YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
19 päivänä tammikuuta 1982 *

Asiassa 8/81,

jonka Finanzgericht Münster on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Ursula Becker, itsenäinen luoton välittäjä, Münster,

vastaan

Finanzamt Münster-Innenstadt (verotoimisto)

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti J. Mertens de Wilmars, jaostojen puheenjohtajat G. Bosco, A. Touffait ja O. Due sekä tuomarit P. Pescatore, Lord Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros ja F. Grévisse,

julkisasiamies: Sir Gordon Slynn,
kirjaaja: A. Van Houtte,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Finanzgericht Münster on esittänyt 27.11.1980 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.1.1981, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL N:o L 145, s. 1) 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdan tulkinnasta sen ratkaisemiseksi, voidaanko kyseistä säännöstä pitää 1.1.1979 lähtien Saksan liittotasavallassa välittömästi sovellettavana, ottaen huomioon, että kyseinen jäsenvaltio ei säädetyssä määräajassa toteuttanut toimenpiteitä sen täytäntöön panemiseksi.

Asian tausta

2 Kuudes direktiivi annettiin 17.5.1977 ja sen 1 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on annettava tarvittavat lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset arvonlisäverojärjestelmiensä muuttamiseksi direktiivin vaatimusten mukaisiksi viimeistään 1.1.1978. Koska useat jäsenvaltiot, niiden joukossa Saksan liittotasavalta, eivät pystyneet määräajassa suorittamaan tarvittavia muutoksia, neuvosto jatkoi kyseisten jäsenvaltioiden osalta kuudennen direktiivin 1 artiklassa vahvistettua määräaikaa 1.1.1979 asti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 26 päivänä kesäkuuta 1978 annetulla yhdeksännellä direktiivillä 78/583/ETY (EYVL N:o L 194, s. 16).

3 Saksan liittotasavalta pani täytäntöön kuudennen direktiivin vasta 26.11.1979 annetulla lailla (*Bundesgesetzblatt* I, s. 1953), joka tuli voimaan 1.1.1980.

4 Ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä ilmenee, että pääasian valittaja, joka harjoittaa itsenäisen luoton välittäjän ammattia, pyysi liikevaihtoveroa koskevissa kuukausi-ilmoituksissaan maaliskuun ja kesäkuun 1979 välisenä aikana verovapautusta liiketoimilleen. Pyyntönsä tueksi valittaja esitti, että kuudes direktiivi, jonka 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 ala-

kohdassa jäsenvaltiot velvoitetaan vapauttamaan arvonlisäverosta muun muassa "luottojen myöntäminen ja välitys", oli kansallisen oikeuden osa jo 1.1.1979 alkaen.

5 Esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että valittaja ilmoitti Finanzamtille liikevaihtonsa määrän ja tuotantopanoksista maksettujen verojen määrän ja väitti samalla, että hän oli oikeutettu direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdassa säädettyyn vapautukseen. Näin ollen hän ilmoitti joka kerta suoritettavan veron määräksi ja tuotantopanoksista maksettujen vähennettävien verojen määräksi "0".

6 Finanzamt ei hyväksynyt kyseisiä ilmoituksia ja arvioi kunkin kuukauden väliaikaisessa maksupäätöksessään valittajan liiketoimista suoritettavan arvonlisäveron määrän vähennettynä tuotantopanoksista maksetuilla veroilla, soveltaen kansallista lainsäädäntöä, jota ei ollut vielä muutettu.

7 Becker haki Finanzgerichtissä muutosta kyseisiin verotuslaskelmiin sen jälkeen, kun hänen veromuistutuksensa oli hylätty.

8 Finanzamt on väittänyt Finanzgerichtissä, että kyseisenä ajankohtana kuudetta direktiiviä ei ollut vielä pantu täytäntöön Saksan liittotasavallassa. Finanzamt on lisäksi esittänyt, että jäsenvaltioiden yhteisen käsityksen mukaan ei voida katsoa, että 13 artiklan B kohdassa luodaan välittömästi sovellettavaa oikeutta, ottaen huomioon, että kyseisessä säännöksessä annetaan jäsenvaltiolle harkintavaltaa.

9 Tämän asian ratkaisemiseksi Finanzgericht on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

"Sovelletaanko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY X osaston 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdan säännöstä luottojen välitystoimien vapauttamisesta liikevaihtoverosta sellaisenaan Saksan liittotasavallassa 1.1.1979 alkaen?"

10 Pääasian valittaja ei ole osallistunut käsittelyyn yhteisöjen tuomioistuimessa. Komissio on kuitenkin tukenut hänen näkemystään, ja se on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle perusteluja tarkoituksenaan osoittaa, että yksityiset oikeussubjektit voivat vedota kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohtaan.

11 Sitä vastoin vastapuolena oleva verohallinto ja Saksan liittotasavallan hallitus ovat esittäneet useita perusteluja osoittaakseen, että riidanalaista säännöstä ei voitu soveltaa ajanjaksona, jona täytäntöönpanoa koskevia säännöksiä ei vielä ollut pantu täytäntöön Saksan liittotasavallassa, eli verotusvuoden 1979 aikana. Ranskan tasavallan hallitus on ollut tältä osin niiden kanssa samaa mieltä.

Pääasia

12 Valitusasiassa vastapuolena oleva verohallinto, Saksan liittotasavallan hallitus ja Ranskan tasavallan hallitus eivät kiistä sitä, että yksityiset oikeussubjektit voivat tietyin edellytyksin vedota direktiivien säännöksiin, kuten yhteisöjen tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö osoittaa. Ne väittävät kuitenkin, että säännöksellä, jota pääasia koskee, ei voida katsoa olevan tällaista vaikutusta.

13 Ranskan hallituksen kanta on, että verodirektiiveillä ei pyritä korvaamaan erilaisia kansallisia verojärjestelmiä yhteisön verojärjestelmällä, vaan niitä pyritään yhdenmukaistamaan asteittain. Tämä koskee myös kuudetta direktiiviä, jossa on useita säännöksiä, joiden soveltamisen edellytykset jätetään suurelta osin jäsenvaltioiden harkittavaksi. Koska jäsenvaltioille jätetään kyseisessä direktiivissä erityisen paljon valinnan mahdollisuuksia, Ranskan hallitus arvioi, että direktiivillä ei kokonaisuudessaan voi olla minkäänlaisia vaikutuksia jäsenvaltioissa ennen kuin asianmukaiset kansalliset lainsäädäntötoimenpiteet on toteutettu.

14 Ranskan hallituksen mukaan ei voida katsoa, että 13 artiklan säännöksillä olisi välitöntä oikeusvaikutusta, ottaen huomioon kyseiseen artiklaan sisältyvä harkintavalta, toimintamahdollisuudet ja vaihtoehdot. Tätä mieltä on myös Saksan liittotasavallan hallitus.

15 Verohallinto on lisäksi Saksan liittotasavallan hallituksen tukemana vedonnut direktiivissä tarkoitetun verotusjärjestelmän johdonmukaisuuteen ja erityisesti ongelmiin, jotka johtuvat arvonlisäverotukselle ominaisesta verotusketjusta. Verohallinto katsoo, ettei ole mahdollista irrottaa asiayhteydestään 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdassa tarkoitettua vapautusta aiheuttamatta häiriöitä kyseiselle verotusjärjestelmälle kokonaisuudessaan.

16 Näiden väitteiden johdosta esille tullutta ongelmaa on tarkasteltava itse direktiivin ja kyseisen verotusjärjestelmän kannalta direktiivien oikeusvaikutusta koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa.

Direktiivien vaikutus

17 Perustamissopimuksen 189 artiklan kolmannen kohdan mukaan "direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot".

18 Kyseisestä kohdasta ilmenee, että valtioilla, joille se osoitetaan, on direktiivin nojalla tietyn tuloksen saavuttamista koskeva velvollisuus, joka on täytettävä ennen itse direktiivissä asetetun määräajan päättymistä.

19 Edellä esitetystä seuraa, että kun direktiivi on pantu asianmukaisesti täytäntöön, sen vaikutus ulottuu yksityisiin oikeussubjekteihin asianomaisen jäsenvaltion toteuttamien täytäntöönpanotoimenpiteiden välityksellä (asia 102/79, komissio v. Belgia, tuomio 6.5.1980, Kok. 1980, s. 1473).

20 Erityisiä ongelmia syntyy sitä vastoin, jos jäsenvaltio ei ole asianmukaisesti pannut direktiiviä täytäntöön ja erityisesti jos direktiivin säännöksiä ei ole pantu täytäntöön sen täytäntöönpanoa varten asetetun määräajan kuluessa.

21 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ja viimeksi asiassa 148/78, Ratti, 5.4.1979 annetusta tuomiosta (Kok. 1979, s. 1629) ilmenee, että vaikka 189 artiklan määräysten nojalla asetusta sovelletaan sellaisenaan ja näin ollen asetuksella voi luonteensa perusteella olla välittömiä oikeusvaikutuksia, tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että muilla tässä artiklassa tarkoitetuilla säädöksillä ei voisi koskaan olla vastaavia vaikutuksia.

22 Se, että suljettaisiin periaatteessa pois mahdollisuus, että asianomaiset henkilöt voisivat vedota direktiivissä asetettuun velvoitteeseen, olisi sen velvoittavan vaikutuksen vastaista, joka 189 artiklassa tunnustetaan direktiiville.

23 Erityisesti tapauksissa, joissa yhteisön toimielimet ovat direktiivillä velvoittaneet jäsenvaltiot toimimaan tietyllä tavalla, tällaisen säädöksen tehokas vaikutus (*effet utile*) heikentyy, jos yksityisiä oikeussubjekteja estetään vetoamasta siihen tuomioistuimessa ja jos kansallisia tuomioistuimia estetään ottamasta sitä huomioon osana yhteisön oikeutta.

24 Näin ollen jäsenvaltio, joka ei ole määräajassa toteuttanut direktiivissä säädettyjä täytäntöönpanotoimenpiteitä, ei voi yksityisiä vastaan vedota siihen, että se itse ei ole täyttänyt direktiivissä säädettyjä velvoitteitaan.

25 Jos direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, niihin voidaan vedota sellaisia kansallisia säännöksiä vastaan, jotka eivät ole direktiivin säännösten mukaisia, kun toimenpiteitä direktiivin täytäntöönpanemiseksi ei ole toteutettu määräajassa. Yksityiset oikeussubjektit voivat myös vedota kyseisiin säännöksiin, siltä osin kuin niissä määritellään oikeuksia, joihin yksityiset voivat vedota suhteessa valtioon.

26 Finanzgerichtin esittämässä kysymyksessä pyydetään ratkaisemaan, voidaanko katsoa, että direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdalla on nämä tunnusmerkit. Kyseisen säännöksen mukaan "jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veronkiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi: – – d) seuraavat liiketoimet: 1. luottojen myöntäminen ja välitys – – ".

Direktiivin rakenne sekä asiayhteys

27 Siltä osin kuin kyseisessä säännöksessä määritellään liiketoimi, jota vapautus koskee, ja henkilö, jolle vapautus myönnetään, se on siinä määrin täsmällinen, että yksityinen oikeussubjekti voi vedota siihen ja että tuomioistuin voi soveltaa sitä. Tarkasteltavaksi jää kuitenkin, voidaanko oikeutta säännöksen mukaiseen vapautukseen pitää ehdottomana, ottaen huomioon direktiivin yleinen rakenne ja 13 artiklan asiayhteys sekä sen verotusjärjestelmän erityispiirteet, jonka yhteydessä vapautusta on sovellettava.

28 Direktiivin yleisen rakenteen osalta on aluksi tarkasteltava väitettä, joka perustuu siihen, että säännös, johon kansallinen tuomioistuin viittaa, kuuluu erottamattomana osana yhdenmukaistamisesta annettuun direktiiviin, jossa taataan jäsenvaltioille monessa suhteessa harkintavaltaa, johon liittyy toimintamahdollisuuksia ja vaihtoehtoja.

29 Vaikka kuudennessa direktiivissä kieltämättä jätetään jäsenvaltioille jonkin verran harkintavaltaa tiettyjen säännösten täytäntöönpanon suhteen, yksityisiltä ei kuitenkaan voida evätä oikeutta vedota niihin säännöksiin, jotka tavoitteensa vuoksi voidaan irrottaa kokonaisuudesta ja joita voidaan soveltaa sellaisenaan. Tämä vähimmäistae yksityisille oikeussubjekteille, joille direktiivin täytäntöönpanon laiminlyömisestä on aiheutunut haittaa, johtuu perusta-

missopimuksen 189 artiklan kolmannessa kohdassa jäsenvaltioille asetetun velvoitteen sitovuudesta. Kyseisellä velvoitteella ei olisi mitään vaikutusta, jos jäsenvaltioiden sallitaan toimettomuudellaan estää ne vaikutukset, jotka direktiivin tietyillä säännöksillä sisältönsä puolesta saattaa olla.

30 Kyseisen direktiivin yleiseen rakenteeseen tai jäsenvaltioille siinä annettuun toimintavapauteen ei näin ollen voida vedota niiden säännösten kaiken vaikutuksen kieltämiseksi, joihin voidaan tehokkaasti vedota tuomioistuimessa, vaikka direktiiviä ei kokonaisuutena ole pantu täytäntöön.

31 Valitusasiassa vastapuolena oleva verohallinto, Saksan liittotasavallan hallituksen ja Ranskan hallituksen tukemana, kiinnittää 13 artiklan asiayhteyden osalta erityisesti huomiota kyseisen artiklan B kohdan johdantolauseessa jäsenvaltioille annettuun harkintavaltaan. Kyseisessä kohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on myönnettävä vapautus "edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi". Tämä osoittaa, että kyseiset säännökset huomioon ottaen 13 artiklan vapautusta koskevat säännökset eivät ole ehdottomia. Sen vuoksi niihin ei voida vedota ennen kuin mainitut edellytykset on määritelty.

32 Aluksi on huomautettava, että mainitut "edellytykset" eivät millään tavoin vaikuta säädetyn vapautuksen sisällön määrittelyyn.

33 Ensinnäkin mainittujen "edellytysten" tarkoituksena on varmistaa säädettyjen vapautusten oikea ja selkeä soveltaminen. Jäsenvaltio ei voi evätä verovelvolliselta direktiivissä mainittua vapautusta sillä perusteella, ettei jäsenvaltiossa ole annettu säännöksiä vapautuksen soveltamisen helpottamiseksi, mikäli verovelvollinen pystyy osoittamaan vapautuksen myöntämiselle asetettujen edellytysten tosiasiallisesti täyttyvän oman verotuksellisen tilanteen kohdalla.

34 Lisäksi "edellytyksillä" tarkoitetaan toimenpiteitä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi. Jäsenvaltio, joka ei ole toteuttanut tätä varten tarvittavia varotoimenpiteitä, ei voi vedota omaan laiminlyöntiinsä evätäkseen verovelvolliselta vapautuksen, johon tällä direktiivin mukaan on oikeus, varsinkaan kun mikään ei estä tätä jäsenvaltiota asiaa koskevien erityissäännösten puuttuessa turvautumasta kaikkiin sovellettavissa oleviin yleisen verolainsäädäntönsä säännöksiin, joilla pyritään petosten ehkäisyyn.

35 Edellä esitetyn johdosta 13 artiklan B kohdan johdantolauseeseen perustuva väite on hylättävä.

36 Verohallinto, Saksan liittotasavallan hallitus ja Ranskan hallitus vetoavat lisäksi sen tueksi, että kyseiseen säännökseen ei voida vedota, 13 artiklan C kohtaan, jonka sanamuoto on seuraava: "Valintaoikeus. Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen: – – b) edellä B kohdan d alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta. Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä."

37 Saksan hallitus korostaa, että kyseisen säännöksen mukainen valintaoikeus "varataan jäsenvaltioille" ja että Saksan liittotasavalta käytti tätä oikeutta vasta täytäntöönpanolain 9 artiklassa. Kyseisen lakiin perustuvan valintaoikeuden käyttöä etukäteen ei voida sallia. Ottaen huomioon kyseinen jäsenvaltioille varattu oikeus sekä siihen sisältyvä mahdollisuus rajoittaa valintaoikeuden laajuutta ja vahvistaa sitä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, ei säännöstä, johon pääasian valittaja vetoaa, voida pitää ehdottomana sääntönä.

38 Edellä esitetyt väitteet perustuvat 13 artiklan C kohdan merkityksen väärään arviointiin. Jäsenvaltiot voivat kyseisessä säännöksessä niille annetun oikeuden nojalla antaa direktiivissä säädettyjen vapautusten saajille mahdollisuuden luopua vapautuksesta joko kaikissa tapauksissa tai tietyin rajoituksin tai tietyin edellytyksin. On kuitenkin syytä korostaa, että silloin kun jäsenvaltio käyttää kyseistä oikeutta, näiden edellytysten mukaisesti annettu valintaoikeus kuuluu edellä esitetyn säännöksen mukaan ainoastaan verovelvolliselle eikä valtiolle.

39 Edellä esitetystä seuraa, että 13 artiklan C kohdassa jäsenvaltioille ei anneta mitään oikeutta asettaa minkäänlaisia ehtoja tai rajoituksia B kohdassa säädetyille vapautuksille. Siinä annetaan pelkästään jäsenvaltioille oikeus tarjota vapautukseen oikeutetuille enemmän tai vähemmän laajalle ulottuva mahdollisuus itse tehdä verotusta koskeva valinta, jos nämä katsovat sen olevan etujensa mukaista.

40 Näin ollen säännös, johon verohallinto ja Saksan hallitus vetoavat osoittaakseen, että vapautus ei ole ehdoton, ei ole olennainen verovelvollisen aseman kannalta, kun tämä on ilmaissut aikovansa hyödyntää direktiivissä säädettyä vapautusta, ottaen huomioon, että tällä aikomuksen ilmaisulla väistämättä suljetaan pois 13 artiklan C kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttö.

Arvonlisäverojärjestelmä

41 Verohallinto esittää Saksan liittotasavallan hallituksen tukemana sen perustelemiseksi, että 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohtaan ei voida vedota, useita yksityiskohtaisia väitteitä, jotka perustuvat kyseessä olevan verojärjestelmän erityispiirteisiin, eli vähennysoikeusjärjestelmästä johtuvaan arvonlisäverolle ominaiseen ketjuuntumiseen. Verohallinto väittää, että tämän ketjuuntumisen katkeaminen, jonka vapautus aiheuttaa, saattaa vaikuttaa haitallisesti sekä itse vapautuksen saajan etuihin että liiketoimien ketjussa tätä seuraavien tai jopa edeltävien verovelvollisten etuihin. Lisäksi Finanzamt viittaa vaikeuksiin, joita verohallinnolle saattaa aiheutua direktiivin säännösten soveltamisesta ennen asiaan liittyvän kansallisen lainsäädännön mukauttamista.

42 Verohallinto väittää, että direktiivissä säädetty vapautus voi olosuhteiden mukaan olla siihen oikeutetun henkilön etujen vastainen aina silloin, kun tämä suorittaa palveluja verovelvollisille, jotka täyttävät vähennyksiä koskevat edellytykset. Vähennysoikeutta käyttävälle voi myös aiheutua haittaa investointitavaroiden vähennysten tarkistusten osalta, jotka voidaan direktiivin 20 artiklan nojalla suorittaa viiden vuoden ajalta. Verohallinto viittaa lisäksi vaikeuksiin, jotka saattavat aiheutua direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan laskujen toimittamista koskevan säännöksen soveltamisesta. Säännöksen mukaan veronalaisten palvelujen suorittamiseen liittyvissä laskuissa on selkeästi mainittava arvonlisäveron määrä. Direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan tällaisesta merkinnästä syntyisi itsenäinen veroperuste verosta vapautettujen palvelujen suorittamisen osalta. Suoritetun palvelun vastaanottaja ei 17 artiklan 2 kohdan mukaan missään tapauksessa saa vähentää kyseisen säännöksen nojalla maksettavaa veroa tuotantopanoksista maksettuina veroina. Näin ollen vapautuksen myöntäminen aiheuttaa huomattavaa haittaa luoton välittäjille, jotka ovat toimittaneet laskuja, joissa mainitaan veron määrä.

43 Verohallinto korostaa erityisesti häiriöitä, jotka aiheutuvat siitä, että vapautusta voidaan vaatia jälkikäteen niiden verovelvollisten vahingoksi, jotka ovat liikesuhteessa vapautukseen oikeutettuun henkilöön, jota ne joko seuraavat tai edeltävät liiketoimien ketjussa.

44 Tähän on huomautettava, että direktiivin rakenne on sellainen, että kun vapautukseen oikeutetut käyttävät tätä oikeuttaan, he luopuvat väistämättä oikeudestaan vähentää tuotantopanoksista maksetut verot, ja että kun vapautus on myönnetty, he eivät voi siirtää mitään maksuja edelleen verotusketjus-

sa. Näin ollen ulkopuolisten henkilöiden oikeuksia ei periaatteessa voida loukata.

45 Vastapuolena olevan verohallinnon ja Saksan hallituksen esittämät väitteet arvonlisäverotaakan säännönmukaiselle siirtymiselle aiheutuvasta häiriöstä eivät ole perusteltuja tapauksissa, joissa verovelvollinen on ilmaissut aikomuksensa käyttää hyväkseen direktiivissä säädettyä vapautusta ja ottaa myös vastuun tekemästään valinnasta.

46 Verohallinnon väitteeseen häiriöistä, jotka aiheutuvat verovelvollisten direktiivin nojalla jälkikäteen vaatimista vapautuksista, on todettava, että tällä väitteellä ei ole merkitystä tapauksissa, joissa verovelvollinen on veroilmoituksensa esittämishetkellä vaatinut oikeutta vapautukseen eikä siksi ole laskuttanut veroa suorittamiensa palvelujen saajilta. Näissä tapauksissa ulkopuolisten henkilöiden oikeuksia ei loukata.

47 Luonteeltaan yleisempien hallinnollisten vaikeuksien osalta, jotka aiheutuvat direktiivissä säädetyn vapautuksen soveltamisesta, kun verolainsäädäntöä ja hallinnollista käytäntöä ei vielä ole mukautettu yhteisön oikeuden mukaisiin uusiin tekijöihin, on riittävää huomauttaa, että kyseiset vaikeudet, jos sellaisia on, olisivat seurausta siitä, että jäsenvaltio ei ole noudattanut kyseisen direktiivin täytäntöönpanosta säädettyä määräaikaa. Verohallinnon on kannettava seuraukset tilanteesta. Niitä ei saa siirtää niiden verovelvollisten kannettavaksi, jotka vetoavat yhteisön oikeuden nojalla valtiolle 1.1.1979 alkaen kuuluneeseen täsmälliseen velvollisuuteen.

48 Edellä esitetystä seuraa, että direktiivissä säädettyä verotusjärjestelmää koskevat väitteet on hylättävä.

49 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että luoton välittäjä voi 1.1.1979 alkaen vedota jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdan säännökseen, joka koskee luottojen välitystoimien vapauttamista liikevaihtoverosta, kun kyseistä direktiiviä ei ole pantu täytäntöön ja kun kyseinen luoton välittäjä ei ole siirtänyt veroa edelleen verotusketjussa. Tässä tapauksessa valtio ei voi vedota häntä vastaan siihen, että direktiiviä ei ole pantu täytäntöön.

Oikeudenkäyntikulut

50 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan liittotasavallan ja Ranskan tasavallan hallituksille sekä Euroopan yhteisöjen neuvostolle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Finanzgericht Münsterin 27.11.1980 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Luoton välittäjä voi 1.1.1979 alkaen vedota jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdan säännöksiin, jotka koskevat luottojen välitystoimien vapauttamista liikevaihtoverosta, kun kyseistä direktiiviä ei ole pantu täytäntöön ja kun kyseinen luoton välittäjä ei ole siirtänyt veroa edelleen verotusketjussa. Tässä tapauksessa valtio ei voi vedota häntä vastaan siihen, että direktiiviä ei ole pantu täytäntöön.

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Julistettiin Luxemburgissa 19 päivänä tammikuuta 1982.

A. Van Houtte
kirjaaja

J. Mertens de Wilmars
presidentti