

61994J0144

DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 26. OKTOBER 1995. - UFFICIO IVA DI TRAPANI MOD ITALITTICA SPA. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: COMMISSIONE TRIBUTARIA CENTRALE - ITALIEN. - SJETTE MOMSDIREKTIV - FORTOLKNING AF ARTIKEL 10, STK. 2 - AFGIFTENS FORFALD - RAEKKEVIDDEN AF DEN UNDTAGELSE, MEDLEMSSTATERNE KAN TRAEFFE AFGOERELSE OM. - SAG C-144/94.

Samling af Afgørelser 1995 side I-03653

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° merværdiafgift ° fælles merværdiafgiftssystem ° den afgiftsudløsende begivenhed og afgiftens forfald ° medlemsstaternes adgang til for visse transaktioner at bestemme, at forfaldstiden indtræder senere ° rækkevidde

(Rådets direktiv 77/388, art. 10, stk. 2)

Sammendrag

I artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter er det som en undtagelse fra bestemmelsen i samme artikels første afsnit om, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af godet eller tjenesteydelsen finder sted, bestemt, at medlemsstaterne kan træffe afgørelse om, at afgiften "for visse transaktioner og visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder

° enten senest ved udstedelsen af faktura eller af det dokument, der tjener som faktura, eller

° senest naar vederlaget indgaar, eller

° saafremt der ikke udstedes faktura, eller saafremt denne eller det dokument, der tjener som faktura, udstedes for sent, inden for en naermere angiven frist fra afgiftspligtens indtraeden".

Medlemsstaterne har efter denne artikel mulighed for at bestemme, at den omstaendighed, at vederlaget indgaar, for alle leveringer af tjenesteydelser, er den omstaendighed, der bevirker, at afgiften forfalder.

En medlemsstat, der benytter sig af undtagelsen ifølge denne artikel, har ikke pligt til at "fastsaette en naermere angiven frist fra afgiftspligtens indtraeden", inden for hvilken fakturaen eller det dokument, der tjener som faktura, skal vaere udstedt, skønt vederlaget endnu ikke er indgaaet, eller til at indfoere bestemmelser om udfaerdigelse af dokumenter eller opgoerelser vedroerende den afsluttede ydelse og det beloeb, der skyldes som vederlag, i alle tilfaelde, hvor fakturaen eller det til fakturaen svarende dokument ikke er blevet udstedt, eller vederlaget ikke er indgaaet.

Parter

I sag C-144/94,

angaaende en anmodning, som Commissione tributaria centrale i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Ufficio IVA di Trapani

mod

Italittica SpA,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 10, stk. 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), C. Gulmann, P. Jann og L. Sevón,

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretaer: fuldmaegtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

° den italienske regering ved professor Luigi Ferrari Bravo, chef for Udenrigsministeriets Servizio del contenzioso diplomatico, som befuldmaegtiget og avvocato dello Stato Maurizio Fiorilli

° den franske regering ved sous-directeur Catherine de Salins, Udenrigsministeriets direction des affaires juridiques, og secrétaire des affaires étrangères, Jean-Louis Falconi, sammesteds, som befuldmaegtigede

° Det Forenede Kongerige ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmaegtiget, bistaaet af Barrister Vivien Rose

° Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlaeg i retsmoedet den 8. juni 1995 af sagsoegte ved dottore commercialista F. Rocca, af den italienske regering, af den franske regering, af Det Forenede Kongerige ved Barrister A.W.H. Charles og af Kommissionen ved juridisk konsulent E. de March, som befuldmaegtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 13. juli 1995,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 24. marts 1994, indgaaet til Domstolen den 25. maj s.aa., har Commissione tributaria centrale i medfoer af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 10, stk. 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter "direktivet").

2 Disse spoergsmaal er blevet rejst under en tvist mellem selskabet Italittica og Ufficio IVA di Trapani (herefter "Ufficio").

3 Italittica, der driver dambrugsanlaeg, afsluttede to kontrakter med selskabet Sangiovanni Industrie Riunite (herefter "Sangiovanni") om opfoerelse af en bygning til selskabets drift. Sangiovanni udstedte i forbindelse hermed tre fakturaer og endelig den 17. oktober 1980 en proformafaktura til endelig afregning paa 338 215 680 LIT, der ikke angav det momsbeloeb, som skulle betales.

4 Under en afgiftsinspektion blev det konstateret, at Italittica havde opfoert vaerdien af denne bygning under aktiver i aarsregnskabet for 1980, hvori skylden til Sangiovanni var opfoert under rubrikken "ydelse ifoelge senere regning" uden angivelse af momsbeloebet. Ufficio naaede til det resultat, at Italittica havde overtraadt artikel 41, stk. 4, i dekret fra Republikkens praesident nr. 633/72 af 26. oktober 1972 om indfoerelse af moms og regler for betaling heraf (GURI nr. 292 af 11.11.1972, herefter "dekretet"), hvorfor der blev paalagt selskabet en boede paa 94 700 000 LIT.

5 Artikel 41, stk. 4, i den udgave af dekretet, der var gaeldende, da de faktiske omstaendigheder i hovedsagen fandt sted, indeholder foelgende bestemmelser:

"En koeber eller bestiller, der i forbindelse med sin erhvervsvirksomhed har erhvervet varer eller tjenesteydelser, for hvilke den person, som er forpligtet til at udfaerdige regning, ikke har udstedt regning eller udstedt en regning, der ikke er forskriftsmaessig, skal berigtige forholdet paa foelgende maade:

a) Saafremt regningen ikke modtages inden fire maaneder efter transaktionen, fremlaegger han selv senest 30 dage efter udloebet af denne periode for den kompetente myndighed to eksemplarer af et dokument, der indeholder de kraevede oplysninger ... idet samtidig den

tilsvarende afgift indbetales.

..."

6 Italittica klagede i anledning heraf til Commissione tributaria di primo grado og gjorde herved under henvisning til dekretets artikel 6, stk. 3, gældende, at afgiften ikke var forfalden, idet selskabet endnu ikke havde betalt det resterende skyldige beløb. Naevnte artikel 6 indeholder jo følgende bestemmelser: "Tjenesteydelser anses for præsteret, naar modydelsen erlaegges." Ifølge Italittica udgjorde proformafakturaen ikke en regning, men alene et dokument, der var udstedt som bevis for skylden for hidtil udfoert arbejde samt med henblik paa at opnaa et tilskud fra regionalmyndighederne.

7 Italittica's klage blev taget til følge, hvorefter afgørelsen af Ufficio blev indbragt for Commissione tributaria di secondo grado di Trapani, der stadfaestede den.

8 Under den af Ufficio anlagte sag til prøvelse af sidstnaevnte afgørelse har Commissione tributaria centrale besluttet at udsætte sagen og anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

"1) Har medlemsstaterne efter artikel 10, stk. 2, i Raadets direktiv 77/388/EOEF mulighed for at bestemme, at afgiften 'forfalder' for samtlige tjenesteydelser, 'naar vederlaget indgaar' ?

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

3) Har den medlemsstat, der paaberaaber sig ovennaevnte 'undtagelse', pligt til at indføre naermere regler for dokumentation og registrering af leverede tjenesteydelser og betalingen herfor i tilfælde, hvor der ikke er udstedt faktura eller et dokument, som træder i stedet herfor, eller vederlaget ikke er indgaaet?"

Det første spørgsmål

9 Der maa henvises til direktivets artikel 10, stk. 2, hvorefter "afgiftspligten indtraeder og afgiften forfalder paa det tidspunkt, hvor levering af godet eller tjenesteydelsen finder sted". I samme stykke gives særlige regler i tilfælde af levering af varer og tjenesteydelser, hvor betaling sker i afdrag eller i flere omgange samt for betaling af afdrag, inden leveringen af varer eller tjenesteydelser har fundet sted, hvorved det i tredje afsnit er bestemt:

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

° enten senest ved udstedelsen af faktura eller af det dokument, der tjener som faktura, eller

° senest naar vederlaget indgaar, eller

° saafremt der ikke udstedes faktura, eller saafremt denne eller det dokument, der tjener som faktura, udstedes for sent, inden for en naermere angiven frist fra afgiftspligtens indtraeden."

10 Det er inden for rammerne af denne undtagelsesbestemmelse, at det i dekretets artikel 6, stk. 3, er fastsat, at tjenesteydelser anses for at være leveret, naar modydelsen erlaegges.

11 Den forelaeggende ret finder det usikkert, om de italienske bestemmelser er lovlige efter direktivet. Den har i den forbindelse først og fremmest anført, at undtagelse kun kan goeres for "visse transaktioner" (eller visse typer tjenesteydelser) eller for "visse kategorier af afgiftspligtige

personer". Det fremgaar ifoelge retten af flere bestemmelser i direktivet, at betaling af modydelsen principielt ikke er en omstaendighed, som foerer til afgiftspligtens indtraeden eller til dens forfaldstid, og direktivets artikel 2 samt artikel 4, stk. 1 og 2, der indeholder en definition af ordet "afgiftspligtig", udelukker, at denne person alene kan betragtes som opkraever af den afgift, der forinden er blevet betalt til ham af modtageren af godet eller tjenesteydelsen, som afgiften var blevet overvaeltet paa. I direktivet bliver der tvaertimod tale om overvaeltning af afgiften i de bestemmelser, der vedroerer fradragsretten. Endelig kan anvendelsen af betalingstidspunktet som kriterium for, hvornaar momsen forfalder af samtlige tjenesteydelser, bevirke, at tjenesteyderne og tjenesteydelsesmodtagerne aftaler det forfaldstidspunkt i afgiftsperioden, der passer dem bedst.

12 Kommissionen har anfoert, at Den Italienske Republik ikke har kunnet lade samtlige leveringer af tjenesteydelser vaere omfattet af undtagelsen ifoelge direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit. Den har herved navnlig baseret sig paa denne bestemmelses tekst, der skal fortolkes noej efter ordlyden, eftersom den udgoer en undtagelse fra reglen om, at afgiften forfalder paa det tidspunkt, hvor levering af varen eller tjenesteydelsen finder sted, og desuden paa direktivets artikel 11, punkt C.

13 Denne argumentation kan ikke anerkendes.

14 Selv om direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, som anfoert af Kommissionen skulle fortolkes strengt efter ordlyden, maa der, som den franske regering med foeje har paaapeget, laegges vaegt paa, at samtlige de i denne bestemmelse omtalte transaktioner bestaar af levering af tjenesteydelser og varer. Tjenesteydelserne udgoer inden for denne transaktionskategori en homogen undergruppe. Udtrykket "visse transaktioner", der ikke indeholder nogen saerlig begraensning, kan altsaa gaelde alle leveringer af tjenesteydelser.

15 Det bemaerkes i den forbindelse, at efter artikel 6, stk. 4, i Raadets andet direktiv 67/228/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° det faelles merværdiafgiftssystemes struktur og de naermere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14) kan der ° ligesom efter Kommissionens forslag til Raadets sjette direktiv (EFT 1973 C 80, s. 1) ° kun i meget faa tilfaelde goeres undtagelse fra reglen om, at afgiften forfalder paa det tidspunkt, hvor tjenesteydelsen praesteres. Som anfoert af generaladvokaten i punkt 22 i forslaget til afgoerelse kan det paa grundlag af den omstaendighed, at faelleskabslovgiver har afgraenset omraadet for tilladelige undtagelser vidt, antages, at det var hensigten at levne plads for et vidt skoen for medlemsstaterne. I retsmoedet har den franske regering gjort gaeldende, at Raadet vedtog artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, med henblik paa, at visse medlemsstater som Den Italienske Republik og Den Franske Republik kunne bibeholde deres lovgivning, hvorefter afgiften paa tjenesteydelser forfalder ved betalingen.

16 En herfra forskellig fortolkning paanoeder sig ikke i kraft af direktivets artikel 11, punkt C, stk. 1, som den nationale ret og Kommissionen har henvist til.

17 Denne bestemmelse, hvorefter beskatningsgrundlaget "i tilfaelde af ... ikke betaling eller kun delvis betaling ... efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsaettes tilsvarende paa betingelser, som fastsaettes af medlemsstaterne", opfattes som et led i anvendelsen af den generelle ordning, men kan, som naevnt af Det Forenede Kongerige, efter analogi anvendes i tilfaelde, hvor afgiften forfalder, naar vederlaget indgaar, hvorved det jo bliver muligt at foretage tilpasninger af det afgiftsbeloeb, der skal faktureres under hensyntagen til godtgoerelser eller rabatter, som ydes efter betalingen.

18 Hvad angaar direktivets artikel 22, stk. 3, litra a), hvorefter enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument, er denne bestemmelse ikke uforenelig med den omstaendighed, at afgiften forfalder, naar vederlaget indgaar. For var den det, ville den vaere til hinder for bestemmelsen i artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, som Den Italienske Republik har paaberaabt sig, ogsaa selv om det kun var i begraenset omfang i meget praecise tilfaelde.

19 Af samme grund kan argumentet om, at den afgiftspligtige person, naar afgiften forfalder med vederlagets erlaeggelse, bliver en blot og bar opkraever af afgiften ° hvilket strider mod afgiftens natur ° ikke udelukke den fortolkning af artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, hvorefter tidspunktet for afgiftens forfald efter denne bestemmelse for samtlige tjenesteydelser kan fastsaettes til det tidspunkt, hvor vederlaget indgaar.

20 Endelig bemaerkes det for saa vidt angaar muligheden for, at der paa forskellige maader sker afgiftsunddragelse, at selv den ordning, hvorved afgiften forfalder paa det tidspunkt, da leveringen af tjenesteydelser finder sted, goer det muligt for tjenesteyderne og tjenesteydelsesmodtagerne at vaelge dette tidspunkt paa grundlag af deres egne interesser. Under alle omstaendigheder begraenser tjenesteyderens interesse i at modtage betaling for den leverede ydelse samt den omstaendighed, at retten til at fradrage afgiften ifoelge direktivets artikel 17, stk. 1, indtraeder samtidig med, at afgiften forfalder, antallet af tilfaelde, i hvilke betalingen udsaettes med det formaal at udskyde afgiftens forfaldstidspunkt.

21 Det foerste spoergsmaal skal derfor besvares med, at medlemsstaterne efter direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, har mulighed for at bestemme, at den omstaendighed, at vederlaget indgaar for alle leveringer af tjenesteydelser, er den omstaendighed, der bevirker, at afgiften forfalder.

Det andet spoergsmaal

22 I denne forbindelse bemaerkes, at naar en medlemsstat goer brug af muligheden for at goere undtagelse ifoelge direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, foerste led, og altsaa bestemmer, at afgiften senest forfalder ved udstedelsen af faktura eller af det dokument, der tjener som faktura, kan den ifoelge tredje led bestemme, at afgiften, saafremt der ikke udstedes faktura, eller saafremt denne eller det dokument, der tjener som faktura, udstedes for sent, forfalder inden for en naermere angiven frist fra afgiftspligtens indtraeden.

23 At der ikke er blevet givet en adgang hertil, saafremt en medlemsstat goer brug af undtagelsen ifoelge bestemmelsen i andet led, beror sandsynligvis, som Kommissionen med foeje har anfoert, paa, at faellesskabslovgiver fandt, at en erhvervsdrivendes interesse i at inkassere modydelsen for den praesterede tjenesteydelse udgjorde en tilstraekkelig tilskyndelse til at faa ydelsen hurtigt betalt.

24 Det andet spoergsmaal skal derfor besvares med, at en medlemsstat, der goer brug af undtagelsen ifoelge direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, ikke har pligt til at "fastsaette en naermere angiven frist fra afgiftspligtens indtraeden", inden for hvilken fakturaen eller det dokument, der tjener som faktura, skal vaere udstedt, skoent vederlaget endnu ikke er indgaaet.

Det tredje spoergsmaal

25 Det bemaerkes i denne forbindelse, at naar bortses fra den generelle forpligtelse for den afgiftspligtige person ifoelge direktivets artikel 22, stk. 2, til at foere regnskaber, der er tilstraekkeligt detaljerede til at muliggooere mervaerdiavgiftens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed, er der ikke ved direktivet indfoert nogen pligt for medlemsstaterne til at stille krav om udfaerdigelse af andre dokumenter eller opgoerelser end en faktura eller et andet tilsvarende dokument, jf. samme artikels stk. 3, litra a). Det tilkommer ifoelge

artikel 22, stk. 8, medlemsstaterne at fastsaette andre forpligtelser, som de skoenner noedvendige for at sikre en noejagtig opkraevning af afgiften og for at undgaa svig.

26 Disse vide skoensbefoejelser er som anfoert af generaladvokaten i punkt 41 i forslaget til afgoerelse velbegrunder, for saa vidt som medlemsstaterne maa tage hensyn til virksomhedernes stoerrelse og deres virksomheds art samt de krav, der foelger af de forskellige lovgivninger om selskabsspoergsmaal og direkte skatter.

27 Herefter kan direktivet ikke fortolkes saaledes, at det fastsaetter en pligt til at fastsaette regler om bestemte dokumenter og opgoerelser i alle tilfaelde, hvor fakturaen eller det dertil svarende dokument ikke er blevet udstedt eller vederlaget ikke er indgaaet.

28 Det tredje spoergsmaal skal derfor besvares med, at en medlemsstat, der benytter sig af naevnte undtagelsesbestemmelse, ikke har pligt til at indfoere bestemmelser om udfaerdigelse af dokumenter eller opgoerelser vedroerende den afsluttede ydelse og det beloeb, der skyldes som vederlag, i alle tilfaelde, hvor fakturaen eller det til fakturaen svarende dokument ikke er blevet udstedt eller vederlaget ikke er indgaaet.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

29 De udgifter, der er afholdt af den italienske regering, den franske regering, Det Forenede Kongerige og Kommissionen for De Europaeiske Faelllesskaber, 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 traeffe afgoerelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Commissione tributaria centrale ved kendelse af 24. marts 1994, for ret:

1) Medlemsstaterne har efter artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, mulighed for at bestemme, at den omstaendighed, at vederlaget indgaar, for alle leveringer af tjenesteydelser, er den omstaendighed, der bevirker, at afgiften forfalder.

2) En medlemsstat, der goer brug af undtagelsen ifoelge direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, har ikke pligt til at "fastsaette en naermere angiven frist fra afgiftspligtens indtraeden", inden for hvilken fakturaen eller det dokument, der tjener som faktura, skal vaere udstedt, skoennt vederlaget endnu ikke er indgaaet.

3) En medlemsstat, der benytter sig af naevnte undtagelsesbestemmelse, har ikke pligt til at indfoere bestemmelser om udfaerdigelse af dokumenter eller opgoerelser vedroerende den afsluttede ydelse og det beloeb, der skyldes som vederlag, i alle tilfaelde, hvor fakturaen eller det

til fakturaen svarende dokument ikke er blevet udstedt, eller vederlaget ikke er indgaaet.