FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 13 juli 1995 *

1. I detta mål har Commissione tributaria centrale (högsta instans i skattemål) i en begäran om förhandsavgörande begärt att domstolen skall tolka artikel 10.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat "direktivet") [1]. Frågan avser vid vilken tidpunkt mervärdesskatt (nedan kallad "moms") kan tas ut för tillhandahållna tjänster. Huvudfrågan är huruvida nationell lagstiftning, enligt vilken moms för *alla* former av tjänster kan tas ut vid tidpunkten när tjänsten betalas, är förenlig med direktivet.

Relevant gemenskapslagstiftning

2. Direktivet har, som framgår av titeln, till syfte att fastställa en enhetlig beräkningsgrund för moms. I synnerhet har den till syfte att i möjligaste mån fastställa en gemensam definition av tidpunkten för uttag av mervärdesskatt. I direktivet görs skillnad mellan "skattskyldighetens inträde", vilket enligt artikel 10.1 a i direktivet är "den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut", och den dag då skatt kan tas ut, vilken enligt artikel 10.1 b inträffar "när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige". I artikel 10.2 första stycket anges som huvudregel att skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Emellertid har medlemsstaterna genom tredje stycket i artikel 10.2 möjlighet att göra avsteg från denna huvudregel genom att under vissa omständigheter senarelägga dagen för uttag av skatt. Stycket lyder:

"Med avsteg från ovanstående bestämmelser får medlemsstater föreskriva att skatt för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer kan tas ut antingen

— senast när fakturan eller annan jämförlig handling utfärdas,

* Originalspråk: engelska.

1 — EGT nr L 145, 1977, s. 1.

— senast vid mottagandet av köpeskillingen, eller

— om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats, eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde."

3. Följande bestämmelser i direktivet är vidare av intresse:

Artikel 11 C.1:

"Om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

För de fall att betalning helt eller delvis uteblir får medlemsstaterna dock göra undantag från denna bestämmelse."

Artikel 22.3:

"a) Varje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person och behålla ett exemplar.

Varje skattskyldig person skall likaledes utfärda en faktura beträffande betalningar a conto som gjorts till honom av någon annan skattskyldig person innan varor eller tjänster tillhandahållits.

b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag.

c) Medlemsstaterna skall fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura."

Nationell lagstiftning

4. Den italienska lagen om mervärdesbeskattning av tjänster finns i republikens presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 (nedan kallat "dekretet"). I artikel 6 tredje stycket stadgas att

"[t]illhandahållande av tjänster anses utförda när betalning har erlagts".

5. I artikel 21 fjärde stycket stadgas:

"Fakturan måste utfärdas i dubbla exemplar av den person som utför överföringen eller tillhandahåller tjänsten, vid den tidpunkt när transaktionen utförs i enlighet med artikel 6."

6. I artikel 41 fjärde stycket stadgas:

"En köpare eller uppdragsgivare som i sin verksamhet, bransch eller yrke har erhållit varor eller tjänster utan att faktura har utfärdats eller om den person som är skyldig att utfärda en faktura har utfärdat denna på ett felaktigt sätt är skyldig att reglera transaktionen på följande sätt:

a) Om han inte erhållit fakturan inom fyra månader efter det att tjänsten utförts, skall han inom 30 dagar efter utgången av den ovan nämnda tidsfristen till den behöriga myndigheten som handlägger ärendet inge en handling i dubbla exemplar i enlighet med artikel 21 och vid samma tidpunkt betala den skatt som skall utgå;

..."

Den hänskjutande domstolen har i sitt beslut om hänskjutande uppgett att till följd av en ändring av dekretet — vilken genomfördes år 1993 och som inte är tillämplig i förevarande fall — skall fakturan numera utfärdas inom en maximal tidsgräns om ett år "efter leverans".

Bakgrund

7. Kärande vid den nationella domstolen är Italittica SpA, ett italienskt aktiebolag som bedriver fiskodling. Bolaget gav Sangiovanni Industrie Riunite (nedan kallat "Sangiovanni") i uppdrag att uppföra en byggnad för denna verksamhet. Bolagen ingick två avtal mellan slutet av år 1977 och år 1979. Den totala kostnaden för byggnationen uppgick till 554 477 718 LIT. Sangiovanni utfärdade tre fakturor om sammanlagt 206 262 058 LIT. Den 17 oktober 1980 utfärdade Sangiovanni en proformafaktura på resterande belopp som uppgick till 338 215 680 LIT. I denna faktura specificerades inte den moms som Italittica skulle betala och sålunda fanns inte relevant momsbelopp tillgängligt för avdrag. I själva verket användes proformafakturan för att få bidrag till byggnationen från de regionala myndigheterna. I sin balansräkning av den 31 december 1980 under rubriken "obetalda fakturor", tog det upp skulden till Sangiovanni med det belopp som angavs på proformafakturan.

8. Guardia di Finanza genomförde en granskning av Italitticas bokföring och upprättade med anledning av denna en rapport daterad den 15 april 1982. Italittica betalade senare det belopp som framgick av proformafakturan och Sangiovanni utfärdade den 3 maj 1982 en korrekt faktura där moms angavs. Den lokala skattemyndigheten i Trapani korrigerade Italitticas deklaration för år 1980 genom ett meddelande av den 31 juli 1982 och bötfällde Italittica med ett belopp om 94,7 miljoner LIT för brott mot artikel 41 fjärde stycket a i dekretet. Sangiovanni var först och främst skyldigt att ta ut moms från Italittica och betala detta belopp till skattemyndigheten, men enligt artikel 41 fjärde stycket a i dekretet var Italittica dessutom skyldigt att betala skatten till skattemyndigheten för det fall en felaktig faktura, där moms inte anges, hade utfärdats, trots att Italittica var mottagare av tjänsten och inte den som tillhandahöll den. Italittica betalade inte skatten, eftersom det ansåg att skatten inte kunde tas ut förrän det betalt den återstående skulden. Italittica fick betala böter för brott mot den sistnämnda skyldigheten.

9. Italittica förde talan mot bötesbeslutet vid Commissione tributaria di primo grado (första instans i skattemål). Italittica gjorde med stöd av artikel 6 tredje stycket gällande att skatt inte kunde tas ut, eftersom det ännu inte hade betalt den återstående skulden. Commissione tributaria di primo grado biföll talan. Commissione tributaria di secondo grado (andra instans i skattemål) fastställde domen från Commissione tributaria di primo grado. Den ansåg att eftersom Italittica inte hade betalt den återstående skulden hade enligt artikel 6 i dekretet tillhandahållandet av tjänsten inte blivit "utfört" och att artikel 41 fjärde stycket a i dekretet därför inte var tillämplig.

10. Skattemyndigheten överklagade till Commissione tributaria centrale (högsta instans i skattemål). Denna domstol anser att artikel 6 tredje stycket i dekretet möjligen är oförenlig med direktivet, och i synnerhet artikel 10.2 eftersom

a) dess räckvidd inte begränsats till "vissa transaktioner" eller till "vissa kategorier av skattskyldiga personer" och eftersom där i allmänna ordalag anges att betalning av vederlaget för tjänsten utgör del av skattskyldighetens inträde eller åtminstone den omständighet som gör att skatt kan tas ut,

b) det inte föreskrivs någon maximal tidsgräns för perioden mellan betalning och skattskyldighetens inträde och det sålunda de facto är möjligt för den som utför tjänsten och den som köper den — möjligen genom inbördes avtal — att lägga tidpunkten för uttag av skatt inom den skatteperiod som passar dem bäst (vilket även kan påverka andra skatter),

c) det inte föreskrivs några bestämmelser om utfärdande av handlingar och förteckning beträffande de tjänster som har utförts och de obetalda "förfallna" belopp, vilket riskerar att undergräva en effektiv kontroll av en myndighet eller skattemyndigheten,

d) betydelsen av "skattskyldighetens inträde" kan reduceras och den tidpunkt vid vilken skatteskulden faktiskt uppkommer kan ändras, vilket kan få flera återverkningar (till exempel i obeståndsärenden),

e) störningar på den gemensamma marknaden för tjänster kan uppkomma med tanke på skillnaderna i de nationella reglerna.

11. Sålunda har Commissione tributaria centrale vilandeförklarat målet och ställt följande frågor till domstolen:

"1) Är det förenligt med artikel 10.2 i rådets direktiv 77/388/EEG att medlemsstaterna föreskriver att 'mottagandet av köpeskillingen' är den omständighet som vid alla former av tjänster innebär att skatt 'kan tas ut'?

2) Är den medlemsstat som använder sig av den i ovan nämnda artikel 10.2 föreskrivna möjligheten till 'avsteg' skyldig att föreskriva 'en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde' under vilken en faktura eller annan jämförlig handling skall utfärdas trots att 'mottagandet av köpeskillingen' ännu inte har ägt rum?

3) Är den medlemsstat som använder sig av den ovan nämnda möjligheten till 'avsteg' skyldig att anta bestämmelser om utfärdande av handlingar eller förteckningar beträffande den utförda tjänsten och den ersättning som skall erläggas varje gång en faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats eller när 'mottagandet av köpeskillingen' ännu inte har ägt rum?"

13. Italiens, Frankrikes respektive Förenade konungarikets regering har alla gjort gällande att artikel 10.2 i direktivet skall tolkas så att direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att föreskriva att skatt kan tas ut vid mottagandet av köpeskillingen för alla former av tjänster. (Även om Italiens regering har kommit fram till att de hänskjutna frågorna skall besvaras nekande, framstår det som klart av dess påståenden att den har föreslagit att den första frågan skall besvaras jakande.)

Tolkningen av direktivet

Den första frågan

12. Den första frågan avser huruvida en medlemsstat med stöd av den möjlighet till avsteg som finns i artikel 10.2 i direktivet kan föreskriva att skatt kan tas ut vid mottagandet av köpeskillingen beträffande *alla* former av tillhandahållande av tjänster. Detta är följden av artikel 21 i dekretet, enligt vilken fakturan skall utfärdas vid tidpunkten när tjänsten utförs, jämförd med artikel 6 i dekretet, enligt vilken denna tidpunkt är den när betalningen erläggs. Artikel 6 i dekretet är tillämplig på alla former av tjänster.

14. Endast kommissionen har gjort gällande att artikel 10.2 i direktivet skall tolkas så att medlemsstaterna inte har möjlighet att föreskriva ett avsteg på ett sådant sätt som i artikel 6 i dekretet. Den har gjort gällande att det i den italienska lagstiftningen inte görs skillnad mellan "skattskyldighetens inträde" och tidpunkten för uttag av skatt. Enligt kommissionen ges medlemsstaterna genom avsteget i artikel 10.2 endast möjlighet att beträffande vissa tjänster ändra tidpunkten för uttag av skatt. I den italienska lagstiftningen har dock undantaget gjorts till

huvudregel, vilket sålunda strider mot direktivet.

15. Vid en första anblick kan det tyckas att ordalydelsen i artikel 10.2 genom att tala om "avsteg" från huvudregeln och genom att hänvisa till "vissa transaktioner" talar för den restriktiva tolkningen. Enligt min mening finns det emellertid inget i lydelsen av artikel 10.2 som begränsar medlemsstaternas valmöjlighet.

16. Att termen "avsteg" används kan, såsom Förenade konungarikets regering har uppgett, förklaras med att de flesta medlemsstaterna var nöjda med att tillämpa huvudregeln, nämligen att skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Detta val blev således huvudregeln. Om vissa medlemsstater väljer att tillämpa ett annat kriterium inom det område som är tillåtet enligt artikel 10.2, kan detta fortfarande ses som ett avsteg från den huvudregel som tillämpas av de andra medlemsstaterna.

17. Inte heller kan det sägas att hänvisningen i artikel 10.2 till "vissa transaktioner" eller vissa "skattskyldiga personer" nödvändigtvis innebär att bara vissa men inte alla transaktioner eller personer kan anses omfattas av möjligheten till avsteg. Trots att uttrycket "vissa transaktioner" förvisso kan betyda "några men inte alla transaktioner", kan det i och för sig också betyda "klart definierade transaktioner" utan att detta innebär någon gräns. Såsom Förenade konungariket har uppgett används ordet "vissa" på andra ställen i det sjätte direktivet, i ett fall i syfte att avse i några men inte i samtliga fall, i ett annat fall i klart syfte att inte undanta samtliga fall. Det första fallet är artikel 22.9, enligt vilken (i samtliga nio versioner som var autentiska vid denna epok) uttrycket "vissa skyldigheter" uttryckligen står i motsats till uttrycket "alla skyldigheter". Det andra fallet är artikel 27.1, där rådet kan bemyndiga medlemsstaterna att genomföra särskilda åtgärder "för att hindra 'vissa' typer av skatteflykt eller skatteundandragande". (I de tyska och spanska versionerna används en något annorlunda terminologi.) Denna bestämmelse innebär knappast att medlemsstaterna inte får hindra alla former av skatteflykt. Den måste anses innebära att de medlemsstater som önskar göra avsteg måste klargöra vilka former av skatteflykt den avser att förhindra.

18. Det kan noteras att det finns en liknande tvetydighet i ett annat sammanhang i själva fördraget. I artikel 168a i fördraget föreskrivs

möjligheten att upprätta en förstainstansrätt. Innan denna bestämmelse ändrades genom fördraget om Europeiska unionen, hade förstainstansrätten enligt denna rätt att avgöra "vissa grupper av ärenden från fysiska eller juridiska personer". Frågan kunde därför ha uppkommit om *alla* grupper av ärenden från fysiska eller juridiska personer kunde överföras till förstainstansrätten.

19. I förevarande fall visar denna tvetydighet tydligt att en bokstavstolkning av skattelagstiftning inte är till någon hjälp. Det är därför nödvändigt att använda sig av andra tolkningsvägar.

20. Kommissionen baserar sin restriktiva tolkning av artikel 10.2 i direktivet på hur denna bestämmelse har utvecklats historiskt. Den hänvisade vid sammanträdet till de bestämmelser som artikel 10.2 ersatte, nämligen artikel 6.4 i det andra momsdirektivet [2], i vilken föreskrevs:

"Skattskyldigheten inträder när tjänsten utförs. För det fall att tjänsten utförs under en obestämd tid eller överskrider en viss period eller betalning skall ske a conto, kan det föreskrivas att skattskyldigheten redan har inträffat vid den tidpunkt då fakturan utfärdas eller allra senast vid den tidpunkt när betalningen mottas a conto på hela det fakturerade eller det mottagna beloppet."

I domen i målet Mazzalai [3] har domstolen fastslagit att

"artikel 6.4 i rådets andra direktiv ... kan inte tolkas så att tjänsten anses utförd när fakturan utfärdas eller när betalning sker a conto, om dessa transaktioner sker efter det att tjänsten har utförts".

Domstolen kom fram till den slutsatsen, eftersom "det i det aktuella stycket inte anges någon möjlighet att lägga denna tidpunkt vid ett senare tillfälle än när tjänsten eller tjänsterna i sin helhet har utförts" [4].

2 — Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — struktur och genomförande av ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT nr L 71, s. 1303).

3 — Dom av den 20 maj 1976 (111/75, Rec. s. 657).

4 — Ibidem, punkterna 15 och 16 i domen.

21. Kommissionen har gjort gällande att den avsåg att strikt tillämpa principen att skatten kan tas ut när tjänsten utförs och endast tillåta ett fåtal undantag från denna princip i det förslag till sjätte direktiv som ingetts till rådet. [5] Artikel 10.2 i direktivet, som ersätter artikel 6.4 i det andra direktivet, skall enligt kommissionen tolkas mot bakgrund av denna historiska bakgrund.

22. För mig framstår det emellertid som att kommissionens argument kan stödja den motsatta slutsatsen. Just den omständigheten att rådet antog artikel 10.2 i direktivet utan att införa det begränsade antal undantag som fanns i artikel 6.4 i det andra direktivet — vilken tolkats restriktivt av domstolen i domen Mazzalai samt i kommissionens förslag — tyder uppenbarligen på att rådet hade för avsikt att ge medlemsstaterna ett större utrymme för skön för att bestämma tidpunkten för uttag av skatt. Vid sammanträdet har Frankrikes regering gjort gällande att rådet antog artikel 10.2 i dess nuvarande lydelse för att vissa medlemsstater — som Italien och Frankrike — skulle kunna behålla sin lagstiftning om att skatt för tjänster kan tas ut vid betalningen.

23. Det finns ytterligare ett skäl till att anse att den vidare tolkningen är den riktiga. Om ordet "vissa" skulle betyda "några men inte alla" i stället för "klart definierade", skulle ett allvarligt problem uppkomma inte enbart för medlemsstaterna, utan även för skattebetalarna. I direktivet ges inte någon som helst definition på vad som menas med vissa transaktioner eller kategorier av skattskyldiga. Om en sådan tolkning godtogs skulle det sålunda vara omöjligt att exakt veta vad som avses i direktivet. Det skulle även vara omöjligt att enbart mot bakgrund av direktivet fastställa vilka transaktioner som kan omfattas av möjligheten till avsteg. Även om det på något sätt går att komma fram till dessa proportioner, är det omöjligt att utifrån direktivet få klarhet i vilka transaktioner som omfattas av möjligheten till avsteg och vilka som inte gör det. Dessa svårigheter undviks om ordet "vissa" tolkas som att det innebär "klart definierade". Så länge medlemsstaterna klargör vilka varuleveranser och utförda tjänster som omfattas av avsteget kommer skattebetalarna att kunna veta att de kategorier som har valts ut att omfattas av avsteget gör detta i enlighet med direktivet.

24. Kommissionen har gjort gällande att det i den italienska lagstiftningen inte görs skillnad mellan skattskyldighetens inträde och tidpunkten för uttag av skatt och att en sådan lagstiftning gör undantaget till en regel. Jag håller inte med om detta. Jag anser inte att skillnaden mellan skattskyldighetens inträde och tidpunkten för uttag av skatt har

5 — Bilaga 11/73 till *Europeiska gemenskapernas bulletin*, s. 13.

någon betydelse för valmöjligheten ifråga, det vill säga valmöjligheten i artikel 10.2 tredje stycket andra strecksatsen i direktivet. Denna valmöjlighet skiljer sig från den valmöjlighet som finns i den tredje strecksatsen i detta stycke, i vilken det uttryckligen stadgas att skattskyldighetens inträde utgör startpunkten för en period vid vars slut skatt kan tas ut. Genom valmöjligheten i den andra strecksatsen hänvisas endast till tidpunkten för uttag av skatt och inte till skattskyldighetens inträde. Hänvisning till skattskyldighetens inträde är överflödig när en sådan valmöjlighet används, eftersom det enligt direktivets uppbyggnad endast är tidpunkten för uttag av skatt som har någon betydelse. Den fastställer den tillämpliga skattesatsen för en transaktion (artikel 12.1 a) och den tidpunkt när kundens avdragsrätt uppkommer (artikel 17.1). Den fastställer även den deklaration som den som utför tjänsten och den som köper den skall ta upp transaktionen i (artikel 22.4) och sålunda det datum när den som utför tjänsten skall betala skatten (artikel 22.5). När en medlemsstat väljer att föreskriva att skatt för alla former av tjänster kan tas ut vid betalningen, är det inte nödvändigt att den i sin lagstiftning uttryckligen gör skillnad mellan skattskyldighetens inträde och tidpunkten för uttag av skatt.

25. Med anledning av direktivets uppbyggnad kan inte den slutsatsen dras att de olika valmöjligheterna i artikel 10.2 tredje stycket skall tolkas restriktivt. Huvudregeln i artikel 10.2 i direktivet är att skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. I tredje stycket i artikel 10.2 anges ett antal olika alternativ där medlemsstaterna får föreskriva att skatten kan tas ut vid något annat tillfälle än när varorna levereras eller tjänsten utförs. Det finns ingen anledning att ge företräde åt ett alternativ genom att tolka de andra restriktivt. Såsom Frankrikes regering har gjort gällande, kan det onekligen vara mera praktiskt att föreskriva att skatten för tjänster kan tas ut vid betalningstillfället snarare än när tjänsten tillhandahålls. I många fall tycker skattemyndigheterna att det är enklare att fastställa betalningsdagen än dagen för tillhandahållande av tjänsten. En restriktiv tolkning av artikel 10.2 tredje stycket skulle således hindra en medlemsstat från att välja den mest praktiska lösningen.

26. Den hänskjutande domstolen anser att en bestämmelse i vilken tidpunkten för när skatt för alla former av tjänster kan tas ut fastställs till betalningstillfället innebär att avtalsparterna kan välja det datum när skatt kan tas ut. Enligt min mening är en sådan invändning inte särskilt övertygande. Som Förenade konungariket har påpekat inträder

inte avdragsrätten förrän skatt kan tas ut. Skattebetalaren har således inget intresse av att fördröja tidpunkten för uttag om han vill göra avdrag. Frankrikes regering har med rätta påpekat att tidpunkten för betalning är en fråga om förhandling och avtal mellan parterna och det förefaller osannolikt att den som utför tjänsten vill fördröja betalning av en tjänst som har utförts. Genom att välja betalningsdagen som tidpunkten för uttag av skatt, har den som utför tjänsten inte längre något intresse av att fördröja beskattningen. Den som utför tjänsten kan själv eller enligt avtal med motparten välja vid vilken tidpunkt tjänsten skall utföras. Detta innebär att han själv av egen fri vilja eller enligt avtal med motparten kan välja när skatt kan tas ut enligt huvudregeln i artikel 10.2 första stycket i direktivet.

27. Kommissionen har gjort gällande att lydelsen av artikel 11 C.1 i direktivet stöder dess tolkning av artikel 10.2, att den italienska lagstiftningen innebär en alltför extensiv tolkning av avsteget. Jag håller inte med om detta. Jag anser att lydelsen av artikel 11 C.1 inte på något sätt är till vägledning för tolkningen av artikel 10.2. I artikel 11 C.1 behandlas frågan om nedsättning av beskattningsunderlaget och inte frågan om skattskyldighetens inträde eller tidpunkten för uttag av skatt.

28. Inte heller anser jag att skyldigheten i artikel 22.3 a i direktivet att utfärda en faktura (eller annan handling som fungerar som en faktura) är oförenlig med att betalningsdagen fastställs som dagen för uttag av skatt, vilket har invänts. Dessa två frågor är helt oberoende av varandra. Det finns inget logiskt samband mellan skyldigheten att utfärda en faktura och att fastställa att skatt kan tas ut när tjänsten betalas. I vilket fall som helst, och oberoende av hur restriktivt artikel 10.2 tolkas, kan medlemsstaterna utnyttja valmöjligheten vid vissa transaktioner. I dessa fall kvarstår skyldigheten i artikel 22.3 a att utfärda en faktura. Enligt min mening är artikel 22.3 helt och hållet förenlig med att köpeskillingens mottagande utgör tidpunkten för uttag av skatt.

29. Även om det vore korrekt att tolka artikel 10.2 så att alla transaktioner inte omfattas av avsteget, innebär inte detta att den italienska lagstiftningen är oförenlig med direktivet. Frankrikes regering har gjort gällande att tillhandahållande av tjänster utgör en undergrupp inom de transaktioner som omfattas av direktivet, det vill säga leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Enligt Frankrikes regering är artikel 6 i dekretet förenlig med artikel 10.2 i direktivet, oavsett vilken tolkning som görs av ordet "vissa". Den har påpekat att även enligt fransk lagstiftning kan skatt vid tillhandahållande av

tjänst tas ut från det att betalning har skett. Jag instämmer i den allmänna tankegången i detta påstående. I artikel 6 i dekretet anges att skatten vid leverans av varor, i motsats till tillhandahållande av tjänster, kan tas ut när varorna levereras (dock med några särskilda undantag). Således innehåller artikel 6 i dekretet en regel för leverans av varor och en annan regel för att fastställa när skatt kan tas ut vid tillhandahållande av tjänster. Det är tydligt att den italienska bestämmelsen behandlar tjänster som en undergrupp till de skattepliktiga transaktioner som definieras i avdelning V i direktivet och på vilka artikel 10.2 är tillämpliga.

30. Slutligen framstår det inte som om tillämpningen av den italienska lagstiftningen medför negativa effekter på gemenskapens egna tillgångar eller för konkurrensvillkoren inom gemenskapen.

31. Följaktligen anser jag att medlemsstaterna enligt artikel 10.2 i direktivet ges möjlighet att föreskriva att mottagandet av köpeskillingen beträffande alla former av tillhandahållande av tjänst är den tidpunkt då skatt kan tas ut, såsom Italien har gjort i artikel 6 i dekretet.

Den andra frågan

32. Med den andra frågan vill den hänskjutande domstolen ha klarhet i om det finns någon maximal tidsgräns för hur länge det går att dröja med att utfärda en faktura. Det bör påminnas om att fakturan enligt artikel 21 fjärde stycket i dekretet skall utfärdas vid tidpunkten när transaktionen utförs, och denna tidpunkt fastställs i artikel 6 i dekretet. Artikel 6 jämförd med artikel 21 i dekretet innebär i fråga om tillhandahållande av tjänster att fakturan skall utfärdas vid betalning. Någon annan tidsgräns för att utfärda fakturan finns inte.

33. Eftersom det inte finns någon annan tidsgräns för att utfärda fakturan, anser den hänskjutande domstolen att parterna då kan välja att betala skatten vid den tidpunkt som passar dem bäst. Med hänvisning till de skäl som anges i punkt 26 ovan, anser jag att en sådan invändning inte är hållbar.

34. Frankrikes regering har gjort gällande att eftersom det i artikel 22.3 i direktivet, som

innehåller bestämmelser om fakturor, inte uttryckligen anges någon tidsgräns för dess utfärdande, skall fakturan utfärdas vid skattskyldighetens inträde. Den har gjort gällande att medlemsstaterna av praktiska skäl kan tillåta de skattskyldiga att utfärda fakturan vid en senare tidpunkt. Om en medlemsstat på ett sådant sätt avviker från huvudregeln att fakturan skall utfärdas vid skattskyldighetens inträde, skall den uttryckligen föreskriva inom vilken tid fakturan skall utfärdas. Den har även gjort gällande att så är fallet oberoende av om medlemsstaten har utnyttjat möjligheten till avsteg i artikel 10.2 i direktivet eller inte.

35. På denna punkt håller jag inte med Frankrikes regering. Det bör noteras att det i direktivet noga anges när skattskyldigheten inträder och när skatt kan tas ut. Som jag redan tidigare har förklarat är dessa tidpunkter viktiga i direktivets uppbyggnad, eftersom de avgör skattesats, den deklaration i vilken den som utför tjänsten skall ta upp transaktionen och sålunda betalningsdag och när kundens avdragsrätt uppkommer. I direktivet anges däremot inte exakt när en faktura skall utfärdas. I artikel 22.3 föreskrivs endast att en skattskyldig person skall utfärda en faktura beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person och beträffande betalningar a conto som han erhållit från någon annan skattskyldig person. Den omständigheten att det inte anges någon tidpunkt när fakturan skall utfärdas, visar att denna tidpunkt vanligtvis är av underordnad betydelse i direktivets uppbyggnad. Skattskyldiga personer är skyldiga att utfärda fakturor beträffande de varor och tjänster som de tillhandahållit någon annan skattskyldig person för att kunna säkerställa att handlingar finns i bokföringen hos den som utför tjänsten och hos deras kunder, till stöd för de uppgifter som de tar upp i sina skattedeklarationer för en viss period beträffande utgående skatt för försäljning och ingående skatt för förvärv. Eftersom skatt enligt andra stycket i artikel 10.2 kan tas ut vid betalning a conto trots att levererans ännu inte har ägt rum eller tjänsterna ännu inte har utförts, är skattskyldiga personer även skyldiga att utfärda en faktura för sådana betalningar. Skyldigheterna beträffande fakturor är kopplade till den allmänna skyldigheten för skattskyldiga personer i artikel 22.2 att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att skatten skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten. Det får förmodas att skattskyldiga personer arkiverar aktuella handlingar och i vart fall skall de — senast den dag de är skyldiga att inge sin periodiska skattedeklaration — inneha kopior på sälj- och köpfakturor som kan styrka den nettoskatt som har redovisats. Jag kan emellertid inte se någon anledning till att direktivet skall tolkas så att det fastställs en viss dag när en faktura skall utfärdas eller att en medlemsstat är skyldig att fastställa en sådan dag. Såsom Förenade konungariket har påstått, kan medlemsstaterna emellertid göra detta med stöd av artikel 22.8, i vilken medlemsstaterna ges en allmän rätt att ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering

och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

36. Frågan uppkommer emellertid om en medlemsstat, när den använder sig av möjligheten enligt artikel 10.2 tredje stycket första strecksatsen att föreskriva att skatt kan tas ut på fakturadatum, skall föreskriva det datum när en faktura skall utfärdas. Samma fråga uppkommer vad gäller andra strecksatsen i samma stycke, eftersom en fördröjning av utfärdandet av en faktura normalt fördröjer tidpunkten för betalning och sålunda tidpunkten för uttag av skatt enligt denna bestämmelse. Emellertid anges i dessa bestämmelser inte något uttryckligt krav på att medlemsstaterna skall föreskriva ett datum när en faktura skall utfärdas. Det förefaller inte heller som väsentligt att de gör detta. För det första kan en medlemsstat om den så vill utnyttja möjligheten i tredje strecksatsen i samma stycke att föreskriva en tidsgräns vid vars utgång skatt kan tas ut, oavsett om en faktura har utfärdats eller inte. För det andra kommer i allmänhet ett snabbt utfärdande av fakturan att vara av intresse för den som utför tjänsten, vilkens huvudsakliga önskan är att få betalt så fort som möjligt. En skattskyldig kund kommer att vara ovillig att betala den som har utfört tjänsten innan han kan erhålla en korrekt faktura, som ger honom rätt att dra av den fakturerade skatten. Det är riktigt att det vid ändring av skattesatserna skulle kunna finnas ett visst utrymme för skatteflykt genom att manipulera med tidpunkten för uttag av skatt. För detta fall finns dock uttryckliga bestämmelser i artikel 12.2 i direktivet genom att medlemsstaterna får genomföra justeringar i de fall som anges i artikel 10.2 andra och tredje styckena för att ta hänsyn till den skattesats som var tillämplig vid den tidpunkt då varorna eller tjänsterna tillhandahölls.

37. Det förefaller således inte föreligga något övertygande skäl till att tolka direktivet så att det föreskrivs ett datum för utfärdande av en faktura eller en skyldighet för en medlemsstat att föreskriva ett sådant datum. Under förutsättning att de iakttar sin allmänna skyldighet att säkerställa en korrekt tillämpning av skatten, är det således tillräckligt att ge medlemsstaterna ett utrymme för skön på detta område. Så är i synnerhet fallet, eftersom faktureringsrutiner kan variera avsevärt beroende på företag eller berörd sektor. En restriktiv tolkning av direktivet skulle i onödan kunna störa normalt handelsbruk.

38. Sålunda anser jag att den medlemsstat som utnyttjar den möjlighet till avsteg som anges i artikel 10.2 i direktivet inte har någon skyldighet att ange ett datum när en faktura senast måste utfärdas.

Den tredje frågan

39. Genom den tredje frågan vill den nationella domstolen få klarhet i om det i direktivet föreskrivs en skyldighet för de medlemsstater som använder sig av möjligheten till avsteg i artikel 10.2 i direktivet att anta bestämmelser om utfärdande av handlingar om den tillhandahållna tjänsten och om den betalning som skall erläggas.

40. I artikel 22 i direktivet om skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning enligt det inhemska systemet anges några få särskilda bestämmelser om de handlingar som skattskyldiga personer skall bevara. Förutom vissa skyldigheter om utfärdande av och innehåll i fakturor och deklarationer, föreskrivs i artikel 22.2 för skattskyldiga personer endast en allmän skyldighet att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att skatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten. Vidare får medlemsstaterna genom artikel 22.8 möjlighet att ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

41. Medlemsstaterna tillerkänns därför enligt direktivet ett stort utrymme för skön vid formuleringen av de bestämmelser som är nödvändiga för att skatten skall kunna tillämpas korrekt. Detta stora utrymme för skön förefaller motiverat, eftersom medlemsstaterna vid formuleringen av bestämmelserna måste beakta olika överväganden, däribland skillnader mellan bolagen i storlek och typ av affärsverksamhet och särskilda krav ifråga om bokföring enligt bolagsrätten eller enligt lagstiftningen om direkta skatter. Förutom att föreskriva bestämmelser om bokföring kan medlemsstaterna förväntas genomföra periodiska inspektioner för att se till att skattskyldiga personer följer sådana bestämmelser. Medlemsstaterna kan, i synnerhet beträffande små företag som inte har tillräcklig intern bokföringskontroll, vilja komplettera sina inspektioner med metoder för bokföringsanalys.

42. Mot denna bakgrund skulle det inte vara någon mening med att domstolen tolkade direktivet så att medlemsstaterna var skyldiga att föreskriva särskilda krav som inte uttryckligen anges i direktivet. Det viktigaste är att medlemsstaterna i så stor utsträckning som möjligt ser till att skattskyldiga personer bokför och redovisar skatt på alla varuleveranser och alla utförda tjänster och begär avdrag för mervärdesskatt endast för rättmätiga utgifter i rörelsen. Enligt min mening skall direktivet tolkas så att medlemsstaterna har ett stort utrymme för skön vid formuleringen av bestämmelserna för att uppnå detta mål.

43. Sålunda anser jag att det i direktivet inte föreskrivs någon skyldighet för medlemsstaterna att anta bestämmelser om utfärdande

av handlingar eller förteckningar avseende den avslutade tjänsten och betalningen för den, utöver skyldigheten att kräva att det utfärdas en faktura enligt artikel 22.3. Om en medlemsstat har använt sig av möjligheten till avsteg i artikel 10.2 eller inte, har enligt min mening ingen betydelse i denna fråga.

Konsekvenserna av den italienska lagstiftningens eventuella oförenlighet med direktivet

44. Följden blir således, enligt min mening, att den italienska lagstiftningen är förenlig med direktivet. Även om så inte skulle vara fallet, kan inte Italiens regering åberopa direktivet för att bötfälla Italittica, eftersom Italittica hade följt den italienska lagstiftningen.

45. Det är uppenbart att ett direktiv som inte har införlivats enbart kan åberopas av enskilda mot statliga organ och inte vice versa. Myndigheterna i en medlemsstat kan därför inte bortse från sin egen lagstiftning som den anser vara oförenlig med direktivet för att ålägga enskilda skyldigheter. I domen i målet Faccini Dori [6] har domstolen bekräftat att enskilda inte kan åberopa ett direktiv som inte har införlivats för att göra gällande en rättighet och genomdriva denna rättighet gentemot en annan enskild vid en nationell domstol. I än högre grad kan således staten och dess organ inte åberopa ett direktiv som inte har införlivats för att ålägga enskilda skyldigheter [7].

46. Vidare kan det inte hävdas att den italienska lagstiftningen i motsats till sin uppenbara lydelse skall tolkas på ett sådant sätt att den blir förenlig med direktivet. Huvudregeln, att nationella domstolar skall tolka sin nationella lagstiftning mot bakgrund av lydelsen och syftet med ett direktiv, gäller inte när följden av en sådan tolkning av den nationella lagstiftningen blir att straffrättsligt ansvar åläggs under omständigheter där ett sådant ansvar inte skulle uppkomma enbart på grund av den nationella lagstiftningen. Anledningen till denna begränsning är att en vid tolkning av strafflagar strider mot den grundläggande legalitetsprincipen (nullum crimen, nulla poena sine lege) [8].

6 — Dom av den 14 juli 1994 (C-91/92, Rec. s. I-3325).

7 — Dom av den 11 juni 1987, Pretore di Salò mot X (14/86, Rec. s. 2545, punkterna 19 och 20).

8 — Dom av den 8 oktober 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Rec. s. 3969, punkt 13). Se även punkt 24— 26 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-206/88 och C-207/88, Vessoso och Zanetti (dom av den 28 mars 1990, Rec. s. I-1461).

Förslag till avgörande

47. Således anser jag att de hänskjutna frågorna skall besvaras enligt följande:

1) Enligt artikel 10.2 i rådets direktiv 77/388/EEG kan medlemsstaterna bestämma att mottagandet av köpeskillingen skall anses utgöra den omständighet som beträffande alla former av tillhandahållande av tjänst gör att skatt kan tas ut.

2) Den medlemsstat som använder sig av den möjlighet till avsteg som anges i artikel 10.2 tredje stycket andra strecksatsen är inte skyldig att föreskriva en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde under vilken en faktura eller annan jämförlig handling skall utfärdas trots att betalning ännu inte har ägt rum.

3) Den medlemsstat som använder sig av den ovan nämnda möjligheten till avsteg är inte skyldig att anta detaljerade bestämmelser om upprättande av handlingar eller förteckningar beträffande den utförda tjänsten och betalningen för denna varje gång en faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats eller när betalning ännu inte har ägt rum.