# DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 26 oktober 1995 *

I mål C-144/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Commissione tributaria centrale, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

**Ufficio IVA di Trapani**

och

**Italittica SpA,**

angående tolkningen av artikel 10.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av D.A.O. Edward, avdelningsordförande, samt J.C. Moitinho de Almeida (referent), C. Gulmann, P. Jann och L. Sevón, domare,

* Rättegångsspråk: italienska.

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: L. Hewlett, byrådirektör,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— den italienska regeringen, genom professor Luigi Ferrari Bravo, chef för avdelningen för diplomatiska tvister, vid utrikesministeriet, i egenskap av ombud, och Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,

— den franska regeringen, genom Catherine de Salins, sous-directeur, och Jean-Louis Falconi, sécretaire des affaires étrangères, båda vid utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud,

— Förenade konungarikets regering, genom Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Vivien Rose, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Enrico Traversa, vid rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att svaranden, företrädd av F. Rocca, dottore commercialista, den italienska regeringen, den franska regeringen, Förenade konungarikets regering, företrädd av A. W. H. Charles, barrister, och kommissionen, företrädd av E. de March, juridisk rådgivare, i egenskap av ombud, har avgivit muntliga yttranden vid sammanträdet den 8 juni 1995,

och efter att den 13 juli 1995 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Commissione tributaria centrale har genom beslut av den 24 mars 1994, som inkommit till domstolen de 25 maj samma år, enligt artikel 177 i EG-fördraget begärt ett förhandsavgörande av tre frågor angående tolkningen av artikel 10.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1 nedan kallat "direktivet"),

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan bolaget Italittica (nedan kallat "Italittica") och Ufficio IVA di Trapani (nedan kallat "Ufficio").

3 Italittica bedriver fiskodling. I syfte att uppföra en byggnad för denna verksamhet ingick bolaget två avtal med bolaget Sangiovanni Industrie Riunite (nedan kallat "Sangiovanni"). Sangiovanni skickade av denna anledning tre fakturor och utfärdade den 17 oktober 1980 en proformafaktura till ett belopp av 338 215 680 LIT, dock utan att specificera mervärdesskatten.

4 Vid en skattekontroll framkom att Italittica hade tagit upp denna byggnad i 1980 års bokföring och fört in skulden gentemot Sangiovanni under rubriken "inkommande leverantörsfakturor", dock utan att specificera mervärdesskatten. Ufficio

ansåg att Italittica hade brutit mot artikel 41 fjärde stycket i republikens presidentdekret nr 633/72 av den 26 oktober 1972 om införande och föreskrifter för mervärdesskatt (GURI nr 292 av den 11 november 1972, nedan kallat "dekretet") och utdömde därför ett bötesbelopp om 94 700 000 LIT.

5 I dekretets då gällande version av artikel 41 fjärde stycket stadgades följande:

"En köpare eller uppdragsgivare som i sin verksamhet, sitt yrke eller sin bransch har erhållit varor eller tjänster utan att en faktura har utfärdats eller om den person som är skyldig att utfärda en faktura har utfärdat denna på ett felaktigt sätt, är skyldig att reglera transaktionen på följande sätt:

a) om han inte erhållit en faktura inom fyra månader efter det att transaktionen utförts, skall han inom 30 dagar efter utgången av den ovan nämnda tidsfristen till den myndighet som han sorterar under inge en handling i dubbla exemplar med de uppgifter som krävs ... och samtidigt betala den skatt som skall utgå;

..."

6 Det är mot bakgrund av dessa omständigheter som Italittica har väckt talan vid Commissione tributaria di primo grado och med stöd av artikel 6 tredje stycket i dekretet gjort gällande att skatt inte kunde tas ut, eftersom skulden ännu inte hade betalats. I denna bestämmelse stadgas att "tjänster anses vara utförda när betalning har erlagts". Enligt Italittica utgjorde proformahandlingen inte någon faktura, utan

endast en handling utfärdad för att kunna styrka den skuld som motsvarade hur långt arbetet hade kommit och för att få en subvention från de regionala myndigheterna.

7 Italittica fick rätt i första instans, varpå Ufficio överklagade detta beslut till Commissione tributaria di secondo grado di Trapani som fastställde beslutet.

8 Ufficio överklagade det senare beslutet till Commissione tributaria centrale, som vilandeförklarade målet för att till domstolen i en begäran om förhandsavgörande ställa följande frågor:

"1) Är det förenligt med artikel 10.2 i rådets direktiv 77/388/EEG att medlemsstaterna föreskriver att 'mottagandet av köpeskillingen' är den omständighet som vid alla former av tjänster innebär att skatt 'kan tas ut'?

2) Är den medlemsstat som använder sig av den i ovan nämnda artikel 10.2 stadgade möjligheten till 'avsteg' skyldig att föreskriva 'en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde' under vilken en faktura eller annan jämförlig handling skall utfärdas trots att 'mottagandet av köpeskillingen' ännu inte har ägt rum?

3) Är den medlemsstat som använder sig av den ovan nämnda möjligheten till 'avsteg' skyldig att anta bestämmelser om utfärdande av handlingar eller förteckningar beträffande den avslutade tjänsten och den ersättning som skall erläggas varje gång en faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats eller när 'mottagandet av köpeskillingen' ännu inte har ägt rum?"

## Den första frågan

9 Det bör erinras om att det i artikel 10.2 i direktivet stadgas att "[s]kattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs". Samma punkt innehåller särskilda regler för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar samt när en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda. I tredje stycket stadgas vidare:

"Med avsteg från ovanstående bestämmelser får medlemsstater föreskriva att skatt för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer kan tas ut antingen

— senast när fakturan eller annan jämförlig handling utfärdas,

— senast vid mottagandet av köpeskillingen, eller

— om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats, eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde."

10 Det är med stöd av detta avsteg som det i dekretets artikel 6 tredje stycket föreskrivs att tjänsterna anses som utförda när ersättningen betalas.

11 Den nationella domstolen har uttryckt tvivel om huruvida de italienska föreskrifterna är förenliga med direktivet. I detta hänseende har den i huvudsak påpekat att ett avsteg endast är möjligt vad gäller "vissa transaktioner" (eller vissa typer av tjänster) eller vad gäller "vissa kategorier av skattskyldiga personer". Det framgår av flera bestämmelser i direktivet att betalningen av ersättningen i princip inte medför skattskyldighetens inträde eller att skatten kan tas ut. Enligt artiklarna 2 och 4.1 och 4.2, där begreppet "skattskyldig person" definieras, är det uteslutet att anse att denna person endast uppbär den skatt som tidigare betalats till honom av den person som köpt varan eller tjänsten och som den skattskyldiga personen har övervältrat skatten på. Tvärtom är det enligt direktivets bestämmelser om avdrag möjligt att övervältra skatt. Om man slutligen skulle anse betalningstillfället som den tidpunkt när mervärdesskatt kan tas ut för alla former av tillhandahållande av tjänster, skulle detta kunna medföra att den som utför tjänsten och den som köper den kommer överens om att förlägga den tidpunkt när skatt kan tas ut till den beskattningsperiod som passar dem bäst.

12 Kommissionen har påpekat att Republiken Italien inte kan låta samtliga olika former av tillhandahållande av tjänster omfattas av den möjlighet till avsteg som stadgas i artikel 10.2 i direktivet. Kommissionens argument grundar sig i sak dels på ordalydelsen i denna bestämmelse, vilken skall tolkas restriktivt, eftersom den utgör ett avsteg från regeln att skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs, dels på artikel 11 C i direktivet.

13 Detta argument kan inte godtas.

14 Även om artikel 10.2 tredje stycket i direktivet, som kommissionen har påstått skall tolkas restriktivt, bör det — såsom den franska regeringen med rätta har anmärkt — påpekas att samtliga transaktioner som nämns i denna bestämmelse

utgörs av tillhandahållande av tjänster och leverans av varor. I detta sammanhang utgör tillhandahållandet av tjänster en homogen undergrupp. Uttrycket "vissa transaktioner" — som inte innehåller någon särskild begränsning — avser samtliga tillhandahållanden av tjänster.

15 Det bör i detta hänseende påpekas att det i artikel 6.4 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — struktur och genomförande av ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT nr L 71, s. 1303) samt i kommissionens förslag till sjätte direktiv (tillägg 11/73 till *Europeiska gemenskapernas bulletin*, s. 13) endast föreskrevs ett fåtal undantag från regeln att skatt kan tas ut när tjänsten utförs. Den omständigheten att gemenskapslagstiftaren i stor utsträckning har utvidgat området tillåtna undantag, gör det möjligt att anta att lagstiftaren — som generaladvokaten har anmärkt i punkt 22 i sitt förslag till avgörande — haft för avsikt att lämna ett stort utrymme för skön till medlemsstaterna. Vid sammanträdet gjorde den franska regeringen gällande att rådet författade artikel 10.2 tredje stycket i direktivet på ett sådant sätt att vissa medlemsstater — som Italien och Frankrike — skulle kunna behålla sin lagstiftning om att skatt på tjänster kan tas ut vid betalningen.

16 Artikel 11 C.1 i direktivet — som har åberopats av den nationella domstolen och kommissionen — inverkar inte på denna tolkning.

17 Denna bestämmelse, vari stadgas att "om ... betalning helt eller delvis uteblir ... efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer", har

utformats inom ramen för tillämpningen av systemet i allmänhet, men kan såsom Förenade konungarikets regering har påstått tillämpas analogt i de fall där skatt kan tas ut vid mottagandet av köpeskillingen, och detta i synnerhet för att möjliggöra justering av skattebeloppet med anledning av återbetalningar eller rabatter som har medgetts efter betalning.

18 Artikel 22.3 a i direktivet, enligt vilken varje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling, hindrar inte att skatt kan tas ut vid mottagandet av köpeskillingen. Om så vore fallet skulle denna bestämmelse utgöra hinder mot bestämmelsen i artikel 10.2 tredje stycket, vilken Republiken Italien använder sig av, även om det skedde i begränsad omfattning och i vissa bestämda fall.

19 Av samma skäl kan argumentet att den skattskyldiga personen endast uppbär skatten när denna kan tas ut vid mottagandet av köpeskillingen — vilket skulle strida mot skattens beskaffenhet — inte innebära att artikel 10.2 tredje stycket skall tolkas så att den tidpunkt för när skatt kan tas ut för all form av tillhandahållande av tjänst skall fastställas till mottagandet av köpeskillingen.

20 Vad slutligen beträffar risken för vissa bedrägerier, bör det påpekas att det även i det system där skatt kan tas ut när tjänsten utförs är möjligt för den som utför tjänsten och den som köper den att välja den tidpunkt som passar dem bäst. Intresset hos den person som har utfört tjänsten av att få betalt för sin tjänst, och den omständigheten att möjlighet till avdrag för skatt enligt artikel 17.1 i direktivet inträder när denna kan tas ut, begränsar i alla händelser de fall där betalning skjuts upp för att kunna senarelägga tidpunkten för när skatten kan tas ut.

21 Den första frågan bör således besvaras med att det är förenligt med artikel 10.2 tredje stycket i direktivet att medlemsstaterna föreskriver att mottagandet av köpeskillingen är den omständighet som beträffande alla former av tillhandahållande av tjänst gör att skatt kan tas ut.

## Den andra frågan

22 Det bör i detta hänseende påpekas att när en medlemsstat beslutar att utnyttja det avsteg som föreskrivs i artikel 10.2 tredje stycket första strecksatsen i direktivet, det vill säga att staten avser att föreskriva att skatt senast kan tas ut när en faktura eller annan jämförlig handling utfärdas, har medlemsstaten enligt tredje strecksatsen möjlighet att föreskriva att skatt kan tas ut "om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats, eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde".

23 Att en sådan möjlighet inte har föreskrivits när en medlemsstat beslutar att utnyttja det avsteg som anges i andra strecksatsen beror troligen — som kommissionen med rätta har gjort gällande — på det faktum att gemenskapslagstiftaren har ansett att den ekonomiska aktörens intresse av att erhålla ersättning för den tillhandahållna tjänsten är tillräckligt för att betalningen av tjänsten skall ske snabbt.

24 Den andra frågan bör således besvaras med att en medlemsstat som använder sig av den möjlighet till "avsteg" som föreskrivs i artikel 10.2 tredje stycket i direktivet inte är skyldig att föreskriva en "angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde" under vilken en faktura eller annan jämförlig handling skall utfärdas, trots att mottagandet av köpeskillingen ännu inte har ägt rum.

## Den tredje frågan

25 Det bör i detta hänseende påpekas att förutom skattskyldiga personers generella skyldighet enligt artikel 22.2 i direktivet att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten, innehåller direktivet inte någon skyldighet för medlemsstaterna att anta andra bestämmelser om att andra handlingar eller förteckningar skall upprättas, annat än "en faktura eller jämförlig handling" enligt punkt 3 a i samma artikel. I enlighet med artikel 22.8 får medlemsstaterna ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

26 Förekomsten av detta stora utrymme för skön är berättigat — såsom generaladvokaten har noterat i punkt 41 i sitt förslag till avgörande — eftersom medlemsstaterna måste ta hänsyn till företagens storlek och typ av verksamhet samt till de krav som följer av diverse lagstiftning i fråga om bolagsrätt och direkta skatter.

27 Under dessa omständigheter kan direktivet inte tolkas på så sätt att vissa handlingar eller förteckningar måste upprättas varje gång en faktura eller jämförlig handling inte har utfärdats eller utfärdas för sent eller när mottagandet av köpeskillingen ännu inte har ägt rum.

28 Den tredje frågan bör således besvaras med att den medlemsstat som använder sig av den ovan nämnda möjligheten till avsteg inte är skyldig att anta bestämmelser om upprättande av handlingar eller förteckningar beträffande den utförda tjänsten eller den ersättning som skall erläggas varje gång en faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats eller när mottagandet av köpeskillingen ännu inte har ägt rum.

## Rättegångskostnader

29 De kostnader som har förorsakats den italienska regeringen, den franska regeringen och Förenade konungarikets regering, som har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 24 mars 1994 förts vidare av Commissione tributaria centrale — följande dom:

1) **Det är förenligt med artikel 10.2 tredje stycket i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund att medlemsstaterna föreskriver att mottagandet av köpeskillingen är den omständighet som beträffande alla former av tillhandahållande av tjänst gör att skatt kan tas ut.**

2) **Den medlemsstat som använder sig av den möjlighet till "avsteg" som föreskrivs i artikel 10.2 tredje stycket i direktiv 77/388 är inte skyldig att föreskriva en "angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde" under vilken en faktura eller annan jämförlig handling skall utfärdas, trots att mottagandet av köpeskillingen ännu inte har ägt rum.**

3) **Den medlemsstat som använder sig av den ovan nämnda möjligheten till avsteg som föreskrivs i artikel 10.2 tredje stycket i direktiv 77/388 är inte skyldig att anta bestämmelser om upprättande av handlingar eller förteckningar beträffande den utförda tjänsten eller den ersättning som skall erläggas varje gång en faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats eller när mottagandet av köpeskillingen ännu inte har ägt rum.**

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Jann Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 26 oktober 1995.

R. Grass

Justitiesekreterare

D.A.O. Edward

Ordförande på femte avdelningen