

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
SIR GORDON SLYNN
FREMSAT DEN 6. MAJ 1982¹

Høje Domstol.

I denne sag skal jeg fremsætte forslag til afgørelse straks.

R. A. Grendel GmbH (herefter »Grendel«) driver låneformidlingsvirksomhed. I 1979 havde virksomheden en indtægt ved låneformidling og forsikringsformidling på 1 601 936 DM. Den 3. september 1980 fastsatte Finanzamt für Körperschaften in Hamburg (herefter »Finanzamt«) en merværdiafgift på 12 henholdvis 13 % af den indtægt, virksomheden havde haft i forbindelse med sine tjenesteydelser. Grendel anfægtede afgiftsfastsættelsen under henvisning til, at virksomheden havde ret til momsfrigørelse i henhold til Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 (EFT L 145 af 13. 6. 1977, s. 1). Som det vil erindres fra sag 8/81, *Becker mod Finanzamt Münster-Innenstadt*, af 19. januar 1982, der endnu er utrykt, skulle direktivet have været gennemført i medlemsstaterne senest pr. 1. januar 1978. Denne frist blev efterfølgende forlænget til den 1. januar 1979. Forbundsrepublikken Tyskland traf først de nødvendige gennemførelsesforanstaltninger den 26. november 1979, og foranstaltningerne fik virkning fra den 1. januar 1980 (jf. Umsatzsteuergesetz af 26. november 1979, Bundesgesetzblatt I, 1979, s. 1953). Ifølge forelæggelseskendelsen i denne sag skyldtes forskinkelsen uenighed mellem det tyske forbundsparlaments to kamre vedrørende anvendelsen af begrebet »indland« i forbindelse med Tysklands deling efter krigen.

Som i *Becker*-sagen vedrører striden i den foreliggende sag det tidsrum, i hvilket Forbundsrepublikken Tyskland i strid med sine forpligtelser efter fællesskabsretten ikke havde gennemført direktivet. I henhold til den tyske lov, der var gældende i 1979 (Umsatzsteuergesetz af 16. november 1973, Bundesgesetzblatt I 1973, s. 1682) skulle der betales moms af de pågældende transaktioner, medens de var fritaget efter direktivet, som — blev det hævdet — Finanzamt skulle have anvendt. Finanzgericht fandt, at Grendel kunne støtte ret på direktivets bestemmelser som grundlag for kravet om fritagelse, men fandt det hensigtsmæssigt at indhente en præjudiciel afgørelse fra Domstolen vedrørende problemet. Spørgsmålet i forelæggelseskendelsen er følgende:

»Skal artikel 13, B, litra d), nr. 1, i Rådets sjette 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«.

Uanset det i forelæggelseskendelsen udtales, at de pågældende transaktioner skal fritages efter artikel 13, B, litra d), nr. 1 — samme bestemmelse, som behandledes i *Becker*-sagen — synes

¹ — Oversat fra engelsk.

artikel 13, B, litra a), snarere at kunne danne basis for fritagelse for så vidt angår transaktioner i forbindelse med forsikringsmægling. Dette spørgsmål har imidlertid ikke været inddraget i debatten for Domstolen og skal således, når henses til ordlyden af det af Finanzgericht forelagte spørgsmål, ikke afgøres. Under alle omstændigheder synes der ikke at bestå nogen afgørende forskel mellem artikel 13, B, litra a), og artikel 13, B, litra d), nr. 1, for så vidt angår den direkte virkning.

Afæsket en kommentar til afgørelsen i *Becker*-sagen fastholdt Finanzgericht som sit synspunkt, at det var nødvendigt, at Domstolen besvarede det i denne sag forelagte spørgsmål. Den argumentation der er fremført for Domstolen til støtte for, at Grendel ikke kan støtte ret på artikel 13, B, litra d), nr. 1, er imidlertid i vidt omfang den samme som den, der allerede er taget stilling til i *Becker*-sagen, og jeg mener ikke at det er nødvendigt, at jeg gennemgår den igen. I hvilket omfang og på hvilken måde forordningen kan påberåbes direkte af en borger for en national domstol over for en medlemsstat, der ikke har gennemført direktivet, er efter min opfattelse endeligt afgjort for så vidt angår problemerne i denne sag i Domstolens dom i *Becker*-sagen. Uanset henvisningerne i indlæg-gene for Domstolen til kommentarer, hvori det påstås, at linjen i Domstolens afgørelser om direkte virkning har medført utilsigtede og urimelige resultater, findet jeg ingen grund til at rejse spørgsmål om den holdning, Domstolen hidtil har indtaget. Jeg finder det heller ikke nødvendigt, at Domstolen, således som den er blevet opfordret til, *ex cathedra* sammenfatter de principper der

kan udledes af Domstolens tidligere afgørelser.

De praktiske vanskeligheder der påstås at kunne følge af en afgørelse om direkte virkning, blev gennemanalyseret i *Becker*-afgørelsen, og jeg finder det ikke nødvendigt at sige mere om dem, end Domstolen har udtalt i *Becker*-sagen. Der blev under proceduren henvist til direktivets artikel 13, C. Virkningen af den valgmulighed, der gives gennem artikel 13, C, på den øvrige argumentation til fordel for direkte virkning er ligeledes blevet udførlig behandlet i mit forslag og i Domstolens dom i *Becker*-sagen, og jeg mener ikke, at det tjener noget formål at føje noget til det dér udtalte. Det blev anført, at der kan opstå visse vanskeligheder i forbindelse med det, der blev beskrevet som den hybride karakter af visse virksomheders transaktioner, men som det blev anført fra Kommissionens side opstår dette spørgsmål ikke i den foreliggende sag, og efter min opfattelse er det allerede tilstrækkeligt behandlet i Domstolens dom i *Becker*-sagen.

Ved afgørelsen af det forelagte spørgsmål ville jeg se bort fra det, som er udtalt i mødeprotokollen fra Rådets møde den 26. juni 1978, da sådanne udtalelser efter min opfattelse ikke bør tages i betragtning ved fortolkningen af direktivet. Det er følgelig ikke nødvendigt at tage stilling til den åbenbare forskel i opfattelse mellem Kommissionen og Rådet vedrørende disse protokoludtalelsers reelle virkning.

Der blev imidlertid rejst to spørgsmål, som jeg måske bør behandle. Det første blev faktisk rejst af Finanzgericht selv i forelæggelseskendelsen. Spørgsmålet var, om indenrigspolitiske vanskeligheder i forbindelse med gennemførelsen af et direktiv i national ret kan give medlemsstaterne et tidsmæssigt spillerum med hensyn til gennemførelsesforpligtelsen.

Det må anses for fastslået, at en medlemsstat ikke kan henholde sig til politiske forhold — uanset om disse bestod på det tidspunkt, da medlemsstaten blev bundet af en forpligtelse i henhold til traktaten — som begrundelse for manglende opfyldelse af forpligtelse, og det er ligeledes fastslået, at princippet gælder for direktiver. Jeg skal henvise til sag 8/70, *Kommissionen mod Italien*, Sml. 1970, s. 961, præmisserne 8-10, sag 30/72, *Kommissionen mod Italien*, Sml. 1973, s. 161, præmisserne 10-11 og sag 79/72, *Kommissionen mod Italien*, Sml. 1973, s. 667. Hvis det viser sig umuligt at gennemføre et direktiv inden for den fastsatte frist, er der kun én mulighed for den pågældende medlemsstat, som er forenelig med fællesskabsretten, nemlig inden for fællesskabsrettens rammer at tage initiativ til, at den kompetente fællesskabsinstitution vedtager den fornødne forlængelse af fristen (sag 52/75, *Kommissionen mod Italien*, Sml. 1976, s. 277, præmis 12). Følgen heraf er, at medlemsstaten i tilfælde af, at direktivet på grund af politiske vanskeligheder ikke er gennemført inden for den forlængede frist, hvilket var tilfældet i den foreliggende sag, ikke kan gøre sin egen manglende opfyldelse af forpligtelserne efter direktivet gældende over for private, og at der kan støttes ret på de bestemmelser i direktivet, der er ubetingede og tilstrækkeligt præcise, således om det blev udtalt i *Becker-sagen*.

Det andet spørgsmål findes i den italienske regerings skriftlige indlæg og slutter sig til de spørgsmål, jeg har refereret ovenfor. Argumentet om, at Grendel ikke kunne støtte ret på direktivet støttede sig, således om jeg opfatter det, på antagelsen af, at den eneste, der bærer den afgiftsmæssige byrde af momsen, er den endelige forbruger, og at afgiftspligtige personer højere oppe i kæden af transaktioner kun optræder som afgiftsopkrævere. Følgelig må den ordning, som er skabt gennem direktivet, anskues som et hele, og systemet af fritagelser og fradrag skal anvendes i lyset af virkningen på den endelige forbrugers afgiftsbyrde.

Denne analyse synes, således som den er fremført, at sammenblande afgiftens økonomiske byrde, der til slut påhviler den endelige forbruger, idet han ikke kan overvælte den på nogen anden, med afgiftsbyrden. Det fremgår klart af direktivets artikel 2, at det er en afgiftspligtig persons levering af goder og tjenesteydelser mod vederlag, der er merværdiafgiftspligtig. Den afgiftspligtige person er således den, der præsterer ydelsen, ikke den, der præsterer vederlaget. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted (artikel 10, stk. 2), og det afgiftspligtige beløb er, sagt i korthed, det vederlag, som leverandøren modtager (jf. artikel 11). På samme måde vedrører fritagelserne leveringen af goder eller tjenesteydelser (artiklerne 13-16), og fradragsretten tilkommer den, der leverer, i det omfang goder og tjenesteydelser leveret til ham anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner (jf. artikel 17, stk. 2). Aftageren af goder eller tjenesteydelser er normalt ikke forpligtet til at betale

moms (jf. artikel 21). Det er således i afgiftsmæssig henseende og i henhold til den ordning, der er fastlagt i direktivet, den, der i ethvert led i kæden af afgiftspligtige transaktioner optræder som leverandør, der er forpligtet til at betale

afgiften. At det i den sidste ende er den endelige forburger, der må bære den økonomiske byrde, ændrer ikke leverandørens restsstilling, og det er efter min opfattelse ikke muligt blot at anse ham for afgiftsopkræver.

Herefter, og uanset de to yderligere argumenter, der er fremført, mener jeg at de grunde, jeg har fremført hér samt i *Becker*-sagen, at det spørgsmål, som er forelagt Domstolen af Finanzgericht, bør besvareres således:

Efter den 1. januar 1979 kunne en person, der gennemførte de i 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) nævnte transaktioner, støtte ret på bestemmelsen 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.