

61992J0010

DOMSTOLENS DOM AF 20. OKTOBER 1993. - MAURIZIO BALOCCHI MOD MINISTERO DELLE FINANZE DELLO STATO. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: TRIBUNALE DI GENOVA - ITALIEN. - SJETTE MOMSDIREKTIV - BETALING AF MOMSENS NETTOBELOEB - BETALING AF ET AF ACONTOBELOEB AF DETTE BELOEB. - SAG C-10/92.

Samling af Afgørelser 1993 side I-05105

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1. Praejudicielle spoergsmaal ° forelaeggelse for Domstolen ° nødvendigheden af en forudgaaende kontradiktorisk retsforhandling ° den nationale rets vurdering

(EOEF-traktaten, art. 177)

2. Praejudicielle spoergsmaal ° forelaeggelse for Domstolen ° spoergsmaalet, om forelaeggelsesafgoerelsen er afsagt i overensstemmelse med de nationale bestemmelser vedroerende retternes sammensaetning og virkemaade ° ingen proevelse ved Domstolen

(EOEF-traktaten, art. 177)

3. Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsaetningsafgifter ° faelles merværdiafgiftssystem ° betaling af afgiften, efter at den er forfalden ° national ordning, der paalaegger de afgiftspligtige at betale acontobeløb, der har karakter af forskud ° uforenelighed med det sjette direktiv ° borgernes mulighed for at paaberaabe sig de relevante bestemmelser

(Raadet direktiv 77/388, art. 10 og art. 22, stk. 4 og 5)

Sammendrag

1. Selv om det i forbindelse med proceduren i henhold til traktatens artikel 177 kan være i en god retsplejes interesse, at et praejudicielt spoergsmaal foerst stilles, efter at der har fundet en kontradiktorisk retsforhandling sted, indgaar et saadant krav dog ikke i de betingelser, som er fastsat for iverksaettelsen af den naevnte procedure. Det tilkommer alene den nationale ret at

afgoere, om det er noedvendigt at hoere sagsoegte, foerend der traeffes afgoerelse om forelaeggelse.

2. Inden for rammerne af proceduren i henhold til traktatens artikel 177 tilkommer det ikke Domstolen at undersøge, om den afgoerelse, der forelaegges den, er afsagt i overensstemmelse med de nationale bestemmelser vedroerende retternes sammensaetning og virkemaade. Domstolen er derfor bundet af en forelaeggelsesafgoerelse, der er afsagt af en ret i en medlemsstat, saa laenge denne ikke er blevet omgjort under en eventuel anke efter national ret.

3. Artikel 10 og artikel 22, stk. 4 og 5, i sjette direktiv 77/388 ° der bestemmer dels, at merværdiafgiften forfalder paa det tidspunkt, hvor levering af godet eller tjenesteydelserne finder sted, dels at medlemsstaterne kan fravige reglen om betaling samtidig med indgivelse af den periodiske angivelse og opkræve acontobeløb ° er til hinder for, at de afgiftspligtige ved nationale bestemmelser pålægges at indbetale et beløb paa 65% af det samlede tilsvarende for en periode, der endnu ikke er udløbet, saaledes at de afgiftspligtige i visse tilfælde kommer til at betale afgift af transaktioner, der endnu ikke er gennemført. En saadan ordning kan medføre, at acontobeløbene omlægges til forskudsbetaling, hvilket strider mod den regel i direktivet, hvorefter medlemsstaterne alene kræver betaling af moms af gennemførte transaktioner.

Afgiftspligtige, der afkræves saadanne betalinger, kan for de nationale retter påberaabe sig ovennævnte bestemmelser i sjette direktiv.

Dommens præmisser

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

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

3 Ifølge den italienske momslovgivning løber afgiftsaaret fra den 1. januar til den 31. december. De afgiftspligtige skal indgive en angivelse for hvert afgiftsaar senest den 5. marts i det følgende aar. Denne aarsangivelse har karakter af en sammenfattende opgoerelse. I løbet af afgiftsaaret skal de afgiftspligtige foretage maanedlige eller kvartalsvise indbetalinger i forhold til størrelsen af deres omsætning. Naar de afgiftspligtige indgiver deres aarsangivelse til myndighederne, indbetaler de den resterende del af momsen af deres virksomhed i hele afgiftsaaret eller faar eventuelt det for meget indbetalte beløb tilbagebetalt.

4 Før 1991 indbetaltes tilsvaret for aarets sidste kvartal principielt sammen med aarsangivelsen i marts maaned i det følgende aar. Denne regel blev ændret ved artikel 6, stk. 2, i lov nr. 405/90 af 29. december 1990 (herefter benævnt "lov nr. 405/90", offentliggjort i det almindelige tillæg til GURI nr. 303 af 31.12.1990), der traadte i kraft den 1. januar 1991.

5 Ifølge den nye ordning skal afgiftspligtige, der skal foretage maanedlige indbetalinger, senest den 20. december som acontobeløb paa momsen for den samme maaned indbetale et beløb svarende til 65% af den indbetaling, de har foretaget (eller skulle have foretaget) for december maaned i det foregaaende aar. Dersom en afgiftspligtig forudser, at det beløb, han vil komme til at skyldes for december maaned i det løbende aar, vil blive mindre end det, han betalte for samme

maaned i det foregaaende aar, kan han vaelge inden for samme frist at betale et beloeb svarende til 65% af den moms, han skoenner at skulle betale for den loebende december maaned.

6 I oevrigt skal afgiftspligtige, der skal foretage kvartalsvise indbetalinger, ligeledes senest den 20. december, som forskud paa den indbetaling, der skal ske sammen med indgivelsen af aarsangivelsen, betale et beloeb svarende til 65% af den indbetaling, der er foretaget (eller skulle have vaeret foretaget) for fjerde kvartal i det foregaaende aar, eller dersom beloebet er lavere da af den indbetaling, der skal ske for fjerde kvartal i det loebende aar.

7 Med henblik paa beregningen af det beloeb, der skal indbetales inden den 20. december i det loebende aar, har den afgiftspligtige saaledes to muligheder, uanset om han skal foretage maanedlige eller kvartalsvise indbetalinger. Han kan til grund for sin beregning laegge enten det i det foregaaende aar senest indbetalte (maanedlige eller kvartalsvise) beloeb, eller det beloeb, han forventer at skulle betale ved udgangen af det loebende aar som sidste (maanedlige eller kvartalsvise) indbetaling. I sidstnaevnte tilfaelde bestemmes det dog i artikel 6, stk. 5, i lov nr. 405/90, at der skal indbetales et afgiftstillæg paa 20% af de ubetalte beloeb af en afgiftspligtig, som undlader helt eller delvis at betale det skyldige beloeb.

8 M. Balocchi driver virksomhed som ejendomsadministrator i Italien og er derfor momspligtig. Da han hoerer under den kategori af afgiftspligtige, hvis omsætning andrager under 360 mio. LIT, er han undergivet ordningen med kvartalsvise indbetalinger, den saakaldte "forenklede ordning". I denne forbindelse skal han i medfoer af artikel 33 i praesidentens dekret nr. 633/72 (det almindelige tillæg til GURI nr. 292 af 1.11.1972) foretage regelmaessige indbetalinger foer den femte dag i den anden maaned efter aarets tre foerste kvartaler. Siden 1991 har han senest den 20. december skullet indbetale det acontobeløb for fjerde kvartal, der er omhandlet i artikel 6, stk. 2, i lov nr. 405/90.

9 M. Balocchi anfaegter ovennaevnte artikel 6 med den begrundelse, at der ifølge denne foer udloebet af aarets sidste kvartal skal betaales moms for hele dette kvartal. Som foelge heraf vedroerer en del af det acontobeløb, der skal indbetales, moms af ydelser, som endnu ikke er udfoert, og beloeb, der endnu ikke er opkraevet.

10 Denne bestemmelse strider efter M. Balocchi's opfattelse mod sjette direktivs artikel 10 og 11, hvorefter der foerst kan kraeves moms, naar den afgiftspligtige transaktion gennemfoeres. For at goere sin opfattelse gaeldende har M. Balocchi anlagt sag ved Tribunale di Genova med paastand om at det fastslaas, at ovennaevnte italienske bestemmelse er uforenelig med faelleskabsretten, og anmodet rettens praesident, der har fulgt hans anmodning, om foreloebig at udsaette forpligtelsen til indbetaling af acontobeløbet i medfoer af denne bestemmelse. Da rettens praesident i oevrigt har fundet, at sagens afgoerelse i realiteten afhaenger af en fortolkning af faelleskabsretten, har han forelagt Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

"1) Er der ved bestemmelserne i artikel 10 og 11 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 (EFT L 145 af 13.6.1977) gennemfoert en harmonisering af begreberne 'afgiftspligtens indtraeden' og 'afgiftens forfald', og har private i bekræftende fald ifølge disse bestemmelser rettigheder, som kan goeres gaeldende ved de nationale domstole?

2) Saafremt det foerste spoergsmaal besvares bekræftende, spoerges der, hvad der skal forstaas ved afgiftspligtens indtraeden og afgiftens forfald, samt om artikel 10 og 11 i naevnte direktiv efter Domstolens fortolkning af disse bestemmelser er til hinder for nationale regler (artikel 6 i lov nr. 405/90), hvorefter tjenesteydere er forpligtet til at indbetale moms for tjenesteydelser, der endnu ikke er praesteret, og af beloeb i betaling herfor, der endnu ikke er opkraevet?"

11 Vedroerende hovedsagens faktiske omstaendigheder, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises til retsmoderappen. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende, i det omfang det er noedvendigt for

forstaaelsen af Domstolens argumentation.

Formaliteten

12 Den italienske regering goer for det foerste gaeldende, at det praejudicielle spoergsmaal er blevet stillet i forbindelse med en ikke-kontradiktorisk sagsbehandling, idet det italienske finansministerium ikke har haft lejlighed til at gribe ind og fremkomme med sine bemaerkninger til de argumenter, der fremsaettes af M. Balocchi. Sagen boer derfor afvises.

13 Det fremgaar af Domstolens praksis, at det vel kan vaere i en god retsplejes interesse, at et praejudicielt spoergsmaal foerst stilles, efter at der har fundet en kontradiktorisk retsforhandling sted.

14 Men det maa dog erkendes, at en forudgaaende kontradiktorisk retsforhandling ikke indgaar i de betingelser, som er fastsat for ivaerksaettelsen af den i traktatens artikel 177 omhandlede procedure, og at det alene tilkommer den nationale ret at afgoere, om det er noedvendigt at hoere sagsoegte, foerend der traeffes afgoerelse om forelaeggelse (jf. dom af 28.6.1978, sag 70/77, Simmenthal, Sml. s. 1453).

15 Den italienske regering bestrider dernaest, at den praejudicielle anmodning kan antages til realitetsbehandling, med den begrundelse, at den forelaeggende ret ikke er kompetent i afgiftsspoergsmaal.

16 Dette argument henhoerer under national ret og kan foelgelig ikke tiltraedes. Domstolen har nemlig principielt i dom af 14. januar 1982 (sag 65/81, Reina, Sml. s. 33, praemis 7) fastslaaet, at det ikke tilkommer den at undersøge, om den kendelse, der forelaegges den, er afsagt i overensstemmelse med de nationale bestemmelser vedroerende retternes sammensaetning og virkemaade.

17 Domstolen er derfor bundet af en forelaeggelseskendelse, der er afsagt af en ret i en medlemsstat, saa laenge denne ikke er blevet omgjort under en eventuel anke efter national ret.

Realiteten

Lovligheden af bestemmelserne i et system med acontobetaling

18 Med forelaeggelseskendelsen oenskes i det vaesentlige for det foerste oplyst, om de relevante bestemmelser i det sjette direktiv er til hinder for, at de afgiftspligtige ved en national lovgivning paalaegges at indbetale et momsbeløb paa 65% af det samlede tilsvar for en afgiftsperiode, der endnu ikke er udlobet.

19 Ifoelge den omtvistede italienske regel, der er indeholdt i artikel 6 i lov nr. 405/90, skal de afgiftspligtige indbetale et acontobeløb paa 65% af den moms, der skyldes for hele denne periode, selv om aarets sidste maaned eller sidste kvartal endnu ikke er udlobet. Sagsoegeren i hovedsagen og Kommissionen goer gaeldende, at dette acontobeløb bevirker, at afgiftspligtige skal betale moms af transaktioner, der endnu ikke er gennemfoert, og at bestemmelsen om betaling af dette acontobeløb derfor strider mod sjette direktivs artikel 10, stk. 2.

20 Momsen er en afgift, der betales af omsaetningen i form af levering af et gode (levering af en vare) eller udfoerelse af en tjenesteydelse. Som generaladvokaten med rette har understreget, fremgaar det af ordningen i sjette direktiv, at denne afgift principielt foerst skal betales efterfoelgende.

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

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

23 Det bestemmes i artikel 10, stk. 2, at "afgiftspligten indtraeder og afgiften forfalder paa det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted".

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

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

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

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

28 At åcontobeløbene saaledes bliver til forskudsbeløb, er særlig tydeligt for saa vidt angaar afgiftspligtige, der skal indbetale månedsvis. For disses vedkommende svarer åcontobeløbet næsten nøjagtigt til antallet af månedsdage, der er forløbet mellem den 1. og den 20. december, nemlig 64,5%. Som følge heraf afføder selv det mindste fald i omsætningen fra år til år, saavel som det mindste fejlskøn over omsætningen efter udløbet af det løbende år, forpligtelse til at betale et åcontobeløb, der klart overstiger det, der forfalder pr. 20. december i det løbende år. Derimod er risikoen for afgiftspligtige, der skal indbetale kvartalsvis, mindre, idet 88% af kvartalet allerede er forløbet den 20. december, hvor åcontobeløbet paa 65% for det

sidste kvartal i det loebende aar skal betales.

29 Den italienske regering har herved gjort gaeldende, at den giver den afgiftspligtige mulighed for at beregne sin faktiske omsaetning i den loebende maaned eller det loebende kvartal i stedet for at laegge omsaetningen i den tilsvarende maaned eller det tilsvarende kvartal i det foregaaende aar til grund.

30 Denne mulighed er ikke afgoerende. Problemet i den italienske lovgivning findes, uanset om referencegrundlaget er det loebende aar eller det foregaaende aar.

31 Paa grundlag af de anfoerte betragtninger skal det forelagte spoergsmaal besvares med, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 10 og artikel 22, stk. 4 og 5, er til hinder for, at de afgiftspligtige ved en national lovgivning paalaegges at indbetale et momsbeløb paa 65% af det samlede tilsvær for en periode, der endnu ikke er udlobet.

Den umiddelbare virkning af de relevante bestemmelser i direktivet

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

33 Med henblik paa besvarelsen af dette spoergsmaal er det tilstraekkeligt at henvise til Domstolens faste praksis vedroerende muligheden for paaberaabelse af direktiver (jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53).

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

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

36 De af praesidenten for Tribunale di Genova forelagte spoergsmaal skal derfor besvares saaledes:

1) Bestemmelserne i artikel 10 og artikel 22, stk. 4 og 5, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er til hinder for, at de afgiftspligtige ved nationale bestemmelser paalaegges at indbetale et momsbeløb paa 65% af det samlede tilsvær for en periode, der endnu ikke er udlobet.

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

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

37 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongerige og af Kommissionen for De Europæiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer

det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, som er forelagt af præsidenten for Tribunale di Genova ved kendelse af 18. december 1991, for ret:

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

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