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.

samlede omkostninger og om det restbeløb, som herefter stadig skyldtes. Sagen endte med en eksigibel dom fra appelretten i Trento den 10. december 1972, hvori det blev afgjort, hvor stort et beløb restsummen udgjorde. Restsummen blev betalt efter den 31. december 1972.

Denne dato er vigtig, fordi det merværdiafgiftssystem, som var foreskrevet i det fjerde direktiv nr. 71/401 af 20. december 1971 (JO nr. 283, 1971, s. 41) den 1. januar 1973 blev indført i Italien. Dette skete ved bemyndigelseslov nr. 875 af 9. oktober 1971 og præsidentens bekendtgørelse nr. 633 af 26. oktober 1972. I den sidste bestemmes det, at der skal betales merværdiafgift af levering af varer og tjenesteydelser, som sker efter den 31. december 1972 (§ 76). I henhold til artikel 6 i bekendtgørelsen betragtes tjenesteydelser som præsteret på det tidspunkt, hvor modydelsen erlægges.

I henhold til disse bestemmelser måtte firmaet Mazzalai af det restbeløb, som det i året 1973 havde modtaget af firmaet Ferrovia del Renon, betale 12 % merværdiafgift. Firmaet afkrævede ved regning af juni 1973 firmaet Ferrovia del Renon et tilsvarende beløb. Firmaet Ferrovia del Renon nægtede at betale dette beløb; det ville kun betale den omsætningsafgift på 4 %, som gjaldt efter det tidligere gældende system.

I den senere af firmaet Mazzalai anlagte sag påberåbte firmaet Ferrovia del Renon sig Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, især: direktivets artikel 6, stk. 4, hvorefter »afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor tjenesten er præsteret«. Firmaet henviste til, at der i artikel 5 i den allerede nævnte bemyndigelseslov af 9. oktober 1971 er henvist til direktivet og givet udtryk for, at merværdiafgiftsordningen skal være i overensstemmelse med fællesskabsretten. Men dette krav opfylder præsidentens bekendtgørelse nr. 633 af 26. oktober 1972 ikke, fordi tjenesteydelser i henhold til bekendtgørelsens § 6 skal betragtes som præsteret på det tidspunkt, hvor modydelsen erlægges.

På grund af disse indsigelser udsatte vedkommende ret sagen og anmodede ved kendelse af 30. juni 1975, indgået til Domstolen den 24. oktober 1975, i henhold til EØF-traktatens artikel 177 om en præjudiciel afgørelse af 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 forudbetaling, hvad enten disse sker før eller (som i den foreliggende sag) efter arbejdets færdiggørelse?«

I – Før jeg kan gå nærmere ind på dette spørgsmål, må jeg fremføre nogen indledende bemærkninger. Disse bemærkninger er foranlediget af de indlæg, som er afgivet af en af sagens parter, og som vedrører spørgsmålet, om anmodningen om en præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

1. Sagsøgte i hovedsagen gør gældende, at der i henhold til § 90 i bekendtgørelse nr. 633 ikke sker ændring af forpligtelser, som udspringer af forhold fra før den 1. januar 1973. Efter sagsøgtes opfattelse kan ikrafttrædelsen af en ny afgiftslov ikke ændre forpligtelser, som er opstået tidligere. Som følge heraf må man af §§ 6 og 76 i bekendtgørelse nr. 633 slutte, at denne bekendtgørelse ikke kan gælde for tjenester, som er blevet udført før dens ikrafttræden.

Sagsøger i hovedsagen anfører herimod, at der allerede efter de tidligere omsætningsafgiftsbestemmelser i tilfælde af tjenesteydelser svaredes afgift ved modydelsens erlæggelse. Når modydelsen, som det er tilfældet i den foreliggende sag, er

erlagt efter den 1. januar 1973, kan der altså kun pålægges afgift efter det nye merværdiafgifts system, fordi den tidligere omsætningsafgiftsordning allerede på dette tidspunkt blev sat ud af kraft.

Jeg mener ikke, at jeg behøver at gå nærmere ind på disse indvendinger. De drejer sig nemlig helt klart om det indbragte spørgsmåls relevans for den nationale rets afgørelse, altså spørgsmålet, om fortolkningen af det andet rådsdirektiv overhovedet har nogen betydning for en sag som den foreliggende. Det er forlængst fastslået i retspraksis, at sådanne indvendinger om, at spørgsmålet mangler relevans for den nationale rets afgørelse, kun i sjældne undtagelsestilfælde kan tages i betragtning. De må med sikkerhed forkastes, hvis de beror på overvejelser hentet fra national ret, for Domstolen er ikke inden for rammerne af proceduren efter EØF-traktatens artikel 177 kompetent til at efterprøve sådanne tilfælde. Da de argumenter fra hovedsagens parter, som det her drejer sig om, utvivlsomt er hentet fra den nationale rets område, synes det altså ikke muligt under påberåbelse af disse argumenter at nægte Tribunale di Trento et svar på det stillede spørgsmål.

2. Under sagen er det endvidere gjort gældende, at beskatningsmåden i den foreliggende sag ved lov er foreskrevet den nationale dommer. Dommeren er tvunget til at anvende denne lov. Han kan ikke fravige den, fordi han mener, at den ikke er i overensstemmelse med et fællesskabsdirektiv, for sådanne fællesskabsretsakter kan ifølge deres retlige natur ikke fortrænge uoverensstemmende nationale lovbestemmelser. Det er altså ikke væsentligt for hovedsagen at få klarhed over indholdet og rækkevidden af det andet rådsdirektiv om merværdiafgiften.

Heller ikke denne argumentation, som igen drejer sig om, hvorvidt det forelagte spørgsmål har betydning for afgørelsen af hovedsagen, kan jeg være enig i. Det kan herved være tvivlsomt — dette punkt skal jeg senere vende tilbage til — om den af den forelæggende dommer anførte bestemmelse i det andet rådsdirektiv om merværdiafgiftsordningen gælder umiddelbart i den betydning, hvori vor Domstol i sin retspraksis anvender dette begreb, og om den er i stand til at fortrænge nationale regler. Det har alene betydning — hvad der henvistes til under proceduren — at den italienske bemyndigelseslov nr. 825, i henhold til hvilken bekendtgørelse nr. 633 er udstedt, henviser til fællesskabsretten og bestemmer, at den italienske merværdiafgiftsordning ikke må stride mod fællesskabsbestemmelserne. Det følger altså heraf, at det med hensyn til fortolkningen af nævnte bemyndigelseslov er vigtigt at kende rækkevidden af direktivet om merværdiafgiften, og dette helt uafhængigt af, hvorledes det spørgsmål besvares, om den i bemyndigelsesloven indeholdte henvisning bevirker, at de pågældende fællesskabsbestemmelser er blevet til national ret. Herudover kan det være uden betydning for Domstolen, om den forelæggende dommer selv kan afgøre, om bekendtgørelsen strider mod bemyndigelsesloven, eller om denne afgørelse tilkommer forfatningsretten. Under alle omstændigheder må man nemlig erkende, at det i det mindste med henblik på afgørelsen af spørgsmålet, om problemet med bekendtgørelse nr. 633's overensstemmelse med bemyndigelsesloven skal forelægges forfatningsretten, er nødvendigt at have et nøje kendskab til de principper, som er fastlagt i det rådsdirektiv, der henvises til i bemyndigelsesloven. Dette er en tilstrækkelig grund til at gennemføre en procedure om en præjudiciel afgørelse; derimod synes det under ingen omstændigheder forsvarligt at betegne forelæggelsen som forhastet og at indtage det standpunkt, at først forfatningsretten, efter at have fået forelagt sagen af den underordnede ret, har anledning til at stille det indbragte fortolkningsspørgsmål.

3. En yderligere indsigelse, som jeg også skal behandle først, kommer fra den italienske regering. Denne anfører, at en national ret kun kan anmode om en for-

tolkning af sådanne fællesskabsretsakter, som gælder umiddelbart, og som retten altså er forpligtet til at anvende. Efter den italienske regerings mening er dette ikke tilfældet for de i denne sag relevante rådsdirektiver. Disse er nemlig udstedt i henhold til EØF-traktatens artikler 99 og 100 og tilsigter kun en harmonisering af de nationale lovbestemmelser. Med hensyn til artikel 6, stk. 4 i det andet rådsdirektiv er det desuden klart, at denne artikel ikke indeholder nogen forpligtelse for medlemsstaterne; artiklen kræver i hvert fald supplerende regler og kan derfor ikke betragtes som tilstrækkeligt klar og præcis i den betydning, hvori retspraksis på området kræver det. Derfor skal Domstolen nøjes med at konstatere, at direktivet ikke gælder umiddelbart. Ud over denne konstatering er der ingen anledning for Domstolen til at gå nærmere ind på direktivets indhold.

Efter min mening skal EØF-traktatens artikel 177 ikke fortolkes så restriktivt. Tydeligvis gælder den kompetence til at fortolke, som artiklen fastsætter, hvis man ser bort fra traktaten, helt alment for alle Fællesskabets retsakter. Det kan også sagtens tænkes, at der er andre fællesskabsretsakter end dem, som gælder umiddelbart, der kan have betydning for nationale retssager. Således forholdt det sig f.eks. i sag 32/74 (Firma Friedrich Haaga GmbH, dom af 12. november 1974, Sml. 1974, s. 1201). I denne dom fortolkedes et fællesskabsdirektiv, uden at det i forvejen var afgjort, om dette gjaldt umiddelbart, men alene af den grund, at det havde betydning for rækkevidden af en national lovbestemmelse. Forholdet er det samme i nærværende sag, hvor fortolkningen af direktivet – som allerede er påvist – er vigtig på grund af § 5 i bemyndigelsesloven nr. 825 med dens tvetydige henvisninger til fællesskabsretten.

I øvrigt kan jeg heller ikke lægge nogen vægt på det argument, som netop er fremført i denne sammenhæng, nemlig at en antagelse af anmodningen om en præjudiciel afgørelse kan kollidere med søgsmål efter EØF-traktatens artikel 169 og præjudicere disse, dvs. indvirke skadeligt på søgsmål, hvori det især prøves, om en national lovbestemmelse strider mod fællesskabsdirektiver. Dette kan ganske vist forekomme, men er alligevel uden betydning, fordi sådanne virkninger heller ikke kan udelukkes i præjudicielle procedurer, som utvivlsomt kan antages til realitetsbehandling, og som angår fortolkningen af en fællesskabsregel, der er umiddelbart anvendelig.

Det må altså konstateres – og hermed afslutter jeg behandlingen af dette spørgsmål – at der ikke er nogen anledning til at tage stilling til, om merværdiafgiftsdirektivet er umiddelbart anvendeligt, fordi der ikke er spurgt herom. Domstolen er ikke på nogen måde tvunget til kun at udtale sig om dette punkt, men kan fuldt ud tage stilling til den indholdsmæssige betydning af merværdiafgiftsdirektivet, som den forelæggende ret har anmodet den om.

4. Endelig skal jeg indledningsvis endnu komme ind på to spørgsmål, som netop drejer sig om fortolkningen af direktivet, selv om de ikke angår det problem, som den forelæggende ret har opkastet. Jeg undersøger dem i denne forbindelse, thi også de vedrører det forelagte spørgsmåls betydning for hovedsagens afgørelse.

Således er det for det første blevet fremført, at direktivet ikke omfatter tjenesteydelser, som er præsteret før ikrafttrædelsen af de nationale gennemførelsesbestemmelser; direktivet gælder endog kun for forhold, som er opstået efter ikrafttrædelsen af den nationale bestemmelse, som skal realisere direktivet.

For det andet har den italienske regering betvivlet, at direktivet overhovedet omfatter tjenesteydelser, som er præsteret inden for rammerne af en entreprisekontrakt.

Vedrørende det første punkt mener jeg, at man må gå ud fra, at indførelsen af

merværdiafgiftsordningen — i Italien altså fra den 1. januar 1973 — gjorde de principper bindende, som er fastsat i direktivet om merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse. Fra det nævnte tidspunkt gælder altså også de fællesskabsregler, som vedrører realiseringen af afgiftskriteriet. Der findes faktisk ingen steder i direktivet noget holdepunkt for, at endnu ikke afsluttede afgiftsforhold fra tidligere år efter det anførte tidspunkt kan behandles på en måde, som krænker de principper, der er angivet i direktivet.

Hvad angår de betænkeligheder, som den italienske regering har anført, skal jeg først minde om, at »afleveringen af byggearbejder herunder sådanne ydelser, som vedrører indbygningen af rørlige genstande i fast ejendom«, efter artikel 5, stk. 2, litra e) i det andet direktiv om merværdiafgiften gælder som levering af en ting. På den anden side bemyndiger punkt fem i bilag A til direktivet de medlemsstater, der af specielle nationale grunde ikke kan anse de ovennævnte ydelser som leveringer, til at henføre dem under tjenesteydelser. Italien har i § 3 i bekendtgørelse nr. 633 benyttet sig af denne bemyndigelse. På grund af denne omstændighed, og fordi direktivets artikel 6, stk. 2 bestemmer, at de i samme direktiv indeholdte bestemmelser om beskatning af tjenesteydelser kun er bindende for de i bilag B anførte tjenesteydelser, såvel fordi sådanne entreprisekontrakter, som hovedsagen drejer sig om, ikke udtrykkeligt er angivet i bilag B, kom den italienske regering i tvivl om, hvorvidt direktivet omfatter disse.

Der er i virkeligheden intet grundlag for sådanne overvejelser. Dette viser ordlyden af punkt 5 i bilag A, hvorefter de medlemsstater, som ikke kan anse de i artikel 5, stk. 2, litra e) omhandlede ydelser for leveringer, skal henføre dem under tjenesteydelser og anvende den sats, der ville være at anvende for dem, såfremt de var blevet anset for leveringer. Dette er ensbetydende med, at sådanne ydelser falder ind under direktivets anvendelsesområde; de medlemsstater, som benytter sig af muligheden for at anvende punkt 5 i bilag A, er på ingen måde berettiget til at undlade beskatning; medlemsstaterne er alene frit stillet med hensyn til bestemmelsen af de pågældende ydelser.

Desuden har det betydning, hvorledes punkterne 2, 3 og 8 i bilag B er udformet. Faktisk kan man med hensyn til de her anførte tjenesteydelser anføre, at disse forudsætter, at også entreprisekontrakter er underkastet afgiften, og at denne omfatter såvel hovedydelser som de under punkt 8 anførte biydelser.

Endelig er det også vigtigt, at der i direktivets 6. betragtning — som tydeligt er relevant for det foreliggende spørgsmål — kun tales om, at det kan overlades til medlemsstaterne selv at fastsætte bestemmelserne for det store antal tjenesteydelser, for hvilke omkostningerne ikke har indflydelse på tingenes priser. Men dette er jo netop ikke tilfældet for de ydelser, som diskuteres i hovedsagen.

Fortolkningsanmodningen kan altså heller ikke afvises under henvisning til direktivets saglige anvendelsesområde.

II — Efter disse nødvendige indledende bemærkninger vedrørende spørgsmålet om betydningen for hovedsagen skal jeg nu komme ind på selve kernen i anmodningen om en præjudiciel afgørelse. Ifølge spørgsmålet skal det undersøges, om artikel 6, stk. 4 i merværdiafgiftsdirektivet skal fortolkes således, at afgiftspligten for tjenesteydelser efter entreprisekontrakter også kan indtræde på tidspunktet for fakturaens udstedelse eller på tidspunktet for modtagelsen af modydelsen, såfremt disse begivenheder udspiller sig efter, at tjenesten er udført.

Lag mig først minde om ordlyden af den relevante bestemmelse. Den siger som bekendt:

»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.«

På baggrund af det ovenfor anførte står det nu klart, at den forelæggende ret med rette har taget artikel 6, stk. 4 i merværdiafgiftsdirektivet i betragtning. Ganske vist anses sådanne kontrakter, som der er tale om i den foreliggende sag, hvis definitionen i den italienske civilret lægges til grund, som levering af ting i henhold til artikel 5 i merværdiafgiftsdirektivet. Men artikel 6 får virkning, fordi Italien har gjort brug af den mulighed, som indeholdes i punkt 5 i direktivets bilag A.

For så vidt angår fortolkningen af udtrykket »tjenesten er præsteret«, som er afgørende for sagen, har den italienske regering gjort gældende, at en generel fastsættelse af et sluttidspunkt i en abstrakt bestemmelse ikke er mulig på grund af mangfoldigheden af de retsforhold, man kan forestille sig ved tjenesteydelser. Det er ofte vanskeligt at fastslå, hvornår tjenesten er udført, da der undertiden skal ske aftagning eller afventning af en forsøgsperiode. I flere tilfælde er modydelsen desuden ikke aftalt i forvejen, især ved arbejder for offentlige myndigheder sker der næsten altid en ændring af den modydelse, som oprindeligt var fastsat. Ud fra denne betragtning forekommer det forkert at adskille afgiftspligtens indtræden fra beskatningsgrundlaget, modydelsen, ved hvis erlæggelse afgiften også først forfalder. Når imidlertid enkelte medlemsstater anser erlæggelsen af modydelsen som tidspunktet, hvor tjenesteydelsen præsteres, må dette af de ovenfor nævnte grunde betragtes som hjemlet i direktivet.

Dette synspunkt har Kommissionen bestridt. Den har begrundet sin opfattelse ved henvisning til merværdiafgiftsordningens ordlyd, struktur og formål. Desuden har den henvist til begivenheder, som er gået forud for direktivets vedtagelse, og som kaster lys over det foreliggende problem.

I denne kontrovers må det først og fremmest ikke overses, at såvel artikel 6, stk. 4 i merværdiafgiftsdirektivet som den tilsvarende artikel 5, stk. 5 kun omhandler spørgsmålet, hvornår afgiftskriteriet er opfyldt, altså — efter definitionen i bilag A, punkt 8 — afgiftspligtens indtræden. For at bestemme afgiftsbeløbet og dettes forfaldstid kræves naturligvis andre elementer, som ikke er til debat nu.

Ved fortolkningen af en lovbestemmelse skal man i første række gå ud fra bestemmelsens ordlyd: man må altså respektere, at artikel 6, stk. 4 bestemmer, at afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor tjenesten er præsteret. Derved gås der i tilfælde af sådanne kontraktsforhold, som denne sag angår, tydeligt ud fra den *ene* medkontrahents ydelse. Er man opmærksom på dette forhold, kan det vanskeligt antages, at en juridisk tekst, der er udformet på en sådan måde, sidestiller erlæggelsen af modydelsen med erlæggelsen af tjenesteydelsen eller tillader en sådan sidestilling uden at indeholde den ringeste antydning af en skønsbeføjelse.

Herimod taler endvidere den omstændighed, at begrebet »modydelse« anvendes i selve direktivet i en anden sammenhæng. Dette begreb anvendes for det første i artikel 8 ved angivelsen af beskatningsgrundlaget. Det anvendes for det andet i artikel 6, stk. 4, 2. pkt., som indeholder undtagelserne fra princippet i den indledende sætning. Men det er betydningsfuldt, at disse undtagelser efter deres klare ordlyd kun gælder i tilfælde, hvor en del af modydelsen præsteres, før tjenesteydelsen er afsluttet, hvor der altså før det principielt afgørende tidspunkt for afgiftspligtens indtræden sker en pengeoverførsel, og hvor derfor også afgiftsskylden fremrykkes.

Det er således også bemærkelsesværdigt, at det under udarbejdelsen af direktivet

blev grundigt overvejet at lade afgiftsskyldens indtræden være afhængig af modydelsens erlæggelse, Således anførte det økonomiske og sociale udvalg i sin stillingtagen til forslaget til et andet direktiv til harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, at det i visse tilfælde er vanskeligt at bestemme det tidspunkt, hvor tjenesten er præsteret, og udtalte i tilknytning hertil, at det ville være enklere at indføre et enhedsafgiftskriterium, »i hvilket tilfælde indkasseringstidspunktet kunne overvejes« (ABl. 1966, s. 572). Når Kommissionen og Rådet ikke fulgte dette forslag, kan det ikke lade sig gøre ved fortolkningen af den tekst, som bevidst er anderledes udformet, at nå til et lignende resultat.

Endelig skal jeg også minde om formålet med merværdiafgiftsdirektivet. Meningen med det er at nå frem til en muligst vidtgående harmonisering af merværdiafgiftsbestemmelserne. Derfor må det antages, at der i direktivet anvendes så præcise begreber som muligt, og at bestemmelserne er udformet med yderste omhu. Det er vanskeligt hermed at forene den opfattelse, at det råderum, som er overladt medlemsstaterne, er så vidt, at afgiftspligtens indtræden ved tjenesteydelser kan fastsættes til tidspunktet for den efter erlæggelsen af ydelsen præsterede modydelse, som efter omstændighedern følger langt senere. Faktisk ville man herved på uforsvarlig vis sætte ensartetheden over styr — man kan bare tænke sig tilfælde, hvor afgiftssatsen ændres — hvis i sidste ende de afgiftspligtige personer selv kunne bestemme, hvornår afgiftspligten skal indtræde i sådanne tilfælde.

Også selv om jeg ikke vil underkende, at fastsættelsen af tidspunktet for, hvornår en tjenesteydelse er præsteret, kan berede visse vanskeligheder — der er jo ikke tale om usædvanlige problemer, som skal klares under retssager — og skønt det er blevet påvist for mig, at der også er andre medlemsstater, som ikke har gennemført direktivet fuldt korrekt, kan jeg i betragtning af de argumenter, der er fremført, ikke se andet, end at alene den fortolkning af artikel 6, stk. 4 i det andet direktiv om merværdiafgiften, som Kommissionen har anbefalet, er rigtig.

III — Jeg mener herefter, at Tribunale de Trento's spørgsmål bør besvares således:

Artikel 6, stk. 4 i det andet rådsdirektiv af 11. april 1967 skal fortolkes således, at afgiftspligten ved tjenesteydelser principielt skal betragtes som indtrådt på det tidspunkt, hvor erlæggelsen af tjenesten faktisk er sket. Medlemsstaterne har imidlertid mulighed for ved tjenesteydelser af ubestemt varighed eller tjenesteydelser, som overskrider et bestemt tidsrum eller giver anledning til forudbetalinger, at bestemme, at afgiftspligten indtræder allerede på tidspunktet for fakturaens udstedelse eller på tidspunktet for forudbetalingens modtagelse, og nærmere bestemt for et beløb svarende til fakturaens pålydende eller det modtagne beløb.