DOMSTOLENS DOM
20. oktober 1993 *

I sag C-10/92,

angående en anmodning, som præsidenten for Tribunale di Genova i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Maurizio Balocchi

mod

Ministero delle Finanze,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, O. Due, afdelingsformændene G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida og D.A.O. Edward samt dommerne R. Joliet, F.A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg og J.L. Murray,

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Maurizio Balocchi ved advokaterne Filippo Capozio, Giuseppe Conte og Guiseppe Giacomini, Genova

* Processprog: italiensk.

— den italienske regering ved professor Luigi Ferrari Bravo, chef for Udenrigsministeriets Servizio del contenzioso diplomatico, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato Franco Favara

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget, bistået af advokat Alberto Dal Ferro, Vicenza, og advokat Monica Medici, Modena,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Maurizio Balocchi, den italienske regering, Det Forenede Kongerige ved Susan Cochane, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, og Barrister Stephen Richards samt Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 10. februar 1993,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. marts 1993,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 18. december 1991 indgået til Domstolen den 9. januar 1992 har præsidenten for Tribunale di Genova i medfør af traktatens artikel 177 forelagt Domstolen nogle præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »det sjette direktiv«).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag anlagt af M. Balocchi, der er italiensk statsborger, mod det italienske Finansministerium vedrørende betaling af et acontobeløb på merværdiafgiften (herefter benævnt »moms«).

3 Ifølge den italienske momslovgivning løber afgiftsåret fra den 1. januar til den 31. december. De afgiftspligtige skal indgive en angivelse for hvert afgiftsår senest den 5. marts i det følgende år. Denne årsangivelse har karakter af en sammenfattende opgørelse. I løbet af afgiftsåret skal de afgiftspligtige foretage månedlige eller kvartalsvise indbetalinger i forhold til størrelsen af deres omsætning. Når de afgiftspligtige indgiver deres årsangivelse til myndighederne, indbetaler de den resterende del af momsen af deres virksomhed i hele afgiftsåret eller får eventuelt det for meget indbetalte beløb tilbagebetalt.

4 Før 1991 indbetaltes tilsvaret for årets sidste kvartal principielt sammen med årsangivelsen i marts måned i det følgende år. Denne regel blev ændret ved artikel 6, stk. 2, i lov nr. 405/90 af 29. december 1990 (herefter benævnt »lov nr. 405/90«, offentliggjort i det almindelige tillæg til GURI nr. 303 af 31.12.1990), der trådte i kraft den 1. januar 1991.

5 Ifølge den nye ordning skal afgiftspligtige, der skal foretage månedlige indbetalinger, senest den 20. december som acontobeløb på momsen for den samme måned indbetale et beløb svarende til 65% af den indbetaling, de har foretaget (eller skulle have foretaget) for december måned i det foregående år. Dersom en afgiftspligtig forudser, at det beløb, han vil komme til at skylde for december måned i det løbende år, vil blive mindre end det, han betalte for samme måned i det foregående år, kan han vælge inden for samme frist at betale et beløb svarende til 65% af den moms, han skønner at skulle betale for den løbende december måned.

6 I øvrigt skal afgiftspligtige, der skal foretage kvartalsvise indbetalinger, ligeledes senest den 20. december, som forskud på den indbetaling, der skal ske sammen med indgivelsen af årsangivelsen, betale et beløb svarende til 65% af den indbeta-

ling, der er foretaget (eller skulle have været foretaget) for fjerde kvartal i det foregående år, eller dersom beløbet er lavere da af den indbetaling, der skal ske for fjerde kvartal i det løbende år.

7 Med henblik på beregningen af det beløb, der skal indbetales inden den 20. december i det løbende år, har den afgiftspligtige således to muligheder, uanset om han skal foretage månedlige eller kvartalsvise indbetalinger. Han kan til grund for sin beregning lægge enten det i det foregående år senest indbetalte (månedlige eller kvartalsvise) beløb, eller det beløb, han forventer at skulle betale ved udgangen af det løbende år som sidste (månedlige eller kvartalsvise) indbetaling. I sidstnævnte tilfælde bestemmes det dog i artikel 6, stk. 5, i lov nr. 405/90, at der skal indbetales et afgiftstillæg på 20% af de ubetalte beløb af en afgiftspligtig, som undlader helt eller delvis at betale det skyldige beløb.

8 M. Balocchi driver virksomhed som ejendomsadministrator i Italien og er derfor momspligtig. Da han hører under den kategori af afgiftspligtige, hvis omsætning andrager under 360 mio. LIT, er han undergivet ordningen med kvartalsvise indbetalinger, den såkaldte »forenklede ordning«. I denne forbindelse skal han i medfør af artikel 33 i præsidentens dekret nr. 633/72 (det almindelige tillæg til GURI nr. 292 af 1.11.1972) foretage regelmæssige indbetalinger før den femte dag i den anden måned efter årets tre første kvartaler. Siden 1991 har han senest den 20. december skullet indbetale det acontobeløb for fjerde kvartal, der er omhandlet i artikel 6, stk. 2, i lov nr. 405/90.

9 M. Balocchi anfægter ovennævnte artikel 6 med den begrundelse, at der ifølge denne før udløbet af årets sidste kvartal skal betales moms for hele dette kvartal. Som følge heraf vedrører en del af det acontobeløb, der skal indbetales, moms af ydelser, som endnu ikke er udført, og beløb, der endnu ikke er opkrævet.

10 Denne bestemmelse strider efter M. Balocchi's opfattelse mod sjette direktivs artikel 10 og 11, hvorefter der først kan kræves moms, når den afgiftspligtige transaktion gennemføres. For at gøre sin opfattelse gældende har M. Balocchi anlagt sag ved Tribunale di Genova med påstand om at det fastslås, at ovennævnte italienske

bestemmelse er uforenelig med fællesskabsretten, og anmodet rettens præsident, der har fulgt hans anmodning, om foreløbig at udsætte forpligtelsen til indbetaling af acontobeløbet i medfør af denne bestemmelse. Da rettens præsident i øvrigt har fundet, at sagens afgørelse i realiteten afhænger af en fortolkning af fællesskabsretten, har han forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er der ved bestemmelserne i artikel 10 og 11 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (EFT L 145 af 13.6.1977) gennemført en harmonisering af begreberne 'afgiftspligtens indtræden' og 'afgiftens forfald', og har private i bekræftende fald ifølge disse bestemmelser rettigheder, som kan gøres gældende ved de nationale domstole?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, spørges der, hvad der skal forstås ved afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald, samt om artikel 10 og 11 i nævnte direktiv efter Domstolens fortolkning af disse bestemmelser er til hinder for nationale regler (artikel 6 i lov nr. 405/90), hvorefter tjenesteydere er forpligtet til at indbetale moms for tjenesteydelser, der endnu ikke er præsteret, og af beløb i betaling herfor, der endnu ikke er opkrævet?«

11 Vedrørende hovedsagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, i det omfang det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Formaliteten

12 Den italienske regering gør for det første gældende, at det præjudicielle spørgsmål er blevet stillet i forbindelse med en ikke-kontradiktorisk sagsbehandling, idet det

italienske finansministerium ikke har haft lejlighed til at gribe ind og fremkomme med sine bemærkninger til de argumenter, der fremsættes af M. Balocchi. Sagen bør derfor afvises.

13 Det fremgår af Domstolens praksis, at det vel kan være i en god retsplejes interesse, at et præjudicielt spørgsmål først stilles, efter at der har fundet en kontradiktorisk retsforhandling sted.

14 Men det må dog erkendes, at en forudgående kontradiktorisk retsforhandling ikke indgår i de betingelser, som er fastsat for iværksættelsen af den i traktatens artikel 177 omhandlede procedure, og at det alene tilkommer den nationale ret at afgøre, om det er nødvendigt at høre sagsøgte, førend der træffes afgørelse om forelæggelse (jf. dom af 28.6.1978, sag 70/77, Simmenthal, Sml. s. 1453).

15 Den italienske regering bestrider dernæst, at den præjudicielle anmodning kan antages til realitetsbehandling, med den begrundelse, at den forelæggende ret ikke er kompetent i afgiftsspørgsmål.

16 Dette argument henhører under national ret og kan følgelig ikke tiltrædes. Domstolen har nemlig principielt i dom af 14. januar 1982 (sag 65/81, Reina, Sml. s. 33, præmis 7) fastslået, at det ikke tilkommer den at undersøge, om den kendelse, der forelægges den, er afsagt i overensstemmelse med de nationale bestemmelser vedrørende retternes sammensætning og virkemåde.

17 Domstolen er derfor bundet af en forelæggelseskendelse, der er afsagt af en ret i en medlemsstat, så længe denne ikke er blevet omgjort under en eventuel anke efter national ret.

Realiteten

Lovligheden af bestemmelserne i et system med acontobetalinger

18 Med forelæggelseskendelsen ønskes i det væsentlige for det første oplyst, om de relevante bestemmelser i det sjette direktiv er til hinder for, at de afgiftspligtige ved en national lovgivning pålægges at indbetale et momsbeløb på 65% af det samlede tilsvar for en afgiftsperiode, der endnu ikke er udløbet.

19 Ifølge den omtvistede italienske regel, der er indeholdt i artikel 6 i lov nr. 405/90, skal de afgiftspligtige indbetale et acontobeløb på 65% af den moms, der skyldes for hele denne periode, selv om årets sidste måned eller sidste kvartal endnu ikke er udløbet. Sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen gør gældende, at dette acontobeløb bevirker, at afgiftspligtige skal betale moms af transaktioner, der endnu ikke er gennemført, og at bestemmelsen om betaling af dette acontobeløb derfor strider mod sjette direktivs artikel 10, stk. 2.

20 Momsen er en afgift, der betales af omsætningen i form af levering af et gode (levering af en vare) eller udførelse af en tjenesteydelse. Som generaladvokaten med rette har understreget, fremgår det af ordningen i sjette direktiv, at denne afgift principielt først skal betales efterfølgende.

21 Det bemærkes, at der ved sjette direktivs artikel 10 er sket en harmonisering af begreberne afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald.

22 Ifølge sjette direktivs artikel 10, stk. 1, forstås ved afgiftspligtens indtræden »den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt«. For så vidt angår afgiftens forfald forstås der herved »det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen«.

23 Det bestemmes i artikel 10, stk. 2, at »afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted«.

24 Det skal dog understreges, at der skal sondres mellem på den ene side begreberne indtræden og forfald ifølge artikel 10 og på den anden side begrebet betaling af afgiften. De bestemmelser i det sjette direktiv, der omhandler ordningen for betaling af momsen, er ikke nævnt i forelæggelseskendelsen, men er dog relevante for den foreliggende sag. Den almindelige regel, der er indeholdt i direktivets artikel 22, stk. 5, er, at »enhver afgiftspligtig person skal indbetale merværdiafgiftens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den periodiske angivelse«. Ifølge samme artikels stk. 4 skal angivelsen indgives inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist, som dog højst kan være på to måneder efter udløbet af hver afgiftsperiode at regne.

25 Da de afgiftspligtige imidlertid på momsområdet handler som afgiftsopkrævere på statens vegne, og for at undgå, at betydelige offentlige midler opsamles hos disse i løbet af et afgiftsår, er det ifølge sjette direktivs artikel 22, stk. 5, staten tilladt at fravige reglen om betaling samtidig med indgivelse af den periodiske angivelse og opkræve acontobeløb.

26 Da regnskabet for den pågældende periode normalt ikke er afsluttet på tidspunktet for betalingen af disse acontobeløb, kan staterne som referencegrundlag benytte den omsætning, der har fundet sted i den tilsvarende periode i det foregående år. Denne omsætning kan ganske vist overstige den, der faktisk har fundet sted i den periode, der er dækket af acontobeløbet, når der er sket et selv mindre fald i forhold til det foregående år. For at afværge denne risiko er det tilstrækkeligt, at medlemsstaterne giver de afgiftspligtige mulighed for at fastsætte det acontobeløb, der skal betales af den omsætning, som de efter deres eget skøn vil have opnået ved periodens udløb, og ikke afkræver dem højere afgift, dersom de i god tro undervurderer det faktisk skyldige beløb.

27 Den italienske lovgivnings kendetegn er, at den pålægger afgiftspligtige, der ikke ønsker at lægge den moms til grund, der er betalt for den tilsvarende periode i det foregående år, at indbetale et acontobeløb, der beregnes efter den omsætning, som vil blive opnået i løbet af en periode, der endnu ikke er udløbet. En sådan ordning kan medføre, at afgiftspligtige, der har en betydelig del af deres omsætning i årets sidste 11 dage, således som det f.eks. er tilfældet med hotelbranchen, kommer til at betale moms af transaktioner, der endnu ikke er gennemført. For så vidt angår disse afgiftspligtige, medfører den omtvistede bestemmelse i den italienske lov en omlægning af acontobeløbene til forskudsbeløb, hvilket strider mod den regel i direktivet, hvorefter medlemsstaterne alene kræver betaling af moms af gennemførte transaktioner.

28 At acontobeløbene således bliver til forskudsbeløb, er særlig tydeligt for så vidt angår afgiftspligtige, der skal indbetale månedsvis. For disses vedkommende svarer acontobeløbet næsten nøjagtigt til antallet af månedsdage, der er forløbet mellem den 1. og den 20. december, nemlig 64,5%. Som følge heraf afføder selv det mindste fald i omsætningen fra år til år, såvel som det mindste fejlskøn over omsætningen efter udløbet af det løbende år, forpligtelse til at betale et acontobeløb, der klart overstiger det, der forfalder pr. 20. december i det løbende år. Derimod er risikoen for afgiftspligtige, der skal indbetale kvartalsvis, mindre, idet 88% af kvartalet allerede er forløbet den 20. december, hvor acontobeløbet på 65% for det sidste kvartal i det løbende år skal betales.

29 Den italienske regering har herved gjort gældende, at den giver den afgiftspligtige mulighed for at beregne sin faktiske omsætning i den løbende måned eller det løbende kvartal i stedet for at lægge omsætningen i den tilsvarende måned eller det tilsvarende kvartal i det foregående år til grund.

30 Denne mulighed er ikke afgørende. Problemet i den italienske lovgivning findes, uanset om referencegrundlaget er det løbende år eller det foregående år.

31 På grundlag af de anførte betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 10 og artikel 22, stk. 4 og 5, er til hinder for, at de afgiftspligtige ved en national lovgivning pålægges at indbetale et momsbeløb på 65% af det samlede tilsvar for en periode, der endnu ikke er udløbet.

Den umiddelbare virkning af de relevante bestemmelser i direktivet

32 Det fremgår dernæst af forelæggelseskendelsen, at den nationale ret for det andet ønsker oplyst, om de bestemmelser i det sjette direktiv, der er af betydning for den foreliggende sag, er til hinder for anvendelsen af artikel 6 i lov nr. 405/90, hvorefter tjenesteydere skal indbetale moms af ydelser, de endnu ikke har udført, og om der ved disse er tillagt borgerne rettigheder, som de kan påberåbe sig ved de nationale domstole.

33 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål er det tilstrækkeligt at henvise til Domstolens faste praksis vedrørende muligheden for påberåbelse af direktiver (jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53).

34 Det fremgår af denne retspraksis, at borgerne ved de nationale domstole trods det forholdsvis store spillerum, der er overladt medlemsstaterne, kan påberåbe sig bestemmelser, som efter deres indhold er tilstrækkeligt klare, præcise og ubetingede.

35 Bestemmelserne i artikel 10 og artikel 22, stk. 4 og 5, opfylder disse krav. De tillægger derfor borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig for de nationale domstole, når de anfægter en national ordning, der er uforenelig med disse bestemmelser.

36 De af præsidenten for Tribunale di Genova forelagte spørgsmål skal derfor besvares således:

1) Bestemmelserne i artikel 10 og artikel 22, stk. 4 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er til hinder for, at de afgiftspligtige ved nationale bestemmelser pålægges at indbetale et momsbeløb på 65% af det samlede tilsvar for en periode, der endnu ikke er udløbet.

2) Afgiftspligtige, der afkræves sådanne betalinger, kan for de nationale domstole påberåbe sig de relevante bestemmelser i direktivet, nemlig artikel 10 og artikel 22, stk. 4 og 5.

Sagens omkostninger

37 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongerige og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. 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 de spørgsmål, som er forelagt af præsidenten for Tribunale di Genova ved kendelse af 18. december 1991, for ret:

1) Bestemmelserne i artikel 10 og artikel 22, stk. 4 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes

lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er til hinder for, at de afgiftspligtige ved nationale bestemmelser pålægges at indbetale et momsbeløb på 65% af det samlede tilsvar for en periode, der endnu ikke er udløbet.

2) Afgiftspligtige, der afkræves sådanne betalinger, kan for de nationale domstole påberåbe sig de relevante bestemmelser i direktivet, nemlig artikel 10 og artikel 22, stk. 4 og 5.

Due Mancini Moitinho de Almeida Edward

Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg Murray

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 20. oktober 1993.

J.-G. Giraud O. Due

Justitssekretær Præsident