DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
26. oktober 1995 *

I sag C-144/94,

angående en anmodning, som Commissione tributaria centrale i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Ufficio IVA di Trapani

mod

Italittica SpA,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 10, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (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,

* Processprog: italiensk.

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den italienske regering ved professor Luigi Ferrari Bravo, chef for Udenrigsministeriets Servizio del contenzioso diplomatico, som befuldmægtiget 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 befuldmægtigede

— Det Forenede Kongerige ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af Barrister Vivien Rose

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 8. juni 1995 af sagsøgte 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 befuldmægtiget,

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

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 24. marts 1994, indgået til Domstolen den 25. maj s.å., har Commissione tributaria centrale i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 10, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »direktivet«).

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

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

4 Under en afgiftsinspektion blev det konstateret, at Italittica havde opført værdien af denne bygning under aktiver i årsregnskabet for 1980, hvori skylden til Sangiovanni var opført under rubrikken »ydelser ifølge senere regning« uden angivelse af momsbeløbet. Ufficio nåede til det resultat, at Italittica havde overtrådt artikel 41, stk. 4, i dekret fra Republikkens præsident nr. 633/72 af 26. oktober 1972 om ind-

førelse af moms og regler for betaling heraf (GURI nr. 292 af 11.11.1972, herefter »dekretet«), hvorfor der blev pålagt selskabet en bøde på 94 700 000 LIT.

5 Artikel 41, stk. 4, i den udgave af dekretet, der var gældende, da de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandt sted, indeholder følgende bestemmelser:

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

a) Såfremt regningen ikke modtages inden fire måneder efter transaktionen, fremlægger han selv senest 30 dage efter udløbet af denne periode for den kompetente myndighed to eksemplarer af et dokument, der indeholder de krævede 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. Nævnte artikel 6 indeholder jo følgende bestemmelser: »Tjenesteydelser anses for præsteret, når modydelsen erlægges.« Ifølge Italittica udgjorde proforma-

fakturaen ikke en regning, men alene et dokument, der var udstedt som bevis for skylden for hidtil udført arbejde samt med henblik på at opnå 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 stadfæstede den.

8 Under den af Ufficio anlagte sag til prøvelse af sidstnævnte 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 Rådets direktiv 77/388/EØF mulighed for at bestemme, at afgiften 'forfalder' for samtlige tjenesteydelser, 'når vederlaget indgår'?

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

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

Det første spørgsmål

9 Der må henvises til direktivets artikel 10, stk. 2, hvorefter »afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på 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 ovennævnte 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 når vederlaget indgår, eller

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

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, når modydelsen erlægges.

11 Den forelæggende 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 gøres for »visse transaktioner« (eller visse typer tjenesteydelser) eller for »visse kategorier af afgiftspligtige personer«. Det fremgår ifølge retten af flere bestemmelser i direktivet, at betaling af modydelsen principielt ikke er en omstændighed, som fører til afgiftspligtens indtræden 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 opkræver af den afgift, der forinden er blevet betalt til ham af modtageren af godet eller tjenesteydelsen, som afgiften var blevet overvæltet på. I direktivet bliver der tværtimod tale om overvæltning af afgiften i de bestemmelser, der vedrører fradragsretten. Endelig kan anvendelsen af betalingstidspunktet som kriterium for, hvornår momsen forfalder af samtlige tjenesteydelser, bevirke, at tjenesteyderne og tjenesteydelsesmodtagerne aftaler det forfaldstidspunkt i afgiftsperioden, der passer dem bedst.

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

13 Denne argumentation kan ikke anerkendes.

14 Selv om direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, som anført af Kommissionen skulle fortolkes strengt efter ordlyden, må der, som den franske regering med føje har påpeget, lægges vægt på, at samtlige de i denne bestemmelse omtalte transak-

tioner består af levering af tjenesteydelser og varer. Tjenesteydelserne udgør inden for denne transaktionskategori en homogen undergruppe. Udtrykket »visse transaktioner«, der ikke indeholder nogen særlig begrænsning, kan altså gælde alle leveringer af tjenesteydelser.

15 Det bemærkes i den forbindelse, at efter artikel 6, stk. 4, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14) kan der — ligesom efter Kommissionens forslag til Rådets sjette direktiv (EFT 1973 C 80, s. 1) — kun i meget få tilfælde gøres undtagelse fra reglen om, at afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor tjenesteydelsen præsteres. Som anført af generaladvokaten i punkt 22 i forslaget til afgørelse kan det på grundlag af den omstændighed, at fællesskabslovgiver har afgrænset området for tilladelige undtagelser vidt, antages, at det var hensigten at levne plads for et vidt skøn for medlemsstaterne. I retsmødet har den franske regering gjort gældende, at Rådet vedtog artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, med henblik på, at visse medlemsstater som Den Italienske Republik og Den Franske Republik kunne bibeholde deres lovgivning, hvorefter afgiften på tjenesteydelser forfalder ved betalingen.

16 En herfra forskellig fortolkning pånøder 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 tilfælde af ... ikke betaling eller kun delvis betaling ... efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne«, opfattes

som et led i anvendelsen af den generelle ordning, men kan, som nævnt af Det Forenede Kongerige, efter analogi anvendes i tilfælde, hvor afgiften forfalder, når vederlaget indgår, hvorved det jo bliver muligt at foretage tilpasninger af det afgiftsbeløb, der skal faktureres under hensyntagen til godtgørelser eller rabatter, som ydes efter betalingen.

18 Hvad angår 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 omstændighed, at afgiften forfalder, når vederlaget indgår. For var den det, ville den være til hinder for bestemmelsen i artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, som Den Italienske Republik har påberåbt sig, også selv om det kun var i begrænset omfang i meget præcise tilfælde.

19 Af samme grund kan argumentet om, at den afgiftspligtige person, når afgiften forfalder med vederlagets erlæggelse, bliver en blot og bar opkræver 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 fastsættes til det tidspunkt, hvor vederlaget indgår.

20 Endelig bemærkes det for så vidt angår muligheden for, at der på forskellige måder sker afgiftsunddragelse, at selv den ordning, hvorved afgiften forfalder på det tidspunkt, da leveringen af tjenesteydelser finder sted, gør det muligt for tjenesteyderne og tjenesteydelsesmodtagerne at vælge dette tidspunkt på grundlag af deres egne interesser. Under alle omstændigheder begrænser tjenesteyderens interesse i at modtage betaling for den leverede ydelse samt den omstændighed, at retten til at fradrage afgiften ifølge direktivets artikel 17, stk. 1, indtræder samtidig med, at afgiften forfalder, antallet af tilfælde, i hvilke betalingen udsættes med det formål at udskyde afgiftens forfaldstidspunkt.

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

Det andet spørgsmål

22 I denne forbindelse bemærkes, at når en medlemsstat gør brug af muligheden for at gøre undtagelse ifølge direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, første led, og altså bestemmer, at afgiften senest forfalder ved udstedelsen af faktura eller af det dokument, der tjener som faktura, kan den ifølge tredje led bestemme, at afgiften, såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne eller det dokument, der tjener som faktura, udstedes for sent, forfalder inden for en nærmere angiven frist fra afgiftspligtens indtræden.

23 At der ikke er blevet givet en adgang hertil, såfremt en medlemsstat gør brug af undtagelsen ifølge bestemmelsen i andet led, beror sandsynligvis, som Kommissionen med føje har anført, på, at fællesskabslovgiver fandt, at en erhvervsdrivendes interesse i at inkassere modydelsen for den præsterede tjenesteydelse udgjorde en tilstrækkelig tilskyndelse til at få ydelsen hurtigt betalt.

24 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at en medlemsstat, der gør brug af undtagelsen ifølge direktivets artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, ikke har pligt til at »fastsætte en nærmere angiven frist fra afgiftspligtens indtræden«, inden for hvilken fakturaen eller det dokument, der tjener som faktura, skal være udstedt, skønt vederlaget endnu ikke er indgået.

Det tredje spørgsmål

25 Det bemærkes i denne forbindelse, at når bortses fra den generelle forpligtelse for den afgiftspligtige person ifølge direktivets artikel 22, stk. 2, til at føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed, er der ikke ved direktivet indført nogen pligt for medlemsstaterne til at stille krav om udfærdigelse af andre dokumenter eller opgørelser end en faktura eller et andet tilsvarende dokument, jf. samme artikels stk. 3, litra a). Det tilkommer ifølge artikel 22, stk. 8, medlemsstaterne at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

26 Disse vide skønsbeføjelser er som anført af generaladvokaten i punkt 41 i forslaget til afgørelse velbegrundet, for så vidt som medlemsstaterne må tage hensyn til virksomhedernes størrelse og deres virksomheds art samt de krav, der følger af de forskellige lovgivninger om selskabsspørgsmål og direkte skatter.

27 Herefter kan direktivet ikke fortolkes således, at det fastsætter en pligt til at fastsætte regler om bestemte dokumenter og opgørelser i alle tilfælde, hvor fakturaen eller det dertil svarende dokument ikke er blevet udstedt eller vederlaget ikke er indgået.

28 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at en medlemsstat, der benytter sig af nævnte undtagelsesbestemmelse, ikke har pligt til at indføre bestemmelser om udfærdigelse af dokumenter eller opgørelser vedrørende den afsluttede ydelse og det beløb, der skyldes som vederlag, i alle tilfælde, hvor fakturaen eller det til fakturaen svarende dokument ikke er blevet udstedt eller vederlaget ikke er indgået.

Sagens omkostninger

29 De udgifter, der er afholdt af den italienske regering, den franske regering, Det Forenede Kongerige og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, 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 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, mulighed for at bestemme, at den omstændighed, at vederlaget indgår, for alle leveringer af tjenesteydelser, er den omstændighed, der bevirker, at afgiften forfalder.**

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

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

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Jann Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. oktober 1995.

R. Grass D.A.O. Edward

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling