FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 13. juli 1995 *

1. Nærværende sag skyldes en anmodning om en præjudiciel afgørelse fra Commissione tributaria centrale, der har anmodet Domstolen om en fortolkning af artikel 10, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »direktivet«) [1]. Den drejer sig om forfaldstidspunktet for merværdiafgiften (herefter »moms«) for præsterede tjenesteydelser. Hovedspørgsmålet i den forbindelse er, om en national lovgivning, hvorefter momsen af *samtlige* tjenesteydelser forfalder på det tidspunkt, hvor tjenesteydelsen betales, er lovlig efter direktivet.

De relevante fællesskabsbestemmelser

2. Som overskriften til direktivet viser, har dette til formål at indføre et ensartet beregningsgrundlag for momsen. Direktivet tager navnlig sigte på så vidt muligt at få fastlagt en fælles regel om det tidspunkt, hvor momsen forfalder. I direktivet gennemføres en sondring mellem »afgiftspligtens indtræden«, der ifølge direktivets artikel 10, stk. 1, litra a), er »den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt«, og det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, idet afgiftens forfald i artikel 10, stk. 1, litra b), defineres som »det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person ...«. Artikel 10, stk. 2, første afsnit, indeholder den almindelige regel, nemlig reglen om, at afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. Som en undtagelse er det imidlertid i artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, bestemt, at medlemsstaterne under visse omstændigheder kan træffe afgørelse om, at afgiften forfalder på et senere tidspunkt. Sidstnævnte bestemmelse har følgende ordlyd:

»Uanset ovennævnte bestemmelser kan medlemsstaterne træffe afgørelse om, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder:

— enten senest ved udstedelse af faktura eller af det dokument, der tjener som faktura, eller

* Originalsprog: engelsk.

1 — EFT L 145, s. 1.

— senest når vederlaget indgår, eller

— såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne eller det dokument, der tjener som faktura, udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.«

3. Følgende bestemmelser i direktivet er også relevante.

Artikel 11, punkt C, stk. 1, der indeholder følgende bestemmelse:

»I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

For så vidt angår ikke eller kun delvis betaling, kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse.«

Artikel 22, stk. 3, som indeholder følgende bestemmelse:

»a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige og opbevare en kopi af samtlige udstedte dokumenter.

Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes udstede en faktura for de afdrag, som han modtager fra en anden afgiftspligtig, før leveringen har fundet sted, eller tjenesteydelsen er afsluttet.

b) Fakturaen skal indeholde en tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser.

c) Medlemsstaterne fastsætter de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura.«

Den nationale lovgivning

4. De italienske bestemmelser om fakturering af moms af tjenesteydelser findes i dekret fra Republikkens præsident nr. 633 af 26. oktober 1972 (herefter »præsidentdekretet«). Dets artikel 6, stk. 3, indeholder følgende bestemmelse:

»Tjenesteydelser anses for leveret på tidspunktet for betalingen.«

5. Artikel 21, stk. 4, lyder således:

»Faktura skal være udstedt af den person, der leverer varen eller præsterer tjenesteydelsen på det tidspunkt, hvor transaktionen afsluttes i henhold til artikel 6 ...«

6. Artikel 41, stk. 4, lyder således:

»En køber eller bestiller, der i forbindelse med sin erhvervsvirksomhed har erhvervet varer eller tjenesteydelser, for hvilke den person, som er forpligtet til at udfærdige regning, ikke har udstedt regning eller udstedt en regning, der ikke er forskriftsmæssig, skal berigtige forholdet på følgende måde:

a) Såfremt regningen ikke modtages inden fire måneder efter transaktionen, fremlægger han selv senest 30 dage efter udløbet af denne periode for den kompetente myndighed to eksemplarer af et dokument, der indeholder de ifølge artikel 21 krævede oplysninger, idet samtidig den tilsvarende afgift betales.

...«

Den forelæggende ret har i forelæggelseskendelsen oplyst, at efter en ændring af præsidentdekretet, der blev gennemført i 1983, og som ikke finder anvendelse i nærværende sag, skal faktura nu udstedes senest et år »efter leveringen«.

Faktiske omstændigheder

7. Sagsøgeren i hovedsagen, Italittica SpA, er et italiensk selskab, der driver dambrugsanlæg. Det afsluttede med selskabet Sangiovanni Industrie Riunite (herefter »Sangiovanni«) kontrakt om opførelse af en bygning til selskabets fiskeopdræt. Selskaberne afsluttede to kontrakter mellem udgangen af 1977 og 1979. De samlede byggeomkostninger androg 544 477 718 LIT. Sangiovanni udstedte tre fakturaer for et beløb på i alt 206 262 058 LIT. Den 17. oktober 1980 udstedte det en proformafaktura til endelig afregning, der lød på et beløb på 338 215 680 LIT. Denne faktura angav ikke det momsbeløb, som Italittica skulle betale, og dette beløb kunne således ikke fradrages. Faktisk blev proformaregningen anvendt med henblik på at opnå støtte til byggeriet fra de regionale myndigheder. Italittica medregnede i sit regnskab pr. 31. december 1980 værdien af det gennemførte byggearbejde og opførte under rubrikken »ydelser ifølge senere regning« en skyld til Sangiovanni på det beløb, proformafakturaen lød på.

8. Guardia di Finanze gennemførte en inspektion af Italittica's regnskaber og udfærdigede rapport den 15. april 1982. Italittica betalte derefter nævnte skyld i henhold til fakturaregningen, og den 3. maj 1982 udstedte Sangiovanni en formelig regning, der angav den skyldige moms. Ved pålæg af 31. juli 1982 berigtigede momskontoret i Trapani Italittica's årsmomsregnskab for 1980 og pålagde selskabet en bøde på 94 700 000 LIT med den begrundelse, at selskabet havde tilsidesat artikel 41, stk. 4, litra a), i præsidentdekretet. Sangiovanni skulle som hovedforpligtet anføre momsen i fakturaen til Italittica og indbetale den til myndighederne. Men Italittica var accessorisk forpligtet til at indbetale momsen til myndighederne, såfremt der ikke blev udstedt en forskriftsmæssig faktura, der ikke angav momsen, selv om dette selskab var modtager, og ikke leverandør af tjenesteydelsen. Italittica betalte ikke momsen, idet det var selskabets opfattelse, at den først forfaldt, når det betalte restbeløbet. Der blev pålagt det en bøde for tilsidesættelse af denne accessoriske forpligtelse.

9. Italittica indgav klage over dette bødepålæg til Commissione tributaria di primo grado. Selskabet gjorde herved under henvisning til præsidentdekretets artikel 6, stk. 3, gældende, at afgiften ikke var forfalden, idet selskabet endnu ikke havde betalt restbeløbet. Commissione tributaria di primo grado tog klagen til følge. Commissione tributaria di secondo grado stadfæstede denne afgørelse. Sidstnævnte instans nåede til det resultat, at tjenesteydelserne ikke, da Italittica ikke havde betalt restskylden, i medfør af præsidentdekretets artikel 6 var »leveret«, og at samme dekrets artikel 41, stk. 4, litra a), følgelig ikke fandt anvendelse.

10. Momsforvaltningen indankede sidstnævnte afgørelse for Commissione tributaria centrale. Denne instans er nået til det resultat, at præsidentdekretets artikel 6, stk. 3, muligvis er uforenelig med direktivet, og navnlig med dettes artikel 10, stk. 2, idet:

a) Denne artikel indeholder en regel, hvis retsvirkning ikke er begrænset til »visse transaktioner« eller »visse kategorier af afgiftspligtige personer«, og generelt fastslår, at betalingen af vederlaget for tjenesteydelsen er et led i afgiftspligtens indtræden eller i det mindste i det forhold, der bevirker, at afgiften forfalder.

b) Artiklen indeholder ikke nogen bindende frist for, hvor lang tid der må hengå mellem afgiftspligtens indtræden og betalingen, og således rent faktisk tillader tjenesteyderen og hvervgiveren, eller eventuelt begge i forening, at fastsætte forfaldstiden i afgiftsperioden på det tidspunkt, der er mest belejligt for dem (hvilket også kan få indflydelse på andre afgifter).

c) Artiklen indeholder ikke nærmere bestemmelser om dokumentation og registrering vedrørende det færdiggjorte arbejde og de beløb, som er blevet »skyldige«, uden endnu at være betalt, hvilket kan skade effektiviteten i forbindelse med den administrative kontrol og efterforskningen på afgiftsområdet.

d) Artiklen kan gøre »afgiftspligtens indtræden« betydningsløs og føre til en tidsmæssig forrykkelse af det tidspunkt, hvor afgiftskravet reelt stiftes, med mange mulige retsvirkninger (f.eks. ved procedurer i insolvenssituationer).

e) Artiklen kan forårsage fordrejninger på markedet for tjenesteydelser i Fællesskabet henset til de forskelligartede nationale retsregler.

11. På baggrund heraf har Commissione tributaria centrale udsat sagen og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Har medlemsstaterne efter artikel 10, stk. 2, i Rådets direktiv 77/388/EØF mulighed for at bestemme, at afgiften 'forfalder' for samtlige tjenesteydelser, 'når vederlaget indgår'?

2) Har den medlemsstat, som påberåber sig 'undtagelsen' i direktivets artikel 10, stk. 2, pligt til at fastsætte 'en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden', inden for hvilken fakturaen eller det dokument, der tjener som faktura, skal være udstedt, skønt 'vederlaget' endnu ikke 'er indgået'?

3) Har den medlemsstat, der påberåber sig ovennævnte 'undtagelse', pligt til at indføre nærmere regler for dokumentation og registrering af leverede tjenesteydelser og betalingen herfor i tilfælde, hvor der ikke er udstedt faktura eller et dokument, som træder i stedet herfor, eller vederlaget ikke er indgået?«

Fortolkning af direktivet

Det første spørgsmål

12. Med det første spørgsmål ønskes der en afgørelse af, om en medlemsstat efter undtagelsesbestemmelsen i direktivets artikel 10, stk. 2, har mulighed for at bestemme, at afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor vederlaget for *samtlige* tjenesteydelser indgår. Dette er retsstillingen efter præsidentdekretets artikel 21, hvorefter faktura skal udstedes på det tidspunkt, hvor tjenesteydelsen er leveret, sammenholdt med samme dekrets artikel 6, hvorefter dette tidspunkt er tidspunktet for betalingen. Præsidentdekretets artikel 6 omfatter alle tjenesteydelser.

13. Den italienske og den franske regering samt Det Forenede Kongerige har alle gjort gældende, at en medlemsstat efter den rette fortolkning af direktivets artikel 10, stk. 2, kan bestemme, at afgiften forfalder, når vederlaget for samtlige tjenesteydelser indgår (selv om den italienske regering har anført, at samtlige de forelagte spørgsmål skal besvares benægtende, viser dens argumentation klart, at den foreslår, at det første spørgsmål besvares bekræftende).

14. Kun Kommissionen har gjort gældende, at artikel 10, stk. 2, skal fortolkes på en sådan måde, at en medlemsstat afskæres fra at indføre en undtagelse som den i artikel 6 i præsidentdekretet omhandlede undtagelse. Den har gjort gældende, at den italienske lovgivning undlader at gennemføre en sondring mellem »afgiftspligtens indtræden« og afgiftens forfaldstidspunkt. Ifølge Kommissionen har medlemsstaterne efter undtagelsesbestemmelsen i artikel 10, stk. 2, kun mulighed for at ændre den dato, hvor afgiften forfalder, for visse tjenesteydelsers vedkommende. Heroverfor står, at den italienske lovgivning

har gjort undtagelsen til den almindelige regel, hvorfor den er i strid med direktivet.

15. Man kunne i første omgang mene, at artikel 10, stk. 2, for så vidt som de deri anvendte udtryk »uanset ovennævnte bestemmelser« og »visse transaktioner« taler for en fortolkning, der nøje følger ordlyden. Artikel 10, stk. 2, indeholder imidlertid efter min mening intet element, hvorved medlemsstaternes valgfrihed begrænses.

16. Som anført af Det Forenede Kongerige kan anvendelsen af ordene »uanset ovennævnte bestemmelser« forklares med, at de fleste medlemsstater har anvendt den almindelige regel om, at afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varen eller tjenesteydelsen finder sted. Dette valg er følgelig blevet den almindelige regel. Såfremt visse medlemsstater beslutter at anvende et andet af de ifølge artikel 10, stk. 2, tilladte kriterier, kan man stadig med føje gå ud fra, at der hermed gøres en undtagelse fra den regel, der i almindelighed anvendes af de øvrige medlemsstater.

17. Det kan heller ikke gøres gældende, at udtrykkene »visse transaktioner« eller »visse kategorier af afgiftspligtige personer« i artikel 10, stk. 2, nødvendigvis betyder, at kun nogle få transaktioner eller nogle få kategorier af afgiftspligtige personer, men ikke alle, kan bringes ind under undtagelsens anvendelsesområde. Såfremt udtrykket »visse transaktioner« faktisk kan betyde »nogle få, men ikke alle transaktioner«, kan det også betyde »visse ganske bestemte transaktioner«, uden at der ligger nogen begrænsning heri. Som Det Forenede Kongerige har anført, anvendes ordet »vis« andre steder i direktivet snart i en betydning, der skal gælde for visse, men ikke i alle tilfælde, og snart i en betydning, der klart nok ikke tilsigter at udelukke samtlige tilfælde. Det første er således tilfældet efter artikel 22, stk. 9, hvor (efter de ni sprogudgaver, der dengang var gældende) udtrykket »visse af forpligtelserne« udtrykkeligt stilles i modsætning til udtrykket »enhver forpligtelse«. Det andet tilfælde foreligger i artikel 27, stk. 1, hvorefter Rådet kan give medlemsstaterne tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, »for at undgå 'visse' former for svig eller unddragelse« (udgaverne på tysk og spansk har et let afvigende ordvalg). Denne bestemmelse kan fornuftigvis kun betyde, at medlemsstaterne ikke kan søge at undgå samtlige former for svig eller unddragelse. Det må forstås således, at en medlemsstat, der ønsker at anvende undtagelsen, klart må anføre, hvilke unddragelser den ønsker at undgå.

18. Man kan bemærke, at i en anden sammenhæng forekommer en lignende tvetydighed i traktaten. EF-traktatens artikel 168 A

bestemmer, at der skal oprettes en ret i første instans. Før denne artikel blev ændret ved traktaten om Den Europæiske Union, afgav den hjemmel for en kompetence for denne ret omfattende »bestemte arter af sager (certain classes of action), der indbringes af fysiske eller juridiske personer«. Man kunne derfor have spurgt, om *samtlige* sager anlagt af fysiske eller juridiske personer kunne overgå til behandling ved Retten i Første Instans.

19. I nærværende sag fremgår det klart nok af tvetydigheden, at selv når det gælder afgiftslovgivning, hjælper en stillingtagen på grundlag af ordene os ikke. Man må følgelig benytte sig af andre hjælpemidler ved fortolkningen.

20. Kommissionen har til støtte for det synspunkt, at direktivets artikel 10, stk. 2, skal fortolkes nøje efter ordlyden, henholdt sig til denne bestemmelses tilblivelseshistorie. Den har i retsmødet henvist til de bestemmelser, som artikel 10, stk. 2, er trådt i stedet for, nemlig artikel 6, stk. 4, i det andet momsdirektiv [2], der havde følgende ordlyd:

»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.«

Domstolen har i Mazzalai-dommen [3] fastslået følgende:

»... artikel 6, stk. 4, i direktivet [kan] ikke ... fortolkes på den måde, 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«.

Domstolen nåede til dette resultat, idet »det pågældende stykke overhovedet ikke [indeholder nogen] mulighed for at udskyde dette tidspunkt ud over det tidspunkt, da tjenesten eller tjenesterne er fuldstændig præsteret« [4].

2 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

3 — Dom af 20.5.1976, sag 111/75, Sml. s. 657.

4 — Jf. præmis 15 og 16 i nævnte dom.

21. Kommissionen har gjort gældende, at den har bestræbt sig på nøje at følge princippet om, at afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor tjenesteydelsen præsteres, idet den kun har tilladt nogle få undtagelser fra dette princip i det forslag til sjette direktiv, som det tilstillede Rådet [5]. Ifølge Kommissionen skal direktivets artikel 10, stk. 2, der har afløst andet direktivs artikel 6, stk. 4, fortolkes på baggrund af denne lovgivnings historie.

22. Efter min mening kan Kommissionens argumentation imidlertid bruges til støtte for det stik modsatte resultat. Selve den omstændighed, at Rådet vedtog direktivets artikel 10, stk. 2, uden de begrænsede undtagelser, der fandtes i andet direktivs artikel 6, stk. 4, efter den restriktive fortolkning, Domstolen gav denne bestemmelse i Mazzalai-dommen, og i Kommissionens forslag, giver i udtalt grad indtryk af, at det ønskede at give medlemsstaterne en langt videre skønsmargen med hensyn til fastlæggelsen af afgiftens forfaldstidspunkt. Den franske regering har i retsmødet gjort gældende, at Rådet vedtog direktivets artikel 10, stk. 2, i dets nuværende affattelse med henblik på, at visse medlemsstater som f.eks. Den Italienske Republik og Den Franske Republik kunne beholde deres lovgivning, der indeholdt bestemmelse om, at afgiften på tjenesteydelser forfaldt på betalingstidspunktet.

23. Der er endnu en grund til at anse en vid fortolkning for den rigtige. Såfremt ordet »visse« blev fortolket »nogle få, men ikke alle« i stedet for »ganske bestemte«, ville der opstå et alvorligt problem, ikke blot for medlemsstaterne, men også for de afgiftspligtige. Direktivet indeholder ingen som helst angivelse af, hvilke transaktioner eller kategorier af afgiftspligtige personer der er tale om. Såfremt man vælger denne fortolkning, er det derfor umuligt nøjagtigt at vide, hvad direktivet går ud på. Det bliver også umuligt alene på grundlag af direktivet at afgøre, hvor mange transaktioner der vil kunne være omfattet af undtagelsen. Selv om man på en eller anden måde skulle kunne bestemme deres antal, vil det være umuligt af direktivet at udlede, hvilke transaktioner der kan antages at være, respektive ikke være omfattet af undtagelsen. Såfremt man vælger den sidstnævnte fortolkning af ordet »visse« og derved forstår »ganske bestemte«, undgår man disse vanskeligheder. Blot en stat klart angiver, hvilke leveringer af varer og tjenesteydelser der er omfattet af undtagelsen, vil de afgiftspligtige kunne være sikre på, at de grupper, man har valgt at henføre under den, er blevet valgt i overensstemmelse med direktivet.

24. Kommissionen har gjort gældende, at der ikke i italiensk lovgivning udtrykkeligt er gennemført nogen sondring mellem afgiftspligtens indtræden og dens forfaldstidspunkt, hvilket medfører, at denne lovgivning gør undtagelsen til hovedreglen. Jeg deler ikke denne opfattelse. Jeg mener ikke, at sondringen mellem afgiftspligtens indtræden og

5 — EFT 1973 C 80, s. 1.

afgiftens forfaldstidspunkt er relevant, når det gælder gennemførelsen af det omhandlede valg, nemlig det, som direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, andet led, tager sigte på. Dette valg adskiller sig fra det, der er tænkt på med dette afsnits tredje led, der udtrykkelig angiver, at en frist, ved hvis udløb afgiften forfalder, begynder at løbe fra afgiftspligtens indtræden. I andet led er der kun tale om det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, mens afgiftspligtens indtræden ikke nævnes. Henvisningen til afgiftspligtens indtræden bliver overflødig, når dette valg gennemføres, eftersom kun det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, har betydning efter direktivets system. Det er afgørende for den sats, der skal anvendes på de afgiftspligtige transaktioner [artikel 12, stk. 1, litra a)] og for det tidspunkt, hvor kundens fradragsret indtræder (artikel 17, stk. 1). Det er ligeledes afgørende for den afgiftsangivelse, i hvilken tjenesteyderen eller leverandøren og kunden skal angive transaktionen (artikel 22, stk. 4), og dermed for datoen for tjenesteyderens eller leverandørens betaling af afgiften (artikel 22, stk. 5). Når en medlemsstat beslutter, at afgiften skal forfalde på det tidspunkt, hvor samtlige tjenesteydelser præsteres, behøver den altså ikke i sin lovgivning at gennemføre en udtrykkelig sondring mellem afgiftspligtens indtræden og tidspunktet for afgiftens forfald.

25. Der er ikke anledning til på grundlag af direktivets systematiske opbygning at fastslå, at de forskellige i artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, fastlagte valgmuligheder skal fortolkes strengt efter ordlyden. Den almindelige regel i direktivets artikel 10, stk. 2, går ud på, at det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, er det tidspunkt, hvor levering af varen eller præsteringen af tjenesteydelsen finder sted. I artikel 10, stk. 2, fastlægges flere muligheder for medlemsstaternes valg af tidspunkter for afgiftens forfald, der ikke er sammenfaldende med tidspunktet for varens eller tjenesteydelsens levering, men er et andet tidspunkt. Der er ikke grund til at give en af disse valgmuligheder en forrang ved en strikt fortolkning af de øvrige. Som anført af den franske regering vil det kunne være mere praktisk at bestemme, at afgiften på tjenesteydelser forfalder på betalingstidspunktet og ikke på det tidspunkt, hvor tjenesteydelsen præsteres. I mange tilfælde kan afgiftsmyndighederne finde det lettere at fastlægge betalingsdatoen end den dato, på hvilken tjenesteydelsen præsteres. Derfor vil en strikte fortolkning af valgmulighederne ifølge artikel 10, stk. 2, tredje led, kunne forhindre en medlemsstat i at vælge den mest praktiske løsning.

26. Den forelæggende ret har anført, at en bestemmelse om, at tidspunktet for afgiftens forfald for samtlige tjenesteydelser er betalingsdatoen, gør det muligt for aftaleparterne at vælge den dato, hvor afgiften forfalder. Denne indvending har efter min mening ingen vægt. Som anført af Det Forenede Kongerige kan afgiften først fradrages fra forfaldstidspunktet. Heraf følger, at den afgiftspligtige ikke har nogen interesse i at udsætte forfaldstidspunktet, såfremt han

ønsker at benytte sig af fradragsretten. Den franske regering har med føje gjort gældende, at betalingstidspunktet er et spørgsmål, der afhænger af parternes forhandling og aftale, og at det er meget lidt sandsynligt, at tjenesteydere ønsker at forhale betalingen af tjenesteydelser, de har præsteret. Valget af betalingsdatoen som afgiftens forfaldstidspunkt ophæver enhver interesse hos tjenesteyderen i at forhale afgiftsopkrævningen. Tjenesteyderen kan selv afgøre, på hvilket tidspunkt tjenesteydelsen har fundet sted eller kan træffe afgørelse herom efter aftale med medkontrahenten. Det vil sige, at han efter ønske eller efter aftale med medkontrahenten kan bestemme, hvornår afgiften forfalder, på grundlag af den almindelige regel i direktivets artikel 10, stk. 2, første afsnit.

27. Kommissionen har gjort gældende, at ordlyden af direktivets artikel 11, punkt C, stk. 1, taler for dens fortolkning af artikel 10, stk. 2, hvorefter den italienske lovgiver har fortolket undtagelsesbestemmelsen for vidt. Jeg er ikke enig heri. Efter min mening giver de i artikel 11, punkt C, stk. 1, anvendte ord ingen støtte for den ene eller den anden fortolkning af artikel 10, stk. 2. Artikel 11, punkt C, stk. 1, drejer sig om nedsættelse af beskatningsgrundlaget, men ikke om afgiftspligtens indtræden eller afgiftens forfaldstidspunkt.

28. På samme måde mener jeg ikke, at forpligtelsen ifølge direktivets artikel 22, stk. 3, litra a), til at udstede faktura (eller et andet tilsvarende dokument), som det er blevet anført, er uforenelig med, at betalingsdatoen fastsættes som det tidspunkt, hvor afgiften forfalder. De to ting har ikke noget med hinanden at gøre. Der er ikke nogen logisk sammenhæng mellem forpligtelsen til at udstede faktura og den omstændighed, at det bestemmes, at afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor en tjenesteydelse betales. Under alle omstændigheder kan medlemsstaterne også, selv om det antages, at artikel 10, stk. 2, skal fortolkes strengt efter ordlyden, foretage et valg for nogle få transaktioners vedkommende: i så fald består forpligtelsen ifølge artikel 22, stk. 3, litra a), til at udstede en faktura fortsat. Efter min mening er der efter artikel 22, stk. 3, intet i vejen for at fastsætte det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, til datoen for betalingens modtagelse.

29. Selv om det lægges til grund, at undtagelsen efter den rigtige fortolkning af artikel 10, stk. 2, ikke kan finde anvendelse på samtlige transaktioner, følger det ikke heraf, at den italienske lovgivning er ulovlig efter direktivet. Den franske regering har gjort gældende, at præstering af tjenesteydelser er en undergruppe blandt de transaktioner, der er omfattet af direktivet, nemlig levering af varer og præstering af tjenesteydelser. Den er af den opfattelse, at artikel 6 i præsidentdekretet er i overensstemmelse med direktivets artikel 10, stk. 2, uanset hvilken fortolkning man giver ordet »visse«. Den har oplyst, at

afgiften for præstering af tjenesteydelser i fransk ret også forfalder, når betaling sker. Den generelle tankegang bag denne argumentation kan jeg tilslutte mig. Præsidentdekretets artikel 6 bestemmer for så vidt angår levering af varer i modsætning til præstering af tjenesteydelser, at afgiften forfalder på tidspunktet for varernes levering (med forbehold af forskellige særlige undtagelser). Følgelig indeholder præsidentdekretets artikel 6 en regel om levering af varer og en anden herfra forskellig regel om fastlæggelse af det tidspunkt, hvor afgiften for levering af tjenesteydelser forfalder. Det er klart, at den italienske bestemmelse behandler præstering af tjenesteydelser som en undergruppe inden for de afgiftspligtige transaktioner, der beskrives i direktivets afsnit V, og som dets artikel 10, stk. 2, finder anvendelse på.

30. Endelig synes anvendelsen af den italienske lovgivning ikke på mindste måde at være til skade for Fællesskabets egne indtægter eller for konkurrencevilkårene inden for Fællesskabet.

31. Af de anførte grunde er det min opfattelse, at medlemsstaterne efter direktivets artikel 10, stk. 2 — som Den Italienske Republik har gjort det ved præsidentdekretets artikel 6 — kan bestemme, at den omstændighed, at vederlaget indgår, anses for den omstændighed, der bringer afgiften til at forfalde for alle slags præsteringer af tjenesteydelser.

Det andet spørgsmål

32. Den forelæggende ret ønsker med sit andet spørgsmål en afgørelse af, om der gælder en længste frist, inden for hvilken udstedelse af faktura kan undlades. Der skal her henvises til, at det i præsidentdekretets artikel 21, stk. 4, er bestemt, at faktura skal være udstedt på det tidspunkt, hvor transaktionen afsluttes, hvilket tidspunkt er fastlagt i samme dekrets artikel 6. Dekretets artikel 6 sammenholdt med dets artikel 21 betyder for så vidt angår præstering af tjenesteydelser, at faktura skal udstedes på betalingstidspunktet. Der er ikke fastsat nogen anden frist for udstedelse af faktura.

33. Det er den forelæggende rets opfattelse, at parterne, såfremt der ikke gælder nogen anden frist for udstedelse af faktura, kan vælge det tidspunkt for afgiftens betaling, som passer dem bedst. Af de ovenfor (i punkt 26) anførte grunde mener jeg ikke, at denne indvending har nogen vægt.

34. Den franske regering har gjort gældende, at fakturaen, da der ikke i direktivets artikel

22, stk. 3, der indeholder bestemmelserne om fakturaer, udtrykkeligt er fastsat nogen frist for udstedelse af faktura, skal udstedes, når afgiftspligten indtræder. Den har gjort gældende, at overvejelser af praktisk art kan gøre det nødvendigt for staterne at tillade de afgiftspligtige personer at udstede en faktura på et senere trin. Såfremt en medlemsstat på denne måde fraviger den almindelige regel om, at faktura skal være udstedt, når afgiftspligten indtræder, skal den udtrykkeligt fastsætte en frist, inden hvis udløb dette skal ske. Den franske regering har også gjort gældende, at dette må være tilfældet uden hensyn til, om en medlemsstat har benyttet adgangen til at gøre undtagelser ifølge direktivets artikel 10, stk. 2.

35. Jeg deler ikke den franske regerings opfattelse på dette punkt. Det skal bemærkes, at direktivet præcist fastlægger det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder, og det tidspunkt, hvor afgiften forfalder. Som omtalt ovenfor er disse tidspunkter betydningsfulde inden for direktivets system, idet de er afgørende for afgiftssatsen, for tjenesteyderens eller leverandørens angivelse af transaktionen, og følgelig for betalingsdatoen og det tidspunkt, hvor kundens fradragsret opstår. Heroverfor står, at direktivet ikke fastlægger noget nøjagtigt tidspunkt for udstedelse af faktura. I artikel 22, stk. 3, bestemmes blot, at enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige og for afdrag, som han modtager fra en anden afgiftspligtig person. At direktivet intet som helst anfører om det tidspunkt, hvor fakturaen skal udstedes, afspejler det forhold, at dette tidspunkt generelt inden for direktivets systematiske opbygning har mindre betydning. De afgiftspligtige personer er forpligtet til at udstede fakturaer for deres leveringer af varer og præsteringer af tjenesteydelser for andre afgiftspligtige personer, således at den dokumentation, der tjener som grundlag for de regnskabsmæssige oplysninger, som figurerer i deres afgiftsanmeldelser for et bestemt tidsrum vedrørende forfalden udgående moms af præsteringer og leveringer og fradragsberettiget indgående moms af indkøb, forefindes i tjenesteydernes, leverandørernes og deres kunders arkiver. I betragtning af, at afgiften ifølge artikel 10, stk. 2, andet afsnit, forfalder, såfremt der betales afdrag, selv om der endnu ikke er leveret varer eller præsteret tjenesteydelser, er de afgiftspligtige personer også forpligtet til at udstede en faktura for sådanne afdrag. Kravene vedrørende fakturaerne hænger sammen med den almindelige forpligtelse for de afgiftspligtige ifølge artikel 22, stk. 2, til at føre regnskaber, der er tilstrækkelig detaljerede til at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed. Man kan gå ud fra, at de afgiftspligtige personer i deres arkiver opbevarer dokumenterne vedrørende deres løbende transaktioner, og de skal under alle omstændigheder senest på det tidspunkt, hvor de er forpligtet til at indgive den periodiske afgiftsanmeldelse være i besiddelse af kopier af regninger vedrørende salg og indkøb, som tjener som dokumentation for deres afgiftsskylds anmeldte nettobeløb. Jeg mener imidlertid ikke, at der er grund til at fortolke direktivet således, at det fastsætter en særlig dato, på hvilken faktura skal være udstedt, eller til medlemsstaterne stiller krav om, at de fastsætter en sådan dato. Som anført af Det Forenede Kongerige kan medlemsstaterne alligevel gøre det i medfør af artikel 22, stk. 8, som giver dem en almindelig kompetence til at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at

sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

36. Det er imidletid et spørgsmål, om en medlemsstat, når den i overensstemmelse med første led i tredje afsnit i artikel 10, stk. 2, træffer det valg at sammenknytte afgiftens forfald og datoen for udstedelsen af faktura, skal angive den dato, på hvilken en faktura skal være udstedt, præcist. Det samme spørgsmål melder sig for så vidt angår andet led i dette afsnit, idet den omstændighed, at udstedelsen af faktura udsættes, normalt udsætter betalingstidspunktet, og følgelig det tidspunkt, hvor afgiften på grundlag af denne bestemmelse forfalder. Imidlertid er medlemsstaterne ikke efter disse bestemmelser udtrykkeligt forpligtet til at fastsætte en dato for udstedelse af fakturaer. Det synes heller ikke at have større betydning, om de gør det. For det første kan en medlemsstat, hvis den finder det ønskeligt, benytte sig af den i samme afsnits tredje led omhandlede valgmulighed og fastsætte en frist, inden for hvilken afgiften forfalder og det uden hensyn til, om der er udstedt faktura eller ej. For det andet er i praksis hurtig udstedelse af en regning normalt i tjenesteyderens eller leverandørens interesse, idet de først og fremmest ønsker betaling så hurtigt som muligt. En afgiftspligtig kunde vil være uvillig til at betale en tjenesteyder eller en vareleverandør, før han har modtaget en forskriftsmæssig regning, som giver ham ret til at fradrage den faktturerede afgift. Ganske vist vil der, såfremt afgiftssatsen ændres, kunne opstå fare for afgiftsunddragelser ved manipulering af det tidspunkt, hvor afgiften forfalder. Men denne situation er udtrykkeligt omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 2, hvorefter medlemsstaterne i de i artikel 10, stk. 2, andet og tredje led, omhandlede tilfælde kan foretage reguleringer for at tage hensyn til den sats, som var gældende på det tidspunkt, da goderne blev leveret eller tjenesteydelserne udført.

37. Der synes således ikke at være afgørende grunde for en fortolkning af direktivet, hvorefter der er fastsat en sidste dato for udstedelse af fakturaer, eller hvorefter medlemsstaterne skal fastsætte en sådan dato. Det er følgelig tilstrækkeligt at overlade medlemsstaterne en skønsmargen vedrørende dette spørgsmål inden for de grænser, der følger af deres almindelige forpligtelse til at sikre en korrekt anvendelse af afgiften. Dette må så meget mere være tilfældet, som faktureringspraksis kan variere betydeligt alt efter, hvilken virksomhed eller sektor der er tale om. En indskrænkende fortolkning af direktivet vil kunne være ensbetydende med et utilbørligt indgreb over for almindelig kommerciel praksis.

38. Det er af de anførte grunde min opfattelse, at en medlemsstat, der benytter sig af undtagelsen ifølge direktivets artikel 10, stk. 2, ikke på nogen måde er forpligtet til at fastsætte en frist, inden for hvilken faktura skal være udstedt.

Det tredje spørgsmål

39. Med det tredje spørgsmål spørges det, om medlemsstaterne efter direktivet er forpligtet til at indføre nærmere regler for dokumentation af præsterede tjenesteydelser og betaling herfor, når de gør brug af undtagelsesbestemmelsen i artikel 10, stk. 2.

40. Direktivets artikel 22, der vedrører betalingspligtige personers forpligtelser ved indenlandsk virksomhed, indeholder ikke mange specielle regler om den dokumentation, som de afgiftspligtige personer skal opbevare. Når bortses fra visse krav vedrørende udstedelse og indholdet af regninger og angivelser pålægger artikel 22, stk. 2, blot de afgiftspligtige personer en almindelig pligt til at føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljeret til at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed. Endvidere er der ved artikel 22, stk. 8, tillagt medlemsstaterne kompetence til at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

41. Heraf følger, at der ved direktivet er tillagt medlemsstaterne et vidt skøn ved udformningen af de bestemmelser, der er nødvendige for en korrekt anvendelse af afgiften. Det forekommer velbegrundet, at medlemsstaterne har dette vide skøn, idet de ved udformningen af deres bestemmelser må tage hensyn til flere forskellige forhold, herunder forskelle vedrørende virksomhedernes størrelse og deres virksomheds art samt de krav, der ifølge selskabsretten eller lovgivningen om direkte skatter gælder for deres regnskaber. Foruden at udforme bestemmelser om den regnskabsmæssige dokumentation må man også regne med, at medlemsstaterne periodisk gennemfører kontrol for at sikre, at de afgiftspligtige personer overholder disse bestemmelser. De kan navnlig for så vidt angår små virksomheder, der ikke internt råder over tilstrækkelig regnskabsmæssig kontrol, ønske at supplere deres kontrol gennem anvendelse af tekniske metoder for regnskabsanalyse.

42. I denne sammenhæng vil der ikke være megen mening i, at Domstolen fortolker direktivet som indeholdende et krav til medlemsstaterne om at stille særlige krav, direktivet ikke selv udtrykkeligt indeholder noget om. Det afgørende er, at medlemsstaterne i videst muligt omfang sørger for, at de afgiftspligtige personer tilvejebringer den nødvendige dokumentation for og betaler afgiften af samtlige deres leveringer af varer og præsteringer af tjenesteydelser og kun stiller krav om fradrag af momsen af deres lovlige erhvervsomkostninger. Efter min mening bør direktivet fortolkes således, at det giver medlemsstaterne et vidt skøn ved udformningen af de bestemmelser, hvormed dette mål skal gennemføres.

43. Af de anførte grunde er det min opfattelse, at medlemsstaterne ikke efter direktivet

har pligt til at indføre regler for dokumentation og registrering vedrørende leverede varer og ydelser og betalingen herfor undtagen en regel om, at der skal udstedes regning i henhold til direktivets artikel 22, stk. 3. Efter min mening har det ingen som helst betydning ved besvarelsen af dette spørgsmål, om en medlemsstat har gjort brug af undtagelsen ifølge direktivets artikel 10, stk. 2.

Følgerne af, at den italienske lovgivning eventuelt er retsstridig ifølge direktivet

44. Følgerne heraf bliver efter min mening, at den italienske lovgivning ikke efter direktivet er ulovlig. Selv om det var tilfældet, ville de italienske myndigheder ikke retmæssigt kunne påberåbe sig direktivet som begrundelse for at pålægge Italittica strafferetlige sanktioner, da selskabet har fulgt italiensk lovgivning.

45. Det er klart, at når der ikke foreligger en passende gennemførelseslovgivning, er det kun privatpersoner, der kan påberåbe sig direktiver over for statens organer, mens det modsatte ikke er tilfældet. Af denne grund kan en medlemsstats forvaltning ikke se bort fra statens egen lovgivning, når den finder denne stridende mod et direktiv, og pålægge privatpersoner forpligtelser. I Faccini Dori-dommen [6] fastslog Domstolen, at når der ikke er truffet gennemførelsesforanstaltninger, kan private borgere ikke påberåbe sig et direktiv for at gøre en ret gældende over for en anden privat borger og påberåbe sig denne ret under en sag for en national domstol. Staten og dens organer kan så meget mindre, når der ikke foreligger passende gennemførelsesforanstaltninger, påberåbe sig et direktiv som grundlag for at pålægge private borgere forpligtelser [7].

46. Endvidere kan man ikke gøre gældende, at den italienske lovgivning i strid med det indhold, den synes at have, skal fortolkes på en måde, der bringer den i samklang med direktivet. Den generelle regel om, at de nationale domstole skal fortolke deres nationale ret ud fra ordlyden af og formålet med et direktiv, finder ikke anvendelse, når en sådan fortolkning af national ret medfører strafansvar under omstændigheder, hvor der alene på grundlag af den pågældende nationale rets regler ikke ville blive tale om et sådant ansvar. Begrundelsen for denne begrænsning er, at en udvidende fortolkning af straffelovgivningen er i strid med det grundlæggende legalitetsprincip (nullum crimen, nulla poena sine lege) [8].

6 — Dom af 14.7.1994, sag C-91/92, Sml. I, s. 3325.

7 — Dom af 11.6.1987, sag 14/86, Pretore di Salò mod X, Sml. s. 2545, præmis 19 og 20.

8 — Dom af 8.10.1987, sag 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Sml. s. 3969, præmis 13; jf. endvidere punkt 24, 25 og 26 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-206/88 og C-207/88, Vessoso og Zanetti, dom af 28.3.1990, Sml. I, s. 1461.

Forslag til afgørelse

47. Af de anførte grunde skal de forelagte spørgsmål efter min mening besvares på følgende måde:

»1) Medlemsstaterne har efter artikel 10, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, mulighed for at bestemme, at den omstændighed, at vederlaget indgår, for alle leveringer af tjenesteydelser er den omstændighed, der bevirker, at afgiften forfalder.

2) En medlemsstat, der gør brug af undtagelsen ifølge direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, har ikke pligt til at fastsætte en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden, inden for hvilken fakturaen eller det dokument, der tjener som faktura, skal være udstedt, skønt vederlaget endnu ikke er indgået.

3) En medlemsstat, der benytter sig af den omhandlede undtagelsesbestemmelse, har ikke pligt til at indføre bestemmelser om udfærdigelse af dokumenter eller opgørelser vedrørende den afsluttede ydelse og det beløb, der skyldes som vederlag, i alle tilfælde, hvor fakturaen eller det til fakturaen svarende dokument ikke er blevet udstedt eller vederlaget ikke er indgået.«