CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 13 juli 1995 *

1. De onderhavige zaak betreft een prejudiciële verwijzing van de Commissione tributaria centrale, die het Hof om uitlegging vraagt van artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: de „richtlijn"). [1] Het gaat om het moment waarop BTW op verrichte diensten verschuldigd wordt. De kernvraag is, of een nationale wettelijke bepaling op grond waarvan de BTW op *alle* diensten verschuldigd wordt op het moment van betaling voor de dienst, verenigbaar is met de richtlijn.

Het relevante gemeenschapsrecht

2. Zoals het intitulé van de richtlijn aangeeft, beoogt deze een uniforme grondslag voor de BTW vast te leggen. Voor zover mogelijk probeert de richtlijn in het bijzonder een gemeenschappelijke definitie te geven voor het moment waarop de BTW verschuldigd wordt. Zij maakt onderscheid tussen „het belastbaar feit", dat in artikel 10, lid 1, sub a, van de richtlijn wordt omschreven als „het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting", en het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, dat in artikel 10, lid 1, sub b, wordt omschreven als „wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen (...)". In artikel 10, lid 2, eerste alinea, is de algemene regel vastgelegd, dat het belastbare feit plaatsvindt en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Artikel 10, lid 2, derde alinea, staat de Lid-Staten bij wege van afwijking echter toe om in bepaalde gevallen de datum waarop de belasting verschuldigd wordt te verschuiven. Deze bepaling luidt als volgt:

„In afwijking van het voorgaande kunnen de Lid-Staten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen verschuldigd wordt:

— uiterlijk bij de uitreiking van de factuur of van het als zodanig dienst doende document, of

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

— uiterlijk bij ontvangst van de prijs, of

— wanneer de factuur of het als zodanig dienst doende document niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit."

3. De volgende bepalingen van de richtlijn zijn eveneens relevant:

Artikel 11, letter C, lid 1, dat bepaalt:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de Lid-Staten worden vastgesteld.

In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, kunnen de Lid-Staten evenwel van deze regel afwijken."

Artikel 22, lid 3, dat luidt als volgt:

„a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken en daarvan een dubbel bewaren.

Evenzo moet iedere belastingplichtige een factuur uitreiken voor de vooruitbetalingen, die door een andere belastingplichtige aan hem worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht.

b) In de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.

c) De Lid-Staten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur."

De nationale wetgeving

4. De Italiaanse wettelijke regeling inzake de BTW op dienstverrichtingen is opgenomen in decreet nr. 633/72 van de president van de Republiek van 26 oktober 1972 (hierna: het „presidentieel decreet"). Artikel 6, derde alinea, luidt als volgt:

„Diensten worden geacht te zijn verricht op het moment van betaling van de tegenprestatie."

5. Artikel 21, vierde alinea, bepaalt:

„De factuur moet door degene die de goederen levert of de dienst verricht in tweevoud worden uitgereikt, op het moment waarop de handeling volgens artikel 6 wordt verricht (...)"

6. Artikel 41, vierde alinea, luidt als volgt:

„De koper of de ontvanger die in de uitoefening van zijn activiteit, zijn ambacht of zijn beroep goederen heeft verworven of ten behoeve van wie in die uitoefening diensten zijn verricht, zonder dat een factuur is opgesteld of met opstelling van een onregelmatige factuur door de persoon die verplicht is deze op te stellen, dient op de volgende wijze te handelen:

a) indien hij binnen vier maanden nadat de transactie heeft plaatsgevonden geen rekening heeft ontvangen, dient hij binnen dertig dagen na het verstrijken van deze termijn bij het voor hem bevoegde bureau een document in tweevoud in te dienen met daarop de in artikel 21 vereiste vermeldingen en dient hij tegelijkertijd de overeenkomstige belasting te voldoen;

(...)"

De verwijzende rechter heeft in zijn verwijzingsbeschikking opgemerkt, dat door een wijziging van het presidentieel decreet, die in 1993 plaatsvond en die niet van toepassing is op de onderhavige zaak, de factuur thans moet worden uitgereikt binnen een termijn van maximaal een jaar „na de levering".

De feiten

7. Italittica SpA, verzoekster in het hoofdgeding, is een Italiaanse vennootschap die zich bezighoudt met de visteelt. Zij gaf Sangiovanni Industrie Riunite (hierna: „Sangiovanni") opdracht om een gebouw te bouwen, bestemd voor de uitoefening van haar activiteiten. Tussen eind 1977 en 1979 sloten de ondernemingen twee overeenkomsten. De totale bouwkosten bedroegen 544 477 718 LIT. Sangiovanni bracht drie rekeningen uit voor een totaalbedrag van 206 262 058 LIT. Op 17 oktober 1980 reikte zij een pro forma-factuur uit ter hoogte van 338 215 680 LIT, het resterende bedrag. Die rekening vermeldde niet de door Italittica te betalen BTW, zodat het relevante BTW-bedrag niet kon worden afgetrokken. In feite werd de pro forma-rekening gebruikt om van de regionale autoriteiten een subsidie voor de bouwkosten te verkrijgen. Op haar balans van 31 december 1980 nam Italittica de waarde van de verrichte werkzaamheden op en vermeldde zij onder de post „te betalen facturen" haar schuld aan Sangiovanni voor het bedrag als op de pro forma-rekening vermeld.

8. De Guardia di Finanza controleerde Italittica's boeken en stelde op 15 april 1982 een rapport op. Italittica betaalde vervolgens de schuld als vermeld op de pro forma-rekening en Sangiovanni reikte op 3 mei 1982 een regelmatige factuur uit, met vermelding van de BTW. Bij kennisgeving van 31 juli 1982 corrigeerde de plaatselijke BTW-administratie in Trapani Italittica's jaarlijkse teruggave voor 1980 en legde zij haar een geldboete op van 94 700 000 LIT wegens overtreding van artikel 41, vierde alinea, sub a, van het presidentieel decreet. Op Sangiovanni rustte de primaire verplichting, Italittica BTW in rekening te brengen en deze aan de BTW-administratie af te dragen, doch op grond van artikel 41, vierde alinea, sub a, van het presidentieel decreet rustte op Italittica de secundaire verplichting, de BTW aan de BTW-administratie te betalen, indien een onregelmatige factuur was uitgebracht zonder vermelding van BTW, zelfs al was Italittica degene ten behoeve van wie de dienst was verricht, en niet de dienstverrichter zelf. Italittica droeg geen BTW af, omdat zij meende dat deze tot de betaling van het betrokken bedrag niet verschuldigd was. Italittica werd een geldboete opgelegd wegens schending van deze secundaire verplichting.

9. Italittica stelde bij de Commissione tributaria di primo grado beroep in tegen het besluit waarbij haar deze boete was opgelegd. Op grond van artikel 6, derde alinea, van het presidentieel decreet betoogde zij, dat de belasting niet verschuldigd was, aangezien zij het betrokken bedrag nog niet had betaald. De Commissione tributaria di primo grado wees de vordering toe en dit vonnis werd bekrachtigd door de Commissione tributaria di secondo grado. Laatstgenoemde rechterlijke instantie oordeelde dat, aangezien Italittica het saldo van haar schuld nog niet had betaald, de dienst op grond van artikel 6 van het presidentieel decreet niet was „verricht", en dat artikel 41, vierde alinea, sub a, van dit decreet daarom niet van toepassing was.

10. De BTW-administratie stelde hoger beroep in bij de Commissione tributaria centrale. Deze rechterlijke instantie was van oordeel, dat artikel 6, derde alinea, van het presidentieel decreet mogelijkerwijs onverenigbaar was met de richtlijn, en in het bijzonder met artikel 10, lid 2, ervan, aangezien:

a) de draagwijdte ervan niet beperkt is tot „bepaalde handelingen" of „bepaalde categorieën belastingplichtigen", en het algemeen bepaalt, dat de betaling van de voor de dienst verschuldigde prijs deel uitmaakt van het belastbare feit of althans van het feit waardoor de belasting verschuldigd wordt;

b) het niet bepaalt, welke termijn er maximaal mag verlopen tussen de betaling en het belastbare feit en het daarmee de dienstverrichter en de opdrachtgever feitelijk de mogelijkheid biedt om, eventueel in onderling overleg, het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, te laten vallen in de belastingperiode die hun het best uitkomt (hetgeen ook gevolgen kan hebben voor andere belastingen);

c) het niet bepaalt, dat van voltooide diensten en van de daarvoor „verschuldigde", doch nog niet betaalde prijs, bewijsstukken en aantekeningen moeten worden gemaakt, hetgeen de doeltreffendheid van de controles van de belastingadministratie en de fiscale opsporingsdienst kan schaden;

d) het kan betekenen, dat het „belastbare feit" niet meer relevant is, en het moment van het daadwerkelijk ontstaan van de belastingschuld in de tijd wordt verplaatst, hetgeen aanzienlijke gevolgen kan hebben (bij voorbeeld in faillissementsprocedures);

e) het, gelet op de diversiteit van de nationale regelingen, distorsies op de intracommunautaire markt van diensten zou kunnen veroorzaken.

11. De Commissione tributaria centrale heeft de behandeling van de zaak daarom geschorst en heeft het Hof de volgende vragen voorgelegd:

„1) Staat artikel 10, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad de Lid-Staten toe, te bepalen dat voor alle dienstverrichtingen de ontvangst van de prijs wordt aangemerkt als het feit waardoor de belasting verschuldigd wordt?

2) Is de Lid-Staat die van de in dat artikel 10, lid 2, bedoelde afwijking gebruikt maakt, gehouden tot vaststelling van een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit, waarbinnen de factuur of het als zodanig dienst doende document moet worden uitgereikt, ook al heeft de ontvangst van de prijs nog niet plaatsgevonden?

3) Is de Lid-Staat die van die afwijking gebruik maakt, gehouden, bepalingen vast te stellen volgens welke van de voltooide dienst en de daarvoor verschuldigde prijs bewijsstukken en aantekeningen moeten worden gemaakt, wanneer de factuur of het als zodanig dienst doende document niet is uitgereikt of de ontvangst van de prijs niet heeft plaatsgevonden?"

artikel 6 van dat decreet, bepalende dat dit moment het tijdstip van ontvangst van de betaling is. Artikel 6 van het presidentieel decreet geldt voor alle diensten.

13. Zowel volgens de Italiaanse en de Franse regering als volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk moet artikel 10, lid 2, van de richtlijn aldus worden uitgelegd, dat een Lid-Staat mag bepalen, dat de belasting voor alle diensten verschuldigd wordt op het moment van ontvangst van de prijs (ofschoon de Italiaanse regering concludeert tot een ontkennende beantwoording van alle vragen, blijkt uit haar opmerkingen, dat zij een bevestigende beantwoording van de eerste vraag voorstelt).

De uitlegging van de richtlijn

De eerste vraag

12. Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of een Lid-Staat op grond van de afwijking van artikel 10, lid 2, van de richtlijn mag bepalen, dat de belasting voor *alle* diensten verschuldigd wordt op het moment van ontvangst van de prijs. Dit is het gevolg van artikel 21 van het presidentieel decreet, volgens hetwelk de factuur moet worden uitgereikt op het moment waarop de dienst wordt verricht, juncto

14. De Commissie stelt als enige, dat artikel 10, lid 2, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een Lid-Staat een afwijking als die van artikel 6 van het presidentieel decreet niet mag vaststellen. Haars inziens maakt de Italiaanse wettelijke regeling ten onrechte geen onderscheid tussen het „belastbare feit" en het moment waarop de belasting verschuldigd wordt. De afwijking van artikel 10, lid 2, staat de Lid-Staten enkel toe om voor sommige diensten het tijdstip te wijzigen waarop de belasting verschuldigd wordt. De Italiaanse wettelijke regeling heeft van de uitzondering echter een algemene

regel gemaakt, hetgeen in strijd is met de richtlijn.

15. Op het eerste gezicht zou men wellicht denken, dat de bewoordingen van artikel 10, lid 2, waarin wordt gesproken van een „afwijking" van de algemene regel en wordt verwezen naar „bepaalde handelingen", de enge uitlegging staven. Mijns inziens bevatten de bewoordingen van artikel 10, lid 2, echter geen enkele aanwijzing, dat de keuze van de Lid-Staten beperkt is.

16. Gelijk de regering van het Verenigd Koninkrijk stelt, kan het gebruik van het woord „afwijking" worden verklaard door het feit, dat de meeste Lid-Staten bereid waren de algemene regel toe te passen, volgens welke de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Die keuze werd daarom de algemene regel. Zo sommige Lid-Staten ervoor kozen, één van de andere door artikel 10, lid 2, toegestane criteria toe te passen, mag dit nog steeds worden beschouwd als een afwijking van de regel die de andere Lid-Staten in het algemeen toepassen.

17. Evenmin kan worden gesteld, dat de verwijzing in artikel 10, lid 2, naar „bepaalde handelingen" of „bepaalde categorieën belastingplichtigen" noodzakelijkerwijs betekent, dat alleen sommige, doch niet alle handelingen of categorieën belastingplichtigen binnen de werkingssfeer van de afwijking kunnen worden gebracht. Ofschoon de uitdrukking „bepaalde handelingen" inderdaad kan betekenen „sommige, doch niet alle handelingen", kan deze uitdrukking eveneens betekenen „nauwkeurig omschreven handelingen", zonder dat dit enige beperking inhoudt. Gelijk het Verenigd Koninkrijk opmerkt, wordt het woord „bepaalde" ook elders in de richtlijn gebruikt, zowel in de betekenis van sommige, doch niet alle gevallen, als in een betekenis die duidelijk niet is bedoeld om „alle gevallen" uit te sluiten. Het eerste geval is artikel 22, lid 9, waar (in alle negen taalversies die ten tijde van de feiten authentiek waren) uitdrukkelijk onderscheid wordt gemaakt tussen de uitdrukking „bepaalde verplichtingen" en „alle verplichtingen". Het tweede geval is artikel 27, lid 1, volgens hetwelk de Raad de Lid-Staten kan machtigen om afwijkende maatregelen te treffen „ten einde ‚bepaalde' vormen van belastingfraude of-ontwijking te voorkomen" (de Duitse en Spaanse versies gebruiken een enigszins andere terminologie). Die bepaling kan redelijkerwijs niet betekenen, dat de Lid-Staten niet alle vormen van belastingontduiking mogen voorkomen; men moet ervan uitgaan dat zij betekent, dat de Lid-Staat die gebruik wenst te maken van de afwijking, duidelijk moet aangeven, welke vormen van belastingontwijking hij wil voorkomen.

18. Opgemerkt zij, dat een soortgelijke ambiguïteit in een andere context ook in het Verdrag zelf kan worden gevonden.

Artikel 168 A van het Verdrag voorzag in de instelling van een Gerecht van eerste aanleg. Vóór de wijziging van dit artikel bij het Verdrag betreffende de Europese Unie kon het Gerecht op grond hiervan bevoegd worden verklaard voor „bepaalde categorieën van beroepen, ingesteld door natuurlijke of rechtspersonen". Men had zich daarom kunnen afvragen, of *alle* beroepen ingesteld door natuurlijke of rechtspersonen aan het Gerecht van eerste aanleg konden worden overgedragen.

19. In casu illustreert de ambiguïteit duidelijk, dat zelfs in geval van een fiscale wettelijke regeling, een tekstuele benadering nutteloos is. Men dient daarom een beroep te doen op andere uitleggingsmethoden.

20. De Commissie baseert haar enge uitlegging van artikel 10, lid 2, van de richtlijn op de ontstaansgeschiedenis van die bepaling. Ter terechtzitting verwees zij naar de bepalingen die artikel 10, lid 2, heeft vervangen, te weten artikel 6, lid 4, van de Tweede BTW-richtlijn. [2] Laatstgenoemde bepaling luidde als volgt:

„Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht. Ten aanzien van diensten welke gedurende een onbepaalde tijd worden verricht, een zekere tijdsduur overschrijden of waarvoor vooruitbetalingen worden gedaan, kan evenwel worden bepaald dat het belastbare feit reeds plaatsvindt op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of uiterlijk op het tijdstip van het ontvangen van de vooruitbetalingen, zulks ten belope van het gefactureerde of het ontvangen bedrag."

Het Hof oordeelde in de zaak Mazzalai [3]:

„Artikel 6, lid 4, van de tweede richtlijn van de Raad (...) kan niet aldus worden uitgelegd, dat het tijdstip waarop de dienst wordt verricht, mag worden gelijkgesteld met het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het ontvangen van een vooruitbetaling wanneer deze handelingen plaatsvinden na de voltooiing van de dienst."

Het Hof kwam tot die conclusie, omdat „het betrokken artikellid geenszins de mogelijkheid noemt dit moment uit te stellen tot na de volledige verrichting van de dienst of de diensten". [4]

2 — Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303).

3 — Arrest van 20 mei 1976, zaak 111/75, Jurispr. 1976, blz. 657.

4 — Ibidem, r. o. 15 en 16.

21. Volgens de Commissie heeft zij getracht, een nauwe aansluiting te vinden bij het beginsel, dat de belasting verschuldigd wordt op het moment waarop de dienst wordt verricht, door in haar voorstel aan de Raad voor de Zesde richtlijn slechts een paar uitzonderingen op dat beginsel toe te laten. [5] Artikel 10, lid 2, van de richtlijn, dat artikel 6, lid 4, van de Tweede richtlijn vervangt, moet volgens de Commissie in het licht van deze geschiedenis worden uitgelegd.

22. Het argument van de Commissie lijkt mij echter ook de tegengestelde conclusie te kunnen staven. Het feit dat de Raad artikel 10, lid 2, van de richtlijn heeft vastgesteld zonder de beperkte uitzonderingen die artikel 6, lid 4, van de Tweede richtlijn bevatte, in de enge uitlegging door het Hof in de zaak Mazzalai en in het voorstel van de Commissie, vormt een sterke aanwijzing, dat de Raad de Lid-Staten veel meer vrijheid wilde geven bij de bepaling van het moment waarop de belasting verschuldigd werd. De Franse regering heeft ter terechtzitting gesteld, dat de Raad artikel 10, lid 2, van de richtlijn in zijn huidige versie zó heeft opgesteld, dat sommige Lid-Staten, waaronder Italië en Frankrijk, hun oude wetgeving, bepalende dat de belasting op diensten verschuldigd werd op het moment van betaling, niet behoefden te wijzigen.

5 — Supplement 11/73 *bij het Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, blz. 13.

23. Er is nog een reden om ervan uit te gaan, dat de ruimere uitlegging de juiste is. Indien het woord „bepaalde", „sommige, doch niet alle" betekende in plaats van „duidelijk omschreven", dan zou dit niet alleen de Lid-Staten, maar ook de belastingplichtigen voor een groot probleem plaatsen. De richtlijn specificeert nergens, wat bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen zijn. Aanvaarding van die uitlegging betekent dus, dat men niet precies weet wat de richtlijn betekent. Evenmin kan men op basis van de richtlijn alleen beslissen, hoeveel handelingen onder de afwijking kunnen vallen. Maar zelfs indien men erin slaagt, tot een proportie te komen, kan men uit de richtlijn niet afleiden welke handelingen onder de afwijking moeten vallen en welke niet. Deze moeilijkheden worden vermeden, indien men „bepaalde" aldus uitlegt, dat het „nauwkeurig omschreven" betekent. Zolang een Lid-Staat duidelijk aangeeft, welke goederen en diensten binnen de afwijking vallen, zullen belastingbetalers de zekerheid hebben, dat indien bepaalde categorieën onder de afwijking te vallen, zulks in overeenstemming is met de richtlijn.

24. De Commissie stelt, dat de Italiaanse wettelijke regeling geen uitdrukkelijk onderscheid maakt tussen het belastbare feit en het moment waarop de belasting verschuldigd wordt en dat dit verzuim betekent, dat deze regeling de uitzondering tot regel verheft. Ik ben het hiermee niet eens. Ik acht het onderscheid tussen het belastbare feit en het

tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt niet relevant voor de gebruikmaking van de betrokken optie, namelijk die van artikel 10, lid 2, derde alinea, tweede streepje, van de richtlijn. Die optie verschilt van die van het derde streepje van de derde alinea, waarin uitdrukkelijk wordt vermeld dat het belastbare feit het begin aangeeft van een periode, na afloop waarvan de belasting verschuldigd wordt. Eerstgenoemde optie heeft enkel betrekking op het moment waarop de belasting verschuldigd wordt en maakt geen melding van het belastbare feit. De verwijzing naar het belastbare feit wordt overbodig indien van die optie gebruik wordt gemaakt, aangezien volgens het stelsel van de richtlijn enkel het moment waarop de belasting verschuldigd wordt van belang is. Dit moment bepaalt het tarief dat op een handeling moet worden toegepast (artikel 12, lid 1, sub a) en het tijdstip waarop voor de klant het recht op aftrek ontstaat (artikel 17, lid 1). Het is eveneens bepalend voor het aangiftebiljet waarop de leverancier en de klant de handeling moeten vermelden (artikel 22, lid 4) en dus voor het tijdstip waarop de leverancier belasting moet betalen (artikel 22, lid 5). Indien een Lid-Staat ervoor kiest om de belasting op alle diensten verschuldigd te laten worden op het moment van betaling, behoeft hij in zijn wetgeving dus geen uitdrukkelijk onderscheid te maken tussen het belastbare feit en het moment waarop de belasting verschuldigd wordt.

25. Het stelsel van de richtlijn verplicht niet tot de conclusie, dat de verschillende opties van artikel 10, lid 2, derde alinea, eng moeten worden uitgelegd. De algemene regel van artikel 10, lid 2, van de richtlijn is, dat de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. De derde alinea van artikel 10, lid 2, geeft een aantal alternatieve momenten waarop de Lid-Staten kunnen bepalen dat de belasting verschuldigd wordt, indien de verschuldigdheid niet ontstaat bij de levering van de goederen of bij de verrichting van de dienst, maar op een ander moment. Er is geen reden om één van die alternatieven voorrang te verlenen, door de andere eng uit te leggen. Gelijk de Franse regering stelt, kan het immers praktischer zijn om te bepalen, dat de belasting op diensten verschuldigd wordt op het moment van betaling, in plaats van op het moment waarop de dienst wordt verricht. In veel gevallen zal de belastingadministratie de datum van betaling gemakkelijker kunnen bepalen dan de datum waarop de dienst werd verricht. Een enge uitlegging van de opties van artikel 10, lid 2, derde alinea, kan een Lid-Staat dus verhinderen om de meest praktische oplossing te kiezen.

26. De verwijzende rechter overweegt, dat een bepaling waarin het moment waarop de belasting op alle diensten verschuldigd wordt, wordt vastgesteld op het moment van betaling, de contracterende partijen de gelegenheid biedt om de datum te kiezen waarop de belasting verschuldigd wordt. Mijns inziens is dit bezwaar niet overtuigend. Gelijk het Verenigd Koninkrijk stelt, wordt de belasting pas aftrekbaar op het moment waarop deze verschuldigd wordt. De belastingplichtige zal het moment waarop de belasting verschuldigd wordt daarom niet

willen uitstellen, indien hij van zijn recht op aftrek gebruik wil maken. De Franse regering merkt terecht op, dat het moment van betaling een kwestie van onderhandeling en afspraak tussen partijen is, en acht het niet erg waarschijnlijk, dat dienstverrichters het moment van betaling voor door hen verrichte diensten willen uitstellen. De keuze van de datum van betaling als het moment waarop de belasting verschuldigd wordt, ontneemt de dienstverrichter elke stimulans om de belastingplicht uit te stellen. De dienstverrichter kan zelf beslissen wanneer de diensten worden verricht, of hij kan dit doen in overleg met de andere partij. Dit betekent, dat hij zelf of in overleg met de andere partij kan bepalen wanneer de belasting verschuldigd wordt, overeenkomstig de algemene regel van artikel 10, lid 2, eerste alinea, van de richtlijn.

27. Volgens de Commissie staven de bewoordingen van artikel 11, letter C, lid 1, van de richtlijn haar uitlegging van artikel 10, lid 2, dat de Italiaanse wettelijke regeling de afwijking te ruim interpreteert. Ik ben het hiermee niet eens. Mijns inziens bieden de bewoordingen van artikel 11, letter C, lid 1, geen steun voor een uitlegging van artikel 10, lid 2, in welke zin dan ook. Artikel 11, letter C, lid 1, heeft betrekking op de verlaging van de maatstaf van heffing, en niet op het belastbare feit of het moment waarop de belasting verschuldigd wordt.

28. Evenmin acht ik het onverenigbaar met de in artikel 22, lid 3, sub a, van de richtlijn geregelde verplichting om een factuur (of een als zodanig dienst doend document) uit te reiken, wanneer als datum waarop de belasting verschuldigd wordt de datum van betaling wordt aangehouden, gelijk is aangevoerd. Deze twee kwesties staan geheel los van elkaar. Er bestaat geen logisch verband tussen de verplichting een factuur uit te reiken en de bepaling dat de belasting verschuldigd wordt op het moment van betaling van een dienst. Maar hoe eng artikel 10, lid 2, ook wordt uitgelegd, de Lid-Staten kunnen hoe dan ook voor bepaalde handelingen gebruik maken van de optie: in die omstandigheden blijft de uit artikel 22, lid 3, sub a, voortvloeiende verplichting, een factuur uit te reiken, bestaan. Mijns inziens is artikel 22, lid 3, volledig verenigbaar met de bepaling, dat de ontvangst van de betaling het moment vormt waarop de belasting verschuldigd wordt.

29. Maar zelfs indien artikel 10, lid 2, zo moest worden uitgelegd, dat de afwijking niet kan gelden voor alle handelingen, volgt hieruit niet, dat de Italiaanse wettelijke regeling onverenigbaar is met de richtlijn. De Franse regering stelt, dat de dienstverrichting een subcategorie vormt van de onder de richtlijn vallende handelingen, namelijk de levering van goederen en de verrichting van diensten. Haars inziens is artikel 6 van het presidentieel decreet, ongeacht de uitlegging van het woord „bepaalde", in overeenstemming met artikel 10, lid 2, van de richtlijn. Zij wijst erop, dat in het Franse recht de

belasting op dienstverrichtingen eveneens verschuldigd wordt op het moment van betaling. Ik ben het eens met de strekking van die stelling. Voor goederen bepaalt artikel 6 van het presidentieel decreet, anders dan voor diensten, dat de belasting verschuldigd wordt op het moment van levering van de goederen (behoudens een aantal specifieke uitzonderingen). Artikel 6 van het presidentieel decreet bevat daarom één regel voor de levering van goederen en een andere, verschillende regel voor de bepaling van het moment waarop de belasting op dienstverrichtingen verschuldigd wordt. Het is duidelijk, dat de Italiaanse bepaling diensten behandelt als een subcategorie van de in hoofdstuk V van de richtlijn omschreven belastbare handelingen, waarop artikel 10, lid 2, van toepassing is.

30. Ten slotte blijkt niet, dat de Italiaanse wettelijke regeling nadelige gevolgen heeft voor de eigen middelen van de Gemeenschap of voor de mededingingsvoorwaarden binnen de Gemeenschap.

31. Ik ben daarom van mening, dat artikel 10, lid 2, van de richtlijn de Lid-Staten toestaat om te bepalen, gelijk de Italiaanse Republiek in artikel 6 van het presidentieel decreet heeft gedaan, dat voor alle dienstverrichtingen de ontvangst van de prijs het feit vormt waardoor de belasting verschuldigd wordt.

De tweede vraag

32. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of er een maximumtermijn bestaat tijdens welke de uitreiking van de factuur kan worden uitgesteld. Er zij aan herinnerd, dat artikel 21, vierde alinea, van het presidentieel decreet bepaalt, dat de factuur moet worden uitgereikt op het moment waarop de handeling wordt verricht en dat dit moment wordt bepaald in artikel 6 van dit decreet. Artikel 6 juncto artikel 21, van het presidentieel decreet betekent, dat in geval van dienstverrichting, de factuur moet worden uitgereikt op het moment van betaling. Er bestaat geen andere tijdslimiet voor de uitreiking van de factuur.

33. De verwijzende rechter is van mening, dat bij ontbreken van elke andere tijdslimiet voor de uitreiking van de factuur, partijen voor de betaling van de belasting het meest geschikte moment kunnen kiezen. Om de hierboven (punt 26) genoemde redenen acht ik een dergelijk bezwaar niet overtuigend.

34. De Franse regering stelt dat, aangezien artikel 22, lid 3, van de richtlijn, dat bepalin-

gen betreffende de facturen bevat, geen uitdrukkelijke tijdslimiet voor de uitreiking ervan stelt, de factuur moet worden uitgereikt wanneer het belastbare feit plaatsvindt. Praktische overwegingen kunnen gebieden, dat Lid-Staten belastingplichtigen toestaan om in een later stadium een factuur uit te reiken. Indien een Lid-Staat daarbij afwijkt van de algemene regel, dat de factuur moet worden uitgereikt wanneer het belastbare feit plaatsvindt, moet hij uitdrukkelijk aangeven binnen welke termijn de rekening moet worden uitgereikt. De Franse regering stelt voorts, dat deze bewering geldt, ongeacht de vraag of een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van afwijking, zoals opgenomen in artikel 10, lid 2, van de richtlijn.

35. Ik ben het op dit punt niet met de Franse regering eens. Opgemerkt zij, dat de richtlijn nauwkeurig het moment aangeeft waarop het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt. Zoals reeds uitgelegd, zijn die momenten volgens het stelsel van de richtlijn van belang, aangezien zij bepalend zijn voor het belastingtarief, het aangiftebiljet waarop de leverancier de handeling moet vermelden en dus voor de datum van betaling en het moment waarop het recht op aftrek van de klant ontstaat. De richtlijn geeft daarentegen niet het precieze moment aan waarop een factuur moet worden uitgereikt. Artikel 22, lid 3, bepaalt enkel, dat een belastingplichtige een factuur moet uitreiken voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige alsmede voor de vooruitbetalingen, die door een andere belastingplichtige aan hem worden gedaan. Het ontbreken van elke aanwijzing over het moment waarop een factuur moet worden uitgereikt geeft aan, dat dit moment volgens het stelsel van de richtlijn in het algemeen van ondergeschikt belang is. Belastingplichtigen dienen facturen uit te reiken voor leveringen aan andere belastingplichtigen teneinde te verzekeren, dat in de boeken van de leveranciers en hun klanten het bewijs aanwezig is voor de vermeldingen die zij op hun aangiftebiljetten voor een bepaalde periode aanbrengen met betrekking tot de eindbelasting die over leveringen en diensten verschuldigd is en met betrekking tot de voorbelasting die op aankopen kan worden afgetrokken. Aangezien de belasting op vooruitbetalingen op grond van de tweede alinea van artikel 10, lid 2, verschuldigd wordt ondanks het feit dat nog niet is geleverd, dienen belastingplichtigen ook voor dergelijke betalingen een factuur uit te brengen. De vereisten betreffende de facturen houden verband met de algemene verplichting die artikel 22, lid 2, belastingplichtigen oplegt, een boekhouding te voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken. Men mag ervan uitgaan, dat belastingplichtigen de relevante stukken bewaren en dat zij in elk geval, uiterlijk op de datum waarop zij hun periodieke belastingaangifte moeten indienen, in het bezit dienen te zijn van kopieën van aan- en verkoopfacturen ter rechtvaardiging van de door hen aangegeven netto verschuldigde belasting. Ik zie evenwel geen enkele reden om de richtlijn aldus uit te leggen, dat zij een specifieke datum geeft waarop een factuur moet worden uitgereikt, of van een Lid-Staat verlangt, dat hij een dergelijke datum vaststelt. Gelijk het Verenigd Koninkrijk aanvoert, kan een Lid-Staat dit niettemin doen en wel krachtens artikel 22, lid 8, dat de Lid-Staten de algemene bevoegdheid verleent om andere verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk

achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

36. Niettemin rijst de vraag of, indien een Lid-Staat gebruik maakt van de in artikel 10, lid 2, derde alinea, eerste streepje, geboden mogelijkheid, het moment waarop de belasting verschuldigd wordt te koppelen aan de datum van de factuur, hij moet specificeren op welke datum een factuur moet worden uitgereikt; dezelfde vraag rijst met betrekking tot het tweede streepje van die alinea, aangezien het feit dat de uitreiking van een factuur wordt uitgesteld normaliter betekent, dat het moment van betaling wordt uitgesteld en daarmee het moment waarop de belasting krachtens die bepaling verschuldigd wordt. Die bepalingen vereisen echter niet expliciet, dat Lid-Staten een datum vastleggen voor de uitreiking van facturen. Het lijkt mij ook niet essentieel om dit te doen. In de eerste plaats mag een Lid-Staat die dit wenst, gebruik maken van zijn optie krachtens het derde streepje van diezelfde alinea, en een termijn stellen bij afloop waarvan de belasting verschuldigd wordt, of er nu een factuur is uitgereikt of niet. In de tweede plaats zal vanuit praktisch oogpunt de snelle uitreiking van een factuur in het algemeen in het belang van de leverancier zijn, wiens voornaamste zorg het zal zijn zo snel mogelijk betaling te ontvangen. Een belastingplichtige klant zal zijn leverancier niet graag betalen voordat hij een regelmatige factuur heeft ontvangen, die hem recht geeft op aftrek van de berekende belasting. Het is juist, dat er in geval van wijziging van de belastingtarieven gelegenheid kan zijn tot belastingontduiking, door beïnvloeding van het moment waarop de belasting verschuldigd wordt. Artikel 12, lid 2, van de richtlijn voorziet evenwel uitdrukkelijk in dit geval, door de Lid-Staten toe te staan een herziening te verrichten in de in artikel 10, lid 2, tweede en derde alinea, genoemde gevallen, teneinde rekening te houden met het tarief geldend op het tijdstip van de goederenlevering of van de dienstverrichting.

37. Er lijkt daarom geen dwingende reden om de richtlijn aldus uit te leggen, dat zij een datum vastlegt voor de uitreiking van de facturen, of dat zij van een Lid-Staat verlangt om een dergelijke datum vast te leggen. De Lid-Staten kan daarom een zekere vrijheid op dit gebied worden gegeven, mits zij maar voldoen aan hun algemene verplichting om de juiste toepassing van de belasting te verzekeren. Dit geldt des te meer, daar afspraken op het gebied van de facturering nogal sterk kunnen verschillen, naar gelang de onderneming of de betrokken bedrijfssector. Een beperkte uitlegging van de richtlijn zou daarom ten onrechte de normale handelspraktijk kunnen belemmeren.

38. Bijgevolg ben ik van mening, dat een Lid-Staat die gebruik maakt van de afwijking van artikel 10, lid 2, van de richtlijn, geenszins verplicht is een datum vast te stellen waarop een factuur moet worden uitgereikt.

De derde vraag

39. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of een Lid-Staat regels moet vaststellen voor de opstelling van documenten over de verrichting van diensten en de betaling ervan, wanneer hij gebruik maakt van de afwijking van artikel 10, lid 2, van de richtlijn.

40. Artikel 22 van de richtlijn, betreffende de verplichtingen van belastingplichtigen in het binnenlands verkeer, bevat een aantal specifieke regels over de stukken die belastingplichtigen moeten bewaren. Afgezien van bepaalde voorschriften over de uitreiking en de inhoud van facturen en belastingaangiften, legt het belastingplichtigen enkel de in lid 2 vermelde algemene verplichting op, een boekhouding te voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken. Artikel 22, lid 8, machtigt de Lid-Staten bovendien om andere verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

41. De richtlijn geeft de Lid-Staten daarom een aanmerkelijke mate van vrijheid bij het opstellen van de regels die noodzakelijk zijn voor de juiste toepassing van de belasting. Deze ruime mate van vrijheid lijkt gerechtvaardigd, aangezien de Lid-Staten bij de opstelling van hun regels rekening dienen te houden met een aantal overwegingen, waaronder verschillen in de omvang van ondernemingen en het soort activiteit dat zij uitoefenen en bijzondere vereisten betreffende boekhoudkundige stukken die door het vennootschapsrecht en door de wetgeving op het gebied van de directe belastingen worden gesteld. Naast het opstellen van regels over boekhoudkundige stukken mag men van Lid-Staten verwachten, dat zij periodieke controles verrichten teneinde te verzekeren, dat belastingplichtigen aan die regels voldoen. Wellicht willen zij, met name in het geval van kleinere ondernemingen waarvan de interne boekhoudkundige controles ontoereikend zijn, hun controles vervolledigen door het gebruik van technieken voor boekhoudkundig onderzoek.

42. Tegen die achtergrond zou het weinig zin hebben, indien het Hof de richtlijn aldus uitlegde, dat zij een Lid-Staat verplicht tot de opstelling van bijzondere vereisten, die in de richtlijn zelf niet uitdrukkelijk zijn voorzien. Van belang is, dat de Lid-Staat voor zover mogelijk verzekert, dat belastingplichtigen de belasting op al hun goederen en diensten boeken en verantwoorden en dat zij de BTW enkel kunnen aftrekken voor echte bedrijfsonkosten. Mijns inziens moet de richtlijn aldus worden uitgelegd, dat zij de Lid-Staten een grote mate van vrijheid laat bij de opstelling van regels om dat doel te bereiken.

43. Ik ben daarom van mening, dat de richtlijn van een Lid-Staat niet verlangt, dat hij

andere regels voor de opstelling van documenten en bewijsstukken van de verrichte dienst en de betaling ervan vaststelt dan de regel betreffende de uitreiking van een factuur overeenkomstig artikel 22, lid 3. Naar mijn mening is voor deze vraag niet van belang, of de Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de afwijking van artikel 10, lid 2.

De gevolgen van eventuele onverenigbaarheid van de Italiaanse wettelijke regeling met de richtlijn

44. Gelet op het voorgaande, acht ik de Italiaanse wettelijke regeling niet onverenigbaar met de richtlijn. Maar zelfs indien zij dit wel was, zouden de Italiaanse autoriteiten zich niet op de richtlijn mogen beroepen om te rechtvaardigen dat Italittica een geldboete wordt opgelegd, waar deze had voldaan aan de Italiaanse wettelijke regeling.

45. Het is duidelijk dat richtlijnen, bij gebreke van de juiste omzettingswetgeving, alleen door particulieren kunnen worden ingeroepen tegen de instellingen van de staat, en niet vice versa. Een Lid-Staat kan daarom niet aan haar eigen wetgeving, die zij onverenigbaar met een richtlijn acht, voorbijgaan, teneinde een particulier een verplichting op te leggen. Het Hof bevestigde in de zaak Faccini Dori [6] dat, bij gebreke van maatregelen tot omzetting, een particulier geen beroep kan doen op een richtlijn om tegenover een andere particulier een recht geldend te maken en dat recht voor de nationale rechter af te dwingen. A fortiori geldt, dat de staat en de instellingen van de staat, bij gebreke van de juiste omzettingsmaatregelen, geen beroep kunnen doen op een richtlijn om particulieren verplichtingen op te leggen. [7]

46. Voorts kan niet worden gesteld dat de Italiaanse wettelijke regeling, in tegenstelling tot haar klaarblijkelijke betekenis, aldus moet worden uitgelegd, dat zij in overeenstemming is met de richtlijn. De algemene regel dat nationale rechters hun nationale wetgeving moeten uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van een richtlijn, geldt niet, wanneer die uitlegging van de nationale wettelijke regeling tot gevolg zou hebben, dat strafrechtelijke aansprakelijkheid ontstaat in gevallen waarin zulks op grond van de nationale wettelijke regeling alleen niet het geval is. De reden voor deze beperking is, dat een extensieve uitlegging van strafrechtelijke bepalingen zich niet verdraagt met het fundamentele legaliteitsbeginsel (nulla poena sine lege). [8]

6 — Arrest van 14 juli 1994, zaak C-91/92, Jurispr. 1994, blz. I-3325.

7 — Arrest van 11 juni 1987, zaak 14/86, Strafzaak X, Jurispr. 1987, blz. 2545, r. o. 19 en 20.

8 — Arrest van 8 oktober 1987, zaak 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Jurispr. 1987, blz. 3969, r. o. 13, en mijn conclusie in de gevoegde zaken C-206/88 en C-207/88, Vessoso en Zanetti, Jurispr. 1990, blz. I-1461, punten 24-26.

Conclusie

47. Ik geef het Hof daarom in overweging, de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 10, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad staat de Lid-Staten toe te bepalen, dat voor alle dienstverrichtingen de ontvangst van de prijs het feit is waardoor de belasting verschuldigd wordt.

2) Een Lid-Staat die gebruik maakt van de in artikel 10, lid 2, derde alinea, tweede streepje, voorziene afwijking, is niet gehouden tot vaststelling van een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit, waarbinnen de factuur of het als zodanig dienst doende document moet worden uitgereikt, ook al is de prijs nog niet betaald.

3) Een Lid-Staat die van voormelde afwijking gebruik maakt, is niet gehouden, bepalingen vast te stellen volgens welke van de voltooide dienst en de daarvoor verschuldigde prijs documenten of aantekeningen moeten worden opgesteld, wanneer de factuur of het als zodanig dienst doende document niet is uitgereikt of de prijs niet is betaald."