YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
26 päivänä lokakuuta 1995 *

Asiassa C-144/94,

jonka Commissione tributaria centrale on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Ufficio IVA di Trapani

vastaan

Italittica SpA,

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 10 artiklan 2 kohdan tulkinnasta.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. A. O. Edward, tuomarit J. C. Moitinho de Almeida (esittelevä tuomari), C. Gulmann, P. Jann ja L. Sevón,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön kansainvälisiä riita-asioita käsittelevän osaston päällikkö, professori Luigi Ferrari Bravo ja valtionasiamies Maurizio Fiorilli,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston apulaisjohtaja Catherine de Salins ja saman osaston ulkoasiainsihteeri Jean-Louis Falconi,

— Yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, avustajanaan barrister Vivien Rose,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan vastaajan, asiamiehenään, dottore commercialista F. Rocca, sekä Italian hallituksen, Ranskan hallituksen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään barrister A. W. H. Charles sekä komission, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja E. de March, esittämät huomautukset 8.6.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.7.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Commissione tributaria centrale on 24.3.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 25.5.1994, pyytänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä direktiivi) 10 artiklan 2 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset ovat tulleet esille riidassa, jossa asianosaisina ovat Italitticaniminen yhtiö (jäljempänä Italittica) ja Ufficio IVA de Trapani (jäljempänä Ufficio).

3 Kalanviljelylaitostoimintaa harjoittava Italittica teki kaksi sopimusta Sangiovanni Industrie Riunite -nimisen yrityksen (jäljempänä Sangiovanni) kanssa Italittican toimintaa varten tarkoitetun rakennuksen rakentamisesta. Sangiovanni toimitti tällä perusteella kolme laskua ja jäännöksen osalta se laati 17.10.1980 *pro forma* -laskun, jonka suuruus oli 338 215 680 Italian liiraa (ITL) ja jossa arvonlisäveroa ei mainittu.

4 Verotarkastuksessa todettiin, että Italittica oli kirjannut tämän rakennuksen vuotta 1980 koskevaan kirjanpitoonsa ja Sangiovannin saamisen tilikohtaan "maksamattomat laskut" mainitsematta arvonlisäveroa. Ufficio katsoi, että Italittica oli rikkonut arvonlisäveron käyttöönotosta ja sääntelemisestä 26.10.1972 annettua tasavallan

presidentin asetusta nro 633/72 (GURI nro 292, 11.11.1972, jäljempänä DPR) ja määräsi sille tämän vuoksi 94 700 000 ITL:n suuruisen sakon.

5 Itse asiassa DPR:n 41 §:n neljännessä momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen ajankohtana, säädetään seuraavaa:

"Jos asiamies tai päämies toimintaansa tai ammattiansa harjoittaessaan ostaa tavaroita tai palveluja saamatta niistä laskua, tai jos laskutusvelvollinen on tehnyt virheellisen laskun, asiamiehen tai päämiehen on korjattava tilanne seuraavasti:

a) jos tämä ei ole saanut laskua neljän kuukauden kuluessa liiketoimesta, hänen on 30 päivän kuluessa sen jälkeen esitettävä toimivaltaiselle viranomaiselle määrätyt maininnat sisältävä asiakirja kahtena kappaleena ... ja samalla hänen on maksettava vastaava vero;

..."

6 Tässä tilanteessa Italittica valitti Commissione tributaria di primo gradoon ja väitti, ettei verosaatavaa ollut syntynyt DPR:n 6 §:n kolmannen momentin perusteella, koska Italittica ei ollut vielä maksanut jäännöstä. Itse asiassa tämän säännöksen mukaan "palvelut katsotaan suoritetuiksi vastikkeen maksamishetkellä". Italittican mukaan *pro forma* -asiakirja ei ollut lasku vaan ainoastaan asiakirja, joka oli

laadittu todisteeksi töiden edistymisvaiheen mukaan määräytyvästä velasta ja jonka avulla pyrittiin saamaan tukea alueellisilta viranomaisilta.

7 Italittican voitettua riidan Ufficio valitti Commissione tributaria di primo gradon päätöksestä Commissione tributaria di secondo grado di Trapaniin, joka vahvisti sen.

8 Ufficio valitti Commissione tributaria di secondo grado di Trapanin päätöksestä Commissione tributaria centraleen, joka päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voivatko jäsenvaltiot neuvoston direktiivin 77/388/ETY 10 artiklan 2 kohdan mukaan säätää, että 'kauppahinnan vastaanottamista' on palvelujen suorittamisen osalta pidettävä tapahtumana, jonka perusteella 'verosaatava syntyy'?

2) Onko 10 artiklan 2 kohdan mukaista 'poikkeusta' käyttävän jäsenvaltion säädettävä 'verotettavasta tapahtumasta alkaen laskettava määräaika', jonka kuluessa lasku tai laskuna toimiva asiakirja on toimitettava, vaikka kauppahintaa ei vielä ole vastaanotettu?

3) Onko 10 artiklan 2 kohdan mukaista 'poikkeusta' käyttävän jäsenvaltion säädettävä yksityiskohtaiset säännöt suoritetun palvelun ja siitä maksettavan vastikkeen kirjaamisesta ja näitä koskevista asiakirjoista silloin, kun laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei ole toimitettu taikka kun kauppahintaa ei ole vastaanotettu?"

Ensimmäinen kysymys

9 On muistettava, että direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan "verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan". Mainitussa kohdassa on erityissäännöksiä sellaisia tapauksia varten, joissa tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset johtavat peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin sekä sellaisia tapauksia varten, joissa ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu. Direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat edellä olevista säännöksistä poiketen säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisryhmien osalta

— joko viimeistään laskun tai laskuna toimivan asiakirjan toimittamishetkellä,

— tai viimeistään kauppahinnan vastaanottamishetkellä,

— taikka, jos laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei toimiteta, tai jos se toimitetaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä."

10 DPR:n 6 §:n 3 momentissa säädetään nimenomaan edellä mainittua poikkeusta soveltaen, että palvelut katsotaan suoritetuiksi vastikkeen maksamishetkellä.

11 Kansallinen tuomioistuin on epävarma siitä, onko Italian lainsäädäntö direktiivin mukainen. Tältä osin se huomauttaa pääasiallisesti, että poikkeus voi koskea ainoastaan "tiettyjä liiketoimia" (tai tietyntyyppisiä palveluja) tai "tietynlaisia verovelvollisia". Useista direktiivin säännöksistä ilmenee, että periaatteessa vastikkeen maksaminen ei sinänsä ole verotettava tapahtuma tai tapahtuma, jonka perusteella verosaatava syntyy; direktiivin 2 artiklan ja 4 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan, joissa määritellään "verovelvollinen", ei myöskään ole mahdollista, että verovelvollisen katsottaisiin toimivan pelkästään sellaisen veron perijänä, jonka tavaran tai palvelun vastaanottaja, johon verorasitus kohdistuu, on aikaisemmin maksanut. Sitä vastoin direktiivissä verorasituksen kohdistuminen on otettu huomioon vähennystä koskevissa säännöksissä. Lopuksi maksamishetken huomioon ottaminen arvonlisäverosaatavan syntymishetkenä kaikkien palvelusuoritusten osalta voisi johtaa siihen, että palvelujen tarjoajat ja niiden vastaanottajat sopisivat verosaatavan syntymishetken sijoittamisesta niille parhaiten sopivalle ajanjaksolle.

12 Komissio katsoo, että Italian tasavalta ei voi sisällyttää direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaiseen poikkeukseen kaikkia palvelusuorituksia. Sen perustelut tukeutuvat pääasiallisesti yhtäältä tämän säännöksen sanamuotoon, jota on tulkittava suppeasti, koska se on poikkeus säännöstä, jonka mukaan verosaatava syntyy tavaran luovutushetkellä tai palvelun suoritushetkellä; toisaalta komission perustelut tukeutuvat direktiivin 11 artiklan C kohtaan.

13 Näitä perusteluja ei voida hyväksyä.

14 Vaikka direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmatta alakohtaa olisi tulkittava suppeasti, kuten komissio väittää, on todettava, että kaikki tässä säännöksessä mainitut liiketoimet ovat palvelujen suorituksia tai tavaroiden luovutuksia, kuten Ranskan

hallitus on perustellusti todennut. Tässä kokonaisuudessa palvelujen suoritukset ovat yhtenäinen osakokonaisuus. Ilmaisulla "tietyt liiketoimet", jota ei ole millään erityisellä tavalla rajoitettu, voidaan siten tarkoittaa kaikkia palvelujen suorituksia.

15 Tältä osin on todettava, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL L 71, s. 1303) 6 artiklan 4 kohdassa tai kuudennetta direktiiviä koskevassa komission ehdotuksessa (*Euroopan yhteisöjen tiedotteen* täydennysosa 11/73, s. 13) oli ainoastaan muutamia poikkeuksia säännöstä, jonka mukaan verosaatava syntyy palvelun suoritushetkellä. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 22 kohdassa todennut, se seikka, että yhteisön lainsäätäjä on selvästi laajentanut hyväksyttävien poikkeusten alaa, antaa aihetta olettaa, että yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena on ollut antaa jäsenvaltioille laaja harkintavalta. Suullisessa käsittelyssä Ranskan hallitus huomautti neuvoston säätäneen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan, jotta tietyt jäsenvaltiot, kuten Italian tasavalta ja Ranskan tasavalta, voisivat säilyttää ennallaan lainsäädäntönsä, jonka mukaan palveluihin liittyvä verosaatava syntyy maksamishetkellä.

16 Direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa, johon kansallinen tuomioistuin ja komissio ovat vedonneet, ei ole tulkittava eri tavalla.

17 Itse asiassa tämä säännös, jonka mukaan "... kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden

määräämin edellytyksin", on annettu yleisen järjestelmän soveltamista varten, mutta — kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on todennut — sitä voidaan analogisesti soveltaa niissä tapauksissa, joissa verosaatava syntyy, kun kauppahinta vastaanotetaan; tämän tarkoituksena on nimenomaan mahdollistaa laskutettavan veron määrän tarkistukset maksun jälkeen tapahtuvien hinnan palautusten tai myönnettyjen hinnanalennusten huomioon ottamiseksi.

18 Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohta, jossa verovelvollinen velvoitetaan toimittamaan lasku tai laskuna toimiva asiakirja, ei ole ristiriidassa sen kanssa, että verosaatava syntyy kauppahinnan vastaanottamishetkellä. Itse asiassa jos näin olisi, tämä säännös estäisi sen, että 10 artiklan 2 kohdan kolmatta alakohtaa, johon Italian tasavalta on vedonnut, sovellettaisiin edes rajoitetusti tarkkaan määritellyissä tapauksissa.

19 Samasta syystä sen väitteen perusteella, jonka mukaan verovelvollisesta tulee veron luonteen vastaisesti pelkkä veronperijä, jos verosaatava syntyy kauppahinnan vastaanottamishetkellä, ei voida sulkea pois sellaista 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan tulkintaa, jonka mukaan kauppahinnan vastaanottamishetki voidaan määrittää verosaatavan syntymishetkeksi kaikkien palvelusuoritusten osalta.

20 Lopuksi tiettyjen veropetosmahdollisuuksien osalta on todettava, että myös järjestelmässä, jossa verosaatava syntyy palvelun suorittamishetkellä, palvelujen suorittaja ja niiden vastaanottaja voivat valita verosaatavan syntymishetken etujensa mukaan. Joka tapauksessa palvelujen tarjoajalla on intressi saada maksu suoritetusta palvelusta, ja se seikka, että direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, rajoittaa niitä tapauksia, joissa maksua viivytettäisiin verosaatavan syntymishetken lykkäämiseksi.

21 Siten ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että kauppahinnan vastaanottaminen on tapahtuma, jonka perusteella verosaatava syntyy kaikkien palvelusuoritusten osalta.

Toinen kysymys

22 Tältä osin on todettava, että jos jäsenvaltio on valinnut direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan mukaisen poikkeuksen — toisin sanoen asianomaisessa jäsenvaltiossa verosaatava syntyy viimeistään laskun tai laskuna toimivan asiakirjan toimittamishetkellä — sillä on kolmannen luetelmakohdan mukainen mahdollisuus säätää, että "jos laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei toimiteta, tai jos se toimitetaan myöhemmin" verosaatava syntyy "määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä".

23 Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, tällaista mahdollisuutta ei ole, jos jäsenvaltio valitsee 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan toisen luetelmakohdan mukaisen poikkeuksen, mikä johtuu todennäköisesti siitä, että yhteisön lainsäätäjä on katsonut, että taloudellisen toimijan intressi saada vastike suorittamastaan palvelusta on tälle riittävä kannustin sen varmistamiseksi, että suorituksesta maksetaan viipymättä.

24 Toiseen kysymykseen on siten vastattava, että jäsenvaltio, joka käyttää direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaista poikkeusta, ei ole velvollinen säätämään "verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä laskettavaa määräaikaa", jonka kuluessa lasku tai laskuna toimiva asiakirja on toimitettava, vaikka hintaa ei ole vielä vastaanotettu.

Kolmas kysymys

25 Tältä osin on todettava, että lukuun ottamatta direktiivin 22 artiklan 2 kohdan sisältämää verovelvollisen yleistä velvollisuutta pitää riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi, direktiivissä ei aseteta jäsenvaltioille minkäänlaista velvollisuutta vaatia muiden asiakirjojen tai tositteiden kuin mainitun artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainitun "laskun tai laskuna toimivan asiakirjan" laatimista. Direktiivin 22 artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltioiden asiana on säätää muista velvoitteista, jotka se katsoo tarpeellisiksi veronkannon tarkkuuden varmistamiseksi ja veropetosten välttämiseksi.

26 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 41 kohdassa todennut, tämä laaja harkintavalta on perusteltu, koska jäsenvaltioiden on otettava huomioon yritysten koko ja toimiala sekä ne vaatimukset, jotka johtuvat yhtiöoikeuteen ja välittömään verotukseen liittyvistä eri lainsäädännöistä.

27 Näin ollen direktiiviä ei voida tulkita siten, että siinä edellytettäisiin tiettyjen asiakirjojen tai tositteiden laatimista joka kerta, kun laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei ole toimitettu tai kun vastiketta ei ole vastaanotettu.

28 Kolmanteen kysymykseen on siten vastattava, että edellä mainittua poikkeusta käyttävä jäsenvaltio ei ole velvollinen säätämään yksityiskohtaisia sääntöjä suoritetun palvelun tai siitä maksettavan vastikkeen kirjaamisesta tai näitä koskevista asiakirjoista silloin, kun laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei ole toimitettu tai kun vastiketta ei ole vastaanotettu.

Oikeudenkäyntikulut

29 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Italian, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Commissione tributaria centralen 24.3.1994 tekemällä päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että kauppahinnan vastaanottaminen on kaikkien palvelusuoritusten osalta tapahtuma, jonka perusteella verosaatava syntyy.

2) Direktiivin 77/388/ETY 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaista poikkeusta käyttävä jäsenvaltio ei ole velvollinen säätämään "verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä laskettavaa määräaikaa", jonka kuluessa lasku tai laskuna toimiva asiakirja on toimitettava, vaikka kauppahintaa ei ole vielä vastaanotettu.

3) Direktiivin 77/388/ETY 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaista poikkeusta käyttävä jäsenvaltio ei ole velvollinen säätämään, yksityiskohtaisia sääntöjä suoritetun palvelun tai siitä maksettavan vastikkeen kirjaamisesta tai näitä koskevista asiakirjoista silloin, kun laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei ole toimitettu tai kun hintaa ei ole vastaanotettu.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 26 päivänä lokakuuta 1995.

R. Grass D. A. O. Edward

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja