

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
SIR GORDON SLYNN
FREMSAT DEN 18. NOVEMBER 1981¹

Høje Domstol.

Den foreliggende sag er indbragt for Domstolen ved en anmodning om præjudiciel afgørelse af 27. november 1980 fra Finanzgericht Münster, Forbundsrepublikken Tyskland. Kendelsen er afsagt under en sag anlagt af Ursula Becker, der er selvstændig låneformidler, mod Finanzamt Münster-Innenstadt (herefter benævnt Finanzamt). Under sagen har Ursula Becker påstået sig fritaget for moms for perioden marts-juni 1979 i henhold til artikel 13, B, litra d), nr. 1, i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 (EFT L 145 af 13. 6. 1977, s. 1).

Artikel 1 i direktivet bestemmer, at medlemsstaterne »tilpasser deres nugældende ordning for merværdiafgift til bestemmelserne i de følgende artikler« og »vedtager de nødvendige administrative og ved lov fastsatte bestemmelser, for at deres således tilpassede ordning kan træde i kraft snarest muligt og senest den 1. januar 1978«. Ved artikel 28, stk. 4, indførtes en overgangsperiode, der »indledningsvis« fastsattes til fem år fra den 1. januar 1978, med henblik på at indrømme frist for en gradvis gennemførelse i national ret af de områder, som er opregnet i artikel 28, stk. 3, hvoraf dog ingen synes af betydning i denne sag.

Artikel 13, B, i direktiv 77/388 bestemmer af betydning for sagen: »Med

forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedenævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug: . . . d) følgende transaktioner: 1. ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene; . . . «.

Forbundsrepublikken Tyskland var en af flere medlemsstater, som så sig ude af stand til at gennemføre direktivet inden for det fastsatte tidsrum. Følgelig vedtog Rådet direktiv 78/583 af 26. juni 1978 (EFT L 194 af 19. 7. 1978, s. 16), som forlængede fristen for gennemførelsen af direktiv 77/388 til 1. januar 1979. På trods af forlængelsen var Tyskland stadig ude af stand til at efterkomme direktivet rettidigt, og den 13. august 1979 anlagde Kommissionen sag ved Domstolen (sag 132/79) i henhold til EØF-traktatens artikel 169. To måneder senere, den 26. november 1979, vedtoges endelig en lov, der gennemførte direktivet med virkning fra 1. januar 1980, hvorefter Kommissionen hævdede sagen.

Den foreliggende sag vedrører således det tidsrum, i hvilket Forbundsrepublikken Tyskland ikke havde gennemført direktiv 77/388 i strid med dettes artikel 1.

¹ — Oversat fra engelsk.

Det fremgår, at Ursula Becker i sine forhåndsangivelser for tiden marts-juni 1979 (efter at den forlængede frist for gennemførelsen af direktivet var udløbet, og før den tyske regering havde reageret) opførte de »låneformidlings-transaktioner«, hun havde gennemført i disse måneder, som fritaget for moms. Følgelig krævede hun ikke ret til at fradrage den indgående afgift for hermed forbundne transaktioner. Finanzamt afviste hendes forlangende om fritagelse for låneformidlingstransaktionerne og pålagde hende afgift i overensstemmelse med den dagældende tyske lovgivning. Hun protesterede herimod og anlagde sag ved Finanzgericht med påstand om, at momsen for den pågældende periode fastsattes til 0 DM. Det eneste grundlag herfor synes at have været direktivets artikel 13, B, litra d), nr. 1. Finanzamt gjorde gældende, at Ursula Becker ikke kunne støtte ret på direktivet, idet artikel 13, B, overlader medlemsstaterne et vist skøn og derfor ikke er umiddelbart anvendelig, hvilket fremgik af et cirkulære fra Nordrhein-Westfalens finansminister. I slutningen af året indsendte Ursula Becker sin årlige angivelse, i hvilken hun fradrog indgående afgift, men dette synes at være sket på grundlag af Finanzamt's synspunkt, hvorefter hun ikke kunne kræve fritagelse. Hvorvidt, således som det blev anført, hun har handlet inkonsekvent, er det efter min opfattelse ikke nødvendigt af afgøre med henblik på at besvare det spørgsmål, som er forelagt Domstolen.

Ifølge den tyske regerings indlæg opstår problemet alene i forbindelse med låneformidling, idet tysk ret vedrørende ydelse af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene, allerede var i overensstemmelse med direktivet. Det spørgsmål, som Finanzgericht har forelagt Domstolen til præjudiciel afgørelse, drejer sig blot om, hvorvidt

artikel 13, B, litra d), nr. 1, har været umiddelbart gældende ret i Forbundsrepublikken Tyskland fra den 1. januar 1979, for så vidt angår formidlingen af lån. Der er afgivet skriftlige og mundtlige indlæg af den franske og den tyske regering samt af Finanzamt, som alle har foreslået spørgsmålet besvaret benægtende, samt af Kommissionen, der er af den modsatte opfattelse. Ursula Becker har ikke afgivet indlæg.

Den tyske regerings repræsentant har rejst spørgsmålet om, hvorvidt udtrykket »gælder umiddelbart«, som er anvendt af Finanzgericht i forelæggelseskendelsen, er et korrekt udtryk for den i en række af Domstolens afgørelser fastslåede grundsætning om, at mens alene forordninger kan siges at gælde umiddelbart i henhold til EØF-traktatens artikel 189, kan andre retsakter, og navnlig direktiver, have tilsvarende virkninger.

Tidligere afgørelser fra Domstolen fastslår efter min opfattelse, at det korrekte spørgsmål ikke er, om et direktiv »gælder umiddelbart« i snæver forstand, dvs. i den betydning, hvori udtrykket anvendes i EØF-traktatens artikel 189.

I sag 41/74, *Van Duyn mod Home Office*, Sml. 1974, s. 1337, fastslog Domstolen, at »selv om forordninger i medfør af artikel 189 er umiddelbart gældende og som følge heraf i sig selv er egnede til at have umiddelbar virkning, er det ikke en følge heraf, at andre af de i denne artikel nævnte retsakter aldrig kan have tilsvarende virkninger... det

må derfor i hvert enkelt tilfælde undersøges, hvorvidt den omhandlede bestemmelses art, opbygning og ordvalg gør den egnet til at have umiddelbar virkning i forholdet mellem medlemsstaterne og disses retsundergivne«. I Domstolens domme i sag 51/76, *Nederlandse Ondernemingen mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, Sml. 1977, s. 113, sag 148/78, *anklagemyndigheden mod Ratti*, Sml. 1979, s. 1629, og sag 102/79, *Kommissionen mod Belgien*, Sml. 1980, s. 1473, udtaltes det, at hvis et direktiv rettes til en medlemsstat, har denne stat pligt til at gennemføre det, selv om valget af form og midler for gennemførelsen overlades til medlemsstaten. Undlader medlemsstaten at gennemføre direktivet, kan en privat over for medlemsstaten støtte ret på dets bestemmelser, hvis disse er ubetingede og tilstrækkeligt præcise. Medlemsstaten kan ikke påberåbe sig sin forsømmelse med hensyn til rettidig handling ved at hævde, at direktivet endnu ikke er i kraft.

Spørgsmålet er således ikke, om direktivet »gælder umiddelbart«, men hvorvidt det er udformet på en sådan måde, at private kan støtte ret herpå over for den medlemsstat, som har undladt at gennemføre det i strid med sin pligt hertil.

Der har været fremført et antal argumenter af de tyske myndigheder og af den franske regering med henblik på at godtgøre, hvorfor Ursula Becker ikke kan støtte ret på direktiv 77/388.

For det første har den tyske regering anført, at Kommissionens repræsentant under Rådets drøftelse af direktivudkastet udtalte, at den bestemmelse, som nu er artikel 13, ville få en sådan ordlyd, at

det sikredes, at afgiftspligtige ikke ville have ret til fritagelse. Der bør efter min opfattelse ikke tages hensyn til dette forhold ved besvarelsen af det spørgsmål, som er forelagt Domstolen. Om der kan støttes ret på en nærmere bestemt regel i direktivet, bør besvares på grundlag af selve direktivets bestemmelser, og ikke på grundlag af en ikke offentliggjort udtalelse, der er fremsat af en repræsentant fra en af de institutioner, som har været inddraget i lovgivningsarbejdet, og hvorved vedkommendes opfattelse af denne institutions hensigter forklaredes.

Den franske regering anførte, at Rådets vedtagelse af direktiv 78/583, som forlængede fristen for gennemførelse af direktiv 77/388, nødvendigvis måtte indebære en udelukkelse af muligheden for, at direktivet kunne have direkte virkning. Kommissionens repræsentant fremdrog en ikke offentliggjort udtalelse i Rådets mødereferat, som var fremsat på tidspunktet for vedtagelsen af direktiv 78/583, med henblik på at vise, at Rådet faktisk ikke havde haft til hensigt at afskære rettigheder, som måtte være erhvervet i henhold til direktiv 77/388. Jeg vil også se bort fra denne udtalelse, idet heller ikke den bør tages i betragtning.

Jeg kan i hvert fald ikke godtage den franske regerings argument. Direktiv 78/583 vedrører ikke karakteren, indholdet eller udformningen af de regler, som er indført ved direktiv 77/388. Førstnævnte direktiv fastsætter alene en ny dato for gennemførelsen af sidstnævnte direktivs bestemmelser. Uanset retstilstanden i tidsrummet mellem den oprindeligt fastsatte dato og den efterfølgende dato, hvortil gennemførelsesperioden blev forlænget, er det min opfattelse, at når den nye dato over-

skredet, er spørgsmålet med hensyn til følgende periode, om der kan støttes ret på det oprindelige direktiv, der i øvrigt er uændret. At gennemførelsesfristen er blevet forlænget, giver efter min opfattelse hverken udtrykkeligt eller stiltiende belæg for, at den private ikke derefter kan støtte ret på direktivets bestemmelser mod den medlemsstat, der udlader at gennemføre det inden for den fastsatte frist.

Den tyske regerings repræsentant gjorde gældende, at private kun kan støtte ret på en direktivbestemmelse, hvis denne er til fordel for vedkommende. I den foreliggende sag hævdes det, at artikel 13, B, litra d), nr. 1, i nogle tilfælde kan være til fordel og i andre tilfælde kan være til skade eller kan have virkninger, hvoraf nogle er til fordel og andre til skade for den private. Derfor kan private ikke støtte ret på bestemmelsen. Ingen afgørelse fra Domstolen synes at være blevet citeret, og jeg er heller ikke bekendt med nogen, som opstiller dette krav. Hvis, hvilket er min opfattelse, det er en korrekt forståelse af artikel 189, at et direktiv, er ikke er rettet til en privat, ikke i sig selv kan pålægge ham forpligtelser, er dette ikke ensbetydende med, at han ikke kan støtte ret herpå, hvis det på nogen måde er til skade for ham. Argumentet synes at sammenblende faktiske fordele og ulemper med rettig-heder og retlige forpligtelser. De eksempler, som de tyske regerings repræsentant anførte vedrørende de forskellige virkninger, som artikel 13, B, litra d), nr. 1, har under forskellige omstændigheder, viser alene, at anvendelsen af direktivet faktisk kan være fordelagtig eller det modsatte. Hvis en privat kan støtte ret på artikel, 13, B, litra d), nr. 1, over for en forsømmelig medlemsstat, skyldes dette, artiklen pålægger medlemsstaterne en forpligtelse til at indrømme private fritagelse for afgift i forbindelse med

nærmere bestemte transaktioner. Det må forventes, at en privat formentlig kun vil påberåbe sig direktivet, når dette er til hans fordel, men den omstændighed, at det er til skade for ham, ændrer ikke hans retsstilling, før så vidt angår direktivet.

Efter at have behandlet de indledende indvendinger mod Ursula Beckers krav kommer jeg til det, som synes at være det centrale spørgsmål, nemlig om Forbundsrepublikken Tyskland var forpligtet til at gennemføre artikel 13, B, litra d), nr. 1, og om bestemmelsen er ubetinget og tilstrækkeligt præcis til, at en privat kan støtte ret herpå, også selv om medlemsstaten ikke har gennemført den?

Det hævdes for det første, at der, når henses til den indledende formulering i artikel 13, B, ikke består en ubetinget og tilstrækkeligt præcis forpligtelse til at fritage de pågældende handlinger eller transaktioner. Dette skyldes, at der er forbeholdt medlemsstaterne ret til at opstille betingelser, som fastsættes »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«.

Kommissionen har gjort gældende, at de betingelser, der gælder for fritagelse i henhold til artikel 13, B, er accessoriske og ikke berører den ubetingede eller bindende karakter af den forpligtelse, som er pålagt medlemsstaterne. De har alene et skønsmæssigt spillerum med hensyn til den korrekte anvendelse af de fastsatte fritagelser og forebyggelsen af svig, unddragelse og misbrug.

Det fremgår direkte af EØF-traktatens artikel 189, at det tilkommer de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen. Et sådant skøn forhindrer ikke, at et direktiv er ubetinget og tilstrækkeligt præcist med hensyn til det tilsigtede mål. At der overlades de nationale myndigheder et skønsmæssigt spillerum, uden at direktivet dermed falder uden for den gruppe direktiver, hvorpå der kan støttes ret, fremgår også af Domstolens domme i sagen *Nederlandse Ondernemingen*, og i sag 131/79, *R mod Secretary of State for Home Affairs*, Sml. 1980, s. 1585. Hvis det på den anden side er overladt til medlemsstatens skøn, hvorvidt den vil gennemføre bestemmelsen overhovedet, er situationen en anden.

Efter min opfattelse er Kommissionens antagelse på dette punkt klart rigtig. De betingelser, der kan opstilles, er begrænset til sådanne, som giver mulighed for a) at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne, således at berettigede fritagelser gennemføres, og uberettigede krav herom afvises, samt b) at forhindre svig, unddragelse og misbrug af fritagelsesordningen. I tilfælde, hvor udtrykkeligt fritagne transaktioner defineres, kan medlemsstaterne ikke ændre beskrivelsen af transaktionen. At medlemsstaten gennem undtagelser kan begrænse området for fritagelse i henhold til punkt B, litra b), i artikel 13, gør hverken de transaktioner, som skal fritages i henhold til punkt B, litra d), mindre præcise eller på nogen måde anvendelsen heraf betinget. Retten til at opstille de betingelser, som er opregnet i den indledende formulering i artikel 13, B, afsvækker efter min opfattelse ikke den klare forpligtelse til at fritage »formidling af lån«. Forpligtelsen til at nå dette mål er præcis og ubetinget.

Det gøres herefter gældende, at artikel 13, B, litra d), nr. 1, er en integrerende del af den samlede ordning, som er gennemført ved direktivet, og at det i en række henseender er klart, at der ikke påhviler medlemsstaterne nogen ubetinget forpligtelse. Som eksempler henvises der til de skønsmæssige beføjelser, som er tillagt medlemsstaterne i artikel 5, stk. 3 og 5, artikel 6, stk. 3, artikel 9, stk. 3, og artikel 28, stk. 3. Efter min opfattelse er det ikke nødvendigt, at samtlige bestemmelser i et direktiv er ubetingede, for at der kan støttes ret på de bestemmelser, som er ubetingede. Faktisk synes afgørelsen i sagen *Nederlandse Ondernemingen* at give støtte for den modsatte opfattelse. Hvis de bestemmelser, der forekommer ubetingede, afhænger af de bestemmelser, der er betingede eller rummer et skøn, kan en privat efter omstændighederne ikke påberåbe sig de ubetingede bestemmelser. I den foreliggende sag afhænger afgiftsfritagelsen for formidling af lån på ingen måde af de skønsmæssige eller betingede beføjelser, som er tillagt medlemsstaterne i andre artikler.

Et andet af de anførte argumenter var, at enhver ret til fritagelse er undergivet medlemsstaternes udøvelse af deres ret i henhold til artikel 13, C, til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift. I bestemmelsen hedder det:

»Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

- a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom;
- b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra d), g) og h).

medlemsstaterne frihed til helt at udelukke afgiftsfritagelse for formindling af lån.

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

Det blev gjort gældende, at artikel 13, B's, direkte virkning forhindrer eller udelukker, at en medlemsstat kan udøve sit skøn i henhold til artikel 13, C. Jeg er ikke enig i, at dette følger af direktivets ordlyd. Under den mundtlige forhandling erkendte den tyske regerings repræsentant, at gennemførelsen af artikel 13, B, ikke forudsatte, at en medlemsstat udøvede sit skøn i henhold til artikel 13, C. Dette er formentlig rigtigt. Artikel 13, C, tillader i det højeste medlemsstaterne, hvis de ønsker, at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift. Dette indebærer nødvendigvis, at anvendelsen af fritagelsesbestemmelserne ikke afhænger af artikel 13, C. Bestemmelsen synes nemlig at forudsætte, at der kan støttes ret på artikel 13, B, (fritagelsen), medmindre medlemsstaten ved en herfra uafhængig udøvelse af en skønsmæssig beføjelse indrømmer ret til at vælge afgiftserlæggelse. At en medlemsstat kan begrænse omfanget af valgfriheden og fastsætte de nærmere bestemmelser for dens udøvelse, vedrører gennemførelsen og valgfriheden og ikke eksistensen af retten til fritagelse. Kompetencen til at indrømme ret til at vælge at erlægge afgift giver ikke

Den franske regerings regerings repræsentant søgte at drage en parallel mellem disse bestemmelser og fradragsreglerne i direktiv 67/228 af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 14), som, anførte han, Domstolen havde frakendt direkte virkning i sagen *Nederlandse Ondernemingen*. Selv om præmisserne 26 og 27 i dommen blev nævnt, blev der ikke tillagt de følgende præmisser 28 og 29 tilstrækkelig vægt. Præmisserne viser, at Domstolens synspunkt var at princippet om øjeblikkelige fradrag havde direkte virkning bortset fra tilfælde, hvor der var tillagt medlemsstaterne en skønsmæssig frihed til at fravige eller indføre en undtagelse fra princippet, og hvor »stridsspørgsmålet reguleres af én af de bestemmelser, som enten udtrykkeligt eller på grund af uklarheden af de heri anvendte begreber, overlader medlemsstaternes lovgivende eller administrative myndigheder en skønsmæssig frihed med hensyn til det materielle indhold af de tilladte undtagelser eller fravigelser.«

Det er også blevet gjort gældende, at der består, eller kan bestå, en konflikt, hvis der kan kræves fritagelse, med reglerne i direktivets artikler 21, stk. 1, litra c), og 22, stk. 3, hvoraf det fremgår, at hvis et moms-beløb er opført i en faktura, skal det betales uden ret til fradrag i henhold til artikel 17, stk. 2. Hvis dette, som det gøres gældende, følger som et resultat heraf, følger det efter min opfattelse af den samlede ordning og kan ikke være en sådan konflikt mellem de forskellige af ordningens bestemmelser, som nødvendigvis indebærer den konklusion, at der ikke kan støttes ret på artikel 13,

B, litra d), nr. 1. Det anføres herudover, at hvis Ursula Becker kan kræve fritagelse, berører dette den afgiftsmæssige stilling for hendes klienter og andre, som har deltaget i en kæde af transaktioner (samt andre private i hendes situation). En afgørelse, der gav Ursula Becker medhold, ville, hævdes det, skabe usikkerhed og vanskeligheder ved genoptagelsen af transaktioner, som allerede er afsluttet. Om de administrative vanskeligheder, som repræsentanten for Finanzamt og den tyske regering har henvist til, faktisk vil opstå, er et hypotetisk spørgsmål. Domstolen ved ikke, om andre ville søge, eller faktisk i henhold til

tysk ret havde ret til at søge genoptagelse af allerede foretagne afgiftsansættelser. Det kunne være i deres interesse ikke at søge dette. Selv såfremt der skulle opstå administrative vanskeligheder i forbindelse med anmodninger om genoptagelse af sådanne ansættelser, mener jeg, at dette i overvejende grad skyldes, at Forbundsrepublikken Tyskland har undladt at gennemføre direktivet. Administrative vanskeligheder kan ikke anføres til støtte for, at en privat ikke skulle kunne støtte ret på direktivets bestemmelser, hvis vedkommende i øvrigt har ret hertil.

På grundlag af det anførte mener jeg, at det spørgsmål, som Finanzgericht har forelagt Domstolen, bør besvares således, at private kan støtte ret på artikel 13, B, litra d), nr. 1, over for Finanzamt, for så vidt angår deres afgiftstilsvær for 1979.