiddelbare anvendelighed« eller »direkte virkning«, men spørgsmålet om, hvorvidt retsvirkningerne af artikel 13, B, kan »påberåbes« i forholdet mellem retsubjekterne og de nationale myndigheder. Dette spørgsmål må besvares bekræftende.

a) Allerede da Kommissionen forelagde sit forslag til direktiv 78/583 antog den, at direktiv 77/388 kunne have »direkte virkninger«; samme stillingtagen genfindes i Kommissionens besvarelse af parlamentsspørgsmål nr. 615/78 fra Notemboom (EFT C 28, 1979, s. 9).

b) Vedrørende artikel 13, B, litra d), nr. 1, i direktiv 77/388 bør der blandt de i artikel 13, B, fastsatte fritagelser sondres mellem fritagelsesforpligtelsen som sådan og de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe med henblik på at sikre den korrekte anvendelse af denne fritagelse. For flertallet af fritagelsestilfældene i artikel 13, B, og i hvert fald for låneformidling, er fritagelsesforpligtelsen som sådan ubetinget. Det skøn, som er overladt medlemsstaterne gennem den indledende sætning, er ikke tildelt generelt, men alene »for at sikre en korrekt og enkel anvendelse« af de nævnte fritagelser og »med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«. De regler, som medlemsstaterne skal indføre, kan alene angå »accessoriske« foranstaltninger, såsom kravet om særskilt bogføring eller supplerende oplysnings- eller opbevaringsforpligtelser; disse accessoriske forskrifter må ikke ændre fritagelsernes ubetingede og præceptive karakter.

c) Der er kun overladt medlemsstaterne et egentligt skøn vedrørende arten og rækkevidden af fritagelsen med hensyn til det område, som er nævnt i artikel 13, B, litra d), nr. 6 (investeringsforeninger); der sker alene fritagelse af forvaltning af investeringsforeninger »således som disse er [defineret] af medlemsstaterne«. Der findes endvidere fritagelser, som ikke er nøjagtigt afgrænset, i artikel 13, A, stk. 1, litra m) og n).

d) Loven af 26. november 1979 om ændring af lov om omsætningsafgift viser, at de tyske myndigheder ikke selv har antaget, at der består en skønsmæssig beføjelse vedrørende den i artikel 13, B, litra d), nr. 1, fastsatte fritagelse; i overensstemmelse med direktivet fritager § 4, nr. 8 a), i denne lov uden nogen form for forbehold eller begrænsning låneformidling for omsætningsafgift. De tyske lovgivningsmyndigheder har ikke på nogen måde fundet det nødvendigt at fastsætte særlige regler om beviset for ret til afgiftsfritagelse.

e) Artikel 13, B, litra d), nr. 1, i direktiv 77/388 er også i øvrigt i over-

ensstemmelse med de kriterier, som Domstolen i en fast praksis har opstillet for at et direktiv kan »påberåbes« direkte. Den pågældende regel vedrører retsforholdet mellem en privat og en medlemsstat i den periode, i hvilken direktivet skulle have været gennemført i national ret; man kan således ikke forhindre sagsøgeren i hovedsagen i at gøre den fritagelse for omsætningsafgifter, som låneformidlere har været omfattet af fra den 1. januar 1979, gældende for nationale instanser.

III — Mundtlig forhandling

I retsmødet den 30. september 1981 er der afgivet mundtlige indlæg af Forbundsrepublikken Tyskland ved professor Zuleeg, Finanzamt Münster-Innenstadt ved Ministerialrat i Nordrhein-Westfalens finansministerium Rembert Schwarze, Den franske Republiks regering ved sekretær for udenrigsanliggender i udenrigsministeriet Alexandre Carnelutti, Kommissionen ved Karpenstein og Rådet ved konsulent i den juridiske tjeneste Antonio Sacchettini, ligesom parterne besvarede en række spørgsmål fra Domstolen.

Under retsmødet fremlagde Kommissionen en rådsudtalelse indført i mødeprotokollen under Rådets møde den 26. juni 1978, hvorunder direktiv 78/583 blev vedtaget. Efter en afbrydelse af retsmødet godkendte Domstolen fremlæggelsen af dokumentet og opfordrede Den franske Republiks regering til at fremføre sine eventuelle bemærkninger. Disse blev indgivet den 15. oktober 1981.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. november 1981.

Præmisser

1 Ved kendelse af 27. november 1980, indgået til Domstolen den 14. januar 1981, har Finanzgericht Münster 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), med henblik på afgørelsen af, om bestemmelsen kunne antages at have været umiddelbart gældende ret i Forbundsrepublikken Tyskland fra den 1. januar 1979 på trods af , at den nævnte medlemsstat ikke inden for de fastsatte frister havde truffet de nødvendige foranstaltninger for at sikre bestemmelsens gennemførelse.

Sagens baggrund

2 Det bemærkes, at det sjette direktiv blev udstedt den 17. maj 1977, og at medlemsstaterne i henhold til direktivets artikel 1 skulle 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 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) fristen i det sjette direktivs artikel 1 til 1. januar 1979 for disse medlemsstater.

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 sagsørgeren i hovedsagen, der driver selvstændig låneformidlingsvirksomhed, i sine månedlige momsopgørelser for perioden marts-juni 1979 anmodede om fritagelse for afgift af sin omsætning, idet hun gjorde gældende, at det sjette direktiv — hvis artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, forpligter medlemsstaterne til at indrømme fritagelse for merværdiafgift af bl.a. »ydelse og formidling af lån« — allerede fra den 1. januar 1979 havde været gældende national ret.

5 Det fremgår af sagen, at sagsøgeren over for Finanzamt afgav oplysning om størrelsen af sin omsætning og af indgående afgifter og samtidig påstod sig fritaget for afgift i henhold til direktivets artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1. Følgelig anførte hun hver gang et beløb af »0« som skyldig afgift og fradrag af indgående moms.

6 Finanzamt godtog ikke disse opgørelser og pålagde i henhold til den endnu ikke ændrede nationale lovgivning ex officio ved en række afgørelser om forudbetaling for de pågældende måneder sagsøgerens omsætning afgift med fradrag af indgående afgift.

7 Efter afvisningen af hendes administrative klage rejste sagsøgeren sag ved Finanzgericht til anfægtelse af disse afgørelser og påberåbte sig den nævnte direktivbestemmelse til støtte herfor.

8 For Finanzgericht gjorde Finanzamt gældende, at det sjette direktiv endnu ikke var sat i kraft i Forbundsrepublikken Tyskland på det pågældende tidspunkt. Det anførtes videre, at artikel 13, afsnit B, ifølge en opfattelse, som deltes af samtlige medlemsstater, ikke kunne antages at skabe umiddelbart gældende ret, da den nævnte bestemmelse forbeholdt medlemsstaterne et skøn.

9 Med henblik på sagens afgørelse har Finanzgericht forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Har bestemmelsen om fritagelse for omsætningsafgift af omsætningen i forbindelse med formidling af lån i afsnit X, artikel 13, B, litra d), nr. 1, i Rådets 6. direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF), været umiddelbart gældende ret i Forbundsrepublikken Tyskland fra den 1. januar 1979?«

10 Sagsøgeren i hovedsagen har ikke været repræsenteret i forbindelse med sagens behandling ved Domstolen. Sagsøgerens opfattelse støttes af Kommissionen, der til Domstolen har indgivet et indlæg for at godtgøre, at private kunne støtte ret på artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, i det sjette direktiv.

11 Den sagsøgte myndighed og Forbundsrepublikken Tysklands regering har derimod fremført en række argumenter, der skal vise, at der ikke kunne støttes ret på den omtvistede bestemmelse i det tidsrum — dvs. afgiftsåret 1979 — hvor gennemførelsesbestemmelserne endnu ikke var sat i kraft i Forbundsrepublikken Tyskland. Den franske Republiks regering har indtaget samme standpunkt.

Sagens realitet

12 Den sagsøgte myndighed, Forbundsrepublikken Tysklands regering og Den franske Republiks regering har ikke bestridt, at private ifølge Domstolens praksis under visse omstændigheder kan støtte ret på direktivbestemmelser, men har gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede bestemmelse ikke kan antages at have denne virkning.

13 Ifølge den franske regerings opfattelse har afgiftsdirektiverne til formål at skabe en fremadskridende harmonisering af de forskellige nationale afgiftssystemer, men ikke at skabe en fuldstændig fællesskabsordning i stedet for en national ordning. Dette gælder også det sjette direktiv, der indeholder en række bestemmelser, hvis nærmere gennemførelse i vidt omfang er overladt til medlemsstaternes skøn. Da medlemsstaterne i henhold til direktivet har et betydeligt antal valgmuligheder, finder den franske regering, at direktivet i sin helhed ikke kan have nogen som helst virkning i medlemsstaterne, før end der er truffet passende nationale lovgivningsforanstaltninger.

14 I hvert fald — og denne opfattelse deles af Forbundesrepublikken Tysklands regering — kan der, når henses til det skøn og de valgmuligheder, som artiklen indebærer, ikke tillægges artikel 13 nogen form for direkte virkning.

15 Den sagsøgte myndighed har, støttet af Forbundsrepublikken Tysklands regering, endvidere henvist til sammenhængen i direktivets afgiftssystem, og navnlig til de problemer, som opstår på grund af den sammenkædning af forskellige personers afgiftsmæssige stilling, der er karakteristisk for merværdiafgiften. Efter sagsøgtes opfattelse er det ikke muligt at isolere en afgiftsfritagelse som den, der fremgår af artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, uden at skabe forstyrrelse i det samlede afgiftssystem funktion.

16 Over for disse argumenter bør det stillede spørgsmål behandles såvel i forhold til direktivers virkning som sådan som i forhold til den pågældende afgiftsordning, og dette i lyset af Domstolens praksis vedrørende direktivers virkning.

Generelt om direktivers virkning

17 I henhold til traktatens artikel 189, stk. 3, er »et direktiv ... med hensyn til det tilsigtede mål bindende for enhver Medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen«.

18 Det fremgår af denne bestemmelse, at de medlemsstater, som et direktiv rettes til, er forpligtede med hensyn til målet, som skal nås senest ved udløbet af den frist, der er fastsat i direktivet.

19 Det følger heraf, at et direktiv i alle tilfælde, hvor det er korrekt gennemført, får virkning over for private gennem den enkelte medlemsstats gennemførelsesforanstaltninger (jf. dommen af 6. maj 1980, *Kommissionen* mod *Belgien,* sag 102/79, Sml., s. 1473).

20 Der rejser sig imidlertid særlige problemer i tilfælde, hvor en medlemsstat ikke har gennemført et direktiv korrekt, og navnlig i tilfælde, hvor direktivet ikke er gennemført inden for den for gennemførelsen fastsatte frist.

21 Det fremgår af Domstolens faste praksis og senest af dommen af 5. april 1979 (Ratti, sag 148/78, Sml., s. 1629), at det forhold, at forordninger ifølge artikel 189 gælder umiddelbart og således efter deres art kan have direkte virkninger, ikke indebærer, at andre af de i artiklen nævnte retsakter aldrig kan have tilsvarende virkninger.

22 Det ville nemlig være uforeneligt med den bindende karakter, som artikel 189 tillægger direktiver, principielt at udelukke, at de forpligtelser, som direktiver pålægger, kan påberåbes af de berørte personer.

23 Navnlig i de tilfælde, hvor fællesskabsmyndighederne gennem et direktiv har pålagt medlemsstaterne en forpligtelse til en bestemt handlemåde, ville direk-

tivets tilsigtede virkning blive afsvækket, såfremt de retsundergivne ikke kunne støtte ret herpå, og såfremt de nationale domstole var afskåret fra at tage det i betragtning som en del af fællesskabsretten.

24 Følgelig kan en medlemsstat, som ikke inden for den fastsatte frist har truffet de i direktivet krævede gennemførelsesforanstaltninger, ikke over for private gøre gældende, at den ikke har opfyldt de forpligtelser, som direktivet pålægger.

25 Når bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, kan der i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ligesom private over for staten kan påberåbe sig bstemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten.

26 Finanzgericht's spørgsmål drejer sig om, hvorvidt direktivets artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1 — hvorefter »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 ... [fritager] d) følgende transaktioner: 1) ydelse og formidling af lån ...« — kan antages at have et sådant indhold.

Direktivets system samt den sammenhæng, hvori artikel 13 indgår

27 Isoleret betragtet, og for så vidt bestemmelsen fastlægger den fritagne ydelse og de fritagne personer, er den tilstrækkelig præcist udformet til at kunne påberåbes af private og anvendes af domstolene. Det må imidlertid herefter undersøges, om den ret til fritagelse, som bestemmelsen indeholder, kan anses for ubetinget, når henses til direktivets almindelige system og den sammenhæng, hvori artikel 13 indgår, samt til de særlige forhold, der gør sig gældende inden for den afgiftsordning, efter hvilken fritagelsen skal finde anvendelse.

28 Vedrørende direktivets almindelige ordning skal i første række undersøges det argument, der støttes på, at den af den nationale domstol omtalte bestemmelse er en integrerende del af et harmoniseringsdirektiv, der i forskellige henseender forbeholder medlemsstaternes skønsmæssige beføjelser og valgmuligheder.

29 Det sjette direktiv tillægger unægteligt medlemsstaterne større eller mindre skønsmæssige beføjelser med hensyn til gennemførelsen af visse af direktivets bestemmelser, men dette udelukker ikke, at private kan støtte ret på de bestemmelser, som efter deres indhold kan frigøres fra sammenhængen og anvendes særskilt. Denne minimumsgaranti for de retsundergivne, der har lidt et retstab ved den manglende gennemførelse af direktivet, følger af den bindende karakter af den forpligtelse, som er pålagt medlemsstaterne i henhold til traktatens artikel 189, stk. 3. Denne forpligtelse ville blive berøvet enhver virkning, hvis det var tilladt medlemsstaterne gennem passivitet at ophæve endog de retsvirkninger, som visse bestemmelser i et direktiv kan have efter deres indhold.

30 Hverken det pågældende direktivs almindelige ordning eller den handlefrihed, det i øvrigt overlader medlemsstaterne, kan således påberåbes til støtte for at nægte de bestemmelser enhver virkning, som efter deres indhold kan gøres gældende ved domstolene, uanset at direktivet ikke er blevet gennemført i sin helhed.

31 Vedrørende den sammenhæng, hvori artikel 13 indgår, har den sagsøgte myndighed, støttet af Forbundsrepublikken Tysklands regering og Frankrigs regering, især henvist til de skønsmæssige beføjelser, som er forbeholdt medlemsstaterne gennem artiklens indledende formulering i afsnit B, hvori det hedder, at medlemsstaterne skal indrømme fritagelse 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«. Det gøres gældende, at fritagelsesbestemmelsen i artikel 13 under hensyn til ovennævnte regler ikke er ubetinget. Der kan således ikke støttes ret på bestemmelsen, før de nævnte betingelser er fastlagt.

32 Hertil bemærkes først, at de nævnte »betingelser« ikke på nogen måde angår fastlæggelsen af indholdet af fritagelsen.

33 For det første skal de nævnte »betingelser« sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne. En medlemsstat kan ikke over for en afgiftspligtig person, der er i stand til at bevise, at hans afgiftsmæssige stilling faktisk er omfattet af en af de fritagelsesgrupper, som er fastsat i direktivet, gøre gældende, at staten ikke har truffet netop de foranstaltninger, som skal lette anvendelsen af fritagelsen.

34 For det andet vedrører »betingelserne« foranstaltninger, som skal forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug. En medlemsstat, der ikke har truffet de nødvendige foranstaltninger i så henseende, kan ikke påberåbe sig sin egen undladelse som grundlag for at nægte en afgiftspligtig person en afgiftsfritagelse, som han lovligt kan kræve i henhold til direktivet, så meget mindre som intet forhindrer medlemsstaten i, i mangel af særlige bestemmelser på området, at anvende samtlige de regler i sin almindelige afgiftslovgivning, der tager sigte på at imødegå afgiftsunddragelser.

35 Det argument, som er udledt af den indledende sætning i artikel 13, afsnit B, kan herefter ikke tiltrædes.

36 Den sagsøgte myndighed, Forbundsrepublikken Tysklands regering og den franske regering har i øvrigt til støtte for det synspunkt, at der ikke kan støttes ret på den i sagen omhandlede bestemmelse, henvist til afsnit C i artikel 13, der har følgende ordlyd: »Valgmulighed. Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af: ... b) transaktioner omhandlet under B, litra d), ... Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere betingelser for dens udøvelse.»

37 Den tyske regering har nærmere anført, at den valgmulighed, der er fastsat i nævnte regel, er »forbeholdt medlemsstaterne«, og at Forbundsrepublikken Tyskland først har gjort brug af denne beføjelse ved gennemførelseslovens § 9. Det er uberettiget at foregribe denne lovlige valgmulighed. Når henses til den beføjelse, der er forbeholdt medlemsstaterne, og den i øvrigt hermed forbundne mulighed for at begrænse omfanget af valgfriheden og fastsætte

de nærmere betingelser for dens udøvlese, kan den af sagsøgeren i hovedsagen påberåbte bestemmelse ikke anses for at være en ubetinget regel.

38 Denne argumentation hviler på en urigtig opfattelse af indholdet af artikel 13, afsnit C. På grundlag af den beføjelse, bestemmelsen indeholder, kan medlemsstaterne indrømme de ved direktivet fritagne personer mulighed for at give afkald på fritagelsen enten i det hele, inden for bestemte grænser eller under visse betingelser. Det må imidlertid understreges, at valgmuligheden ifølge den nævnte bestemmelse i tilfælde, hvor staten gør brug af beføjelsen, alene tilkommer den afgiftspligtige person og ikke staten.

39 Heraf følger, at artikel 13, afsnit C, ikke tillægger medlemsstaterne nogen beføjelse til at betinge eller begrænse fritagelserne i afsnit B på nogen måde. Bestemmelsen giver blot medlemsstaterne mulighed for i større eller mindre omfang at give de afgiftspligtige personer, som er omfattet af fritagelserne, mulighed for at vælge at betale afgift, hvis de mener, at det er i deres interesse.

40 Det findes herefter, at den bestemmelse, som den sagsøgte myndighed og den tyske regering har anført til støtte for, at fritagelsen ikke er ubetinget, er uden betydning i et tilfælde, hvor en afgiftspligtig person har givet udtryk for sin vilje til at blive omfattet af den fritagelse, der er fastsat i direktivet, idet tilkendegivelsen af denne vilje nødvendigvis udelukker udøvelsen af valgmuligheden efter artikel 13, afsnit C.

Merværdiafgiftssystemet

41 Den sagsøgte myndighed har, støttet af Forbundsrepublikken Tysklands regering, nærmere udviklet en række argumenter mod, at der kan støttes ret på artikel 13, afsnit B, litra d), nr. 1, idet der henvises til de særlige forhold, der gør sig gældende for den pågældende afgiftsordning, nemlig den typiske sammenkædning af merværdiafgiften, der sker på grundlag af fradragsretten. Efter sagsøgtes opfattelse ville afbrydelsen af denne sammenkædning gennem

fritagelsen kunne indebære negative virkninger for såvel den, der er fritaget for afgift, som for afgiftspligtige personer i forudgående og efterfølgende led. Videre har sagsøgte nærmere henvist til de vanskeligheder for afgiftsmyndigheden, som kunne opstå på grundlag af anvendelsen af bestemmelser i et direktiv, før end der var sket en tilpasning af den pågældende nationale lovgivning.

42 I denne forbindelse har sagsøgte først anført, at fritagelsen ifølge direktivet efter omstændighederne kan være ufordelagtig for den fritagne person selv, hver gang han præsterer tjenesteydelser til afgiftspligtige personer, der opfylder betingelserne for fradrag. Der kan endvidere opstå ulemper for den pågældende i tilfælde af berigtigelse af fradrag vedrørende investeringsgoder, der i henhold til direktivets artikel 20 skal ske over en periode på fem år. Sagsøgte har videre henvist til de vanskeligheder, som kan følge af anvendelsen af reglerne om udstedelse af fakturaer i direktivets artikel 22, stk. 3, litra b), hvorefter fakturaer vedrørende levering af afgiftspligtige tjenesteydelser skal indeholde tydelig angivelse af merværdiafgiftsbeløbet. Ifølge artikel 21, stk. 1, litra c), afføder en sådan angivelse en selvstændig afgiftspligt, for så vidt angår fritagne tjenesteydelser. Den afgift, der skyldes i henhold til denne bestemmelse, kan i intet tilfælde fratrækkes i henhold til artikel 17, stk. 2, af modtageren af ydelsen som indgående afgift. Fritagelsen er således en betydelig ulempe for låneformidlere, som har udstedt fakturaer, der indeholder en angivelse af afgiftsbeløbet.

43 Sagsøgte har særlig fremhævet de forstyrrelser, som til skade for de afgiftspligtige personer, der i forudgående og efterfølgende led har forretningsforbindelse med den, som har opnået fritagelse, fremkaldes af, at en fritagelse kan kræves efterfølgende.

44 I denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af direktivets ordning, dels at personer, som er omfattet af fritagelsen, nødvendigvis i forbindelse med, at de gør brug af fritagelsen, giver afkald på retten til at fradrage indgående moms, dels at de, når de er omfattet af fritagelsen, ikke kan overvælte nogen afgift på senere led, hvorfor tredjemands rettigheder principielt ikke berøres.

45 Det fremgår heraf, at de argumenter, som den sagsøgte myndighed og den tyske regering udleder af vanskelighederne for den korrekte fordeling af merværdiafgiftsbyrden, således savner grundlag i tilfælde, hvor en afgiftspligtig person har givet udtryk for sin vilje til at være omfattet af fritagelsen ifølge direktivet og i øvrigt påtager sig følgerne af sit valg.

46 Endelig bemærkes vedrørende det argument, som sagsøgte har anført med hensyn til de vanskeligheder, som opstår som følge af fritagelser, der kræves af afgiftspligtige personer i senere led på grundlag af direktivet, at denne indsigelse er uden betydning, når der er tale om en afgiftspligtig person, der har krævet fritagelse på det tidspunkt, hvor han indleverer sin afgiftsopgørelse, og som følgelig ikke har faktureret nogen afgift til modtagerne af sine ydelser, således at tredjemands rettigheder ikke berøres.

47 Vedrørende de administrative vanskeligheder af mere almindelig art, der kan opstå som følge af anvendelsen af den i direktivet fastsatte fritagelse i tilfælde, hvor afgiftslovgivningen og den administrative praksis endnu ikke er tilpasset det nye grundlag, som følger af fællesskabsretten, er det tilstrækkeligt at bemærke, at disse vanskeligheder, såfremt de måtte opstå, er en følge af, at medlemsstaten ikke har overholdt den frist, som er fastsat for gennemførelsen af det pågældende direktiv. Følgerne af dette må bæres af forvaltningen og kan ikke overvæltes på de afgiftspligtige personer, som støtter ret på en præcis forpligtelse, der i henhold til fællesskabsretten har påhvilet staten siden den 1. januar 1979.

48 Det følger af det anførte, at den argumentation, som er udledt af det afgiftssystem, der fremgår af direktivet, heller ikke kan tiltrædes.

49 Det forelagte spørgsmål må derfor besvares således, 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 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.

Sagens omkostninger

50 De udgifter, der er afholdt af Forbundsrepublikken Tysklands regering, Den franske 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 ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, som er forelagt den af Finanzgericht Münster ved kendelse af 27. november 1980, 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.

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 19. januar 1982.

A. Van Houtte
Justitssekretær

J. Mertens de Wilmars
Præsident