DOMSTOLENS DOM
AF 20. MAJ 1976 [1]

Impresa Costruzioni comm. Quirino Mazzalai mod Ferrovia del Renon (anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunale di Trento)

Sag 111/75

Sammendrag

1. *Præjudicielle spørgsmål — Domstolens kompetence — grænser (EØF-traktaten, artikel 177)*

2. *Beskatning — medlemsstaternes lovgivning — harmonisering — omsætningsafgift — merværdiafgift — afgiftspligtens indtræden — gennemførelse — tidspunkt (Artikel 6, stk. 4 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning)*

1. Domstolen er i medfør af artikel 177 bemyndiget til at træffe præjudiciel afgørelse om fortolkning af retsakter, der er vedtaget af fællesskabsinstitutionerne, uanset om disse retsakter gælder umiddelbart.
Det er ikke Domstolens opgave at bedømme relevansen af de spørgsmål, der stilles i henhold til artikel 177, som forudsætter en klar adskillelse af beføjelserne, idet den overlader de nationale retter selv at afgøre, om anmodningen om præjudiciel afgørelse har relevans for de sager, som de skal afgøre.

2. Artikel 6, stk. 4 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 kan ikke fortolkes således, at det er lovligt med det tidspunkt, da tjenesten præsteres, at sidestille tidspunktet for fakturaens udstedelse eller modtagelsen af en forudbetaling, hvis disse begivenheder indtræder, efter at tjenesten er udført.

I sag 111/75

angående en anmodning, som i henhold til EØF-traktatens artikel 177 er indgivet til Domstolen af Tribunale di Trento for i en sag, som verserer for nævnte ret mellem

1 — Processprog: Italiensk.

IMPRESA COSTRUZIONI COMM. QUIRINO MAZZALAI

og

FERROVIA DEL RENON

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 6, stk. 4 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT-specialudgave 1967, s. 14; org. ref. JO nr. 71, s. 1303),

afsiger

DOMSTOLEN

sammensat af: præsidenten R. Lecourt, afdelingsformændene H. Kutscher og A. O'Keeffe og dommerne A.M. Donner, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, M. Sørensen, A. J. Mackenzie Stuart, F. Capotorti,

generaladvokat: G. Reischl
justitssekretær: A. Van Houtte

følgende

DOM

Sagsfremstilling

Sagsomstændighederne, retsforhandlingernes forløb og de indlæg, som er indgivet i henhold til artikel 20 i statutten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes således:

I — De faktiske omstændigheder og retsforhandlingernes forløb

Impresa Costruzioni comm. Quirino Mazzalai indgik i 1964 en entreprisekontrakt med Ferrovia del Renon (FEAR) S.p.A. om udførelse af forskellige arbejder. Disse arbejder blev færdiggjort i 1967, men på grund af uenighed mellem parterne om størrelsen af de samlede omkostninger for de udførte arbejder, blev det endelige vederlag først betalt i 1973.

Selskabet Mazzalai mente, at dette beløb var underlagt den pr. 1. januar 1973 i Italien indførte merværdiafgift (moms) i henhold til bestemmelserne i artikel 6, stk. 3 og artikel 76 i anordning nr. 633 af 26.

oktober 1972 fra republikkens præsident, hvori der fastsættes følgende:

— »Tjenesteydelser betragtes som udført på det tidspunkt, hvor modydelsen erlægges«. (Artikel 6, stk. 3).
— »Der betales afgift for leveringer og tjenesteydelser, som er udført efter den 31. december 1972«. (Artikel 76).

Sagsøger anmodede derfor FEAR om godtgørelse for afgiftsbeløbet. FEAR bestred imidlertid, at der i den konkrete sag skulle betales merværdiafgift og hertil svarende godtgørelse.

Denne sag verserer nu for retten i Trento. Herunder er det spørgsmål blevet rejst, om de ovenfor nævnte bestemmelser i anordningen er forenelige med fællesskabsretten, eller nærmere, om de er forenelige med artikel 6, stk. 4 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT-specialudgave, 1967, s. 14; org. ref. JO nr. 71 af 14. 4. 1967, s. 1303), hvori det fastsættes:

»Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor tjenesten er præsteret. For tjenesteydelser af ubestemt varighed eller tjenesteydelser, som overskrider et bestemt tidsrum eller giver anledning til forudbetalinger, kan det dog bestemmes, at afgiftspligten er indtrådt allerede på tidspunktet for fakturaens udstedelse eller senest på tidspunktet for forudbetalingens modtagelse, og nærmere bestemt for et beløb svarende til fakturaens pålydende eller det modtagne beløb.«

Ved kendelse af 30. juni 1975, registreret på Domstolens justitskontor den 24. oktober 1975, har retten i Trento udsat sagen og i henhold til EØF-traktatens artikel 177 anmodet De europæiske Fællesskabers Domstol om en præjudiciel afgørelse om følgende spørgsmål:

»Skal artikel 6, stk. 4 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 (EFT-specialudgave 1967, s. 14; org. ref. JO nr. 71 af 14. 4. 1967, s. 1303) fortolkes således, at afgiftspligten for tjenesteydelser, navnlig efter entreprisekontrakter, indtræder på det tidspunkt, hvor tjenesten er præsteret, men at medlemsstaterne dog stadig er beføjet til med dette tidspunkt at sidestille udstedelsen af en faktura eller modtagelsen af en forskudsbetaling, hvad enten disse sker før eller (som i den foreliggende sag) efter arbejdets færdiggørelse?«

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for Det europæiske økonomiske Fællesskabs Domstol er der indgivet skriftlige indlæg for selskabet Mazzalai af advokat Serafino Giammarco, for Ferrovia del Renon af advokat Angelo Facchin, for den italienske regering af ambassadør Adolfo Maresca, bistået af Ivo Maria Braguglia, og for Kommissionen for De europæiske Fællesskaber af dens juridiske rådgiver Rolf Wägenbauer, bistået af Eugenio de March fra den juridiske afdeling.

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

Kommissionen for De europæiske Fællesskaber har skriftligt besvaret de spørgsmål, som Domstolen har stillet.

II — Skriftlige indlæg indgivet for Domstolen

Efter *selskabet Mazzalais* opfattelse er Domstolen ikke kompetent til at træffe afgørelse om det foreliggende præjudicielle spørgsmål. Hvis Tribunale di Trento er i tvivl om de pågældende bestemmelsers forfatningsmæssighed, bør den indbringe sagen for forfatningsretten.

Desuden er det i den foreliggende sag rejste spørgsmål irrelevant. I henhold til ordningen vedrørende omsætningsafgiften skulle afgiften, for så vidt angår tjenesteydelserne, have været betalt ved erlæggelsen af modydelsen og i det omfang,

denne erlæggelse fandt sted. Da omsætningsafgiften er afskaffet den 1. januar 1973, kan en senere betaling for en ydelse, som er præsteret før denne dato, ikke rammes af denne afgift og må altså underlægges merværdiafgiften.

I realiteten er den tvivl, som Tribunale di Trento har givet udtryk for, overhovedet ikke berettiget. Man kan kun se en modsætning mellem artikel 6 i anordningen og fællesskabsdirektivet i den omstændighed, at sidstnævnte ikke tillader at udskyde afgiftspligten til betalingstidspunktet, hvis dette er senere end ydelsens udførelse.

Det synes klart, at formålet med direktivet især har været at tillade, at de forskudsbetalinger, der foretages, før ydelserne er udført, pålægges merværdiafgiften, såvel som at tillade, at der pålægges merværdiafgift ved fakturaens udstedelse, uafhængigt af om de fakturerede ydelser er udført. Men direktivet forbyder givet ikke, at det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder, dvs. det tidspunkt, hvor tjenesten betragtes som præsteret, fastsættes til det tidspunkt, hvor modydelsen erlægges, og er altså ikke til hinder for den løsning, som den italienske ordning indeholder.

Selv om man skulle anse det for væsentligt for fællesskabsmålene, at afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor tjenesten reelt er udført, og at dette også gælder afgiftspligten for tjenester, der er udført før den 31. december 1972, strider det dog ikke mod direktivet, at den nye afgift pålægges på betalingstidspunktet. Lovgiver kan blandt andet i et sådant tilfælde kræve hele merværdiafgiften betalt og vil også vælge denne løsning for at undgå komplikationer og let adgang til bedragerier.

Endelig angår artikel 6, stk. 4 i direktivet kun tiden efter ikrafttrædelsen af gennemførelsesbestemmelserne i de forskellige lande.

Ferrovia del Renon har efter at have undersøgt den italienske lovgivning på området anført, at der for de omstridte tjenesteydelser bør betales omsætningsafgift i henhold til sidste del af artikel 90 i anordning nr. 633, hvori det bestemmes:

»Forpligtelser, selv formelle, som hidrører fra forhold før den 1. januar 1973 [tidspunktet for anordning nr. 633's ikrafttræden i henhold til artikel 94], består uændret med hensyn til de i denne artikel anførte afgifter«,

heriblandt er omsætningsafgiften.

Den opfattelse hvorefter afgiftspligten, for så vidt angår omsætningsafgiften, indtræder på tidspunktet for erlæggelsen af betalingen, synes ikke begrundet. Man må nemlig sondre mellem det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder, og det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige faktisk bliver forpligtet til at indbetale afgiften til skattemyndighederne. Afgiftspligten indtræder for omsætningsafgiftens vedkommende på det tidspunkt, hvor kontrakten afsluttes, og tjenesteydelserne udføres, selv om afgiften først skal indbetales, når tjenesteydelserne er betalt. Afgiftskravets forfaldstid må ikke forveksles med den omstændighed, der giver anledning til kravets opståen.

Ikrafttrædelsen af den ny afgift kan ikke ændre indholdet af en forpligtelse, som allerede er indtrådt. Dette princip bekræftes netop i sidste stykke af artikel 90 i det ovenfor anførte anordning nr. 633: forpligtelsen til at betale den omsætningsafgift der er opstået før den 1. januar 1973, skal under alle omstændigheder opfyldes, når den afgiftspligtige i henhold til de regler for omsætningsafgiften, som udtrykkeligt er betegnet som overgangsregler, er forpligtet til faktisk at indbetale afgiften til skattemyndighederne.

Denne fortolkning strider heller ikke mod direktivets artikel 6, stk. 4, som angår tjenesteydelser, der er præsteret efter 1. januar 1973, som fastsat i artikel 76 i overgangsbestemmelserne, hvorefter merværdiafgiften indføres fra den 1. januar 1973 og gælder for ... tjenesteydel-

ser, som er præsteret efter den 31. december 1972.

Denne fortolkning støttes af fællesskabsreglerne. Først og fremmest er tidspunktet for merværdiafgiftsordningens gennemførelse i Italien fastsat til 1. januar 1973. Med hensyn til tjenesteydelser falder afgiftspligtens indtræden ifølge artikel 6, stk. 4. i det andet direktiv sammen med det tidspunkt, hvor tjenesten præsteres, men dette tidspunkt kan i visse tilfælde udsættes eller forrykkes til en senere dato. Nævnte direktiv gør det altså muligt i forbindelse med tjenesteydelser, som præsteres efter den 1. januar 1973, at fastsætte det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder, til forskellige datoer, men denne mulighed kan aldrig gælde for tjenesteydelser, som er præsteret før den 1. januar 1973.

Den italienske regering har anført, at Domstolens retsparksis, især dommene i sagerne 9/70 Grad/Finanzamt Traunstein, (Recueil 1970, s. 825) og 41/74 van Duyn/Home Office (Sml. 1974, s. 1337), gør det muligt at fastslå, at Domstolen dels med hjemmel i EØF-traktatens artikel 177, har statueret, at andre fællesskabsretsakter end forordningerne i visse tilfælde kan gælde umiddelbart, og dels har anført, at proceduren efter artikel 177 skal angå en fællesskabsretsakt, som gælder umiddelbart.

Hvis nemlig fællesskabsreglen ikke gjaldt umiddelbart i det nationale retssystem, og den nationale ret altså ikke kunne anvende reglen, ville den fortolkning, som Domstolen afgav, være uden virkning.

Selv om man almindeligvis kan afgøre, om en regel i en retssag om sin egen fortolkning gælder umiddelbart, består den første del af fortolkningen netop i at efterprøve, om reglen gælder umiddelbart.

En anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende en fællesskabsregel, som ikke gælder umiddelbart, kan antages til realitetsbehandling men er i hvert fald ikke relevant. Den italienske regering har under henvisning til opbygningen og målet i artikel 177 anført, at Domstolen i et sådant tilfælde i sin fortolkningsafgørelse skal indskrænke sig til at udtale, at reglen ikke gælder umiddelbart.

Med hensyn især til samordningsdirektiverne kan det forekomme, at direktivets nationale gennemførelseslov overlader retten en fortolkningsmargen. I et sådant tilfælde kan Domstolens fortolkning af direktivet være nyttig for den nationale ret »for at sikre den i henhold til dette direktiv vedtagne lov ... en anvendelse i overensstemmelse med fællesskabsrettens krav« (se dommen i sagen Haaga, sag 32/74, Sml. 1974, s. 1201).

Hvis det derimod fremgår af Domstolens fortolkning, at der er modstrid mellem den nationale bestemmelse og direktivet, er den nationale ret alligevel bundet til at anvende den nationale bestemmelse. I et sådant tilfælde er Domstolens fortolkning uden værdi for den nationale rets løsning af problemet.

I den foreliggende sag må man faktisk undersøge, om den af den nationale ret nævnte fællesskabsregel gælder umiddelbart eller ikke. Såfremt dette besvares benægtende, bør Domstolen, som forklaret, indskrænke sig til at udtale, at reglen ikke gælder umiddelbart, uden at komme ind på dens betydning.

Den italienske regering har først sat spørgsmålstegn ved det andet direktivs obligatoriske virkning for tjenesteydelser, som præsteres i henhold til en entreprisekontrakt. I direktivet sidestilles afleveringen af en rørlig genstand, der fremstilles i henhold til en lønforarbejdningskontrakt (artikel 5, stk. 2, d)) eller afleveringen af byggearbejde (artikel 5, stk. 2, e)) med levering af en ting. Den italienske Republik har ganske vist udnyttet muligheden i punkt 5 i bilag A til at henføre sådanne arbejder under kategorien tjenesteydelser. Men artikel 6, stk. 2 præciserer, at de i dette direktiv indeholdte bestemmelser om beskatningen af tjenesteydelser kun er bindende for de i bilag B

anførte tjenesteydelser, som ikke omfatter tjenesteydelser, der er baseret på værksleje eller entreprisekontrakter.

Hvis derfor disse tjenesteydelser hverken falder ind under artikel 5 eller under artikel 6, må man slutte, at det andet direktiv ikke gælder for de omhandlede ydelser.

Skønt denne opfattelse overflødiggør enhver efterfølgende analyse, har den italienske regering alligevel fortsat sin undersøgelse af, om den i sagen omhandlede regel gælder umiddelbart.

Direktiverne på merværdiafgiftsområdet, hvis grundlag er EØF-traktatens artikler 99 og 100, er samordningsdirektiver, som almindeligvis ikke indeholder regler, der gælder umiddelbart. Medlemsstaterne kan lovligt anvende forskellige midler for at opnå den ønskede virkning af en regel, som er indeholdt i et samordningsdirektiv. Det afgørende er, at der er overensstemmelse mellem det resultat, som opnås ved den samlede nationale lovgivning, og den med direktivet ønskede virkning, og ikke om enhver national bestemmelse er i overensstemmelse med den tilsvarende regel i direktivet.

Derfor kan den samlede bedømmelse af, om der består overensstemmelse eller ikke, kun efterprøves f.eks. under en sådan procedure, som er foreskrevet i EØF-traktatens artikel 169. Sådan forholder det sig i hvert fald med bestemmelser, hvis formål alene er at samordne eller harmonisere.

Med hensyn til den bestemmelse, som nærværende sag angår, angiver denne kun hovedkriteriet og foreskriver visse undtagelser.

Først og fremmest er det ikke meningen med denne bestemmelse at pålægge medlemsstaterne forpligtelser eller forbud, endnu mindre forpligtelser eller forbud, som modsvares af tilsvarende individuelle rettigheder for private. Desuden er bestemmelsen hverken klar eller præcis. Den indeholder et enkelt princip, nemlig at afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor tjenesten præsteres. Men det fremgår alligevel ikke klart og præcist af den, hvornår dette tidspunkt indtræffer i hvert ankelt af de kontrakts- eller retsforhold, som kan udgøre en tjenesteydelse og hermed en virskomhed, hvoraf der skal svares merværdiafgift. Bestemmelsen i artikel 6, stk. 4 indeholder kun et hovedprincip, som kræver adskillige supplerende præciseringer.

Da denne bestemmelse derfor ikke gælder umiddelbart, således at den tildeler private individuelle rettigheder, som de nationale retter skal beskytte, bør retten indskrænke sig til at udtale, at spørgsmålet fra Tribunale di Trento er uden genstand.

Det samme resultat ville man komme til, hvis man tog den omstændighed i betragtning, at der i artikel 5 i delegationsloven nr. 825 af 9. oktober 1971 henvises til »fællesskabsbestemmelserne« som bestemmelser, som den myndighed, til hvem lovgivningsmagten delegeres, skal overholde.

Som følge af denne henvisning er reglerne i de direktiver, som nærværende sag drejer sig om, blevet nationale retsregler, og det tilkommer herefter alene den nationale ret at undersøge, om og inden for hvilke grænser de i direktiverne indeholdte regler er blevet en del af det nationale retssystem, og at fortolke disse reglers indhold.

Med hensyn til det konkrete spørgsmål, som den nationale ret har stillet, har den italienske regering anført de vanskeligheder, som artikel 6, stk. 4 i det andet direktiv har medført for den italienske lovgivningsmagt.

Først har de mange forskelligartede former for afgiftspligtige tjenesteydelser gjort det yderst vanskeligt, om ikke umuligt, i en generel bestemmelse at fastsætte det tidspunkt, som i hvert enkelt forhold er afgørende for, hvornår en tjeneste skal betragtes som præsteret.

Dernæst har det været nødvendigt at konkretisere afgiftspligtens indtræden, som er nøje forbundet med afgiftens forfaldstid, til et tidspunkt, hvor den afgiftspligtige handling er færdigudspillet. Det har derfor vist sig uomgængligt dels at vedtage en lovbestemmelse, som dækker alle former for kontrakter og forpligtelser *ex lege,* der indebærer en afgiftspligtig tjenesteydelse, og dels — ligeledes med henblik på at bestemme afgiftsøjeblikket — at tage hensyn til modydelsen, som er et vigtigt kriterium for, at selve den afgiftspligtige handling er tilendebragt.

Artikel 6 i anordning nr. 633 udstedtes efter princippet i fællesskabsreglen og under hensyntagen til de oven for nævnte krav. Ud fra et helheds- og praktisk synspunkt er merværdiafgiftsordningen i fuldstændig harmoni med fællesskabskriterierne, når det heri bestemmes, at de skattemæssige konsekvenser af den afgiftspligtige virksomhed indtræder samtidig med selve arbejdets finansielle og økonomiske virkninger, som i øvrigt udgør beskatningsgrundlaget (artikel 8, litra a) i det andet direktiv; artikel 13, stk. 1 i anordning nr. 633).

Desuden har den italienske regering anført, at gennemførelsen af direktivets artikel 6, stk. 4 hverken har været ensartet eller let. Området, der har været genstand for en ændring, har nemlig givet anledning til mange forskellige stridigheder.

Den italienske regering har herefter draget den slutning, at fastsættelsen i artikel 6 i anordning nr. 633 af det tidspunkt, hvor tjenesteydelserne betragtes som præsteret, er i overensstemmelse med grundkriteriet i det pågældende direktivs artikel 6, stk. 4, men at anordningen går videre end dette kriterium for at undgå de allerede påpegede vanskeligheder, som er bestemmende for afgiftspligtens indtræden.

Kommissionen har anført, at man efter stykke 8 i bilag A til det pågældende direktiv ved »afgiftspligtens indtræden« forstår de faktiske omstændigheder, hvortil afgiftsskyldens opståen er knyttet. Afgiftspligtens indtræden følger af en handling, hvorved der ifølge afgiftsreglerne opstår skattepligt for en bestemt retsundergiven. Handlingen er en betingelse for skatten og udgør den nødvendige og tilstrækkelige forudsætning for i hver enkelt sag at afgøre, hvornår skattepligten opstår. Alligevel er afgiftspligtens indtræden kun en af den række af omstændigheder, som er nødvendige for at fastsætte det afgiftspligtige beløb, og bør altså ikke forveksles med afgiftsskyldens forfald.

Med hensyn til tjenesteydelserne præciserer direktivets artikel 6, stk. 4, at afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor tjenesten er præsteret, men bestemmelsen giver mulighed for undtagelser fra hovedreglen i visse nærmere bestemte tilfælde. Det er netop omfanget af denne mulighed, der er tildelt medlemsstaterne, som det foreliggende præjudicielle spørgsmål drejer sig om.

Det fremgår allerede af den sproglige fortolkning af den nævnte bestemmelse, at medlemsstaten i det begrænsede antal forudsete tilfælde kun kan fremrykke tidspunktet for skatteforpligtelsens opståen ved at knytte det til fakturaens udstedelse eller til modtagelsen af forudbetaling i forhold til det tidspunkt, hvor tjenesteydelsen præsteres.

Adverbiet »allerede« (déjà), som anvendes i den franske udgave, gør det klart, at det tidspunkt, der kan komme i betragtning, ligger før det tidspunkt, som hovedreglen bestemmer.

Dette resultat støttes af en logisk fortolkning af indholdet: i overenstemmelse med skik og brug inden for forretningslivet bestemmes det i visse kontrakter om tjenesteydelser, at der skal betales et forskudsbeløb, før ydelsen er fuldført: for tjenesteydelser af ubestemt eller længere varighed kan det udtrykkeligt følge af kontrakterne, at yderen, inden arbejdet igangsættes, eller før det er afsluttet, kan kræve ordregiveren for betaling af en større eller mindre del af det fastsatte beløb. Eftersom der i sådanne tilfælde

finder en pengeoverførsel sted, før tjenesten er præsteret, giver direktivet de nationale lovgivninger mulighed for at fremrykke skattepligtens opstånen for de pågældende beløb. Men dette er naturligvis under forbehold af reglen om, at skattepligten ikke under nogen omstændigheder kan indtræde, *efter* at tjenesteydelsen er tilendebragt.

III — Den mundtlige forhandling

Regeringen for Den italienske Republik og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 17. marts 1976.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. april 1972.

Præmisser

1 Ved kendelse af 30. juni 1975, indgået til Domstolens justitskontor den 24. oktober samme år, har Tribunale di Trento anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af, om »artikel 6, stk. 4 i det andet direktiv fra Rådet af 11. april 1967« (EFT-specialudgave 1967, s. 14; org. ref. JO 71 af 14. 4. 1967) skal fortolkes »således, at afgiftspligten for tjenesteydelser, navnlig efter entreprisekontrakter, indtræder på det tidspunkt, hvor tjenesten er præsteret, men at medlemsstaterne dog staidig er beføjet til med dette tidspunkt at sidestille udstedelsen af en faktura eller modtagelsen af en forskudsbetaling, hvad enten dette sker før eller (som i den foreliggende sag) efter arbejdets færdiggørelse?«.

2 Spørgsmålet er rejst i anledning af en sag om et beløb, der skyldes, dels som omsætningsafgift dels som merværdiafgift for det restbeløb, som Ferrovia del Renon, sagsøgte i hovedsagen, i 1973 betalte selskabet Mazzalai, sagsøger i hovedsagen, for arbejde udført i 1967 i forbindelse med opførelse af svævebanen Bolzano/Sopra Bolzano;

3 sagsøgeren i hovedsagen, der i henhold til en national lov, som var trådt i kraft den 1. januar 1973, havde betalt 12 % i merværdiafgift af det modtagne beløb, rettede henvendelse til sagsøgte i hovedsagen for at få godtgjort den erlagte afgift men mødtes med den indvending, at arbejdet var udført i 1967, og at det derfor kun var omsætningsafgiften, som dengang var 4 %, der kunne komme i betragtning.

4 I henhold til fællesskabsdirektiverne indførtes merværdiafgiften i Italien fra den 1. januar 1973 ved bemyndigelseslov nr. 825 af 9. oktober 1971 (GURI nr. 263 af 16. 10. 1971) og ved den tilsvarende anordning fra republikkens præsident nr. 633 af 26. oktober 1972 (GURI nr. 292 af 11. 11. 1972);

5 skønt det i nævnte anordnings artikel 76 bestemmes, at afgiften gælder for levering af ting og tjenesteydelser (hvortil arbejder efter en entreprisekontrakt henregnes), som præsteres efter den 31. december 1972, hedder det i artikel 6, stk. 3, at »tjenesteydelserne betragtes som udført på det tidspunkt, hvor modydelsen erlægges«.

6 Den italienske regering har under retsforhandlingerne betvivlet såvel spørgsmålets relevans for afgørelsen i hovedsagen som Domstolens kompetence, navnlig fordi fællesskabsreglen, her andet direktiv, ikke gælder umiddelbart og altså ikke kan have direkte virkning, samt fordi retssagen væsentligst drejer sig om retlige overgangsproblemer, som ikke omhandles af fællesskabsregelen, og som alene henhører under national ret.

7 Domstolen er i medfør af artikel 177 bemyndiget til at træffe præjudiciel afgørelse om fortolkning af retsakter, der er vedtaget af fællesskabsinstitutionerne, uanset om disse retsakter gælder umiddelbart;

8 da det stillede spørgsmål udelukkende vedrører fortolkningen af artikel 6, stk. 4 i direktivet, er Domstolen altså kompetent;

9 desuden er det ikke Domstolens opgave at bedømme relevansen af de spørgsmål, der stilles i henhold til artikel 177, som forudsætter en klar adskillelse af beføjelserne, idet den overlader de nationale retter selv at afgøre, om anmodningen om præjudiciel afgørelse har relevans for de sager, som de skal afgøre;

10 for øvrigt kan en fortolkning af et direktiv, uanset dettes virkninger, være nyttig for den nationale ret i sager som den foreliggende, for at retten kan sikre en fortolkning og en anvendelse af den lov, der er vedtaget til direktivets gennemførelse i overensstemmelse med fællesskabsrettens krav (sag 32/74 Haaga, Sml. 1974, s. 1201);

11 det samme kan gøres gældende, for så vidt angår de retlige problemer vedrørende overgangsperioden, som er rejst under retssagen.

12 Med hensyn til det stillede spørgsmål bestemmer artikel 6, stk. 4 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lov-

givning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse — »afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor tjenesten er præsteret. For tjenesteydelser af ubestemt varighed eller tjenesteydelser, som overskrider et bestemt tidsrum eller giver anledning til forudbetalinger, kan det dog bestemmes, at afgiftspligten er indtrådt allerede på tidspunktet for fakturaens udstedelse eller senest på tidspunktet for forudbetalingens modtagelse, og nærmere bestemt for et beløb svarende til fakturaens pålydende eller det modtagne beløb«;

13 medens stykkets første punktum fastlægger hovedregelen, hjemler andet punktum mulighed for visse undtagelser fra denne regel;

14 disse undtagelser angår imidlertid kun tilfælde, hvor der er betalt a conto-beløb, før tjenesten eller tjenesterne er helt præsteret, og tilsigter altså ikke at fremrykke det tidspunkt, da afgiftspligten indtræder efter første punktum;

15 tværtimod indeholder det pågældende stykke overhovedet ingen mulighed for at udskyde dette tidspunkt ud over det tidspunkt, da tjenesten eller tjenesterne er fuldstændigt præsteret;

16 herefter overskrider en national bestemmelse, som med det tidspunkt, da tjenesten præsteres, sidestiller tidspunktet for betalingen af modydelsen, de rammer, som er opstillet i det omhandlede stykke.

17 Spørgsmålet må derfor besvares således, at artikel 6, stk. 4 i direktivet ikke kan fortolkes på den måde, at det er lovligt med det tidspunkt, da tjenesten præsteres, at sidestille tidspunktet for fakturaens udstedelse eller modtagelsen af en fordudbetaling, hvis disse begivenheder indtræder, efter at tjenesten er udført.

Vedrørende sagsomkostningerne

18 De udgifter, som er afholdt af regeringen for Den italienske Republik og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som begge har indgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres;

da retsforhandlingerne udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser,

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, som ved kendelse af 30. juni 1975 er forelagt den af Tribunale di Trento, for ret:

Artikel 6, stk. 4, i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse — kan ikke fortolkes således, at det er lovligt med det tidspunkt, da tjenesten præsteres, at sidestille tidspunktet for fakturaens udstedelse eller modtagelsen af en forudbetaling, hvis disse begivenheder indtræder, efter at tjenesten er udført.

Lecourt Kutscher O'Keeffe Donner Mertens de Wilmars

Pescatore Sørensen Mackenzie Stuart Capotorti

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 20. maj 1976.

A. Van Houtte
Justitssekretær

R. Lecourt
Præsident

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT G. REISCHL FREMSAT DEN 6. APRIL 1976 [1]

Høje Ret.

Firmaet Ferrovia del Renon i Bolzano og firmaet Mazzalai i Trento indgik i året 1964 efter udbydelse i licitation en kontrakt om bygning af en svævebane ved Bolzano. Byggearbejderne afsluttedes i året 1967; indtil dette tidspunkt var der sket enkelte afdragsvise betalinger. Senere fulgte en retssag, bl.a. om størrelsen af de

1 — Oversat fra tysk.