ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
26 oktober 1995 *

In zaak C-144/94,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van de Commissione tributaria centrale, in het aldaar aanhangig geding tussen

Ufficio IVA di Trapani

en

Italittica SpA,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, kamerpresident, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), C. Gulmann, P. Jann en L. Sevón, rechters,

* Procestaal: Italiaans.

advocaat-generaal: F. G. Jacobs
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door L. Ferrari Bravo, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, adjunct-directeur van de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en J.-L. Falconi, secretaris buitenlandse zaken bij voornoemde directie, als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Braviner, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door V. Rose, Barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van verweerster, vertegenwoordigd door F. Rocca, commercieel adviseur, de Italiaanse regering, de Franse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door A. W. H. Charles, Barrister, en de Commissie, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur E. de March als gemachtigde, ter terechtzitting van 8 juni 1995,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 juli 1995,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 24 maart 1994, ingekomen ten Hove op 25 mei daaraanvolgend, heeft de Commissione tributaria centrale krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: de „richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de vennootschap Italittica (hierna: „Italittica") en het Ufficio IVA di Trapani (hierna: „Ufficio").

3 Italittica, een onderneming die zich bezighoudt met de visteelt, heeft met de vennootschap Sangiovanni Industrie Riunite (hierna: „Sangiovanni") twee overeenkomsten gesloten voor de constructie van een gebouw, bestemd voor de uitoefening van haar activiteiten. Sangiovanni heeft daarvoor drie facturen uitgebracht en heeft voor het restant op 17 oktober 1980 een pro forma-factuur opgesteld voor een bedrag van 338 215 680 LIT, zonder vermelding van de BTW.

4 Bij een fiscale controle werd vastgesteld, dat Italittica dit gebouw op de balans voor het boekjaar 1980 had opgenomen en dat zij haar schuld aan Sangiovanni had opgenomen onder de post „leveranciers voor nog te ontvangen rekeningen", zonder vermelding van de BTW. Het Ufficio was van mening, dat Italittica had gehandeld in strijd met artikel 41, vierde alinea, van decreet nr. 633/72 van de

president van de Republiek van 26 oktober 1972 betreffende de invoering en de regeling van de BTW (GURI nr. 292 van 11.11.1972; hierna: „presidentieel decreet"), en legde haar daarom een geldboete van 94 700 000 LIT op.

5 Artikel 41, vierde alinea, van het presidentieel decreet, in de ten tijde van de feiten geldende versie, luidt namelijk als volgt:

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

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

(...)"

6 Italittica stelde voor de Commissione tributaria di primo grado beroep in en betoogde op basis van artikel 6, derde alinea, van het presidentieel decreet, dat de belasting niet verschuldigd was aangezien zij het saldo nog niet had voldaan. Deze bepaling luidt als volgt: „Diensten worden geacht te zijn verricht op het moment van betaling van de tegenprestatie." Volgens Italittica was het pro forma-document

geen factuur, doch enkel een document dat was opgesteld om te bewijzen dat er een schuld bestond die overeenkwam met de voortgang van de werkzaamheden en om subsidie van de regionale autoriteiten te verkrijgen.

7 Toen Italittica in het gelijk werd gesteld, stelde het Ufficio tegen deze beslissing hoger beroep in bij de Commissione tributaria di secondo grado di Trapani, die het vonnis bevestigde.

8 In het kader van het door het Ufficio tegen laatstgenoemde beslissing ingestelde beroep, heeft de Commissione tributaria centrale besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

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

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

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

De eerste vraag

9 Er zij aan herinnerd, dat artikel 10, lid 2, van de richtlijn het volgende bepaalt: „Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht." In ditzelfde lid zijn bijzondere regels vastgelegd voor leveringen van goederen en diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, alsmede voor vooruitbetalingen alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, en de derde alinea van dit lid luidt als volgt:

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

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

— uiterlijk bij ontvangst van de prijs, of,

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

10 In het kader van deze afwijking bepaalt artikel 6, derde alinea, van het presidentieel decreet, dat diensten worden geacht te zijn verricht op het moment van betaling van de tegenprestatie.

11 De verwijzende rechter heeft twijfels over de verenigbaarheid van de Italiaanse regeling met de richtlijn. Dienaangaande merkt hij in hoofdzaak op, dat een afwijking enkel mogelijk is voor „bepaalde handelingen" (of bepaalde soorten diensten) of voor „bepaalde categorieën belastingplichtigen". Uit verschillende bepalingen van de richtlijn zou blijken, dat de betaling van de tegenprestatie in beginsel niet het belastbare feit vormt of het feit waardoor belasting verschuldigd wordt, en ingevolge de artikelen 2 en 4, leden 1 en 2, van de richtlijn, waarin het begrip „belastingplichtige" wordt omschreven, zou het zijn uitgesloten dat als belastingplichtige wordt aangemerkt, hij die slechts inner is van de belasting die hem voordien is betaald door degene aan wie het goed is geleverd of ten behoeve van wie de dienst is verricht en op wie hij de belasting had afgewenteld. De richtlijn behandelt de afwenteling van de belasting bij de regeling van het recht op aftrek. Indien het moment waarop de betaling plaatsvindt, werd beschouwd als de datum waarop de BTW op alle dienstverrichtingen verschuldigd wordt, zouden dienstverrichters en degenen ten behoeve van wie diensten worden verricht, ten slotte kunnen overeenkomen om dit moment te laten vallen in de belastingperiode die hun het beste uitkomt.

12 De Commissie is van mening, dat de Italiaanse Republiek niet alle dienstverrichtingen onder de afwijking van artikel 10, lid 2, derde alinea, van de richtlijn kon doen vallen. Haar betoog is in hoofdzaak gebaseerd op de tekst van deze bepaling, die strikt moet worden uitgelegd, aangezien zij een afwijking vormt op de regel dat de belasting verschuldigd wordt op het moment waarop het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht, en op artikel 11, letter C, van de richtlijn.

13 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

14 Zelfs al moest aan artikel 10, lid 2, derde alinea, van de richtlijn de door de Commissie voorgestane strikte uitlegging worden gegeven, moet immers worden opgemerkt dat, gelijk de Franse regering terecht naar voren heeft gebracht, alle

in deze bepaling genoemde handelingen dienstverrichtingen of leveringen van goederen zijn. De dienstverrichtingen vormen een homogeen onderdeel van dit geheel. De uitdrukking „bepaalde handelingen", die geen enkele bijzondere beperking bevat, kan dus doelen op alle dienstverrichtingen.

15 In dit verband moet worden opgemerkt, dat artikel 6, lid 4, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, L 71, blz. 1303), alsmede het voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn (supplement 11/73 bij het *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, blz. 13) slechts voorzagen in enkele uitzonderingen op de regel dat de belasting verschuldigd wordt op het moment waarop de dienst wordt verricht. Gelijk de advocaat-generaal in punt 22 van zijn conclusie heeft opgemerkt, doet het feit dat de communautaire wetgever de reeks toelaatbare afwijkingen aanzienlijk heeft uitgebreid, vermoeden, dat hij de Lid-Staten een ruime beoordelingsbevoegdheid heeft willen geven. Ter terechtzitting heeft de Franse regering betoogd, dat de Raad artikel 10, lid 2, derde alinea, van de richtlijn had vastgesteld in dier voege dat bepaalde Lid-Staten, waaronder de Italiaanse Republiek en de Franse Republiek, hun wetgeving, die bepaalt dat de belasting op diensten verschuldigd wordt op het moment van betaling, niet behoefden te wijzigen.

16 Artikel 11, letter C, lid 1, van de richtlijn, dat de nationale rechter en de Commissie hebben aangevoerd, gebiedt geen andere uitlegging.

17 Deze bepaling, volgens welke „in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling (...) nadat de handeling heeft plaatsgevonden, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de Lid-Staten worden vastge-

steld", is bedacht in het kader van de toepassing van de algemene regeling, doch kan, gelijk de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft opgemerkt, analoog worden toegepast in gevallen waarin de belasting verschuldigd wordt bij ontvangst van de prijs, onder meer om aanpassingen van het te factureren belastingbedrag mogelijk te maken, teneinde rekening te houden met terugbetalingen of na de betaling verleende kortingen.

18 Artikel 22, lid 3, sub a, van de richtlijn, op grond waarvan de belastingplichtige een factuur of een als zodanig dienst doend document dient uit te reiken, verzet zich er niet tegen dat de belasting verschuldigd wordt bij ontvangst van de prijs. Anders zou deze bepaling immers onverenigbaar zijn met artikel 10, lid 2, derde alinea, waarop de Italiaanse Republiek — bovendien slechts met betrekking tot zeer nauwkeurig omschreven gevallen — een beroep heeft gedaan.

19 Om dezelfde reden belet het argument dat, wanneer de belasting verschuldigd wordt bij ontvangst van de prijs, de belastingplichtige louter ontvanger van de belasting wordt, hetgeen in strijd zou zijn met de aard van de belasting, niet, artikel 10, lid 2, derde alinea, aldus uit te leggen, dat op grond hiervan voor alle dienstverrichtingen kan worden bepaald, dat de belasting verschuldigd wordt op het moment van ontvangst van de prijs.

20 Wat ten slotte de mogelijkheid van bepaalde fraudes betreft, zij opgemerkt, dat zelfs de regeling volgens welke de belasting verschuldigd wordt op het moment waarop de dienst wordt verricht, de dienstverrichters en de opdrachtgevers de mogelijkheid biedt om dit moment te bepalen op een datum die hun schikt. Het belang van de dienstverrichter om betaling van de verrichte dienst te verkrijgen, en het feit dat volgens artikel 17, lid 1, van de richtlijn het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, beperken in elk geval de gevallen waarin de betaling wordt uitgesteld met het doel, het moment waarop de belasting verschuldigd wordt uit te stellen.

21 Op de eerste vraag moet daarom worden geantwoord, dat artikel 10, lid 2, derde alinea, van de richtlijn de Lid-Staten toestaat te bepalen, dat voor alle dienstverrichtingen de ontvangst van de prijs het feit is waardoor de belasting verschuldigd wordt.

De tweede vraag

22 Met betrekking tot de tweede vraag zij opgemerkt dat, wanneer een Lid-Staat kiest voor de afwijking van artikel 10, lid 2, derde alinea, eerste streepje, dat wil zeggen wanneer hij bepaalt, dat de belasting uiterlijk bij de uitreiking van de factuur of van het als zodanig dienst doende document verschuldigd wordt, hij op grond van het derde streepje mag bepalen, dat de belasting verschuldigd wordt, „wanneer de factuur of het als zodanig dienst doende document niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit".

23 Gelijk de Commissie terecht heeft opgemerkt, berust de omstandigheid dat een dergelijke bevoegdheid niet is voorzien ingeval een Lid-Staat kiest voor de afwijking van het tweede streepje, waarschijnlijk op het feit dat de communautaire wetgever ervan is uitgegaan, dat het belang van een marktdeelnemer om de tegenprestatie voor de verrichte dienst in ontvangst te nemen, voldoende aanmoediging vormt om een snelle betaling van de dienst te verzekeren.

24 Op de tweede vraag moet daarom worden geantwoord, dat een Lid-Staat die van de in artikel 10, lid 2, derde alinea, van de richtlijn bedoelde afwijking gebruik maakt, niet gehouden is tot vaststelling van „een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit", als termijn waarbinnen de factuur of het als zodanig dienst doende document moet worden uitgereikt, ook al heeft de ontvangst van de prijs nog niet plaatsgevonden.

De derde vraag

25 Met betrekking tot de derde vraag zij opgemerkt, dat de richtlijn, afgezien van de in artikel 22, lid 2, opgenomen algemene verplichting voor de belastingplichtige, een boekhouding te voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken, de Lid-Staten op geen enkele wijze verplicht te bepalen, dat andere bewijsstukken of aantekeningen dan „de factuur of een als zodanig dienst doend document", bedoeld in artikel 22, lid 3, sub a, moeten worden opgesteld. Ingevolge artikel 22, lid 8, kunnen de Lid-Staten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

26 Gelijk de advocaat-generaal in punt 41 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is deze ruime beoordelingsbevoegdheid gerechtvaardigd, aangezien de Lid-Staten rekening moeten houden met de omvang van de ondernemingen en het soort activiteiten dat zij uitoefenen, alsmede met de vereisten die voortvloeien uit de verschillende wettelijke regelingen op het gebied van het vennootschapsrecht en de directe belastingen.

27 Onder deze omstandigheden kan de richtlijn niet aldus worden uitgelegd, dat op grond daarvan bepaalde bewijsstukken en aantekeningen moeten worden opgesteld, wanneer de factuur of het als zodanig dienst doende document niet is uitgereikt of de ontvangst van de prijs niet heeft plaatsgevonden.

28 Mitsdien moet op de derde vraag worden geantwoord, dat de Lid-Staat die van voormelde afwijking gebruik maakt, niet gehouden is bepalingen vast te stellen volgens welke van de voltooide dienst en de daarvoor verschuldigde prijs bewijsstukken of aantekeningen moeten worden opgesteld, wanneer de factuur of het als zodanig dienst doende document niet is uitgereikt of de ontvangst van de prijs niet heeft plaatsgevonden.

Kosten

29 De kosten door de Italiaanse regering, de Franse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Commissione tributaria centrale bij beschikking van 24 maart 1994 gestelde prejudiciële vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 10, lid 2, derde alinea, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, staat de Lid-Staten toe te bepalen, dat voor alle dienstverrichtingen de ontvangst van de prijs het feit is waardoor de belasting verschuldigd wordt.

2) Een Lid-Staat die van de in artikel 10, lid 2, derde alinea, van richtlijn 77/388 bedoelde afwijking gebruik maakt, is niet gehouden tot vaststelling van „een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit", als termijn waarbinnen de factuur of het als zodanig dienst doende document moet worden uitgereikt, ook al heeft de ontvangst van de prijs nog niet plaatsgevonden.

3) De Lid-Staat die van de in artikel 10, lid 2, derde alinea, van richtlijn 77/388 voorziene afwijking gebruik maakt, is niet gehouden, bepalingen vast te stellen volgens welke van de voltooide dienst en de daarvoor verschuldigde prijs bewijsstukken of aantekeningen moeten worden opgesteld, wanneer de factuur of het als zodanig dienst doende document niet is uitgereikt of de ontvangst van de prijs niet heeft plaatsgevonden.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Jann Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 26 oktober 1995.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

D. A. O. Edward